

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

D. Kosten

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

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

Bonn, den 14. April 1994

An die Präsidentin
des Deutschen Bundestages

Hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts mit Begründung (Anlage 1) und Vorblatt.

Ich bitte, die Beschlußfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

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

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates ist in der als Anlage 3 beigefügten Gegenäußerung dargelegt.

Dr. Helmut Kohl

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts

Der Text des Gesetzentwurfs und der Begründung ist identisch mit dem Text in der Drucksache 12/6885.

Anlage 2

Stellungnahme des Bundesrates

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 Vorschub 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 Gefahr 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 Umwandlungsbeereinigungsgesetz 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 gegenübergestellt 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 Achten und Neunten 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 acht 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 Absätze 2 bis 8 das Einbringen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft. Absatz 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 Absatz 1 vermuten läßt, betreffen Absatz 6 Satz 2 ff. und Absatz 8 vor allem grenzüberschreitende Sachverhalte. Ein Großteil der Verweisungen ist durch den Problemkreis „andere Wirtschaftsgüter“ nach Absatz 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 bedingt. Diese Fragen könnten durch Anlehnung an die — insoweit strengere — Regelung des Absatzes 6 Satz 4 einheitlich geregelt werden. Damit würden auch ungerechtfertigte Steuervorteile eingeschränkt: Die Regelung des Absatzes 2 Satz 5, Absatz 4 Satz 2 gestattet im Ergebnis einen teilweisen Verkauf des eingebrachten Betriebsvermögens, ohne daß Ertragsteuern anfallen.

In § 20 Abs. 6 und 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 Absatz 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 Absatzes 5 den Eindruck, daß auch auf die Einbringung eines § 17er Anteils § 16 Abs. 4 anwendbar sei (ablehnend Widmann/Mayer, UmwStG Tz. 7276). In § 21 Abs. 1 Satz 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. Satz 4 spricht den Fall der Einbringung einer § 17er-Beteiligung nur indirekt an; daß der Freibetrag ggf. nur quotal zu gewähren ist, wird dort nicht deutlich. Eher könnte man im Umkehr-

schluß aus Satz 3 folgern, daß bei Einbringung einer Beteiligung keine Quotelung nötig sei. Satz 3 bezieht sich infolge der Einschränkung „in diesem Fall“ wie Satz 2 nur auf natürliche Personen; der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wird aber auch Kapitalgesellschaften gewährt (Widmann/Mayer, UmwStG Tz. 7271). Die Aussage des Satzes 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 Satz 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 1 000 DM zu Buche und hat einen Teilwert von 2 000 DM. Erhält der Einbringende neben neuen Anteilen eine Barzahlung von 1 200 DM, dann wäre das eingebrachte Betriebsvermögen von der aufnehmenden Gesellschaft mindestens in Höhe von 1 200 DM zu übernehmen und demzufolge beim Einbringenden stille Reserven von 200 DM zu realisieren und zu versteuern.

9. Zu Artikel 1 (§ 20 Abs. 5 Satz 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 Satz 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. Juni 1978, 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. Dezember 1958 (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 Satz 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 im Sinne des § 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. Die Tz. 66 des UmwSt-Erlasses vom 16. Juni 1978 (BStBl I 78, 235) hat deshalb für derartige Fälle eine Gewinnrealisierung angenommen. Nach den BFH-Urteilen vom 8. April 1992 (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;
- 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. Juni 1978 (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 Wörter „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 § 38a 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.

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

„3a. § 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.“

3b. § 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 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.“

- b) Nach Absatz 12 wird folgender Absatz 12 a eingefügt:

„(12 a) 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. März 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 Nummer 1) vermindert werden. Nach der Änderung entfällt dieser Rechenschritt.
3. In Verschmelzungs- und Spaltungsfällen wird die Berechnung des verwendbaren Eigenkapitals erheblich vereinfacht, weil die komplizier-

ten 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 Gesetzentwurfs 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 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 Besteuerung 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.

Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates

Zu Nummer 1 (Zum Gesetzentwurf im ganzen)

Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsteuerrechts sollen die steuerrechtlichen Vorschriften an die im Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts vorgesehene umfassende Reform des Umwandlungsrechts angepaßt und darüber hinaus steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen beseitigt werden. Das Umwandlungssteuergesetz knüpft an die handelsrechtlich zulässigen Umstrukturierungsmaßnahmen an.

