

§ 38a**Gliederung des Eigenkapitals bei Aufspaltung
oder Abspaltung**

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

(1) ¹Geht 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 der Regel in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 des Umwandlungsgesetzes) zum Ausdruck kommt. ²Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend. ³Soweit 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. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten auch für nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festzustellende Beträge.

(2) ¹§ 38 Abs. 1 Satz 2 bis 4 und Abs. 2 gilt entsprechend. ²§ 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. ³Für die Ermittlung des auf die Kapitalgesellschaft entfallenden Anteils am Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft gilt Absatz 1 Satz 1, 2 entsprechend.

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 38 a

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 38 a	1	D. Geltungsbereich	7
B. Rechtsentwicklung des § 38 a	3	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	9
C. Bedeutung des § 38 a	5	F. Verfahrensfragen	12

Erläuterungen zu Abs. 1:
Zuordnung des Eigenkapitals bei Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung

	Anm.		Anm.
A. Überblick	15	4. Zurechnungsverhältnis (Aufteilungsverhältnis)	
B. Zuordnung der Eigenkapitalteile im Falle der Aufspaltung oder Abspaltung (Abs. 1 Satz 1)		a) Grundsatz	28
I. Vorbemerkung	17	b) Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zum bei der Überträgerin vor dem Übergang bestehenden Vermögen	29
II. Tatbestandsvoraussetzungen: Übergang des Vermögens durch Aufspaltung oder Abspaltung von einer KapGes. auf eine unbeschr. stpfl. Körperschaft oder sonstige Körperschaft		c) Umtauschverhältnis der Anteile gemäß Spaltungs- und Übernahmevertrag oder Spaltungsplan	30
1. Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung	18	C. Maßgeblichkeit des Verhältnisses der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zum vor der Spaltung vorhandenen Vermögen der Überträgerin bei abweichendem Umtauschverhältnis (Abs. 1 Satz 2)	34
2. Vermögen einer KapGes. (Überträgerin)	19	D. Zuordnung der Teilbeträge des vEK bei Übergang des Vermögens auf eine PersGes. (Abs. 1 Satz 3)	
3. Vermögensübergang auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder auf eine sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaft iSd. § 43	20	I. Tatbestandsvoraussetzungen: Übergang des Vermögens auf eine PersGes.	40
III. Rechtsfolgen: Die Eigenkapitalteile der Überträgerin sind der Übernehmerin verhältnisanteilig zuzurechnen		II. Rechtsfolgen: Minderung des vEK der übertragenden Körperschaft im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen	
1. Vorbemerkung	24		
2. Nach den §§ 30–37 ermittelte Eigenkapitalteile der Überträgerin	25		
3. Zuordnung zur Übernehmerin	27		

	Anm.
1. Rechtsfolgen bei der Über- tragerin	
a) Minderung der Teilbeträ- ge des vFK der Übertra- gerin dem Grunde nach	44
b) Minderung im Verhältnis der übergehenden Ver- mögensteile zum Vermö- gen vor der Spaltung ...	45

	Anm.
2. Rechtsfolgen bei der über- nehmenden PersGes.	46
E. Geltung des Abs. 1 Sätze 1-3 auch für die nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festge- stellten Beträge (Abs. 1 Satz 4)	49

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 1
Sätze 2-4 und Abs. 2**

	Anm.
A. Überblick	53
B. Entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 1 Sätze 2-4 (Abs. 2 Satz 1 erster Satzteil und Abs. 2 Sätze 2 und 3)	54
I. Vorbemerkung	56
II. Entsprechende Geltung von § 38 Abs. 2 Satz 2 und 3 (Abs. 2 Satz 1 erster Satzteil)	57
1. Grundsatz nach § 38 Abs. 2 Sätze 2 und 3	57
2. Vergleich des Nennkapitals nach der Spaltung mit dem Anteil am Nennkapital der Übertragerin vor der Spal- tung (Abs. 2 Satz 2)	59
3. Ermittlung des Anteils am Nennkapital der Übertrage- rin gem. entsprechender Anwendung des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 2 Satz 3)	62

