

Gesetzentwurf
der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts**A. Zielsetzung**

Mit diesem Gesetz werden die steuerrechtlichen Vorschriften an die im Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts vorgesehene umfassende Reform des Umwandlungsrechts angepaßt und steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen beseitigt.

B. Lösung

Es werden Möglichkeiten eröffnet, Umstrukturierungen von Unternehmen stärker als bisher steuerneutral zu gestalten. So ist abweichend vom geltenden Umwandlungssteuergesetz eine steuerneutrale Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften und natürliche Personen vorgesehen. Die handelsrechtlich allgemein vorgesehene Spaltung von Körperschaften soll zukünftig ebenfalls steuerneutral zugelassen werden. Die Möglichkeit der Übertragung nicht verbrauchter Verluste der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft wird erweitert.

C. Alternativen

Keine

Fristablauf: 24.03.94

...

D. Kosten

Finanzielle Auswirkungen des Gesetzes auf die Haushalte der
Gebietskörperschaften ergeben sich nicht.

10.02.94

Fz - A - Wi

**Gesetzentwurf
der Bundesregierung**

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
021 (43) - 522 00 - Ste 194/94

Bonn, den 10. Februar 1994

An den
Präsidenten des Bundesrates

Hiermit übersende ich gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes den von der Bundesregierung beschlossenen

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des
Umwandlungssteuerrechts

mit Begründung und Vorblatt.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'J' followed by a dot and a flourish.

Fristablauf: 24.03.94

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)

Erster Teil

Allgemeine Vorschriften zu dem zweiten bis siebten Teil

§ 1

Anwendungsbereich des zweiten bis siebten Teils

(1) Der zweite bis siebte Teil gilt nur für Umwandlungen im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes von Kapitalgesellschaften, eingetragenen Genossenschaften, eingetragenen Vereinen (§ 21 des Bürgerlichen Gesetzbuches), wirtschaftlichen Vereinen (§ 22 des Bürgerlichen Gesetzbuches), genossenschaftlichen Prüfungsverbänden, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit sowie Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts.

(2) Für die Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes gelten der zweite, dritte sowie der sechste und siebte Teil, für die Vermögensübertragung (Vollübertragung) im Sinne des § 174 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes der dritte und sechste Teil sowie § 19.

(3) Für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft im Sinne des § 190 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes gelten die §§ 14, 17 und 18.

(4) Für die Aufspaltung und die Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes gelten der fünfte bis siebte Teil, für die der Aufspaltung und der Abspaltung entsprechenden Vorgänge der Vermögensübertragung (Teilübertragung) im Sinne des § 174 Abs. 2 Nr. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes die §§ 15, 17 und 19.

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten nur für Körperschaften, die nach § 1 des Körperschaftsteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig sind.

§ 2

Steuerliche Rückwirkung

(1) Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin sind so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtages der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungsstichtag), ganz oder teilweise auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Das gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.

(2) Ist die Übernehmerin eine Personengesellschaft, so gilt Absatz 1 Satz 1 für das Einkommen und das Vermögen der Gesellschafter.

(3) Soweit die Regelung des Absatzes 1 an dem auf den steuerlichen Übertragungsstichtag folgenden Feststellungszeitpunkt (§§ 21 bis 23 des Bewertungsgesetzes) oder Veranlagungszeitpunkt (§§ 15 bis 17 des Vermögensteuergesetzes) zu einem höheren Einheitswert des Betriebsvermögens oder des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens oder zu einem höheren Gesamtvermögen führt, ist bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens oder des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens oder bei der Ermittlung des Gesamtvermögens ein entsprechender Betrag abzuziehen.

Zweiter Teil
Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft
oder auf eine natürliche Person

§ 3
Wertansätze in der steuerlichen Schlußbilanz
der übertragenden Körperschaft

Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder der übernehmenden natürlichen Person, können die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz mit dem Buchwert oder einem höheren Wert angesetzt werden. Der Ansatz mit dem Buchwert ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muß. Buchwert ist der Wert, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter dürfen nicht überschritten werden.

§ 4

Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden
Personengesellschaft

- (1) Die Personengesellschaft hat die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert zu übernehmen.
- (2) Die übernehmende Personengesellschaft tritt bezüglich der Absetzungen für Abnutzung, der erhöhten Absetzungen, der Sonderabschreibungen, der Inanspruchnahme einer Bewertungsfreiheit oder eines Bewertungsabschlags, der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen sowie der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt nicht für einen verbleibenden Verlustabzug im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes. Ist die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam, so ist der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft der übernehmenden Personengesellschaft anzurechnen.
- (3) Sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft mit einem über dem Buchwert liegenden Wert angesetzt, sind die Absetzungen für Abnutzung bei der übernehmenden Personengesellschaft in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes nach der bisherigen Bemessungsgrundlage, in allen anderen Fällen nach dem Buchwert, jeweils vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem Wert, mit dem die Körperschaft die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz angesetzt hat, zu bemessen.
- (4) Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen

sind und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Der Buchwert ist der Wert, mit dem die Anteile nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellenden Steuerbilanz anzusetzen sind oder anzusetzen wären. Bei der Ermittlung des Übernahmegewinns oder des Übernahmeverlustes bleibt der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter außer Ansatz, soweit er auf Anteile an der übertragenden Körperschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehören.

(5) Ein Übernahmegewinn erhöht sich und ein Übernahmeverlust verringert sich um die nach § 10 Abs. 1 anzurechnende Körperschaftsteuer und um einen Sperrbetrag im Sinne des § 50 c des Einkommensteuergesetzes, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehören.

(6) Verbleibt nach Anwendung des Absatzes 5 ein Übernahmeverlust, so sind die Wertansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter nach Absatz 1 in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter bis zu den Teilwerten der Wirtschaftsgüter aufzustocken. Ein darüber hinausgehender Betrag mindert den Gewinn, soweit er nicht als Anschaffungskosten der übernommenen immateriellen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu aktivieren ist. Für die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung gilt Absatz 3 entsprechend.

§ 5

Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden
Personengesellschaft in Sonderfällen

(1) Hat die übernehmende Personengesellschaft Anteile an der übertragenden Körperschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft oder findet sie einen Anteilseigner ab, so ist ihr Gewinn so zu ermitteln, als hätte sie die Anteile an diesem Stichtag angeschafft.

(2) Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes, die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft gehören, gelten für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft mit den Anschaffungskosten eingelegt.

(3) Gehören an dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an der übertragenden Körperschaft zum inländischen Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft, so ist der Gewinn so zu ermitteln, als seien die Anteile an diesem Stichtag

a) zum Buchwert oder

b) zu den Anschaffungskosten, wenn die Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind,

in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft überführt worden. Anteile an der übertragenden Körperschaft, die innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft eingelegt worden sind, gelten ebenfalls als mit den Anschaffungskosten eingelegt.

(4) Einbringungsgeborene Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 21 gelten als an dem steuerlichen Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft mit den Anschaffungskosten eingelegt.

§ 6

Gewinnerhöhung durch Vereinigung von
Forderungen und Verbindlichkeiten

(1) Erhöht sich der Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft dadurch, daß der Vermögensübergang zum Erlöschen von Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der übertragenden Körperschaft und der Personengesellschaft oder zur Auflösung von Rückstellungen führt, so darf die Personengesellschaft insoweit eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden.

(2) Vorbehaltlich des Absatzes 3 ist die Rücklage in den auf ihre Bildung folgenden drei Wirtschaftsjahren mit mindestens je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen.

(3) Ist die Rücklage aufgrund der Vereinigung einer vor dem 1. Januar 1955 entstandenen Darlehnsforderung im Sinne des § 7 c des Einkommensteuergesetzes mit der Darlehnsschuld gebildet worden, so ist die Rücklage in den auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahren mindestens in Höhe der Tilgungsbeträge gewinnerhöhend aufzulösen, die ohne den Vermögensübergang nach dem Darlehnsvertrag in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr zu erbringen gewesen wären. Der aufzulösende Betrag darf 10 v.H. der Rücklage nicht unterschreiten. Satz 1 gilt entsprechend, wenn die Rücklage auf Grund der Vereinigung einer Darlehnsforderung im Sinne der bis zum 31. Dezember 1954 anzuwendenden Fassung des § 7 d Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. Dezember 1950 (BGBl. 1951 I S. 1), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften und zur

Sicherung der Haushaltsführung vom 24. Juni 1953 (BGBl. I S. 413), mit der Darlehnsschuld gebildet worden ist.

(4) Vereinigt sich infolge des Vermögensübergangs eine nach dem 31. Dezember 1954 entstandene Darlehnsforderung im Sinne des § 7 c des Einkommensteuergesetzes mit der Darlehnsschuld, so ist § 7 c Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

(5) Vereinigt sich infolge des Vermögensübergangs eine Darlehnsforderung im Sinne des § 17 des Berlinförderungsgesetzes 1990 mit der Darlehnsschuld, so ist Absatz 3 Satz 3 dieser Vorschrift mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Steuerermäßigung mit soviel Zehnteln unberührt bleibt, als seit der Hingabe des Darlehns bis zum steuerlichen Übertragungstichtag volle Jahre verstrichen sind. Satz 1 gilt entsprechend für Darlehnsforderungen im Sinne des § 16 des Berlinförderungsgesetzes 1990 mit der Maßgabe, daß bei Darlehen, die vor dem 1. Januar 1970 gegeben worden sind, an die Stelle von einem Zehntel ein Sechstel, bei Darlehen, die nach dem 31. Dezember 1969 gegeben worden sind, an die Stelle von einem Zehntel ein Achtel tritt.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten entsprechend, wenn sich der Gewinn eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft dadurch erhöht, daß eine Forderung oder Verbindlichkeit der übertragenden Körperschaft auf die Personengesellschaft übergeht oder daß infolge des Vermögensübergangs eine Rückstellung aufzulösen ist. Satz 1 gilt nur für Gesellschafter, die im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister an der Personengesellschaft beteiligt sind.

§ 7

Ermittlung der Einkünfte nicht
wesentlich beteiligter Anteilseigner

Haben Anteile an der übertragenden Körperschaft im Zeitpunkt des Vermögensübergangs zum Privatvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft gehört, der nicht wesentlich im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes beteiligt war, so sind ihm

1. der Teil des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Körperschaft mit Ausnahme des Teilbetrags im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes, der dem Verhältnis des Nennbetrags der Anteile zur Summe der Nennbeträge aller Anteile an der übertragenden Körperschaft entspricht, und
 2. die nach § 10 Abs. 1 anzurechnende Körperschaftsteuer
- als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen.

§ 8

Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft
ohne Betriebsvermögen

(1) Wird das übergehende Vermögen nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft, so sind die infolge des Vermögensübergangs entstehenden Einkünfte bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft zu ermitteln. § 4 Abs. 2 und 3, § 5 Abs. 1 und § 7 gelten entsprechend.

(2) In den Fällen des Absatzes 1 sind § 17 Abs. 3, § 22 Nr. 2 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. Ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes erhöht sich um die nach § 10 Abs. 1 anzurechnende Körperschaftsteuer.

§ 9

Entsprechende Anwendung von Vorschriften beim
Vermögensübergang auf eine natürliche Person

(1) Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft Betriebsvermögen einer natürlichen Person, so sind die §§ 4 bis 6 Abs. 5 entsprechend anzuwenden.

(2) Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft Privatvermögen einer natürlichen Person, so sind § 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 und Abs. 3 sowie § 5 Abs. 1 und § 8 Abs. 2 sinngemäß anzuwenden.

§ 10

Körperschaftsteueranrechnung

(1) Die Körperschaftsteuer, die auf den Teilbeträgen des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes lastet, ist vorbehaltlich des Absatz 2 auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer der Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft oder auf die Einkommensteuer der übernehmenden natürlichen Person anzurechnen.

(2) Die Anrechnung von Körperschaftsteuer ist bei Anteilseignern ausgeschlossen, bei denen der anteilige Übernahmegewinn oder die Einkünfte im Sinne der §§ 7, 8 oder 9 Abs. 2 nicht der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterliegen.

Dritter Teil

Verschmelzung oder Vermögensübertragung
(Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft

§ 11

Auswirkungen auf den Gewinn der übertragenden Körperschaft

(1) In der steuerlichen Schlußbilanz für das letzte Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft können die übergegangenen Wirtschaftsgüter insgesamt mit dem Wert angesetzt werden, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, soweit

1. sichergestellt ist, daß die in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven später bei der übernehmenden Körperschaft der Körperschaftsteuer unterliegen und
2. eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Der Ansatz eines höheren Wertes ist zulässig. Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter dürfen nicht überschritten werden.

(2) Liegen die in Absatz 1 genannten Voraussetzungen nicht vor, sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem Wert der für die Übertragung gewährten Gegenleistung anzusetzen. Wird eine Gegenleistung nicht gewährt, sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen.

§ 12

Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

(1) Für die Übernahme der übergegangenen Wirtschaftsgüter gilt § 4 Abs. 1 entsprechend. Beim Vermögensübergang von einer steuerfreien auf eine steuerpflichtige Körperschaft sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter abweichend von § 4 Abs. 1 mit dem Teilwert anzusetzen.

(2) Bei der Ermittlung des Gewinns der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile (§ 4 Abs. 4 Satz 2) und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. Übersteigen die tatsächlichen Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft, so ist der Unterschiedsbetrag dem Gewinn der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung unterbleibt, soweit eine Gewinnminderung, die sich durch den Ansatz der Anteile mit dem niedrigeren Teilwert ergeben hat, nach § 50 c des Einkommensteuergesetzes nicht anerkannt worden ist. Die Hinzurechnung darf den nach § 11 Abs. 2 ermittelten Wert des übernommenen Vermögens, vermindert um den Buchwert der Anteile, nicht übersteigen. Sind der übernehmenden Körperschaft an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht alle Anteile an der übertragenden Körperschaft zuzurechnen, so tritt bei der Anwendung des Satzes 3 an die Stelle des Werts des übernommenen Vermögens der Teil dieses Werts, der dem Verhältnis des Nennbetrags der Anteile der übernehmenden Körperschaft zu dem Nennbetrag aller Anteile an der übertragenden Körperschaft entspricht.

(3) Die übernehmende Körperschaft tritt bezüglich der Absetzungen für Abnutzung, der erhöhten Absetzungen, der Sonderabschreibungen, der Inanspruchnahme einer Bewertungsfreiheit oder eines Bewertungsabschlags, der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen sowie der Anwendung der Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes sowie der Frist im Sinne des § 5

Abs. 2 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustabzug im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt hatte.

(4) § 4 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 sowie § 5 Abs. 1 gelten entsprechend.

(5) Im Falle des Vermögensübergangs von einer Kapitalgesellschaft auf eine Körperschaft, deren Leistungen bei den Empfängern nicht zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören, sind der Körperschaft der Teil des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Kapitalgesellschaft mit Ausnahme des Teilbetrags im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes, der dem Verhältnis des Nennbetrags der Anteile zur Summe der Nennbeträge aller Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft entspricht, und die nach § 10 Abs. 1 anzurechende Körperschaftsteuer als Einkünfte zuzurechnen. § 10 gilt entsprechend. Absatz 3 gilt in diesem Fall nicht für einen verbleibenden Verlustabzug im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes.

§ 13

Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft

(1) Die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft, die zu einem Betriebsvermögen gehören, gelten als zum Buchwert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft. Satz 1 gilt entsprechend für Anteile an sonstigen Körperschaften im Sinne des § 43 des Körperschaftsteuergesetzes.

(2) Gehören Anteile an der übertragenden Körperschaft nicht zu einem Betriebsvermögen und sind die Voraussetzungen des § 17 oder des § 23 des Einkommensteuergesetzes erfüllt, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungskosten. Die im Zuge des Vermögensübergangs gewährten Anteile gelten als Anteile im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes. Werden aus Anteilen, die die Voraussetzungen des § 17 des Einkommensteuergesetzes nicht erfüllen, Anteile im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes, gilt für diese Anteile der gemeine Wert am steuerlichen Übertragungstichtag als Anschaffungskosten.

(3) Für einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 gilt Absatz 2 entsprechend. Die erworbenen Anteile treten an die Stelle der hingegebenen Anteile.

(4) In den Fällen der Absätze 1 und 3 ist § 50 c des Einkommensteuergesetzes auch auf die Anteile anzuwenden, die an die Stelle der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft treten.

Vierter Teil
Formwechsel einer Kapitalgesellschaft
in eine Personengesellschaft

§ 14
Entsprechende Anwendung von
Vorschriften, Eröffnungsbilanz

Im Falle des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sind die §§ 3 bis 8 und 10 entsprechend anzuwenden. Die Kapitalgesellschaft hat für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, die Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die Bilanzen nach Satz 2 können auch für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister liegt (Umwandlungsstichtag).

Fünfter Teil
Aufspaltung, Abspaltung und Vermögens-
übertragung (Teilübertragung)

§ 15
Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung
auf andere Körperschaften

(1) Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten die §§ 11 bis 13 vorbehaltlich des § 16 entsprechend, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird. Im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung muß das der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen ebenfalls zu einem Teilbetrieb gehören. Als Teilbetrieb gilt auch ein Mitunternehmeranteil oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfaßt.

(2) Die übertragende Körperschaft hat eine Steuerbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellen.