Zu Nummer 2 (Artikel 1 [§ 1 Abs. 1 E-UmwStG] — Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes —)

Die Bundesregierung wird die Frage im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

Zu Nummer 3 (Artikel 1 [§ 3 Satz 2 E-UmwStG] — Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz —)

Die Bundesregierung befürwortet die mit der Prüfbite vorgeschlagene Änderung nicht.

Nach § 3 E-UmwStG kann die übertragende Körperschaft die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlußbilanz mit dem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert ansetzen. Das setzt nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz voraus, daß das handelsrechtliche Wahlrecht zwischen den Wertansätzen entsprechend ausgeübt worden ist.

Nach § 3 Satz 2 E-UmwStG ist der Ansatz mit dem Buchwert in der Steuerbilanz ausnahmsweise abweichend vom Maßgeblichkeitsgrundsatz auch dann zulässig, wenn in der Handelsbilanz das übertragene Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muß. Die Regelung entspricht der bereits im geltenden Recht enthaltenen Vorschrift des § 20 Abs. 2 Satz 2 E-UmwStG.

Ein allgemeines von den handelsrechtlichen Wertansätzen abweichendes steuerliches Wahlrecht soll durch § 3 Satz 2 E-UmwStG nicht begründet werden.

Zu Nummer 4 (Artikel 1 [§ 4 E-UmwStG] — Berechnung des Übernahmegewinns —)

Die Bundesregierung hält eine spezielle Regelung über die Berechnung des Übernahmegewinns im Falle der Aufspaltung oder Abspaltung auf eine oder mehrere Personengesellschaften nicht für erforderlich.

Übernahmegewinn ist im Falle der Spaltung — wie im Falle der Verschmelzung — der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter in die Steuerbilanz der Übernehmerin oder, wenn das Vermögen auf mehrere Personengesellschaften übergeht, der Übernehmerinnen anzusetzen sind, und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (§§ 4, 16 Abs. 4 E-UmwStG), die der Übernehmerin zuzurechnen sind. Die Vorgaben, welche Wirtschaftsgüter auf welche Übernehmerin übergehen und in welchem Umfang die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft an der betreffenden Übernehmerin beteiligt sind, ergeben sich aus den handelsrechtlichen Vereinbarungen (Spaltungs- und Übernahmevertrag, Spaltungsplan). Probleme bei der Zuordnung von Anteilen im Sinne des § 17 EStG bestehen auch bei einer Spaltung auf mehrere Personengesellschaften nicht, da die Anteile nach § 5 E-UmwStG als mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt gelten, an der der Anteilseigner nach den handelsrechtlichen Vereinbarungen beteiligt werden soll.

Zu Nummer 5 (Artikel 1 [§ 15 Abs. 4 UmwStG] — verbleibender Verlustabzug —)

Die Bundesregierung wird die Frage im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

Zu Nummer 6 (Artikel 1 [§ 16 Satz 1 E-UmwStG] — Teilbetrieb als Voraussetzung der Spaltung —)

Die Bundesregierung befürwortet die mit der Prüfbite vorgeschlagene Änderung nicht.

§ 16 UmwStG in der Fassung des Regierungsentwurfs ist eindeutig und kann nicht zu Mißverständnissen führen. § 16 Satz 1 des Entwurfs weist darauf hin, daß u. a. § 15 des Entwurfs im Falle der Aufspaltung oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft entsprechend gilt. Damit ist klargestellt, daß eine steuerneutrale Spaltung auf eine Personengesellschaft nur dann möglich ist, wenn auf die Übernehmerin ein Teilbetrieb übertragen wird. Die entsprechende Anwendung des § 15 des Entwurfs auf diese Fälle stellt gleichzeitig sicher, daß die in § 15 Abs. 3 genannten Mißbrauchsfälle zu beachten sind.

Zu Nummer 7 (Artikel 1 [§§ 20 bis 24 UmwStG] — grundlegende Neugestaltung der §§ 20ff. UmwStG —)

Die Bundesregierung wird die Frage im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben zu diesem Zweck eine Arbeitsgruppe eingesetzt. Das Inkrafttreten der Neuregelung soll durch eine redaktionelle Neufassung der §§ 20ff. UmwStG aber nicht in Frage gestellt werden.