	Anm.
4. Beispiel zum 2. Rechen- schritt	64
III. Entsprechende Geltung des § 38 Abs. 1 Satz 4 (Abs. 2 Satz 1 erster Satzteil)	66
1. Grundsatz	66
2. Vergleich des vEK (der Rücklagen) entsprechend § 38 Abs. 1 Satz 4	67
3. Rechtsfolgen	70
4. Reihenfolge der Zu- und Abgänge des vEK aufgrund einer Aufspaltung oder Abspaltung mit Zu- und Abgängen des vEK aus anderen Gründen	74
C. Entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 2 (Abs. 2 Satz 1 zweiter Satzteil)	80

Allgemeine Erläuterungen zu § 38 a

Schrifttum vor Inkrafttreten des § 38 a: OTT, Aufteilung des vEK bei der Spaltung von KapGes., BB 1990 S. 892; WIDMANN, Der Wechsel der Unternehmensform in seinen Auswirkungen auf das Anrechnungsverfahren, Festschrift Ludwig Schmidt, S. 555, 561.

Schrifttum nach Inkrafttreten des § 38 a: HÖRGER, Spaltung von KapGes., FR 1994 S. 765; DERS., Ist die Spaltung von KapGes. zufriedenstellend geregelt?, Stbjb. 1994/95 S. 225; HERZIG, Problembereiche bei Auf- und Abspaltung von KapGes. nach neuem Umwandlungssteuerrecht, DB 1995 S. 338; THIEL, Die Spaltung (Teilverschmelzung) im UmwG und im UmwStG – Neue Möglichkeiten zur erfolgsneutralen Umstrukturierung von KapGes., DStR 1995 S. 237, 276; OTT, Aufspaltung und Abspaltung von KapGes. auf KapGes. und deren Auswirkungen auf die Anwendung des § 50 c EStG, IStR 1996 S. 232; SCHWEDHELM/STRECK/MACK, Die Spaltung der GmbH nach neuem Umwandlungsrecht, GmbHR 1995 S. 100; GONELLA/STARKE, Mobilisierung von in EK-Fällen gebundenen KSt-Anrechnungsguthaben durch Umwandlung, DStR 1996 S. 333.

1 A. Überblick zu § 38 a

Abs. 1 regelt die Gliederung des vEK, wenn das Vermögen einer KapGes. durch Aufspaltung oder Abspaltung iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder auf eine unbeschr. stpfl. sonstige Körperschaft iSd. § 43 (Sätze 1 und 2) oder auf eine PersGes. (Satz 3) übergeht. Die Bestimmungen in diesen Sätzen gelten auch für das nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellende vEK (Satz 4).

Abs. 2 ordnet die entsprechende Anwendung der Vorschriften des § 38 Abs. 1 Sätze 2–4 über die Angleichung der Nennkapitalsphäre und der Rücklagensphäre und der Vorschriften des § 38 Abs. 2 über die Gliederung des vEK in den Fällen an, in denen die übernehmende Körperschaft eine steuerbefreite Körperschaft ist.

2 Einstweilen frei.

3 B. Rechtsentwicklung des § 38 a

BMF-Schreiben v. 9. 1. 92 (BStBl. I S. 47) enthielt Verwaltungsanweisungen zur ertragsteuerlichen Behandlung der Spaltung von Körperschaften. Tz. 2 Buchst. i dieses Schreibens hat die Zuordnung des vEK im Falle der Spaltung geregelt.

Ges. zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts v. 28. 10. 94 (BGBl. I S. 3267; BStBl. I S. 839): Durch Art. 2 dieses Ges. wurde § 38 a in das KStG eingefügt.

Erstmalige Anwendung: § 38 a ist (ebenso wie die Neufassung des § 38) erstmals für den Übergang von Vermögen anzuwenden, der auf Rechtsakten beruht, die nach dem 31. 12. 94 wirksam werden; s. hierzu im einzelnen § 38 Anm. 3.