(3) § 11 Abs. 1 ist auf Mitunternehmeranteile und Beteiligungen im Sinne des Absatzes 1 nicht anzuwenden, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden sind. § 11 Abs. 1 ist ebenfalls nicht anzuwenden, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird. Das gleiche gilt, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Davon ist auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 10 v.H. der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden. Bei der Trennung von Gesellschafterstämmen setzt die Anwendung des § 11 Abs. 1 außerdem voraus, daß die Beteiligungen an der übertragenden Körperschaft mindestens fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben.

(4) Ein verbleibender Verlustabzug im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist vorbehaltlich des § 16 im Verhältnis der übergewendenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen aufzuteilen, 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. Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergewendenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergewendenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend.

§ 16

Aufspaltung oder Abspaltung
auf eine Personengesellschaft

Soweit Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft übergeht, gelten die §§ 3 bis 8, 10 und 15 entsprechend. Die Anwendung des § 10 gilt für den Teil der Teilbeträge des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals, die nach § 38 a Abs. 1 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes die Eigenkapitalteile der übertragenden Kapitalgesellschaft mindern. Ein verbleibender Verlustabzug der übertragenden Kapitalgesellschaft mindert sich in dem Verhältnis, in dem das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht.

Sechster Teil

Barabfindung des Minderheitsgesellschafters

§ 17

Anwendung des § 6 b des Einkommensteuergesetzes

Wird ein Anteilseigner ganz oder teilweise in bar abgefunden und erhöht sich dadurch sein Gewinn, so ist auf Antrag § 6 b des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Sechsjahresfrist gemäß Absatz 4 Nr. 2 dieser Vorschrift entfällt.

Siebter Teil
Gewerbsteuer

§ 18

Gewerbsteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft
oder auf eine natürliche Person sowie bei
Formwechsel in eine Personengesellschaft

(1) Die §§ 3 bis 9, 14, 16 und 17 gelten bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft vorbehaltlich des Absatzes 2 auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Der maßgebende Gewerbeertrag der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person kann nicht um die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 10 a des Gewerbesteuergesetzes gekürzt werden.

(2) Ein Übernahmegewinn ist nicht zu erfassen.

(3) Auf übergegangene Renten und dauernde Lasten finden § 8 Nr. 2 und § 12 Abs. 2 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes keine Anwendung. Satz 1 gilt nicht, wenn die Voraussetzungen für die Hinzurechnung nach den bezeichneten Vorschriften bereits bei der Körperschaft erfüllt waren.

(4) Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbsteuer.

§ 19

Gewerbsteuer bei Vermögensübergang auf eine andere Körperschaft

(1) Geht das Vermögen der übertragenden Körperschaft auf eine andere Körperschaft über, so gelten die §§ 11 bis 13, 15 und 17 auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. § 18 Abs. 3 ist entspre-

chend anzuwenden.

(2) In Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 10 a des Gewerbesteuergesetzes wird der maßgebende Gewerbeertrag der übernehmenden Körperschaft gekürzt. Voraussetzung ist, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb noch nicht eingestellt hatte. Die vortragsfähigen Fehlbeträge der übertragenden Kapitalgesellschaft mindern sich in dem Verhältnis, in dem das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht.

Achter Teil
Einbringung eines Betriebs,
Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine
Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von
Gesellschaftsanteilen

§ 20

Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der
Gesellschaftsanteile

(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die Absätze 2 bis 8.

(2) Die Kapitalgesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Der Ansatz mit dem Buchwert ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen

Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muß. Der Buchwert ist der Wert, mit dem der Einbringende das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Sacheinlage nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen hat. Übersteigen die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten, so hat die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens so anzusetzen, daß sich die Aktivposten und die Passivposten ausgleichen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen. Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, so hat die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen. Bei dem Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschritten werden.

(3) Die Kapitalgesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert anzusetzen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist.

(4) Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 ergebenden Wert abzuziehen.

(5) Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn ist § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist. § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes ist in diesem Fall nur anzuwenden, wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teil-

wert ansetzt. In den Fällen des Absatzes 3 kann die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer, die auf den bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn entfällt, in jährlichen Teilbeträgen von mindestens je einem Fünftel entrichtet werden, wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist.

(6) Die Absätze 1 bis 4 gelten entsprechend für die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, wenn die übernehmende Gesellschaft auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der übernommenen Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft hat, deren Anteile eingebracht werden. Handelt es sich bei der Kapitalgesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, und bei der Kapitalgesellschaft, die die Anteile übernimmt, um in der Anlage bezeichnete Kapitalgesellschaften im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. EG Nr. 225 S. 1), so gilt für die Bewertung der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft erhält, Absatz 2 Satz 1 bis 4 und 6 und für die Bewertung der Anteile, die der Einbringende von der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält, Absatz 4 Satz 1 entsprechend. Abweichend von Absatz 4 Satz 1 gilt in den Fällen des Satzes 2 für den Einbringenden der Teilwert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist. Der Anwendung des Satzes 2 steht nicht entgegen, daß die übernehmende Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen eine zusätzliche Gegenleistung gewährt, wenn diese 10 v.H. des Nennwerts oder eines an dessen Stelle tretenden rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreitet. In den Fällen des Satzes 4 ist für die Bewertung der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft erhält, auch Absatz 2 Satz 5 und für die Bewer-

tung der Anteile, die der Einbringende erhält, auch Absatz 4 Satz 2 entsprechend anzuwenden. In den Fällen der Sätze 1 und 2 gilt Absatz 5 entsprechend; Absatz 5 Satz 1 und 2 gilt jedoch nicht, wenn eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eingebracht wird, die nicht das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfaßt.

(7) Wird die Sacheinlage durch Verschmelzung im Sinne des § 2 des Umwandlungsgesetzes vorgenommen, so gilt auf Antrag als Zeitpunkt der Sacheinlage der Stichtag, für den die Schlußbilanz jedes der übertragenden Rechtsträger im Sinne des § 17 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes aufgestellt ist (steuerlicher Übertragungsstichtag). Dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen. Das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der Kapitalgesellschaft sind in diesem Fall so zu ermitteln, als ob der Betrieb mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtages in die Kapitalgesellschaft eingebracht worden wäre. Satz 3 gilt hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags nicht für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag erfolgen. Die Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (Absatz 4) sind um den Buchwert der Entnahmen zu vermindern und um den sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes ergebenden Wert der Einlagen zu erhöhen. Geht Vermögen einer Personenhandelsgesellschaft im Wege der Sacheinlage durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung im Sinne des § 123 Abs. 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes auf eine Kapitalgesellschaft über, gelten die Sätze 1 bis 5 entsprechend. Wird eine Sacheinlage nicht durch eine Verschmelzung oder Spaltung auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften vorgenommen, gelten Satz 1 und die Sätze 3 bis 5 entsprechend. An die Stelle des Stichtages, für den die Schlußbilanz im Sinne des § 17 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes aufgestellt ist, tritt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. In diesen Fällen darf die Einbringung auf einen Tag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages liegt (Einbringungsstichtag).

Wenn in dem Einbringungsvertrag vorgesehen ist, daß das eingebrachte Betriebsvermögen erst zu einem späteren Zeitpunkt auf die Kapitalgesellschaft übergehen soll, verschiebt sich der Einbringungsstichtag entsprechend.

(8) Bringt eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) einen Betrieb oder Teilbetrieb in eine inländische Betriebsstätte einer beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ein, die die in der Anlage bezeichneten Voraussetzungen des Artikels 3 der in Absatz 6 Satz 2 genannten Richtlinie erfüllt, und erhält sie dafür neue Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens in der Betriebsstätte der übernehmenden Kapitalgesellschaft und der neuen Anteile bei der einbringenden Kapitalgesellschaft Absatz 2 Satz 1 bis 4 und 6, Absatz 4 Satz 1, Absatz 5 Satz 2 und Absatz 7 entsprechend. Satz 1 gilt auch, wenn die einbringende Kapitalgesellschaft nur steuerpflichtig ist, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, oder wenn die inländische Betriebsstätte der übernehmenden Kapitalgesellschaft erst durch die Einbringung des Betriebs oder Teilbetriebs entsteht. Absatz 2 Satz 1 bis 4 und 6, Absatz 4 Satz 1, Absatz 5 Satz 2 und Absatz 7 gelten entsprechend für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens, wenn eine in der Anlage bezeichnete beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Sinne des Artikels 3 der in Absatz 6 Satz 2 genannten Richtlinie ihre inländische Betriebsstätte im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine in der Anlage bezeichnete unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Sinne des Artikels 3 der in Absatz 6 Satz 2 genannten Richtlinie einbringt. Absatz 4 Satz 1 und Absatz 7 gelten entsprechend für den Wertansatz der neuen Anteile, wenn die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs eine in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften belegene Betriebsstätte einbringt.

§ 21

Veräußerung der Gesellschaftsanteile

(1) Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile der Rechtsvorgänger durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1) erworben hat, so gilt der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4) übersteigt, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 des Einkommensteuergesetzes. § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist anzuwenden, wenn der Veräußerer eine natürliche Person ist. § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes ist in diesem Fall mit der Maßgabe anzuwenden, daß sich der Freibetrag danach bemißt, ob die Sacheinlage einen ganzen Betrieb, einen Teilbetrieb oder einen Anteil am Betriebsvermögen umfaßt hat; der sich hiernach ergebende Freibetrag ist im Verhältnis der veräußerten Anteile zu den gesamten durch Sacheinlage erworbenen Anteilen zu ermäßigen. Sind bei einer Sacheinlage nach § 20 Abs. 6 aus einem Betriebsvermögen nicht alle Anteile der Kapitalgesellschaft eingebracht worden, so sind § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. Führt der Tausch von Anteilen im Sinne des Satzes 1 wegen Nämlichkeit der hingegebenen und der erworbenen Anteile nicht zur Gewinnverwirklichung, so treten die erworbenen Anteile für die Anwendung der Sätze 1 bis 4 an die Stelle der hingegebenen Anteile.

(2) Die Rechtsfolgen des Absatzes 1 treten auch ohne Veräußerung der Anteile ein, wenn

1. der Anteilseigner dies beantragt oder
2. das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird oder

3. die Kapitalgesellschaft, an der die Anteile bestehen, aufgelöst und abgewickelt wird oder das Kapital dieser Gesellschaft herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückgezahlt wird, soweit die Rückzahlung nicht als Gewinnanteil gilt oder
4. der Anteilseigner die Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt.

Dabei tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile ihr gemeiner Wert. In den Fällen des Satzes 1 Nr. 1, 2 und 4 kann die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommen- oder Körperschaftsteuer in jährlichen Teilbeträgen von mindestens je einem Fünftel entrichtet werden, wenn die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt ist. Stundungszinsen werden nicht erhoben. Bei einer Veräußerung von Anteilen während des Stundungszeitraums endet die Stundung mit dem Zeitpunkt der Veräußerung. Satz 5 gilt entsprechend, wenn während des Stundungszeitraums die Kapitalgesellschaft, an der die Anteile bestehen, aufgelöst und abgewickelt wird oder das Kapital dieser Gesellschaft herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückgezahlt wird.

(3) Ist der Veräußerer oder Eigner von Anteilen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1

1. eine juristische Person des öffentlichen Rechts, so gilt der Veräußerungsgewinn als Gewinn aus einem Betrieb gewerblicher Art dieser Körperschaft,
2. persönlich von der Körperschaftsteuer befreit, so gilt diese Steuerbefreiung nicht für den Veräußerungsgewinn.

(4) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn als Anschaffungskosten der Anteile der Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens maßgebend ist.

§ 22

Einlage der Gesellschaftsanteile in ein Betriebsvermögen

(1) Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 21 Abs. 1 in ein Betriebsvermögen eingelegt, so sind sie mit ihren Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4) anzusetzen. Ist der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage niedriger, so ist dieser anzusetzen; der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem niedrigeren Teilwert ist außerhalb der Bilanz vom Gewinn abzusetzen.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn als Anschaffungskosten der Anteile der Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens maßgebend ist.

§ 23

Sonstige Auswirkungen der Sacheinlage

(1) Setzt die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert (§ 20 Abs. 2 Satz 2) an, so gelten § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 entsprechend.

(2) Setzt die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem über dem Buchwert aber unter dem Teilwert liegenden Wert an, so gilt § 12 Abs. 3 entsprechend mit der folgenden Maßgabe:

1. Die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes sind vom Zeitpunkt der Einbringung an nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Einbringenden, vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt, zu bemessen.

2. Bei den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes tritt im Zeitpunkt der Einbringung an die Stelle des Buchwerts der einzelnen Wirtschaftsgüter der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt.

(3) Setzt die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert an, so gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als im Zeitpunkt der Einbringung von der Kapitalgesellschaft zum Teilwert angeschafft, wenn die Einbringung des Betriebsvermögens im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt. Setzt die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert an und erfolgt die Einbringung des Betriebsvermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 20 Abs. 7 Satz 1 bis 6, so gilt Absatz 2 entsprechend.

(4) § 6 Abs. 1 bis 5 und § 18 Abs. 3 gelten entsprechend.

(5) Bei Anteilen im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 treten beim Einbringenden die Rechtsfolgen des § 102 des Bewertungsgesetzes auch ein, wenn die zeitlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht erfüllt sind.

Neunter Teil
Einbringung eines Betriebs,
Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine
Personengesellschaft

§ 24

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder
Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft

(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4.

(2) Die Personengesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Buchwert ist der Wert, mit dem der Einbringende das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Einbringung nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen hat. Bei dem Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschritten werden.

(3) Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis. § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind nur anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert angesetzt wird. Auch in diesem Fall sind sie jedoch nicht anzuwenden, soweit der Einbringende selbst an der Personengesellschaft beteiligt ist; insoweit gilt der durch die Einbringung entstehende Gewinn als laufender Gewinn.

(4) § 23 gilt entsprechend.

Zehnter Teil

Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

§ 25

Entsprechende Anwendung des achten Teils

Der achte Teils gilt in den Fällen des Formwechsels einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 190 des Umwandlungsgesetzes entsprechend.

Elfter Teil
Verhinderung von Mißbräuchen

§ 26
Wegfall von Steuererleichterungen

(1) Die Anwendbarkeit des § 6 entfällt rückwirkend, wenn die Übernehmerin den auf sie übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag in eine Kapitalgesellschaft einbringt oder ohne triftigen Grund veräußert oder aufgibt. Bereits erteilte Steuerbescheide, Steuermeßbescheide, Freistellungsbescheide oder Feststellungsbescheide sind zu ändern, soweit sie auf der Anwendung der in Satz 1 bezeichneten Vorschrift beruhen.

(2) § 20 Abs. 6 Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die erhaltenen Anteile Gegenstand einer weiteren Sacheinlage zu Buchwerten auf Grund von Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaften sind, die § 20 Abs. 6 entsprechen. § 20 Abs. 8 Satz 3 ist nicht anzuwenden, wenn die einbringende Kapitalgesellschaft die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die erhaltenen Anteile Gegenstand einer Sacheinlage zu Buchwerten auf Grund von Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaften sind, die § 20 Abs. 6 entsprechen. § 20 Abs. 8 ist

außerdem nicht anzuwenden, soweit Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr oder von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland nicht besteuert werden können.

Zwölfter Teil
Übergangs- und Schlußvorschriften

§ 27
Anwendungsvorschriften

(1) Dieses Gesetz ist erstmals auf den Übergang von Vermögen anzuwenden, der auf Rechtsakten beruht, die nach dem ... wirksam werden.

(2) Das Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 6. September 1976 (BGBl. I S. 2641), zuletzt geändert durch, ist letztmals auf den Übergang von Vermögen anzuwenden, der auf Rechtsakten beruht, die vor dem ... wirksam werden.

Anlage

(zu § 20 UmwStG)

Kapitalgesellschaften im Sinne des Artikels 3 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABL. EG Nr. L 225 S. 1).