Zu Nummer 8 (Artikel 1 [§ 20 Abs. 2 und 6 UmwStG]
— Begrenzung der steuerunschädlichen zusätzlichen Gegenleistung auf 10 v. H. des Nennwerts der gewährten Anteile —)

Die Bundesregierung wird den Änderungsvorschlag im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen, hierbei aber die Zielsetzung des Gesetzentwurfs beachten, die Voraussetzungen für betriebliche Umstrukturierungen nicht zu erschweren, sondern vielmehr steuerliche Hemmnisse abzubauen.

Zu Nummer 9 (Artikel 1 [§ 20 Abs. 5 Satz 1 und 2 UmwStG]
— Ermäßigter Steuersatz nur bei voller Aufdeckung der stillen Reserven oder bei erzwungener teilweiser Aufdeckung der stillen Reserven —)

Die Bundesregierung wird den Änderungsvorschlag im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

Zu Nummer 10 (Artikel 1 [§ 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG]
— Einführung einer zinslosen Stundungsregelung bei zwangsweiser Einbringung zum Teilwert —)

Die Bundesregierung wird die Frage im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

Zu Nummer 11 (Artikel 1 [§§ 20 bis 23 UmwStG]
— Verzicht auf die Buchwertverknüpfung beim Anteilstausch über die Grenze nach § 20 Abs. 6 UmwStG —)

Die Bundesregierung wird die Frage im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen.

Zu Nummer 12 (Artikel 1 [§ 21 Abs. 2 Satz 1 und 3 UmwStG]
— gesetzliche Regelung der Gewinnrealisierung bei einbringungsgeborenen Anteilen in Kapitalerhöhungsfällen —)

Die Bundesregierung unterstützt grundsätzlich das mit dem Änderungsvorschlag verfolgte Ziel, den Gesetzes-

vollzug in der Praxis zu vereinfachen. Sie behält sich jedoch vor, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob das Anliegen mit der vorgeschlagenen Ergänzung des Gesetzestextes erreicht wird.

Zu Nummer 13 (Artikel 1 [§ 24 UmwStG]
— Einbeziehung von Einzelwirtschaftsgütern in die Begünstigung des § 24 UmwStG —)

Die Bundesregierung wird den Änderungsvorschlag im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen. Sie weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß die in Tz. 72 Buchstabe d des Umwandlungssteuererlasses II (BStBl 1978 I S. 235) vertretene Auffassung, wonach auch der Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter als ein Fall des § 24 UmwStG anzusehen ist, auf einer langjährigen gefestigten Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 23. Mai 1985, BStBl 1985 II S. 695) beruht.

Zu Nummer 14 (Artikel 2 [Körperschaftsteuergesetz]
— Streichung des § 29 Abs. 3 KStG einschließlich Folgeänderungen —)

Die Bundesregierung befürwortet die mit der Prüfungsbitte vorgeschlagene Änderung des Körperschaftsteuergesetzes nicht.

Für den Vorschlag des Bundesrates spricht zwar, daß er in begrenztem Umfang einfacher als die in den geänderten Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes dargestellte Lösung ist. Gegen den Vorschlag spricht jedoch, daß er die Gestaltungsmöglichkeiten, die sich bei einer Streichung des § 29 Abs. 3 KStG ergeben, nicht verhindern kann. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Lösung geht nicht den Weg eines Sonderausweises im Sinne des § 29 Abs. 3 i. V. m. § 47 Abs. 1 Nr. 2 KStG, sondern weist in der jährlich zu erstellenden Eigenkapitalgliederung einen negativen Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG (EK 04) aus. Der Anteilseigner kann diesen negativen Teilbetrag EK 04 vor einer Kapitalherabsetzung durch Einlagen ausgleichen und so die Herstellung der Ausschüttungsbelastung auf das im Rahmen der Kapitalherabsetzung ausgezahlte Kapital vermeiden. Darin liegt zwar kein endgültiger Steuerverzicht, jedoch eine Stundung der auf die Ausschüttung entfallenden Steuern, deren Dauer nicht abzusehen ist.