4 Einstweilen frei.

C. Bedeutung des § 38 a

5

Vermögensübergang auf eine gliederungspflichtige Körperschaft: Gleichzeitig mit der handelsrechtlichen Regelung der Spaltung von Körperschaften in §§ 123–173 UmwG ist die steuerrechtliche Behandlung der Spaltungsfälle gesetzlich vorgeschrieben worden, und zwar in §§ 15 und 16 UmwStG. Hiermit hängt die gesetzliche Regelung der Gliederung des vEK im Falle der Spaltung in § 38 a zusammen. Diese Vorschrift verfolgt den gleichen Zweck wie § 38, nämlich die Gliederung des vEK nach einem Vermögensübergang (im Falle des § 38 nach einer Verschmelzung und im Falle des § 38 a nach einer Aufspaltung oder Abspaltung). Nach § 38 a ist das vEK der übertragenden Körperschaft der (den) übernehmenden Körperschaft(en) im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor dem Vermögensübergang bestehenden Vermögen zuzuordnen. Dadurch bleibt trotz des Vermögensübergangs – ebenso wie nach § 38 bei Vermögensübergängen aufgrund von Verschmelzungen – die bei der übertragenden Körperschaft eingetretene KStBelastung des vEK erhalten, und sie kann bei Gewinnausschüttung durch die Übernehmerin(nen) beseitigt werden. Im übrigen vollzieht sich die Zuordnung des vEK ähnlich wie im Falle der Verschmelzung gem. § 38 in 3 Schritten: Zuordnung des vEK (Abs. 1 Sätze 1, 2 und 4), Angleichung der Nennkapitalsphäre (Abs. 2) und Angleichung der Rücklagensphäre (Abs. 2).

Vermögensübergang auf eine PersGes.: Nach dem UmwG kann das Vermögen durch Spaltung auch auf eine PersGes. übergehen.

► *Abspaltung:* Für den Fall der Abspaltung regelt Abs. 1 Satz 3, daß sich die Teile des vEK der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen mindern; die übernehmende PersGes. ist nicht gliederungspflichtig.

► *Aufspaltung:* Für den Fall der Aufspaltung erübrigt sich wegen des Untergangs der übertragenden Körperschaft eine gesetzliche Regelung.

Einstweilen frei.

6

D. Geltungsbereich

7

Persönlicher Geltungsbereich:

► *Übertragende Körperschaft:* § 38 a behandelt den Übergang des Vermögens durch Aufspaltung oder Abspaltung von einer KapGes. Da nach § 43 die Vorschrift des § 38 a sinngemäß für unbeschr. stpfl. Körperschaften gilt, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören und die nicht KapGes. sind (s. § 43 Anm. 11), können zB auch eingetragene Genossenschaften eine übertragende Körperschaft iSd. § 38 a sein (s. auch Anm. 19).

► *Übernehmende Körperschaften* sind nach § 38 a unbeschr. stpfl. KapGes. und sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaften iSd. § 43.

Sachlicher Geltungsbereich: § 38 a ist nur anzuwenden, wenn der Vermögensübergang auf einer Aufspaltung oder Abspaltung iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG beruht. Im Falle einer Ausgliederung iSd. § 123 Abs. 3 UmwG ist § 38 a nicht anzuwenden (s. Anm. 18), ebenso im Falle einer Verschmelzung iSd. § 2 UmwG und einer Vermögensübertragung iSd. § 174 UmwG. Bei Vermögensübertragung

iSd. § 174 UmwG von einer nicht gliederungspflichtigen Körperschaft auf eine gliederungspflichtige Körperschaft ist § 38 b anzuwenden. Zur Vermögensübertragung iSd. § 174 UmwG von einer gliederungspflichtigen Körperschaft auf eine nicht gliederungspflichtige Körperschaft s. § 38 Anm. 16.

Auslandsbeziehungen: § 38 a setzt voraus, daß sowohl die übertragende Körperschaft als auch die übernehmende Körperschaft unbeschr. stpfl. sind (s. auch Anm. 19 f.). Bei Vermögensübertragungen von einer gliederungspflichtigen unbeschr. stpfl. Körperschaft auf eine beschr. stpfl. Körperschaft wird die KSt-Belastung definitiv (s. § 38 Anm. 16).

8 Einstweilen frei.

9 E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 30 Abs. 3: Nach § 30 Abs. 3 hat eine KapGes., die ihr vEK erstmals gliedert, das in der Eröffnungsbilanz auszuweisende EK, soweit es das Nennkapital übersteigt, dem EK 04 zuzuordnen. Dies gilt jedoch nur „vorbehaltlich des § 38 a“. Bei einer Aufspaltung oder Abspaltung durch Neugründung bleiben also die von der übernehmenden Körperschaft nach Abs. 1 Satz 1 zuzuordnenden Teile des vEK der übertragenden Körperschaft erhalten; s. zum gleichen Problem im Falle der Verschmelzung § 38 Anm. 18 und § 30 Anm. 111.