Kapitalgesellschaft im Sinne des Artikels 3 der genannten Richtlinie ist jede Gesellschaft, die

1. eine der aufgeführten Formen aufweist:

- Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung:

naamloze vennootschap/société anonyme, commanditaire vennootschap op aandelen/société en commandite par actions, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid/société privée à responsabilité limitée sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;

- Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung:

aktieselskab, anpartsselskab;

- Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung:

Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaft;

- Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung:

Ανώνυμη Εταιρεία;

- Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung:

sociedad anónima, sociedad commanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;

- Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen;

- Gesellschaften irischen Rechts mit der Bezeichnung:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee, gemäß den Industrial and Provident Societies Acts eingetragene Einrichtungen oder gemäß den Building Societies Acts eingetragene "building societies";

- Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung:

società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata sowie die staatlichen und privaten Industrie- und Handelsunternehmen;

- Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée;

- Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung:

naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

- Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften oder andere nach portugiesischem Recht gegründete juristische Personen, die Industrie- und Handelsunternehmen sind;
 - nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete Gesellschaften,
2. nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaften als in diesem Staate ansässig und nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem dritten Staat als außerhalb der Gemeinschaften ansässig anzusehen ist und
3. ohne Wahlmöglichkeit einer der nachfolgenden Steuern
- vennootschapsbelasting/impôt des sociétés in Belgien,
 - selskabsskat in Dänemark,
 - Körperschaftsteuer in Deutschland,
 - φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα in Griechenland,
 - impuesto sobre sociedades in Spanien,
 - impôt sur les sociétés in Frankreich,
 - corporation tax in Irland,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italien,
 - impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
 - vennootschapsbelasting in den Niederlanden,
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas in Portugal,
 - corporation tax im Vereinigten Königreich
- oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

Artikel 2
Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. März 1991 (BGBl. I S. 638), zuletzt geändert durch wird wie folgt geändert:

1. In § 30 Abs. 3 werden die Worte "vorbehaltlich des § 38" durch die Worte "vorbehaltlich der §§ 38, 38 a" ersetzt.
2. § 38 wird wie folgt gefaßt:

"§ 38
Gliederung des Eigenkapitals bei Verschmelzung

(1) Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder auf eine sonstige unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 43 über, so sind die nach den §§ 30 bis 37 ermittelten Eigenkapitalteile der übertragenden Kapitalgesellschaft den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen; das gilt auch für nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellende Beträge. Übersteigt das Nennkapital nach der Verschmelzung, soweit es nicht durch bare Zuzahlungen oder durch Sacheinlagen entstanden ist, die Summe der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, ist auf den Unterschiedsbetrag § 29 Abs. 3 entsprechend anzuwenden. Bei der Verschmelzung durch Aufnahme ist Satz 2 mit der Maßgabe anzuwenden, daß nur die Nennkapitalbeträge der übernehmenden Kapitalgesellschaft vor und nach der Verschmelzung zu vergleichen sind. Ist das Nennkapital nach der Verschmelzung, soweit es nicht durch bare Zuzahlungen oder durch Sacheinlagen entstanden ist, niedriger als die Summe der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, mindert der Diffe-

renzbetrag einen nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrag. Weicht die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals abzüglich eines zum verwendbaren Eigenkapital gehörenden Teils des Nennkapitals im Sinne des § 29 Abs. 3 infolge des Wegfalls von Anteilen an der übertragenden Kapitalgesellschaft oder aus anderen, mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen von dem verwendbaren Eigenkapital ab, das sich aus der Steuerbilanz auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt der übernehmenden Körperschaft ergeben würde, ist der Unterschiedsbetrag bei dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 zu erfassen.

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

3. Nach § 38 werden folgende §§ 38 a und 38 b eingefügt:

"§ 38 a

Gliederung des Eigenkapitals bei Aufspaltung oder Abspaltung

(1) Geht Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder auf eine sonstige unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 43 über, so sind die nach den §§ 30 bis 37 ermittelten Eigenkapitalteile der übertragenden Kapitalgesellschaft einer übernehmenden Körperschaft im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Kapitalgesellschaft vor dem Übergang bestehenden Vermögen zuzuordnen, wie es in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 des Umwandlungsgeset-

zes) zum Ausdruck kommt. Enthält der Spaltungs- und Übernahmevertrag oder der Spaltungsplan keine Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend. Soweit das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht, mindern sich die Eigenkapitalteile der übertragenden Kapitalgesellschaft in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen. Die Sätze 1 bis 3 gelten auch für nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festzustellende Beträge.

(2) § 38 Abs. 1 Satz 2 bis 4 und Absatz. 2 gilt entsprechend. § 38 Abs. 1 Satz 2 bis 4 ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß das Nennkapital jeder Kapitalgesellschaft nach der Spaltung mit dem auf sie entfallenden Anteil am Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft vor der Spaltung zu vergleichen ist. Für die Ermittlung des auf die Kapitalgesellschaft entfallenden Anteils am Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft gilt Absatz 1 Satz 1, 2 entsprechend.

§ 38 b

Gliederung des Eigenkapitals in Sonderfällen des Vermögensübergangs

Vorbehaltlich des § 30 Abs. 3 ist das verwendbare Eigenkapital, das durch Vermögensübergang von einem Rechtsträger, der nicht Kapitalgesellschaft und nicht Körperschaft im Sinne des § 43 ist, infolge von Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung sowie einer diesen Vorgängen entsprechenden Vermögensübertragung nach § 174 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes entsteht, dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 zuzuordnen."

4. § 54 Abs. 12 wird wie folgt gefaßt:

"§ 30 Abs. 3 und §§ 38 bis 38 b sind erstmals auf den Übergang von Vermögen anzuwenden, der auf Rechtsakten beruht, die nach dem ... wirksam werden."

Artikel 3

Inkrafttreten, Außerkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am in Kraft. Gleichzeitig tritt das Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 6. September 1976 (BGBl. I S. 2641), zuletzt geändert durch außer Kraft.

A. Allgemeine Begründung

Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts schlägt das Bundesministerium der Justiz eine grundlegende Reform des Umwandlungsrechts vor. Mit der Reform wird eine Rechtsbereinigung verfolgt, indem die bisherigen Regelungen des Umwandlungsrechts aus vielen Gesetzen herausgelöst und in einer Kodifikation zusammengefaßt werden. Darüber hinaus sollen zahlreiche neue Möglichkeiten der Umwandlung eröffnet werden, um den Unternehmen die Anpassung ihrer rechtlichen Strukturen an die veränderten Umstände des Wirtschaftslebens zu erleichtern.

Die geplante Reform des Handelsrechts macht eine Anpassung der steuerrechtlichen Vorschriften erforderlich, weil das Steuerrecht an den zivilrechtlichen Gegebenheiten ausgerichtet ist. Durch die umfassendere Regelung handelsrechtlicher Umwandlungsvorgänge wird jedoch auch die Möglichkeit eröffnet, diese Umstrukturierungen stärker als bisher steuerneutral zu stellen und Verlustvorträge zuzulassen, soweit dem nicht spezifische Belange des Steuerrechts entgegenstehen. Dadurch werden betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich zukünftig mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft nicht durch steuerliche Folgen behindert, die ohne die besondere Regelung des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden.

1. Handelsrecht

Der Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts sieht die folgenden Arten der Umwandlung vor:

- die Verschmelzung,

- die Spaltung,
- die Vermögensübertragung,
- den Formwechsel.

Im Grundsatz sollen allen Handelsgesellschaften auch alle Umwandlungsarten eröffnet werden. Für Unternehmensträger anderer Rechtsformen, wie Genossenschaften, genossenschaftliche Prüfungsverbände u.a. ist dies jedoch nur vorgesehen, soweit sich in der Praxis dafür ein Bedürfnis ergeben hat.

a) Verschmelzung

Das Institut der Verschmelzung kann im wesentlichen aus dem geltenden Recht übernommen werden. Es handelt sich dabei um die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen, schon bestehenden (Verschmelzung durch Aufnahme) oder neugegründeten (Verschmelzung durch Neugründung) Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Auflösung ohne Abwicklung. Den Anteilsinhabern der übertragenden Rechtsträger wird dabei im Wege des Anteilstauschs eine Beteiligung an dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger gewährt.

Die Verschmelzung ist für folgende Rechtsträger möglich:

Personenhandelsgesellschaften, Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, eingetragene Vereine, genossenschaftliche Prüfungsverbände, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVG) sowie (lediglich) als übertragende Rechtsträger wirtschaftliche Vereine und als übernehmende Rechtsträger natürliche Personen als Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Mischverschmelzungen unter Beteiligung von Rechtsträgern unterschiedlicher Rechtsform sind ebenfalls zulässig.

b) Spaltung

Der Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts regelt die Spaltung von Rechtsträgern im Handelsrecht erstmals allgemein (vgl. bisherige Sonderregelung im Gesetz über die Spaltung der von der Treuhandanstalt verwalteten Unternehmen vom 5. April 1991).

Drei Formen der Spaltung werden zugelassen:

Die Aufspaltung, die Abspaltung und die Ausgliederung.

Die Aufspaltung ist das Spiegelbild der Verschmelzung. Ein Rechtsträger teilt sein Vermögen unter Auflösung ohne Abwicklung auf und überträgt die Teile jeweils als Gesamtheit im Wege der Sonderrechtsnachfolge (teilweise Gesamtrechtsnachfolge) auf mindestens zwei andere schon bestehende (Aufspaltung zur Aufnahme) oder neugegründete (Aufspaltung zur Neugründung) Rechtsträger, wobei auch hier die Beteiligung an den übernehmenden oder neuen Rechtsträgern den Anteilsinhabern des sich aufspaltenden Rechtsträgers zufällt.

Bei der Abspaltung bleibt der übertragende, sich spaltende Rechtsträger als Rumpfunternehmen bestehen und überträgt wiederum im Wege der Sonderrechtsnachfolge einen Teil oder mehrere Teile seines Vermögens jeweils als Gesamtheit auf einen oder mehrere andere, bereits bestehende oder neugegründete Rechtsträger. Die Anteilsinhaber des sich spaltenden Rechtsträgers erhalten eine Beteiligung an dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger.

Die Ausgliederung entspricht im wesentlichen der Abspaltung. Die Anteile an den übernehmenden oder neuen Rechtsträgern fallen jedoch nicht den Anteilsinhabern des sich spaltenden Rechtsträgers, sondern dem Vermögen des Rumpfunternehmens selbst zu.

Die Spaltung ist wie die Verschmelzung möglich für alle Handelsgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, eingetragene Vereine, genossenschaftliche Prüfungsverbände und VVaG sowie als übertragende Rechtsträger für wirtschaftliche Vereine.

c) Vermögensübertragung

Die Vermögensübertragung wird als Vollübertragung und als Teilübertragung zugelassen. Ihre Konstruktion entspricht bei der Vollübertragung der Verschmelzung, bei der Teilübertragung der Spaltung. Der Unterschied besteht darin, daß die Gegenleistung für die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger nicht in Anteilen an den übernehmenden oder neuen Rechtsträgern besteht, sondern in einer Gegenleistung anderer Art, insbesondere in einer Barleistung.

Die Vermögensübertragung ist nur von einer Kapitalgesellschaft auf die öffentliche Hand sowie zwischen Versicherungsunternehmen in den Rechtsformen der AG, des VVaG oder des öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmens möglich.

d) Formwechsel

Der Formwechsel entspricht der formwechselnden Umwandlung im geltenden Recht. Bei ihm ändern sich lediglich das Rechtskleid und die Struktur des Rechtsträgers. Seine Identität bleibt gewahrt.

Der Formwechsel soll für folgende Rechtsformen eröffnet werden:

Personenhandelsgesellschaften, Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, rechtsfähige Vereine, VVaG, Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts als formwechselnde Rechtsträger sowie Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Personenhandelsgesellschaften, Kapitalgesellschaften

und eingetragene Genossenschaften als Rechtsträger neuer Rechtsform.

2. Steuerrecht

Abweichend vom geltenden Umwandlungssteuerrecht sieht die Änderung des Umwandlungssteuergesetzes eine neutrale Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften und natürliche Personen vor. Nach geltendem Recht führt dieser Umwandlungsvorgang sowohl zu einem Übertragungsgewinn (bei der übertragenden Körperschaft) als auch zu einem Übernahmegewinn (bei der übernehmenden Personengesellschaft in Höhe der Differenz zu den Anteilen an der Körperschaft), von denen lediglich der Übertragungsgewinn bei der Körperschaftsteuer befreit ist.

Die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft ist bereits nach geltendem Recht ohne Gewinnrealisierung möglich. Als zusätzliche Erleichterung sieht der Entwurf zur Änderung des Umwandlungssteuergesetzes in Abweichung vom geltenden Recht jedoch die Möglichkeit des Verlustvortrags vor.

Die Spaltung von Körperschaften ist bisher handelsrechtlich nur im Wege der Einzelrechtsnachfolge möglich. Die Finanzverwaltung hat bisher gleichwohl eine solche Umstrukturierungsmaßnahme als einheitlichen Gesamtvorgang gewertet und unter bestimmten Voraussetzungen aus Billigkeitsgründen auf die Realisierung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Spaltung verzichtet (BMF-Schreiben vom 9. Januar 1992 - IV B 7 - S 1978 - 37/91 -). Dabei mußte insbesondere sichergestellt sein, daß die stillen Reserven im Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft und in den untergehenden Gesellschaftsanteilen bei einer späteren Realisierung wie bisher der Besteuerung unterliegen. Die Übertragung von Verlusten wird bei der Spaltung nach geltendem Recht wegen fehlender rechtlicher und wirtschaftlicher Identität der unterschiedlichen Rechtsträger jedoch nicht zugelassen. Mit Rücksicht auf die vorgesehene han-

delsrechtliche Regelung der Spaltung als partielle Gesamtrechtsnachfolge soll jedoch zukünftig steuerlich auch die Übertragung von nicht verbrauchten Verlusten auf die übernehmende Gesellschaft zugelassen werden.

Beim vorgesehenen handelsrechtlichen Formwechsel kann das Steuerrecht dem Handelsrecht nicht folgen, soweit es um den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft und umgekehrt geht. Das Steuerrecht beurteilt Kapitalgesellschaften und die an ihnen beteiligten Gesellschafter als selbständige Steuersubjekte. Kapitalgesellschaften unterliegen mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer, die Gesellschafter - soweit sie natürliche Personen sind - der Einkommensteuer. Personengesellschaften sind dagegen mit ihrem Einkommen nicht selbst steuerpflichtig; ihr Gewinn wird unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und bei ihnen der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterworfen. Diese unterschiedlichen Regelungen über die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften machen für den Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften gesonderte steuerliche Vorschriften erforderlich.

B. Einzelbegründung

Artikel 1

Umwandlungssteuergesetz

Erster Teil

Allgemeine Vorschriften zu dem Zweiten bis Siebten Teil

Zu § 1 - Anwendungsbereich der Vorschriften des Zweiten bis Siebten Teils

Der Gesetzentwurf lehnt sich eng an die Vorschriften des Entwurfs eines Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts (Umwandlungsgesetz) an.

Absatz 1 zählt die Körperschaften auf, die ihr Vermögen nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes (UmwG) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge oder der Sonderrechtsnachfolge auf einen anderen übertragen oder sich in eine andere Rechtsform umwandeln können und für die die Vorschriften des Umwandlungsteuergesetzes Anwendung finden sollen. Nach den §§ 3, 124, 174 und 191 UmwG sind dies Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, eingetragene Vereine (§ 21 BGB), wirtschaftliche Vereine (§ 22 BGB), genossenschaftliche Prüfungsverbände, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts.

Die Absätze 2 bis 4 bezeichnen die einzelnen Vorgänge, deren steuerliche Folgen in den Vorschriften des Zweiten bis Fünften Teils des vorliegenden Gesetzes geregelt sind.

Die Anwendung der Vorschriften des Zweiten bis Fünften Teils ist - wie bisher - auf Körperschaften beschränkt, die nach § 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind (Absatz 5).

Die Beschränkung des Anwendungsbereichs des Gesetzes auf Fälle der Gesamtrechtsnachfolge und der Sonderrechtsnachfolge wird dadurch gerechtfertigt, daß der Übergang des gesamten Vermögens im Wege der Einzelrechtsnachfolge bereits durch die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes erfaßt wird. Der Übergang führt entweder zum Erwerb einer Gegenleistung (Veräußerung § 16 EStG) oder zur Auflösung und Abwicklung (§ 11 KStG) der übertragenden Körperschaft.

Ausgenommen von den Vorschriften des Zweiten bis Fünften Teils sind die Fälle der Ausgliederung. In diesen Fällen werden die für das übertragene Vermögen gewährten Anteile nicht den Anteilseignern, sondern dem übertragenden Unternehmen selbst

gewährt. Diese Fälle sind steuerlich als Einbringungstatbestände anzusehen, die unter die Vorschriften der §§ 20 ff UmwStG fallen.

Zu § 2 - Steuerliche Rückwirkung

Die Vorschrift hält an dem Grundsatz der steuerlichen Rückwirkung des Vermögensübergangs auf den Stichtag der Bilanz, die diesem Vermögensübergang zugrunde liegt, fest. Sie gilt für sämtliche in § 1 UmwStG bezeichneten Fällen des Vermögensübergangs.

Die bisher in § 2 Abs. 3 UmwStG 1977 enthaltene Einschränkung, wonach bei einer Umwandlung die Rückwirkung nur eintritt, wenn der Stichtag der Umwandlung höchstens 6 Monate vor der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister liegt, ist fallen gelassen worden. Die Vorschrift des § 2 UmwStG lehnt sich somit auch hier eng an die handelsrechtlichen Vorschriften an.

Zweiter Teil

Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person

Zu § 3 - Wertansätze in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft

Die Vorschriften des Zweiten Teils (§§ 3 bis 10 UmwStG) betreffen den Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person.

Im Gegensatz zu § 3 UmwStG 1977 läßt die Vorschrift beim Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person im Wege der Gesamtrechtsnachfolge die Fortführung der Buchwerte in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft zu. Voraussetzung ist, daß die spätere

Besteuerung der stillen Reserven bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft bzw. der übernehmenden natürlichen Personen sichergestellt ist. Das ist der Fall, wenn das Vermögen der übertragenden Körperschaft Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder der übernehmenden natürlichen Person wird.

Ist die Besteuerung der stillen Reserve nicht sichergestellt, d.h. wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder der übernehmenden natürlichen Person, weil sie keine gewerbliche Tätigkeiten ausüben, so sind die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen; vgl. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, wonach Wirtschaftsgüter, die anlässlich der Aufgabe des Gewerbebetriebs Privatvermögen werden, in der steuerlichen Schlußbilanz mit dem gemeinen Wert auszuweisen sind.

In Anlehnung an die Vorschriften des Umwandlungsgesetzes hat die übertragende Körperschaft das Wahlrecht, die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Teilwert anzusetzen. Der Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz mit einem über dem Buchwert liegenden Wert kann von Vorteil sein, wenn die übertragende Körperschaft noch einen nicht ausgeglichenen Verlust hat. Ein verbleibender Verlustabzug im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 EStG geht nicht auf die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft bzw. auf die übernehmende natürliche Person über, vgl. § 4 Abs. 2 UmwStG.

Wegen der Übernahme der Wirtschaftsgüter durch die übernehmende Personengesellschaft oder die übernehmende natürliche Person mit dem in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert vgl. § 4 Abs. 1 UmwStG.

Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft

Zu § 4 - Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft

Grundsatz der Buchwertfortführung

§ 4 UmwStG enthält die grundlegenden Vorschriften über die Auswirkungen des Vermögensübergangs auf die steuerliche Gewinnermittlung der übernehmenden Personengesellschaft. Sie werden durch die in § 6 UmwStG enthaltenen Sonderregelungen ergänzt.

Absatz 1 regelt - wie § 5 Abs. 1 UmwStG 1977 - die Verknüpfung zwischen den in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft ausgewiesenen Werten und den Werten, mit denen die übernehmende Personengesellschaft das auf sie übergegangene Vermögen zu übernehmen hat.

Der Regelung des § 3 UmwStG entsprechend bedeutet die Wertverknüpfung, daß die Buchwerte der übergegangenen Wirtschaftsgüter fortgeführt werden können, wenn die spätere Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Übernahmegewinn

Übernahmegewinn ist der infolge des Vermögensübergangs sich ergebende Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 UmwStG zu übernehmen sind (§ 4 Abs. 4 UmwStG).

Der Übernahmegewinn, der sich bei der übernehmenden Personengesellschaft innerhalb ihres Betriebsvermögensvergleichs ergibt, umfaßt daher im Regelfall nur die im übertragenen Vermögen enthaltenen offenen Reserven.

Am steuerlichen Übertragungsstichtag müssen nicht alle Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehört haben. § 5 UmwStG sieht - im Gegensatz zum bisherigen Recht - auch nicht mehr vor, daß alle Anteile, die nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehört haben, als am steuerlichen Übertragungsstichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt gelten. Daher muß in derartigen Fällen der Übernahmegewinn korrigiert werden, um eine evtl. doppelte Besteuerung der offenen Reserven zu verhindern. Nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG bleibt aus diesem Grunde bei der Ermittlung des Übernahmegewinns der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter außer Ansatz, der auf die Anteile an der übertragenden Körperschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehört haben.

Dem Übernahmegewinn hinzuzurechnen ist nach Absatz 5 die anzurechnende Körperschaftsteuer und ein Sperrbetrag im Sinne des § 50 c EStG. Die Hinzurechnungen sind auch hier nur insoweit vorzunehmen, als die Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungsstichtag zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehört haben. Wegen der Behandlung der anzurechnenden Körperschaftsteuer hinsichtlich der Anteile, die am steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehört haben, vgl. §§ 6 und 10 UmwStG.

Abschreibung

Als zwingende Folgerung aus der Buchwertfortführung bestimmt § 4 Abs. 2 UmwStG, daß die übernehmende Personengesellschaft hinsichtlich der Absetzungen für Abnutzung sowie der erhöhten Absetzungen und ähnlicher Erleichterungen entsprechend dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt. Das gilt nach Absatz 3 auch dann, wenn die übergegangenen Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft mit einem über dem Buchwert lie-

genden Wert angesetzt sind. Die Absetzungen für Abnutzung bemessen sich bei der übernehmenden Personengesellschaft

- in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG nach der bisherigen Bemessungsgrundlage, vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Gebäude und dem Wert, mit dem die Körperschaft die Gebäude in der steuerlichen Schlußbilanz angesetzt hat und dem geltenden Vohundertsatz. Wird in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, kann die Absetzung für Abnutzung nach der Restnutzungsdauer der Gebäude bemessen werden. Vgl. Abschnitt 44 Abs. 11 EStR;
- in allen anderen Fällen nach dem Buchwert vermehrt um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter und dem Wert, mit dem die Körperschaft die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz angesetzt hat und der Restnutzungsdauer der Wirtschaftsgüter.

Dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge widerspricht eine Fiktion der Anschaffung der übergegangenen Wirtschaftsgüter, wie sie in § 5 Abs. 2 UmwStG 1977 enthalten gewesen ist. Das bedeutet, daß in diesen Fällen z.B. keine Investitionszulage gewährt werden kann.

Verbleibender Verlustabzug

§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG schließt die Berücksichtigung eines verbleibenden Verlustabzugs im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 EStG (Verlustvortrag) bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft aus. Bei dem Verlustvortrag handelt es sich um Verluste der übertragenden Körperschaft, die vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind und das Vermögen der übertragenden Körperschaft vermindert haben. Dieser Verlustvortrag kann nicht von der Ebene der Körperschaftsteuer auf die Ebene der Einkommensteuer (Ebene des Anteilseigners) übertragen werden. Eine Berücksichtigung dieser Verluste beim Anteilseigner ist nur

möglich, wenn sich bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft ein Übernahmeverlust ergibt. Vgl. § 4 Abs. 6 UmwStG.

Das gilt auch, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehört haben.

Übernahmeverlust

Übersteigt der Buchwert der Anteile den Wert des übernommenen Vermögens, ergibt sich ein Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 4 UmwStG). Beim Übernahmeverlust handelt es sich um einen Verlust auf der Ebene der Anteilseigner, der auf im Buchwert der Anteile enthaltene gekaufte stille Reserven zurückzuführen ist. Dieser Verlust, gemindert um die anzurechnende Körperschaftsteuer, ist - im Gegensatz zum bisherigen Recht (§ 5 Abs. 4 UmwStG 1977) - bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung geschieht in der Weise, daß die Wertansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Personengesellschaft - in der Regel über Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter der Personengesellschaft - bis zu den Teilwerten der Wirtschaftsgüter aufzustocken und mit dem Übernahmeverlust zu verrechnen sind.

Ein darüber hinausgehender Betrag ist als Anschaffungskosten der übernommenen immateriellen Wirtschaftsgüter - einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts - zu aktivieren. § 5 Abs. 2 EStG ist nicht anzuwenden.

Ein danach noch verbleibender Übernahmeverlust mindert den laufenden Gewinn der Personengesellschaft.

Besteht ein Sperrbetrag im Sinne des § 50 c Abs. 4 EStG, mindert dieser bei der Ermittlung des Übernahmeverlustes den Buchwert der Anteile.

Auch hier bleibt bei der Ermittlung des Übernahmeverlustes nach Absatz 4 der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter außer Ansatz, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehört haben.

Ein sofortiger Abzug des Übernahmeverlustes in voller Höhe ist nicht zugelassen worden, da auch die im übergehenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven nicht im Zeitpunkt des Vermögensübergangs der Besteuerung unterworfen werden. Dadurch soll verhindert werden, daß ein Übernahmeverlust mit anderen Einkünften der Anteilseigner verrechnet wird, während die Besteuerung der stillen Reserven bis zu ihrer Realisierung hinausgeschoben wird.

Zu § 5 - Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen

Die Vorschrift des § 5 UmwStG ist eine ergänzende Vorschrift zur Ermittlung des Gewinns bei der übernehmenden Personengesellschaft, der durch den Übergang des Vermögens und den gleichzeitigen Wegfall der Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft entsteht. Die Vorschriften der §§ 4 und 5 UmwStG können nicht getrennt, sondern nur zusammen gesehen werden.

Nach den bisherigen Regelungen in § 6 UmwStG 1977 wurden im Falle des Vermögensübergangs von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft die stillen Reserven, die in den untergehenden Anteilen an der übertragenden Kapitalgesellschaft enthalten waren, für sämtliche Anteile einheitlich bei der Personengesellschaft ermittelt. Für Anteile, die im steuerlichen Übertragungszeitpunkt nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft waren, wurde dementsprechend fingiert, daß sie am steuerlichen Übertragungsstichtag Betriebsvermögen der Personengesellschaft geworden waren.

Der vorliegende § 5 UmwStG folgt der bisherigen Regelung, bedingt durch die Fortführung der Buchwerte der übergehenden Wirtschafts-

güter und den Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven, nur teilweise. Während das UmwStG 1977 für alle Fälle, in denen Anteile am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehört haben, die Fiktion enthält, daß sie in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind, schränkt der jetzige § 5 UmwStG diese Fiktion für zum Privatvermögen des Gesellschafters gehörende Anteile teilweise ein.

Absatz 1 fingiert - wie im geltenden Recht -, daß die Personengesellschaft diejenigen Anteile am steuerlichen Übertragungstichtag erworben hat, die sie nach diesem Stichtag angeschafft hat oder die einem Gesellschafter gehört haben, der von der Personengesellschaft abgefunden worden ist.

Absatz 2 betrifft die Anteile an der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 17 EStG, die am steuerlichen Übertragungstichtag zum Privatvermögen des Anteilseigners gehört haben. Diese Anteile gelten - wie im geltenden Recht - als am steuerlichen Übertragungstichtag mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt. Während sich im geltenden Recht die Bewertung der Einlage an § 6 EStG ausrichtet, bestimmt § 5 Abs. 2 UmwStG, daß die Anteile immer mit den Anschaffungskosten eingelegt werden. Durch diese Fiktion der Einlage mit den Anschaffungskosten werden die Anteile im Sinne des § 17 EStG mit den Anteilen im Betriebsvermögen gleichbehandelt, d.h. durch den Vermögensübergang und den Wegfall der Anteile entstehende Gewinne und Verluste werden im Ergebnis bei der Besteuerung berücksichtigt. Das galt im geltenden Recht schon für die Besteuerung eines Übernahmegewinns in diesen Fällen, da diese Anteile nach § 6 Abs. 3 UmwStG 1977 als mit den Anschaffungskosten eingelegt galten, wenn der Teilwert der Anteile höher war als die Anschaffungskosten. Dagegen waren die Anteile mit dem Teilwert einzulegen, wenn dieser niedriger war als die Anschaffungskosten. Die Berücksichtigung eines sich dadurch ergebenden Verlustes im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG war jedoch nach § 6 Abs. 3 UmwStG 1977 ausdrücklich ausgeschlossen.

Nach Absatz 3 gelten die Anteile, die am steuerlichen Übertragungsstichtag Betriebsvermögen des Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft waren, grundsätzlich als mit dem Buchwert in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft überführt.

Die Besteuerung der offenen und der stillen Reserven kann insgesamt dadurch umgangen werden, daß die Anteile an der übertragenden Körperschaft unmittelbar vor der Verschmelzung auf die Personengesellschaft mit dem Teilwert (§ 6 EStG) in ein Betriebsvermögen eingelegt werden. Zur Vermeidung dieser Umgehungsmöglichkeit enthält Absatz 3 eine Mißbrauchsvorschrift. Danach gelten Anteile, die innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag in ein Betriebsvermögen des Anteilseigners oder in das Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft eingelegt worden sind, als mit den Anschaffungskosten eingelegt.

Absatz 4 stellt klar, daß einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 UmwStG am steuerlichen Übertragungsstichtag mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt werden. Dadurch ergibt sich beim Anteilseigner keine Besteuerung nach § 21 UmwStG, sondern bei der Personengesellschaft ein entsprechend höherer Übernahmegewinn.

Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht die Voraussetzungen des § 17 erfüllen, werden - im Gegensatz zum geltenden Recht (§ 6 Abs. 3 UmwStG 1977) - nicht in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt. Die Besteuerung dieser Anteilseigner richtet sich für die offenen Reserven nach § 6 oder § 10 UmwStG, während die stillen Reserven von den Anteilseignern (Mitunternehmern) erst dann zu versteuern sind, wenn sie bei der übernehmenden Personengesellschaft aufgelöst werden. Auf die Ausführungen zu den §§ 7 und 10 UmwStG wird hingewiesen.

Zu § 6 - Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten

§ 6 übernimmt die bisherigen Regelungen des § 8 UmwStG 1977 zur steuerlichen Behandlung der Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten.

Zu § 7 - Ermittlung der Einkünfte der nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner

Die Vorschrift betrifft die nicht wesentlich beteiligten, unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und Körperschaften, ausgenommen die steuerbefreiten Körperschaften.

Die Vorschrift des § 7 UmwStG steht in engem Zusammenhang mit dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren. Die Körperschaftsteuer-Anrechnung soll auch in diesem Fall gewährt werden. Aus Vereinfachungsgründen werden dem Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft das auf seine Anteile entfallende verwendbare Eigenkapital und die anrechenbare Körperschaftsteuer als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet. Es handelt sich im Ergebnis um die gleiche Regelung, die § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG für die Fälle der Liquidation einer Kapitalgesellschaft enthält. Sie bewirkt in Verbindung mit der Anrechnung der anteiligen Körperschaftsteuer der übertragenden Kapitalgesellschaft, daß diese Steuer durch die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des nicht wesentlich beteiligten Anteilseigners ersetzt wird. Der Wortlaut des § 6 UmwStG ist identisch mit dem des § 9 UmwStG 1977. Gleichwohl ergibt sich für die betroffenen Anteilseigner wegen der Buchwertfortführung ein anderes Ergebnis.

Nach geltendem Recht hat der betroffene Anteilseigner die offenen sowie die stillen Reserven sofort zu versteuern. Der Grundsatz der Buchwertfortführung (vgl. § 3 UmwStG) führt demgegenüber im neuen Recht dazu, daß dem Anteilseigner im Zeitpunkt des Vermögensübergangs nur die offenen Reserven und die anzurechnende Körperschaftsteuer als Einkünfte zugerechnet werden. Die stillen

Reserven hat er als Mitunternehmer erst zu versteuern, wenn sie bei der übernehmenden Personengesellschaft aufgelöst werden.

Zu § 8 - Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen

Durch die Vorschrift des § 7 UmwStG werden die steuerlichen Rechtsfolgen des Vermögensübergangs geregelt, bei dem das übergehende Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft nicht Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft wird. Es handelt sich dabei um die Verschmelzung einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, die ebenfalls keinen Gewerbebetrieb unterhält.

Wegen der Wertansätze in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft vgl. § 3 UmwStG.

Die infolge des Vermögensübergangs entstehenden Einkünfte sind bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft zu ermitteln. Bei diesen können sich die folgenden Einkünfte ergeben:

- Betriebliche Einkünfte, wenn die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft zu einem Betriebsvermögen des Gesellschafters gehören,
- Einkünfte im Sinne des § 17 EStG,
- Einkünfte im Sinne des § 7 UmwStG,
- Abgeltung der Einkommen-/Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug, wenn die Voraussetzungen des § 10 UmwStG erfüllt sind.

Absatz 2 sieht - wie im geltenden Recht - vor, daß einem Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft, der wesentlich an der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligt war (§ 17 EStG), weder der in § 17 Abs. 3 EStG vorgesehene Freibetrag noch der ermäßigte Steuersatz des § 34 EStG gewährt wird. Ferner soll

die Vorschrift des § 22 Nr. 2 EStG nicht anwendbar sein. Die Erhöhung eines Veräußerungsgewinns bzw. die Verringerung des Veräußerungsverlustes im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG um die anzurechnende Körperschaftsteuer entspricht den allgemeinen Grundsätzen des Anrechnungsverfahrens.

Zu § 9 - Sinngemäße Anwendung von Vorschriften beim Vermögensübergang auf eine natürliche Person

Für den Vermögensübergang auf eine natürliche Person bestimmt § 9 UmwStG - wie im geltenden Recht -, daß die Vorschriften sinngemäß anzuwenden sind, die für den Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft gelten.

Dem Aufbau des Ersten Abschnitts folgend, wird auch in § 9 UmwStG zwischen dem Übergang des Vermögens in das Betriebsvermögen (Absatz 1) und dem Übergang in das Privatvermögen (Absatz 2) unterschieden.

Zu § 10 - Körperschaftsteueranrechnung

§ 10 Abs. 1 UmwStG bestimmt, daß die auf dem verwendbaren Eigenkapital der übertragenden Körperschaft lastende Körperschaftsteuer bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der übernehmenden natürlichen Person angerechnet wird.

Auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung, die § 27 KStG für Gewinnausschüttungen normalerweise vorsieht, wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet.

§ 10 Abs. 2 UmwStG übernimmt die Vorschrift des bisherigen § 13 Abs. 1 UmwStG 1977. Die Vorschrift entspricht dem Grundsatz, daß die Anrechnung von Körperschaftsteuer nur erfolgen darf, wenn ohne diese Anrechnung die wirtschaftliche Doppelbelastung des an die Anteilseigner ausgeschütteten Gewinns der Kapitalgesellschaft entstehen würde. Voraussetzung der Anrechnung ist daher, daß der

Kapitalertrag, der infolge der Leistung der Körperschaft entsteht, bei den Anteilseignern der Körperschaft besteuert werden kann. Dementsprechend schließt § 51 KStG die Anrechnung für die Fälle aus, in denen Ausschüttungen oder sonstige Leistungen der Körperschaft bei den Anteilseignern nicht zu besteuern sind. Aus den gleichen Erwägungen muß die Anrechnung unterbleiben, wenn das Vermögen einer Körperschaft durch Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person übergeht und die offenen Reserven nicht besteuert werden können.

Durch die Fortführung der Buchwerte der Wirtschaftsgüter des übertragenen Vermögens (§ 3 UmwStG) sind die stillen Reserven auch in den Fällen, in denen eine Körperschaftsteueranrechnung ausgeschlossen ist, von den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft als Mitunternehmer erst in dem Zeitpunkt zu versteuern, in dem die Reserven bei der Personengesellschaft realisiert werden. Die Vorschrift des § 13 Abs. 2 UmwStG 1977, die in den Fällen der Nichterfassung des Übernahmegewinns die Besteuerung der stillen Reserven durch die übertragende Körperschaft vorsah, konnte daher entfallen.

Dritter Teil

Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft

Zu § 11 - Auswirkungen auf den Gewinn der übertragenden Körperschaft

Die Vorschrift des § 11 UmwStG ist neugefaßt worden, stimmt jedoch in ihren Grundaussagen mit § 14 UmwStG 1977 überein.

In Anlehnung an das Umwandlungsgesetz ist es der übertragenden Körperschaft nach Absatz 1 freigestellt, die übergegangenen Wirt-

schaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz für das letzte Wirtschaftsjahr mit den Buchwerten, einem Zwischenwert oder höchstens mit dem Teilwert anzusetzen. Das Wahlrecht besteht jedoch nur insoweit,

- als die spätere Besteuerung der in dem übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft sichergestellt ist und
- eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Die Anwendung dieser Vorschrift, die den steuerneutralen Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft durch die Fortführung der Buchwerte der übergegangenen Wirtschaftsgüter ermöglicht, ist nicht mehr antragsgebunden. Wie in § 3 UmwStG bei der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft hat die übertragende Körperschaft die Wahl des Wertansatzes. Das Wahlrecht kann - wie im geltenden Recht der Antrag - für das übertragene Vermögen nur einheitlich ausgeübt werden. Eine Beschränkung auf einzelne Wirtschaftsgüter ist nicht zulässig.

Die übernehmende Körperschaft ist auch hier an die in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft angesetzten Werte gebunden. Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gilt für die Übernahme der übergegangenen Wirtschaftsgüter durch die übernehmende Körperschaft § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG entsprechend.

Absatz 2 bestimmt, mit welchem Wert die übergegangenen Wirtschaftsgüter anzusetzen sind, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht vorliegen, z.B. im Fall der Vermögensübertragung im Sinne des § 174 Abs. 1 und 2 UmwG. In diesem Fall sind - wie im geltenden Recht - die übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem Wert der für die Übertragung gewählten Gegenleistung anzusetzen.

Wird eine Gegenleistung nicht gewährt, sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen.

Zu § 12 - Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

§ 12 UmwStG regelt die Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft.

Aus Absatz 1 Satz 1 geht - wie im geltenden Recht - hervor, daß die Verknüpfung zwischen den in der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft ausgewiesenen Werten und den Übernahmewerten nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auch bei einer Körperschaft als Übernehmerin gilt.

Absatz 1 Satz 2 spricht den Fall des Vermögensübergangs von einer steuerfreien auf eine steuerpflichtige Körperschaft an. In diesem Fall sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter von der übernehmenden Körperschaft ohne Rücksicht auf den Wertansatz in der Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem Teilwert anzusetzen. Dadurch soll dem Rechtsgedanken des § 13 KStG Rechnung getragen werden.

Durch die Regelung des Absatzes 2 soll - wie im geltenden Recht - vermieden werden, daß neben die Besteuerung des Gewinns der übertragenden Körperschaft die Besteuerung der in den untergehenden Anteilen an dieser Körperschaft ruhenden stillen Reserven tritt. Durch die Vorschrift des Absatzes 1 Satz 2 erhöht sich die Bedeutung des Absatzes 2. Die stillen Reserven in den Anteilen an der übertragenden Körperschaft sollen allerdings wie bisher besteuert werden, soweit die tatsächlichen Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile übersteigen (Absatz 2 Sätze 2 bis 4).

Absatz 3 Satz 1 entspricht hinsichtlich der Absetzungen für Abnutzung sowie der erhöhten Absetzungen und ähnlicher Erleichterungen der Vorschrift des § 5 Abs. 2 UmwStG. Die Vorschrift des § 15 Abs. 4 UmwStG 1977 ist in Anlehnung an § 4 Abs. 3 UmwStG gestrichen worden.

Neu ist die Vorschrift des § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG. Danach geht ein verbleibender Verlustabzug im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 EStG von der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft über. Voraussetzung ist jedoch entsprechend der Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb noch nicht eingestellt hatte.

Absatz 4 bleibt gegenüber der bisherigen Fassung unverändert.

Absatz 5 regelt den Fall des Vermögensübergangs von einer Kapitalgesellschaft auf eine nichtgliederungspflichtige Körperschaft. Denkbar sind die folgenden Fälle:

- Versicherungs-AG auf VVaG,
- Versicherungs-AG auf öffentlich-rechtliches Versicherungsunternehmen.

Ohne eine gesetzliche Regelung würde die Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaft definitiv. Es könnte daran gedacht werden, diesen Fall entsprechend dem Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person zu behandeln und die §§ 3 ff UmwStG für sinngemäß anwendbar zu erklären. Die Regelung des Absatzes 5 sieht aus Vereinfachungsgründen vor, daß die übernehmende Körperschaft in Anlehnung an § 7 UmwStG den auf sie entfallenden Teil des verwendbaren Eigenkapitals - mit Ausnahme des EK 04 - und die entsprechende anzurechnende Körperschaftsteuer zu versteuern hat. Wegen der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung der Rückzahlung von Einlagen (EK 04) vgl. das BMF-Schreiben vom 9. Januar 1987 - IV B 2 - S 2143 - 24/86 -. Die Anrechnung der Körperschaftsteuer soll sich nach § 10 UmwStG richten. Der Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 EStG kann in diesem Fall aus den gleichen Gründen nicht zugelassen werden, die für das Verbot des Verlustabzugs beim Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person maßgebend waren (§ 4 Abs. 2 UmwStG).

Zu § 13 - Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft

§ 13 UmwStG übernimmt im wesentlichen die Vorschrift des § 16 UmwStG 1977.

Nach Absatz 1 gelten im Falle der Verschmelzung von Körperschaften die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft, die zu einem Betriebsvermögen gehören, als zum Buchwert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile als mit diesem Wert angeschafft. Es wird ausdrücklich klargestellt, daß diese Regelung für die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und der übrigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG gilt.

Absatz 2 regelt die Behandlung der Anteile im Sinne des § 17 EStG im Falle der Verschmelzung. An die Stelle des Buchwerts treten hier die Anschaffungskosten. Bei Anteilen im Sinne des § 17 EStG gelten die im Zuge der Verschmelzung gewährten Anteile ebenfalls als Anteile im Sinne des § 17 EStG, auch wenn die neuen Anteile die Voraussetzungen des § 17 EStG nicht erfüllen. Der neu angeführte Satz 3 regelt die Frage der Anschaffungskosten, wenn durch den Vermögensübergang, gedacht ist hier an den Fall der Spaltung, Anteile im Sinne des § 17 neu entstehen. Als Anschaffungskosten für diese Anteile gilt der gemeine Wert am steuerlichen Übertragungstichtag. Dadurch soll klargestellt werden, daß die in der Zeit der "Nicht-Verstrickung" angesammelten stillen Reserven durch die Umwandlung nicht in die Besteuerung einbezogen werden. Der Besteuerung sollen nur die stillen Reserven unterliegen, die nach dem steuerlichem Übertragungstichtag in den Anteilen entstanden sind.

Besitzt im Falle der Verschmelzung der Anteilseigner einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 UmwStG an der übertragenden Kapitalgesellschaft, so treten die erworbenen Anteile an die Stelle der hingegebenen Anteile. Die im Zuge der Verschmelzung gewährten Anteile gelten weiterhin als Anteile im Sinne des § 21

UmwStG. Die bisherigen Anschaffungskosten gelten als Anschaffungskosten der neuen Anteile.

Vierter Teil

Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

Zu § 14 - Entsprechende Anwendung von Vorschriften, Eröffnungsbilanz

An dem Formwechsel ist nur ein einziger Rechtsträger beteiligt. Die Umwandlung durch Formwechsel in einen Rechtsträger anderer Rechtsform hat identitätswahrenden Charakter, vgl. die Begründung zu § 190 UmwG. Der Formwechsel von Körperschaft in Körperschaft bedarf keiner steuerrechtlichen Regelung. Steuersubjekt bleibt der gleiche Rechtsträger. Es ändert sich nur die Rechtsform des Rechtsträgers. Insoweit folgt das Steuerrecht dem Handelsrecht.

Das Steuerrecht kann dem Handelsrecht jedoch nicht folgen, soweit es um den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft geht. Das Steuerrecht beurteilt Kapitalgesellschaften und die an ihnen beteiligten Anteilseigner als selbständige Steuersubjekte. Kapitalgesellschaften unterliegen mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer, die Anteilseigner - soweit sie natürliche Personen sind - der Einkommensteuer. Personengesellschaften sind dagegen mit ihrem Einkommen nicht selbst steuerpflichtig; ihr Gewinn wird unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und bei ihnen der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterworfen.

Diese unterschiedlichen Regelungen über die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften machen für den Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften gesonderte steuerliche Vorschriften erforderlich. § 14 UmwStG

schreibt daher vor, daß im Falle des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft die §§ 3 bis 7, 9 und 10 UmwStG (Vermögensübergang von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft) entsprechend anzuwenden sind.

Da der Formwechsel handelsrechtlich als identitätswahrende Umwandlung geregelt ist, wird handelsrechtlich auf die Aufstellung einer Umwandlungsbilanz verzichtet. Für steuerliche Zwecke kann jedoch auf die Aufstellung einer Übertragungsbilanz durch die Körperschaft und einer Eröffnungsbilanz durch die Personengesellschaft nicht verzichtet werden. § 14 Satz 2 UmwStG schreibt daher vor, daß die Kapitalgesellschaft für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, die Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen hat.

Für den Formwechsel ist nach § 193 Abs. 1 UmwG ein Beschluß der Anteilseigner des formwechselnden Rechtsträgers (Umwandlungsbeschluß) erforderlich.

Fünfter Teil

Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung (Teilübertragung)

Zu § 15 - Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf eine andere Körperschaft

Das Steuerrecht folgt der handelsrechtlichen Regelung betreffend die Spaltung von Körperschaften nicht uneingeschränkt. Es läßt die steuerneutrale Spaltung grundsätzlich zu.

Für den Vermögensübergang durch Aufspaltung, Abspaltung und, soweit sie diesen Vorgängen entspricht, Teilübertragung von einer

Körperschaft auf eine andere Körperschaft gelten die §§ 11 bis 13 UmwStG entsprechend (§ 15 Abs. 1 UmwStG).

Für die Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft gelten die §§ 3 bis 7, 9 und 10 UmwStG. Vgl. § 16 UmwStG.

Die steuerrechtlichen Regelungen sind jedoch an eine Reihe von Voraussetzungen geknüpft, die handelsrechtlich nicht bestehen:

1. Die steuerneutrale Spaltung wird zugelassen, wenn auf eine Übernehmerin ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder eine 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft übergeht. Vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.

Die handelsrechtliche Regelung betreffend die Spaltung von Körperschaften führt im Ergebnis zu einem Wahlrecht des Rechtsträgers zwischen einer Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter durch Einzelrechtsnachfolge und einer Übertragung durch Sonderrechtsnachfolge (Spaltung). Der Unterschied liegt ausschließlich in den formalen Voraussetzungen.

Dagegen geht das Steuerrecht von dem Grundsatz aus, daß die stillen Reserven beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen eines Rechtsträgers bei dem zu erfassen sind, der sie erzielt hat. Die Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens führt daher grundsätzlich zur Aufdeckung der in den Gegenständen enthaltenen stillen Reserven und damit zur Besteuerung. Würde das Steuerrecht dem Handelsrecht uneingeschränkt folgen, bestünde die Gefahr, daß in Zukunft "Einzelveräußerungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge" mit der Folge der Besteuerung der in den einzelnen Wirtschaftsgüter enthaltenen stillen Reserven praktisch ausgeschlossen sind.

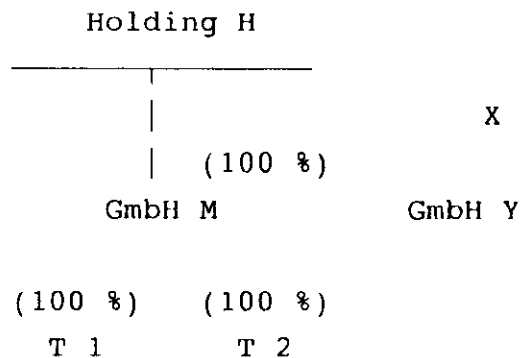
2. Im Fall der Abspaltung oder Teilübertragung muß das der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen ebenfalls ein Teilbetrieb sein. Vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG.

3. Eine Mißbrauchsklausel enthält § 15 Abs. 3 Satz 1 UmwStG. Danach sind Mitunternehmeranteile und 100%ige Beteiligungen nicht begünstigt, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren vor der Spaltung durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die keinen Teilbetrieb darstellen, erworben oder aufgestockt worden sind. § 15 Abs. 3 Satz 1 UmwStG bezieht sich sowohl auf die übergegangenen als auch auf die bei der übertragenden Kapitalgesellschaft verbleibenden Wirtschaftsgüter. Dadurch sollen Umgehungsmöglichkeiten der Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG vorgebeugt werden.
4. Die Steuerneutralität bei der Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung wird auch dann nicht gewährt, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird oder die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Vgl. § 15 Abs. 3 Satz 2 und 3 UmwStG. Gedacht ist hier an die Veräußerung der Anteile an den beteiligten Rechtsträgern. Die Veräußerung eines Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils oder einer 100 %igen Beteiligung führt - ob vor oder nach der Spaltung - zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven. Diese Besteuerung soll durch die Veräußerung der Anteile nicht umgangen werden können. Dies wäre durch die Veräußerung der Anteile möglich, wenn der Anteilseigner im Ausland sitzt bzw. steuerbefreit oder nicht steuerpflichtig ist. Diese Mißbrauchsregelung soll jedoch erst greifen, wenn innerhalb von 5 Jahren nach der Spaltung mehr als 10 v.H. der Anteile veräußert werden, bezogen auf die Anteile an der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung. Durch diese 10 %-Regelung soll vermieden werden, daß z.B. bei Publikumsgesellschaften die Veräußerung eines einzigen Anteils innerhalb von 5 Jahren nach der Spaltung zum Verlust der steuerneutralen Spaltung nach § 15 UmwStG führt.

Beispiele:

Sachverhalt

Eine inländische GmbH M, deren alleinige Gesellschafterin die ausländische Holding H ist, beherrscht zwei inländische Tochtergesellschaften T 1 und T 2. Die Beteiligungen beider Gesellschaften sind gleich viel wert und enthalten erhebliche stille Reserven. M möchte die Anteile an T 2 an X (inländische Gesellschaft) veräußern.



Beispiel 1 (Veräußerung durch Spaltung)

Die Veräußerung der Beteiligung an T 2 durch M würde KSt und GewSt auslösen. Die Ausschüttung des Veräußerungserlöses an H würde zwar zu einer Minderung der KSt führen (36 v.H.). Die KSt würde jedoch definitiv, da H nicht anrechnungsberechtigt ist. Dazu käme die Kapitalertragsteuer.

Um diese Steuerbelastung zu vermeiden, wird folgender Weg über eine Spaltung gewählt:

Vor der Spaltung wird die Beteiligung an M strukturiert, indem zuerst H an X die Hälfte seiner Beteiligung an M veräußert. Die Veräußerung der Beteiligung an M durch H unterliegt aufgrund von DBA-Bestimmungen nicht der inländischen Besteuerung.

Danach erfolgt die Spaltung von M (Trennung der Gesellschafter-Stämme H und X im Wege der Abspaltung). M bringt die Beteiligung an T 2 in die neu gegründete Y-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Anschließend tauscht M mit X die von der Y-GmbH erhaltenen Anteile gegen eigene Anteile und zieht die eigenen Anteile - ohne eine entsprechende Kapitalherabsetzung - ein.

Die steuerneutrale Spaltung ist zu versagen, da es sich hier um eine Veräußerung handelt. Die Sonderregelung für die Trennung von Gesellschafterstämmen kommt nicht zu Anwendung, da die Beteiligungen an der zu spaltenden Gesellschaft nicht 5 Jahre bestanden haben.

Beispiel 2 (Vorbereitung für eine Veräußerung)

Um die im Beispiel 1 geschilderte Steuerbelastung bei Veräußerung der Anteile an T 2 durch M an X und Ausschüttung des Veräußerungserlöses an H zu vermeiden, wird folgender anderer Weg gewählt:

Abspaltung der Beteiligung an T 2 auf eine GmbH Y, so daß H nach der Abspaltung die Anteile an T 1 (über M) und die Anteile an T 2 (über GmbH Y) besitzt. Danach veräußert H die Beteiligung an der GmbH Y an X. Der Veräußerungserlös unterliegt aufgrund von DBA-Bestimmungen nicht der Besteuerung.

Die steuerneutrale Abspaltung ist zu versagen, wenn H die Beteiligung an der GmbH Y innerhalb von 5 Jahren nach der Spaltung verkauft.

Beispiel 3 (Vorbereitung für eine Veräußerung)

In Abwandlung des Sachverhalts der Beispiele 1 und 2 kauft X von H die gesamte Beteiligung an M, ist jedoch nur an T 1 interessiert und möchte deshalb die Beteiligung von M an T 2 veräußern.

Die Veräußerung der Beteiligung an T 2 durch M würde KSt und GewSt auslösen. Die KSt- und GewSt-Belastung läßt sich auch nicht durch die Ausschüttung an X vermeiden, da ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen nicht möglich sind (§ 50 c EStG, § 8 Nr. 10 GewStG).

Um diese Steuerbelastung zu vermeiden, wird folgender Weg gewählt:

Abspaltung der Beteiligung an T 2 auf eine GmbH Y, so daß X nach der Abspaltung die Anteile an T 1 (über M) und die Anteile an T 2 (über die GmbH Y) besitzt. Danach veräußert X die Beteiligung an der GmbH Y an einen Dritten. Ein Veräußerungsgewinn fällt nicht an, da die Veräußerungserlöse den Anschaffungskosten (Beteiligung M) entsprechen dürften.

Auch hier ist die steuerneutrale Abspaltung zu versagen, wenn X die Beteiligung an der GmbH Y innerhalb von 5 Jahren nach der Spaltung veräußert.

5. Bei der Trennung von Gesellschafterstämmen setzt die Anwendung des § 11 Abs. 1 UmwStG außerdem voraus, daß die Beteiligungen an der übertragenden Körperschaft mindestens 5 Jahre bestanden haben.

Wie in den Fällen der Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften geht auch im Falle der Spaltung ein verbleibender Verlustabzug im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 EStG anteilig auf die einzelnen übernehmenden Körperschaften über. Absatz 4 stellt klar, daß der verbleibende Verlustabzug grundsätzlich im Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen aufzuteilen ist. Dieses Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen ergibt sich in der Regel aus den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernah-

meervertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 UmwG). Die Ermittlung der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile bzw. des vorhandenen Vermögens ist daher nur dann erforderlich, wenn der Spaltungs- und Übernahmevertrag oder der Spaltungsplan keine Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile enthält.

Die Vorschrift des § 15 Abs. 2 UmwStG verlangt für steuerliche Zwecke, insbesondere für Zwecke der Gliederung, die Aufstellung einer Bilanz auf den steuerlichen Übertragungsstichtag (Spaltungsstichtag) durch die übertragende Körperschaft. Die Vorschrift hat nur für die Fälle Bedeutung, in denen der steuerliche Übertragungsstichtag mit dem Stichtag, auf den die übertragende Körperschaft regelmäßig Abschlüsse macht, nicht übereinstimmt.

Nach § 17 UmwG, der nach § 125 UmwG auch für die Fälle der Spaltung gilt, ist der Anmeldung eine Bilanz des übertragenden Rechtsträgers beizufügen (Schlußbilanz), die auf einen höchstens 8 Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist. Diese Schlußbilanz ist zwar keine Jahresbilanz, jedoch gelten für sie die Vorschriften über die Jahresbilanz und deren Prüfung entsprechend, mit Ausnahme der Bekanntmachung. Die handelsrechtliche Rückwirkung von 8 Monaten wird auch für die steuerrechtliche Behandlung übernommen (§ 2 Abs. 1 UmwStG). In der Begründung zu § 17 UmwG ist darauf hingewiesen, daß es durch die Länge dieser Zeitspanne (8 Monate), die für alle Rechtsformen zwingend ist, möglich ist, die Bilanz des letzten Geschäftsjahres als Schlußbilanz zu verwenden. Daher dürfte die Regelung des § 15 Abs. 2 UmwStG nur in Einzelfällen Bedeutung erlangen.

Die Frage der Aufteilung des verwendbaren Eigenkapitals wird in § 38 a KStG geregelt, vgl. Artikel 2 Nr. 3.

Zu § 16 - Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft

Soweit das Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft übergeht, gelten die §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG entsprechend. Die in § 15 Abs. 1 bis 4 genannten Voraussetzungen sind auch in diesem Fall zu beachten. Die Anwendung des § 10 Abs. 1 UmwStG bezieht sich auf den Teil der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals, der dem Verhältnis entspricht, in dem das Vermögen auf eine Personengesellschaft übergeht. Dadurch wird sichergestellt, daß die offenen Reserven, die dem Teil des auf die Personengesellschaft übergehenden Vermögens entsprechen, versteuert werden und die darauf lastende Körperschaftsteuer zur Anrechnung kommt.

Die Auswirkungen auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals enthält § 38 a Abs. 1 Satz 3 KStG.

Sechster Teil

Barabfindung des Minderheitsgesellschafters

Zu § 17 - Anwendung des § 6 b des Einkommensteuergesetzes

Die Vorschrift ist identisch mit § 17 UmwStG 1977. Danach werden den ausscheidenden Minderheitsgesellschaftern der übertragenden Körperschaft die Erleichterungen des § 6 b EStG auch in den Fällen gewährt, in denen einzelne Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht vorliegen.

Siebter Teil

Gewerbesteuer

Zu § 18 - Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person

In der Vorschrift des § 18 sind - wie im geltenden Recht - die gewerbesteuerlichen Auswirkungen des Vermögensübergangs auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person geregelt.

Zu § 19 - Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine andere Körperschaft

In der Vorschrift des § 19 sind - wie im geltenden Recht - die gewerbesteuerlichen Auswirkungen des Vermögensübergangs auf eine andere Körperschaft geregelt.

Achter Teil

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen

Zu § 20 - Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der Gesellschaftsanteile

Bereits nach geltendem Recht steuerneutral möglich sind

- a) die übertragende oder errichtende Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft durch Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 20 Abs. 7 UmwStG;
- b) die Einbringung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft nach § 24 UmwStG;

c) die Realteilung von Personengesellschaften.

Die handelsrechtlich erstmals allgemein geregelte und unter Auflösung ohne Abwicklung mögliche Spaltung einer Personengesellschaft durch Übertragung ihrer Vermögensanteile auf Kapitalgesellschaften im Wege der Sonderrechtsnachfolge (teilweise Gesamtrechtsnachfolge) ist steuerneutral bereits im Wege der Sacheinlage nach § 20 UmwStG möglich. Bringt z.B. bei einer Personengesellschaft mit 2 Teilbetrieben Gesellschafter A Teilbetrieb 1 im Wege der Sachgründung in die Kapitalgesellschaft 1 und Gesellschafter B Teilbetrieb 2 im Wege der Sachgründung in die Kapitalgesellschaft 2 ein, so geht die Personengesellschaft im Wege der Aufspaltung zur Neugründung unter, da als Einbringende im Sinne der §§ 20 ff UmwStG nach ganz h.M. die Gesellschafter der Personengesellschaft anzusehen sind, deren Betriebsvermögen eingebracht wird. Die von den Kapitalgesellschaften zu gewährenden einbringungsgeborenen Anteile (§ 21 UmwStG) stehen daher auch den Gesellschaftern zu.

Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend bei der Aufspaltung zur Aufnahme, d.h. bei der Sacheinlage des Betriebsvermögens der Personengesellschaft in bereits bestehende Kapitalgesellschaften; auch hier geht die Personengesellschaft nach der Einbringung unter.

Die handelsrechtlich erstmals allgemein geregelte und unter Auflösung ohne Abwicklung mögliche Spaltung einer Personenhandelsgesellschaft durch Übertragung ihrer Vermögensanteile auf andere Personenhandelsgesellschaften ist steuerneutral bereits im Wege der Sacheinlage nach § 24 UmwStG möglich.

Die Neufassung des Umwandlungsgesetzes macht eine Neufassung des § 20 Abs. 7 UmwStG erforderlich. Diese Neufassung enthält die begriffliche Anpassung an die neuen handelsrechtlichen Vorschriften zur Verschmelzung, zur Aufspaltung, zur Abspaltung und zur Ausgliederung sowie mit der Verwendung des Begriffs "steuerlicher Übertragungstichtag" eine Anpassung an die

Formulierung in dem neuen § 2 des Umwandlungssteuergesetzes. Weiter wird die Frist für die Rückbeziehung der Einbringung den handelsrechtlichen Vorschriften angepaßt und von sechs auf acht Monate erweitert. Die Möglichkeit einer Rückbeziehung der Einbringung wird auch auf solche Einbringungstatbestände ausgedehnt, die nicht auf handelsrechtlichen Vorschriften beruhen.

Zu § 21 - Veräußerung der Gesellschaftsanteile

§ 21 übernimmt die bisherige Regelung des § 21 UmwStG 1977 unverändert.

Zu § 22 - Einlage der Gesellschaftsanteile in ein Betriebsvermögen

§ 22 übernimmt die bisherige Regelung des § 22 UmwStG 1977 unverändert.

Zu § 23 - Sonstige Auswirkungen der Sacheinlage

Die Änderungen in den Absätzen 1, 2 und 4 enthalten rein redaktionelle Anpassungen an die geänderte Paragraphenfolge im zweiten bis siebten Teil des Gesetzes.

Zur Frage der Bemessung der weiteren Absetzungen für Abnutzung sieht der Gesetzentwurf in den Fällen des § 4 Abs. 3 und 6 sowie des § 12 Abs. 3 UmwStG einen uneingeschränkten Eintritt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers vor. So tritt nach § 4 Abs. 2 UmwStG die übernehmende Personengesellschaft hinsichtlich der Absetzungen für Abnutzung sowie der erhöhten Absetzungen und ähnlicher Erleichterungen in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt auch dann, wenn die übergegangenen Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 UmwStG mit einem über dem Buchwert liegenden Wert (Zwischenwert oder Teilwert) angesetzt sind.

Zu diesen Regelungen im Zweiten und Dritten Teil des Gesetzent-

wurfs, die vor dem Hintergrund der Einbringung durch Gesamtrechtsnachfolge zu sehen sind, paßt eine Fiktion der Anschaffung, wie sie bisher in Absatz 3 der Vorschrift vorgesehen ist, nicht. Es besteht insofern ein Widerspruch zu der bisherigen Fassung des § 23 UmwStG, wonach lediglich in den Fällen der Buchwertfortführung und bei Ansatz eines Zwischenwertes ein Eintritt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers vorgesehen ist (§ 23 Abs. 1 und 2 UmwStG), bei Ansatz des Teilwerts aber eine Anschaffung fingiert wird (§ 23 Abs. 3 UmwStG). Die Neufassung des § 23 Abs. 3 UmwStG sieht daher vor, daß es in den Fällen der Einbringung zu Teilwerten im Wege der Einzelrechtsnachfolge bei der Fiktion der Anschaffung verbleibt, da hier die Behandlung als Veräußerung nicht versagt werden kann. In den Fällen der Einbringung zu Teilwerten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ist dagegen nunmehr ein Eintritt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers vorgesehen.

Neunter Teil

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft

Zu § 24 - Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft

§ 24 übernimmt die bisherige Regelung des § 24 UmwStG 1977 unverändert.

Zehnter Teil

Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

Zu § 25 - Entsprechende Anwendung des achten Teils

Bei der im Handelsrecht jetzt neu eingeführten Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft durch

Wechsel der Rechtsform bleibt die Identität des Rechtsträgers erhalten. Dagegen ist steuerlich von einem Rechtsträgerwechsel auszugehen (vgl. auch § 14 des Gesetzentwurfs).

Die Fälle der formwechselnden Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft müssen daher - wie auch der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft - eigenständig und wie eine übertragende Umwandlung geregelt werden. Im Ergebnis soll wie beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auch im umgekehrten Fall des Formwechsels einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steuerlich eine Übertragung des Betriebsvermögens zu Buchwerten, Zwischenwerten oder Teilwerten möglich sein.

Elfter Teil Verhinderung von Mißbräuchen

Zu § 26 - Wegfall von Steuererleichterungen

§ 26 enthält im wesentlichen die Regelungen des bisherigen § 25. Er berücksichtigt gleichzeitig den Wegfall des bisherigen § 7, die Änderungen im § 18 und die Überführung der Regelungen des bisherigen § 8 in den neuen § 6.

Zwölfter Teil Übergangs- und Schlußvorschriften

Zu § 27 - Anwendungsvorschriften

§ 27 bestimmt, wann das neue Umwandlungssteuergesetz erstmals und das bisherige Umwandlungssteuergesetz letztmals anzuwenden sind.

Artikel 2

Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Allgemeines

Die neue Fassung des Umwandlungssteuergesetzes macht auch eine Änderung der Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes erforderlich, die die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) betreffen.

Zu Nr. 1 - § 30 Abs. 3 KStG (Erstmalige Gliederung)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nr. 2 - § 38 KStG (Gliederung des vEK bei Verschmelzung)

Die Vorschrift des § 38 KStG gilt nur für die Gliederung des vEK bei der Verschmelzung von Körperschaften. Die Gliederung des vEK bei der Spaltung von Körperschaften, wenn Übernehmerin ebenfalls eine gliederungspflichtige Körperschaft ist, regelt der neu eingefügte § 38 a KStG, die Gliederung des vEK in Sonderfällen des Vermögensübergangs § 38 b KStG (vgl. zu Nr. 3).

Die Auswirkungen der Verschmelzung auf die Gliederung des vEK und des Sonderausweises im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind in drei - getrennt vorzunehmende - Schritten zu ermitteln.

Erster Schritt

Addition des Teilbeträge des vEK und eventueller Sonderausweise im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Addition der Teilbeträge des vEK einschließlich evtl. vorhandener Sonderausweise im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG der übertragenden Kapitalgesellschaft bzw. -gesellschaften und der übernehmenden Kapitalgesellschaft.

Zweiter Schritt

Angleichung der Nennkapitalsphäre

Die Summe der ursprünglichen Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Kapitalgesellschaften ist mit dem tatsächlich festgesetzten Nennkapital der übernehmenden Kapitalgesellschaft nach der Verschmelzung zu vergleichen. Bei der Verschmelzung durch Aufnahme sind nur die Nennkapitalbeträge der übernehmenden Kapitalgesellschaft vor und nach der Verschmelzung zu vergleichen.

Behandlung eines Differenzbetrages

Ist das Nennkapital nach der Verschmelzung höher als die entsprechenden Nennkapitalbeträge vor dem Vermögensübergang, führt dieser Mehrbetrag zu einer Erhöhung des Sonderausweises im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG (Kapitalerhöhung).

Davon ausgenommen ist jedoch eine evtl. bare Zuzahlung oder Sacheinlage der Gesellschafter im Rahmen der Verschmelzung, die nach dem Umwandlungsgesetz zulässig ist.

Ist das Nennkapital nach der Verschmelzung geringer als die entsprechenden Nennkapitalbeträge vor dem Vermögensübergang, verringert dieser Minderbetrag einen Sonderausweis im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG bis auf 0 DM (Kapitalherabsetzung). Ein darüber hinausgehender Minderbetrag ist dem Teilbetrag EK 04 zuzurechnen. Diese Zurechnung erfolgt aber nicht als Bestandteil des zweiten Rechenschrittes, sondern wird in dem dritten Rechenschritt, der der Anpassung der Gliederungsrechnung an die Steuerbilanz dient und der diese Anpassung bei dem Teilbetrag EK 04 vornimmt, saldiert.

Dritter Schritt

Angleichung der Rücklagensphäre

Rücklagen lt. Steuerbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft

nach der Verschmelzung

abzüglich Summe der Teilbeträge des vEK lt. Gliederungsrechnung der übernehmenden Kapitalgesellschaft nach der Verschmelzung, vermindert um die Nennkapitalbeträge, die nach § 29 Abs. 3 KStG zum vEK gehören

= Differenzbetrag

Soweit dieser Differenzbetrag auf den Wegfall von Anteilen oder auf anderen mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen beruht, ist er bei dem Teilbetrag EK 04 zu erfassen.

Zu Nr. 3

§ 38 a KStG (Gliederung des vEK bei Aufspaltung oder Abspaltung)

§ 38 a KStG regelt die Aufteilung des vEK in den Fällen der Aufspaltung oder Abspaltung einer gliederungspflichtigen Körperschaft auf eine oder mehrere gliederungspflichtige Körperschaften. Das vEK der übertragenden Körperschaft ist danach grundsätzlich im Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen aufzuteilen. Dieses Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen ergibt sich in der Regel aus den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 UmwG). Die Ermittlung der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile bzw. des verwendbaren Vermögens ist daher nur dann erforderlich, wenn der Spaltungs- und Übernahmevertrag oder der Spaltungsplan keine Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile enthält.

Die Auswirkungen der Spaltung auf die Gliederung des vEK und des Sonderausweises im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind - wie bei der Verschmelzung - in drei Schritten zu ermitteln. Vgl.

§ 38 a Abs. 2 UmwStG, der auf die sinngemäße Anwendung des § 38 Abs. 1 Satz 2 bis 4 hinweist.

Erster Schritt

Aufteilung der Teilbeträge des vEK und eventueller Sonderausweise im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Aufteilung des vorhandenen vEK einschließlich eines Sonderausweises im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG der übertragenden Kapitalgesellschaft nach dem in § 38 a Abs. 1 KStG festgelegten Aufteilungsschlüssel.

Zweiter Schritt

Angleichung der Nennkapitalsphäre

Das Nennkapital jeder Kapitalgesellschaft nach der Spaltung ist mit dem auf sie entfallenden Anteil am Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft vor der Spaltung zu vergleichen. Für die Zuordnung des Nennkapitals vor der Spaltung gelten die Grundsätze des § 38 Abs. 1 entsprechend.

Behandlung eines Differenzbetrages

Ist das Nennkapital nach der Spaltung höher als der auf die Kapitalgesellschaft entfallende Anteil am Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft vor dem Vermögensübergang, führt dieser Mehrbetrag zu einer Erhöhung des Sonderausweises im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG (Kapitalerhöhung).

Davon ausgenommen ist jedoch eine evtl. bare Zuzahlung oder Sacheinlage der Gesellschafter im Rahmen der Spaltung, die nach dem Umwandlungsgesetz zulässig ist.

Ist das Nennkapital nach der Spaltung geringer als der Anteil am Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft vor dem Vermögensübergang, verringert dieser Minderbetrag einen Sonderausweis im Sinne des § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG bis auf 0 DM (Kapitalherabsetzung). Ein darüber hinausgehender Minderbetrag ist dem Teilbetrag EK 04 zuzurechnen. Wie bei der Verschmelzung erfolgt die Anpassung des Teilbetrages EK 04 jedoch saldiert erst im dritten Schritt.

Dritter Schritt

Angleichung der Rücklagensphäre

Rücklagen lt. Steuerbilanz der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften nach der Spaltung

abzüglich Summe der Teilbeträge des vEK lt. Gliederungsrechnung der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften nach der Spaltung, vermindert um die Nennkapitalbeträge, die nach § 29 Abs. 3 KStG zum vEK gehören

= Differenzbetrag

Soweit dieser Differenzbetrag auf den Wegfall von Anteilen oder auf anderen mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen beruht, ist er bei dem Teilbetrag EK 04 zu erfassen.

§ 38 b KStG (Gliederung des vEK in Sonderfällen des Vermögensübergangs)

§ 38 b KStG regelt die Gliederung des vEK in den Fällen des Vermögensübergangs durch Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung sowie Vermögensübertragung von einer nicht gliederungspflichtigen auf eine gliederungspflichtige Körperschaft. Wie in den Fällen des § 30 Abs. 3 KStG ist das entstehende vEK dem Teilbetrag des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG (EK 04) zuzuordnen. Während der Vermögensübergang durch Verschmelzung,

Aufspaltung oder Abspaltung sowie Vermögensübertragung auf eine neu entstehende Körperschaft unter § 30 Abs. 3 KStG fällt, regelt die Vorschrift des § 38 b KStG die Gliederung des vEK bei Vermögensübergang auf eine bestehende, gliederungspflichtige Körperschaft.

Zu Nr. 4 - § 54 KStG (Anwendung)

Der neue Abs. 12 regelt die erstmalige Anwendung der Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes.

Artikel 3
Inkrafttreten

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes und das Außerkrafttreten des bisherigen UmwStG.

Stellungnahme

des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts

Der Bundesrat hat in seiner 667. Sitzung am 18. März 1994 gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zum Gesetzentwurf im ganzen

Der Bundesrat befürwortet im Prinzip die Reform des Umwandlungssteuerrechts, mit der steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen beseitigt werden. Er lehnt es jedoch ab, mitbestimmungsschädlichen Vorgängen durch steuerliche Entlastung Vor-
schub zu leisten. Er erwartet deshalb, daß durch geeignete Regelungen im Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechtes (BT-Drucksache 12/6699) sichergestellt wird, daß sich der bestehende Mitbestimmungsstatus durch Unternehmensumwandlungen nicht verschlechtert. Der Bundesrat wird aus diesem Grunde den vorgesehenen Änderungen des Umwandlungssteuerrechtes nur zustimmen, wenn im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens die Ge-

(noch Ziffer 1)

fahr ausgeräumt wird, daß das Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechtes zur Beeinträchtigung von Mitbestimmungsrechten der Arbeitnehmer führt. Der Bundesrat nimmt in diesem Zusammenhang auf seine Stellungnahme zum Umwandlungsbereinigungsgesetz Bezug.

Begründung

Das Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts knüpft an das Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechtes an. Dieses Gesetz, das die Umwandlungsvorgänge normiert, ist in seiner gegenwärtigen Entwurfsfassung nicht konsensfähig, da es entgegen der ursprünglichen Absicht der Bundesregierung keine Regelungen zur Mitbestimmung enthält. Der Bundesrat weist auf den Sachzusammenhang zwischen den beiden Gesetzen hin und macht deutlich, daß die steuerlichen Verbesserungen nur verabschiedet werden können, wenn eine Lösung für die Mitbestimmungsproblematik gefunden wird.

2. Zu Artikel 1 (§ 1 Abs. 1 UmwStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Gesetzentwurf wie folgt geändert werden sollte:

In Artikel 1 wird in § 1 Abs. 1 folgender Satz angefügt:

"Für Ausgliederungen (§ 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes) gelten die Vorschriften des Achten Teils."

Begründung:

In § 1 Abs. 1 ist der Anwendungsbereich der Vorschriften des Zweiten bis Siebten Teils geregelt. Die Regelung erfolgt ohne Bezugnahme auf den konkreten Umwandlungsvorgang, sondern dadurch, daß die Rechtsformen der in Frage kommenden Rechtsträger genannt werden. Hierzu gehören die im Entwurfstext als solche bezeichneten "Kapitalgesellschaften".

Der Entwurf will aber, wie sich zutreffend aus der Einzelbegründung zu § 1 ergibt, den Fall der Ausgliederung nicht den Regelungen des Zweiten bis Siebten Teils unterstellen, sondern wie bisher den Regelungen des Achten Teils, den §§ 20 ff Umwandlungssteuergesetz. Übertragende Gesellschaft kann im Falle der Ausgliederung auch eine Kapitalgesellschaft sein. Daß diese nicht in den Anwendungsbereich der §§ 3 bis 19 fallen soll, wird aus der Fassung des § 1 Abs. 1 nicht deutlich. Insbesondere kann die Aussage, der Zweite bis Siebte Teil "gilt nur für Umwandlungen im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes von Kapitalgesellschaften ...", zu dem Schluß führen, daß alle Umwandlungen im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes unter diese Vorschriften fallen.

Durch die Anfügung des Satzes wird diese Möglichkeit einer Fehldeutung des Gesetzes ausgeschlossen und der Wille des Gesetzgebers klargestellt.

3. Zu Artikel 1 (§ 3 Satz 2 UmwStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Gesetzentwurf wie folgt geändert werden sollte:

In Artikel 1 werden in § 3 Satz 2 die Wörter "werden muß" durch das Wort "wird" ersetzt.

Begründung:

Satz 2 des § 3 will entsprechend der bereits im geltenden Recht in § 20 Abs. 2 Satz 2 Umwandlungssteuergesetz enthaltenen Regelung die Buchwertfortführung durch die übernehmende Personengesellschaft auch dann ermöglichen, wenn diese die übernommenen Wirtschaftsgüter in ihrer Handelsbilanz mit einem höheren Wert als dem Buchwert ansetzt. Dies kann in der Tat aus unterschiedlichsten wirtschaftlichen Gründen zweckmäßig sein. Das Umwandlungssteuerrecht sollte hier die Bilanzpolitik der Gesellschaften so wenig wie möglich einschränken.

Vor diesem Hintergrund ist Satz 2 zu eng formuliert. Aus dem Formulierungsteil "wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muß", folgt, daß die vorgesehene Erleichterung voraussetzt, daß handelsrechtlich ein Zwang zu einem höheren Wertansatz besteht. Das Handelsrecht läßt jedoch bei der Einbringung in Personenhandelsgesellschaften dem Kaufmann ein Wahlrecht zwischen dem Wertansatz mit den Buchwerten oder mit den höheren Zeitwerten. Zwingende handelsrechtliche Vorschriften bestehen nicht. Aus diesem Grunde würde in der jetzigen Fassung die Vorschrift weitestgehend leerlaufen, d. h., es gäbe keine Anwendungsfälle, da zwingende handelsrechtliche Bewertungsansätze nicht bestehen.

Die vorgeschlagene Änderung stellt daher durch Streichung des Ausdrucks "werden muß" und durch seine Ersetzung durch den Ausdruck "wird" klar, daß die Buchwertfortführung steuerlich auch dann möglich ist, wenn handelsrechtlich ein höherer Wert angesetzt wird, ohne daß es darauf ankommt, ob ein höherer Ansatz handelsrechtlich zwingend vorgeschrieben ist.

4. Zu Artikel 1 (§ 4 UmwStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob eine Regelung geschaffen werden muß, die angibt, wie der Übernahmegewinn im Falle der Aufspaltung oder Abspaltung zu bemessen ist, wenn durch diesen Vorgang ein oder mehrere Teilbetriebe auf eine oder mehrere Personengesellschaften übergehen.

Begründung:

Nach § 16 Satz 1 ist auf die Aufspaltung und auch die Abspaltung u. a. § 4 anzuwenden, wenn die Aufspaltung oder die Abspaltung von Vermögensteilen auf eine oder mehrere Personengesellschaften erfolgt. Hierbei ergeben sich Anwendungsprobleme.

Diese Probleme resultieren daraus, daß die Regelung des § 3 auf die Fälle der errichtenden und der verschmelzenden Umwandlung zugeschnitten ist. Diese Fälle sind dadurch charakterisiert, daß das Vermögen der Kapitalgesellschaft insgesamt auf eine Personengesellschaft übergeht. In diesen Fällen kann der Übernahmegewinn, wie es § 4 Abs. 4 des Entwurfs auch vorsieht, dadurch ermittelt werden, daß der Wert des übergegangenen Betriebsvermögens dem Buchwert der Anteile gegenüber gestellt wird.

Die Fälle der Spaltungen sind dadurch charakterisiert, daß das Vermögen der übertragenden Körperschaft nicht insgesamt übergeht, sondern Vermögensteile auf verschiedene Personengesellschaften. Es ist hier daher nicht ein Übernahmegewinn zu ermitteln, sondern für jede der spaltungsgeborenen Personengesellschaften gesondert ein Übernahmegewinn, im Ergebnis also mehrere Übernahmegewinne.

Der den Übernahmegewinn ausdrückende Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 4 kann zwar durch analoge Anwendung insoweit dem Gesetz entnommen werden, als daß in die Bilanzen der spaltungsgeborenen Personengesellschaften jeweils die Wirtschaftsgüter einzustellen sind, die aufgrund des Spaltungsvertrags oder des Spaltungsplans auf die jeweilige Personengesellschaft übergehen.

Die andere Vergleichsgröße, die zur Ermittlung des Unterschiedsbetrags heranzuziehen ist, ist der Wert der schwindenden Beteiligung. Einschlägig wären bei der Spaltung nach der jetzigen Fassung des Entwurfs die §§ 5 und 7. Hier trifft jedoch das Gesetz keine eindeutige Regelung, d. h., die §§ 5 und 7 können nicht unmittelbar auf den Vorgang angewandt werden; dies gilt z. B. für Anteile im Sinne des § 17 EStG, die am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen gehörten. Sie gelten nach § 5 Abs. 2 als in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft mit den Anschaffungskosten eingelegt. Es bedarf hier einer Regelung, in welches Betriebsvermögen sie als eingelegt gelten.

Dem Gesetz dürfte sich im Wege der Auslegung eine Antwort auf diese Frage nicht entnehmen lassen; von ihrer Beantwortung hängen jedoch die steuerlichen Auswirkungen des Vorgangs ab.

5. Zu Artikel 1 (§ 15 Abs. 4 UmwStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Gesetzentwurf wie folgt geändert werden sollte:

In Artikel 1 wird § 15 Abs. 4 wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird gestrichen.

b) Satz 2 wird Satz 1 und erhält folgende Fassung:

"Ein verbleibender Verlustabzug im Sinne des § 10 d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist vorbehaltlich des § 16 im Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen aufzuteilen."

Begründung:

Als Aufteilungsmaßstab für den verbleibenden Verlustabzug ist das Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag nicht geeignet. Die vorgeschlagene Regelung begegnet darüber hinaus verwaltungsökonomischen Bedenken. § 15 Abs. 4 Satz 2 trifft die Regelung, daß dann, wenn das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen entspricht, das Verhältnis der gemeinen Werte zugrunde zu legen ist. Damit setzt die Anwendung der Vorschrift stets zwei Arbeitsschritte voraus: Es ist das Umtauschverhältnis (unter Einbeziehung der Zuzahlungen) festzustellen und es ist weiterhin das Verhältnis der gemeinen Werte festzustellen.

Die hier vorgeschlagene Fassung vermeidet den erstgenannten Arbeitsschritt und sieht als Maßstab ausschließlich das Verhältnis der gemeinen Werte vor.

6. Zu Artikel 1 (§ 16 Satz 1 UmwStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Gesetzentwurf wie folgt geändert werden sollte:

In Artikel 1 wird in § 16 Satz 1 das Wort "Vermögen" durch die Wörter "ein Teilbetrieb" ersetzt.

Begründung:

Die Fassung des Entwurfs erscheint ungenau und könnte zu Mißverständnissen Anlaß geben. "Vermögen" kann nach der Systematik des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes nicht durch Aufspaltung oder Abspaltung von Personengesellschaften auf Personengesellschaften übergehen. Das handelsrechtliche Umwandlungsgesetz spricht dementsprechend nicht vom "Vermögen", sondern von "Vermögensteilen". Da steuerlich beabsichtigt ist, Spaltungen nur dann zu begünstigen, wenn es sich um Teilbetriebe handelt, erscheint es zweckmäßig, diesen Ausdruck in § 16 Satz 1 zu verwenden.

Es entsteht im übrigen durch den Verweis in § 16 auf § 15, der den Ausdruck "Teilbetrieb" verwendet, eine Auslegungsschwierigkeit, weil hierdurch zwei entgegengesetzte Folgerungen möglich sind:

- Der Verweis auf § 15 schließt den Verweis auf den dort genannten Teilbetrieb ein mit der Folge, daß der Ausdruck "Vermögen" in Satz 1 des § 16 nicht "Vermögen" bedeutet, sondern "Teilbetrieb". Dann erhebt sich die Frage, warum der Ausdruck "Teilbetrieb" nicht verwendet worden ist.
- Die Vorschrift könnte aber auch so verstanden werden, daß der Verweis auf § 15 nicht das Erfordernis des Teilbetriebs einschließt, so daß der Übergang von Vermögensteilen schlechthin in Fällen des § 16 Satz 1 möglich ist, was aber ersichtlich nicht gewollt ist.

Der Vorschlag dient der Klarstellung des gesetzgeberischen Willens.

7. Zu Artikel 1 (§§ 20 bis 24 UmwStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Vorschriften des 8. und 9. Teils, insbesondere die §§ 20 und 21 UmwStG mit dem Ziel einer besseren Lesbarkeit und Rechtsklarheit redaktionell und strukturell verbessert werden können.

Begründung:

Während der Entwurf zu §§ 1 bis 19 des UmwStG eine tiefgreifende Neugestaltung vorsieht, beschränkt er sich zu §§ 20 ff UmwStG im Wesentlichen auf die Verlängerung der Rückbeziehungsfrist (§ 20 Abs. 7) auf 8 Monate und die durch §§ 4 und 12 des Entwurfs veranlaßte Differenzierung bei § 23 Abs. 3. Vor allem im Zuge der Umsetzung der Fusionsrichtlinie ist der Text etwa des § 20 durch ein Gestrüpp von insgesamt rund 30 Verweisungen und zahlreichen Wiederholungen unleserlich geworden, was auch die Gefahr von Lücken und Wertungswidersprüchen mit sich bringt.

Nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 regeln die Abs. 2 bis 8 das Einbringen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft. Abs. 6 behandelt aber nicht Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile, sondern - als *lex specialis* durch Verweisung auf die anderen Absätze der Vorschrift - die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Anders als es Abs. 1 vermuten läßt, betreffen Abs. 6 S. 2 ff, Abs. 8 vor allem grenzüberschreitende Sachverhalte. Ein Großteil der Verweisungen ist durch den Problemkreis 'andere Wirtschaftsgüter' nach Abs. 2 S. 5, Abs. 4 S. 2 bedingt. Diese Fragen könnten durch Anlehnung an die - insoweit strengere - Regelung des Abs. 6 S. 4 einheitlich geregelt werden. Damit würden auch ungerechtfertigte Steuervorteile eingeschränkt: Die Regelung des Abs. 2 S. 5, Abs. 4 S. 2 gestattet im Ergebnis einen teilweisen Verkauf des eingebrachten Betriebsvermögens, ohne daß Ertragsteuern anfallen.

In § 20 Abs. 6 und Abs. 8 werden insgesamt 105 Worte dafür gebraucht, um viermal die sog. EG-Kapitalgesellschaft anzusprechen. Möglicherweise genügt es aber, jeweils "die in der Anlage bezeichnete Kapitalgesellschaft" zu schreiben. Die EG-Richtlinie wird ohnehin in der Gesetzesanlage genau zitiert.

Erst in Abs. 4 des § 21 UmwStG wird deutlich, daß sich diese Vorschrift (wie auch § 22) nur auf den Fall einer Einbringung unter Teilwert bezieht.

Unklar ist ferner unter anderem, wann § 17 Abs. 3 EStG anstelle von § 16 Abs. 4 EStG zum Tragen kommt. So erweckt z.B. die in § 20 Abs. 6 letzter Satz UmwStG enthaltene Anordnung einer "entsprechend(en)" Geltung des Abs. 5 den Eindruck, daß auch auf die Einbringung eines § 17-er Anteils § 16 Abs. 4 anwendbar sei (ablehnend Widmann/Mayer, UmwStG Tz. 7276). In § 21 Abs. 1 S. 3 ist der Fall der Einbringung einer Beteiligung nicht erwähnt; dort ist nur von Betrieb, Teilbetrieb und Anteil am Betriebsvermögen, nicht aber von Beteiligung die Rede. S. 4 spricht den Fall der Einbringung einer § 17er-Beteiligung nur indirekt an; daß der Freibetrag ggf. nur quotaal zu gewähren ist, wird dort nicht deutlich. Eher könnte man im Umkehrschluß aus S. 3 folgern, daß bei Einbringung einer Beteiligung keine Quotelung nötig sei. S. 3 bezieht sich infolge der Einschränkung "in diesem Fall" wie S. 2 nur auf natürliche Personen; der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wird aber auch Kapitalgesellschaften gewährt (Widmann/Mayer, UmwStG Tz. 7271). Die Aussage

(noch Ziffer 7)

des S. 2, daß § 34 Abs. 1 EStG nur auf natürliche Personen anwendbar sei, ist unnötig (vgl. die Nachw. bei Widmann/Mayer, UmwStG Tz. 7431).

§ 24 Abs. 3 S. 3 stellt nach seinem Wortlaut darauf ab, in welchem Umfang der Einbringende an der Personengesellschaft beteiligt ist; maßgeblich soll nach dem Sinn des Gesetzes aber sein, in welchem Verhältnis der Anteil an der Gesellschaft nach der Einbringung zu dem Anteil vor der Einbringung steht.

8. Zu Artikel 1 (§ 20 Abs. 2 und 6 UmwStG)

In Artikel 1 wird § 20 wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 2 Satz 5 wird folgender Satz eingefügt:

"Die zusätzliche Gegenleistung darf 10 vom Hundert des Nennwerts oder eines an dessen Stelle tretenden rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreiten."

b) In Absatz 6 werden in Satz 2 die Angabe "Absatz 2 Satz 1 bis 4 und 6" durch die Angabe "Absatz 2" und die Angabe "Absatz 4 Satz 1" durch die Angabe "Absatz 4" ersetzt und die Sätze 4 und 5 gestrichen.

Begründung:

Anlehnung an die Bestimmungen in Absatz 6 Satz 4.

Die derzeitige Regelung in Absatz 2 Satz 5, Absatz 4 Satz 2 gestattet im Ergebnis einen teilweisen Verkauf des eingebrachten Betriebsvermögens, ohne daß Ertragsteuern anfallen.

Beispiel: Das eingebrachte Betriebsvermögen steht per saldo mit 1000 DM zu Buche und hat einen Teilwert von 2000 DM. Erhält der Einbringende neben neuen Anteilen eine Barzahlung von 1200 DM, dann wäre das eingebrachte Betriebsvermögen von der aufnehmenden Gesellschaft mindestens in Höhe von 1200 DM zu übernehmen und demzufolge beim Einbringenden stille Reserven von 200 DM zu realisieren und zu versteuern.

9. Zu Artikel 1 (§ 20 Abs. 5 Sätze 1 und 2 UmwStG)

In Artikel 1 werden in § 20 Abs. 5 die Sätze 1 und 2 wie folgt gefaßt:

" Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn sind § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes nur anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert angesetzt wird. § 34 des Einkommensteuergesetzes ist auch anzuwenden, soweit der Veräußerungsgewinn darauf beruht, daß nach Absatz 2 ein höherer Wert als der Buchwert angesetzt werden muß."

Begründung:

Die Tarifvergünstigung des § 34 EStG sollte grundsätzlich nur bei einer Vollaufdeckung aller stillen Reserven gewährt werden, wie es allgemeinen Grundsätzen und der vor Inkrafttreten des UmwStG 69 geltenden Rechtsprechung entspricht (vgl. Widmann/Mayer, UmwStG Tz. 7254). Darüber hinaus ist die Vergünstigung auch vertretbar für den Fall, daß eine Teilaufdeckung nach Absatz 2 erzwungen wird (vgl. Finanzausschuß zum UmwStG 69, zitiert bei Glade/Steinfeld UmwStG 1977, 2. Aufl. Seite 379), nicht aber bei einer freiwilligen, regelmäßig steuergestalterisch motivierten Teilaufdeckung.

10. Zu Artikel 1 (§ 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Gesetzentwurf wie folgt geändert werden sollte:

In Artikel 1 wird § 20 Abs. 5 Satz 3 wie folgt gefaßt:

" In den Fällen des Absatzes 3 gelten für die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer, die auf den bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn entfällt, die Regelungen in § 21 Abs. 2 Sätze 3 bis 6 entsprechend."

Begründung:

Auch in den Fällen des § 20 Abs. 3 UmwStG sollte die Stundung zugunsten des Steuerpflichtigen zinslos ausgestaltet sein; zugleich wird durch die Verweisung eine einheitlich für den Achten Teil des UmwStG geltende Stundungsregelung geschaffen.

11. Zu Artikel 1 (§§ 20 bis 23 UmwStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob beim Anteilstausch über die Grenze (§ 20 Abs. 6 UmwStG) auf die Buchwertverknüpfung verzichtet werden und der einbringenden inländischen Kapitalgesellschaft die Buchwertfortführung ohne Rücksicht auf die Bewertung der eingebrachten Anteile durch die erwerbende ausländische Gesellschaft gestattet werden kann.

Begründung:

Die Buchwertverknüpfung macht nur Sinn, wenn sichergestellt ist, daß der Buchwert der eingebrachten Beteiligung für die Besteuerung der übernehmenden ausländischen Gesellschaft maßgebend ist. Dies ist in manchen EU-Ländern nicht der Fall (z.B. Großbritannien). Andere EU-Länder, wie z.B. die Niederlande und neuerdings auch Deutschland, stellen die Gewinne aus der Veräußerung der erworbenen Anteile an der - aus ihrer Sicht - ausländischen Beteiligung steuerfrei. Die Buchwerte der erworbenen Anteile sind in diesen Fällen für die Besteuerung der ausländischen Gesellschaft ohne Belang.

Setzt die ausländische Kapitalgesellschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen den höheren Verkehrswert der Anteile an, entsteht die Frage, ob und ggf. wie steuerrechtlich die Buchwertfortführung erreicht werden kann. Das deutsche Steuerrecht erlaubt in diesen Fällen, die Anteile in der Steuerbilanz mit dem Buchwert zu bewerten und den Bilanzausgleich mit einem aktiven Ausgleichsposten herbeizuführen (vgl. UmwSt-Erlaß vom 16.06.78, BStBl. I 78, 235 - Tz. 20 ff). Wenn der ausländische Staat die stillen Reserven der Beteiligung nicht besteuert, benötigt er eine solche Regelung nicht. Damit steht der Steuerpflichtige vor der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen er dem deutschen Finanzamt erklären darf, daß die Buchwerte der Anteile im Ausland fortgeführt worden sind.

Auch soweit das Tauschgutachten des BFH vom 16.12.58 (BStBl. III 59, 30) auf grenzüberschreitende Einbringungen Anwendung findet, ist eine Buchwertfortführung durch den Erwerber bislang nicht gefordert worden.

Zur Verhinderung von Mißbräuchen dürfte § 26 Abs. 2 UmwStG genügen.

12. Zu Artikel 1 (§ 21 Abs. 2 Sätze 1 und 3 UmwStG)

In Artikel 1 wird § 21 Abs. 2 wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

"Die Rechtsfolgen des Absatzes 1 treten auch ohne Veräußerung der Anteile ein,

1. wenn der Anteilseigner dieses beantragt oder
2. wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird oder
3. wenn die Kapitalgesellschaft, an der die Anteile bestehen, aufgelöst und abgewickelt wird oder das Kapital dieser Gesellschaft herabgesetzt und an die Anteilseigner zurückgezahlt wird, soweit die Rückzahlung nicht als Gewinnanteil gilt oder
4. wenn der Anteilseigner die Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft einlegt oder
5. soweit stille Reserven im Rahmen der Gründung einer Kapitalgesellschaft oder einer Kapitalerhöhung auf andere Anteile des Steuerpflichtigen oder einer nahestehenden Person übergehen, es sei denn, die begünstigten Anteile sind ihrerseits durch eine Sacheinlage i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG erworben oder gehören zu einem inländischen Betriebsvermögen."

b) In Satz 3 wird die Angabe "2 und 4" durch die Angabe "2, 4 und 5" ersetzt.

Begründung:

Stille Reserven verlagern sich zum Beispiel dann, wenn im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile zu einem Wert ausgegeben werden, der unter dem Wert der Altanteile liegt. Ist der durch die Verlagerung begünstigte Anteil nicht steuerverstrickt, drohen u. U. Steuerausfälle. Tz. 66 des UmwSt-Erlasses vom 16.06.78 (BStBl. I 78,235) hat deshalb für derartige Fälle eine Gewinnrealisierung angenommen. Nach den BFH-Urteilen vom 08.04.92 (BStBl. II 92,761 ff) kommt es statt zu einer Gewinnrealisierung zu einer quotalen Mitverstrickung des begünstigten Anteils, d. h. auf diesen Anteil sind die Regeln des § 21 UmwStG anteilig mit anzuwenden.

Diese Rechtsprechung ist für Steuerpflichtige und Verwaltung nicht zu praktizieren. Sie erfordert es, zu ermitteln und unter Umständen jahrzehntelang bis zur Veräußerung des mitverstrickten Anteils festzuhalten,

- in welchem Umfang die durch den Übergang der stillen Reserven begünstigten Anteile nach § 21 Abs. 1 steuerverstrickt sind;
- in welchem Umfang die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4) des wertgeminderten Anteils dem begünstigten Anteil zuzurechnen sind;
- in welchem Umfang der begünstigte Anteil an den für den wertgeminderten Anteil maßgeblichen Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 bzw. § 17 Abs. 3 und § 34 EStG teilhat;

(noch Ziffer 12)

- welche Anschaffungskosten auf den nicht nach Absatz 1 verstrickten Teil des begünstigten Anteils entfallen.

Die Ermittlung dieser Daten ist im Einzelfall äußerst schwierig. Gehören der wertgeminderte und der begünstigte Anteil verschiedenen Gesellschaftern, sind unter Umständen erhebliche Konflikte vorprogrammiert. Dabei schießt die Rechtsprechung noch über das gebotene Ziel hinaus, indem sie prinzipiell auch Verlagerungen stiller Reserven auf (fremde) Dritte erfaßt (vgl. Leitsatz der Entscheidung I R 128/88) und selbst dann zum Tragen kommt, wenn die begünstigten Anteile ohnehin steuerverstrickt sind, so daß Steuerausfälle nicht befürchtet werden müssen.

Die vorgeschlagene Lösung vermeidet diese Schwierigkeiten durch Rückgriff auf die bewährte Regelung in Tz. 66 des UmwSt-Erlasses, wobei deren Anwendungsbereich auf die eigentlichen Problemfälle konzentriert wird. Zudem wird eine Stundungsregelung eingeführt. Weitergehende Härten werden sich durch sachgerechte Gestaltungsberatung regelmäßig vermeiden lassen.

13. Zu Artikel 1 (§ 24 UmwStG)

In Artikel 1 wird § 24 wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

"Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft"

- b) Absatz 1 wird wie folgt gefaßt:

"(1) Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder ein einzelnes Wirtschaftsgut in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4."

- c) In Absatz 3 wird Satz 2 wie folgt gefaßt:

"§ 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind nur anzuwenden, wenn der eingebrachte Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil mit seinem Teilwert angesetzt wird."

Begründung:

Die Einbeziehung von Einzelwirtschaftsgütern in die Begünstigung des § 24 UmwStG entspricht Tz. 72 des UmwSt-Erlasses vom 16.06.78 (BStBl. I 78, 235). Die umfassende Novellierung des UmwStG macht es im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen erforderlich, daß der Gesetzgeber die Verwaltungsregelung in seinen Willen aufnimmt. Nach dem strengen Wortlaut des § 24 Abs. 1 derzeitiger Fassung ist die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern nicht begünstigt. Die Rechtsprechung tendiert gerade im Bereich des UmwStG zu einer stark wortlautverhafteten Auslegung.

14. Zu Artikel 2 (Körperschaftsteuergesetz)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob Artikel 2 wie folgt geändert werden sollte:

- a) Vor Nummer 1 wird folgende Nummer 01 eingefügt:

"01. § 29 Abs. 3 wird gestrichen."

- b) In Nummer 2 wird § 38 Abs. 1 wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden die Wörter "; das gilt auch für nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellende Beträge" gestrichen.

bb) Die Sätze 2, 3 und 4 werden gestrichen.

cc) In Satz 5 werden die Worte "abzüglich eines zum verwendbaren Eigenkapital gehörenden Teils des Nennkapitals im Sinne des § 29 Abs. 3" gestrichen und am Ende folgender Halbsatz eingefügt:

" ; das gilt auch, wenn dieser Teilbetrag hierdurch negativ wird oder ein vorhandener Negativbetrag sich hierdurch vergrößert"

- c) In Nummer 3 wird § 38 a wie folgt geändert:

aa) In Absatz 1 wird der letzte Satz gestrichen.

bb) In Absatz 2 werden
in Satz 1 die Angabe "bis 4"
und die Sätze 2 und 3
gestrichen.

(noch Ziffer 14)

d) Nach Nummer 3 werden folgende Nummern 3 a und 3 b eingefügt:

"3 a. § 41 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

"(2) Wird das Nennkapital herabgesetzt und ist der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 negativ, wird der Herabsetzungsbetrag bis zur Höhe dieses Negativbestandes in diesem Teilbetrag eingestellt. In Höhe des in den Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 eingestellten Betrages gilt die Rückzahlung der Kapitalherabsetzung als andere Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2."

b) Absatz 3 wird wie folgt gefaßt:

"(3) Wird Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen erhöht, so ist der Erhöhungsbetrag vom Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 3 und nach dessen Verbrauch vom Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 abzuziehen; das gilt auch, wenn der letztgenannte Teilbetrag hierdurch negativ wird oder ein vorhandener Negativbetrag sich hierdurch vergrößert."

3 b. § 47 Abs. 1 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

"Die nach § 30 ermittelten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals werden gesondert festgestellt.""

e) Nummer 4 wird wie folgt gefaßt:

"4. § 54 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 12 wird wie folgt gefaßt:

"(12) § 30 Abs. 3 und §§ 38 bis 38 b sind erstmals auf den Übergang von Vermögen anzuwenden, der auf Rechtsakten beruht, die nach dem ... wirksam werden. § 41 Abs. 2 und Abs. 3 ist erstmals auf Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen anzuwenden, die nach dem ... wirksam werden. Die Änderungen der §§ 29 und 47 sind erstmals bei den Feststellungen des verwendbaren Eigenkapitals auf Stichtage nach dem ... anzuwenden."

(noch Ziffer 14)

- b) Nach Absatz 12 wird folgender Absatz 12 a eingefügt:
" (12a) Enthält die letzte Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 Abs. 1 vor dem ... einen für Ausschüttungen verwendbaren Teil des Nennkapitals im Sinne des § 29 Abs. 3 in der Fassung vom 11.3.1991, ist bei der ersten Feststellung nach dem ... § 41 Abs. 3 hierauf entsprechend anzuwenden."

Begründung:

Die vorgeschlagene Änderung dient der Vereinfachung. Im einzelnen werden folgende Maßnahmen vereinfacht:

1. Im Fall von Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln ist nach der geltenden Gesetzesfassung der für Ausschüttungen verwendbare Teil des Nennkapitals nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG jährlich festzustellen, bis im Fall einer späteren Kapitalherabsetzung das erhöhte Kapital wieder zurückgezahlt wird. Diese oft über viele Jahre laufend erforderlichen Feststellungen entfallen nach der Änderung.
2. Bei der jährlich erforderlichen Abstimmung des verwendbaren Eigenkapitals mit der Steuerbilanz muß unter dem geltenden Recht jeweils die Summe der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals um den für Ausschüttungen verwendbaren Teil des Nennkapitals (festgestellter Betrag i.S. der Nr. 1) vermindert werden. Nach der Änderung entfällt dieser Rechenschritt.
3. In Verschmelzungs- und Spaltungsfällen wird die Berechnung des verwendbaren Eigenkapitals erheblich vereinfacht, weil die komplizierten und aus der Gesetzesfassung nur schwer verständlichen Rechenschritte des § 38 Abs. 1 Satz 2 bis 4 KStG in der Fassung des von der Bundesregierung vorgelegten Gesetzesentwurfs entfallen.

Die vorgeschlagene Änderung führt in Kapitalerhöhungs-, Verschmelzungs- und Spaltungsfällen grundsätzlich materiell zum gleichen Ergebnis wie das geltende Recht in Verbindung mit den Änderungen durch den von der Bundesregierung vorgelegten Gesetzentwurf. Allerdings ergibt sich in folgender Hinsicht für den Steuerpflichtigen eine Gestaltungsmöglichkeit:

Während im geltenden Recht nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, die zu einem Sonderausweis nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 29 Abs. 3 KStG geführt hat, eine Kapitalherabsetzung immer zur Annahme einer Gewinnausschüttung mit Herstellung der Ausschüttungsbelastung führt, kann der Steuerpflichtige im vorgeschlagenen Vereinfachungsmodell durch eine Einlage vor der Kapitalherabsetzung erreichen, daß die Kapitalherabsetzung als einkommensneutrale 7 Kapitalrückzahlung behandelt wird.

Die aufgezeigte Gestaltungsmöglichkeit führt im Ergebnis zu keinem Steuerausfall, weil die thesaurierten Gewinne mit dem gespeicherten Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben nur zunächst in der Gesellschaft stehen bleiben und bei nachfolgenden Gewinnausschüttungen die Versteuerung beim Gesellschafter auslösen. Im übrigen handelt es sich hierbei um Gestaltungen, wie sie auch in anderen Bereichen des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens durch Leistung von Einlagen möglich sind und im Sinne der ganz erheblichen Vereinfachung hingenommen werden können.