Verhältnis zu § 31 Abs. 2 Satz 2: Die Zuordnung der Unterschiedsbeträge iSd. § 31 Abs. 2 Satz 2 hat auch zu erfolgen, wenn vEK aufgrund eines Vermögensübergangs iSd. § 38 a entsteht (aA WIDMANN/MAYER, UmwStG 1995, Rz. S 483); s. zu dem entsprechenden Problem in § 38 dort Anm. 18.

Verhältnis zu § 36: § 36 Satz 2 Nr. 3 ist bei Vermögensübertragungen durch Aufspaltung oder Abspaltung anzuwenden, weil es sich in diesen Fällen um Vermögensübergänge durch Gesamtrechtsnachfolge handelt. Eine Vermögenszurechnung iSd. § 36 Satz 1 findet also bei einer Aufspaltung oder Abspaltung nicht statt.

Verhältnis zu § 38: s. § 38 Anm. 18.

Verhältnis zu § 38 b: § 38 b behandelt die Eigenkapitalgliederung bei Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung iSd. § 174 Abs. 1 und 2 Nr. 1 und 2 UmwG, wenn die übertragende Körperschaft nicht gliederungspflichtig ist.

Verhältnis zu § 42: § 38 a Abs. 2 iVm. § 38 Abs. 2 behandelt die Zuordnung des vEK im Falle der Aufspaltung oder Abspaltung bei einer *steuerbefreiten* Übernehmerin. § 42 regelt die stl. Folgen bei der übertragenden Körperschaft, wenn Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (also nicht nur im Falle der Aufspaltung oder Abspaltung) auf eine steuerbefreite Übernehmerin übergeht.

10–11 Einstweilen frei.

12 F. Verfahrensfragen

Soweit das vEK der übertragenden Körperschaft nach Abs. 1 Satz 1 auf den Übertragungsstichtag zu ermitteln und nach § 47 Abs. 1 Nr. 1 gesondert festzustellen ist, ist der Feststellungsbescheid auch für die Körperschaften bindend, die

Vermögen aufgrund der Aufspaltung und Abspaltung übernehmen (s. auch Anm. 27; vgl. ferner § 38 Anm. 25 und 47).

Einstweilen frei.

13–14

Erläuterungen zu Abs. 1: Zuordnung des Eigenkapitals bei Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung

A. Überblick

15

Satz 1 bestimmt, daß beim Übergang des Vermögens einer KapGes. durch Aufspaltung oder Abspaltung auf eine unbeschr. stpfl. Körperschaft die Eigenkapitalteile der übertragenden KapGes. einer übernehmenden Körperschaft zuzuordnen sind, und zwar im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden KapGes. vor dem Übergang bestehenden Vermögen, wie es in der Regel dem Umtauschverhältnis der Anteile (im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan) entspricht.

Satz 2 regelt die Eigenkapitalzuordnung, wenn das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensanteile zu dem bei der übertragenden KapGes. vor der Spaltung bestehenden Vermögen entspricht. In diesem Fall ist das Verhältnis der Vermögenswerte maßgebend, wobei der gemeine Wert anzusetzen ist.

Satz 3 ordnet für den Vermögensübergang auf eine PersGes. an, daß sich die Eigenkapitalteile der übertragenden KapGes. verhältnismäßig mindern.

Satz 4 stellt klar, daß die Sätze 1–3 auch für die nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festzustellenden Beträge gelten.

Einstweilen frei.

16

B. Zuordnung der Eigenkapitalteile im Falle der Aufspaltung oder Abspaltung (Abs. 1 Satz 1)

I. Vorbemerkung

17

§ 38a regelt (abgesehen von Abs. 1 Satz 3) den Vermögensübergang von einer gliederungspflichtigen Körperschaft auf eine andere gliederungspflichtige Körperschaft, und zwar ähnlich der Vorschrift des § 38 (Vermögensübergang durch Verschmelzung) in 3 Rechenschritten (BTDrucks. 12/6885 S. 27 f.):

- ▷ Abs. 1 Satz 1 enthält (zusammen mit den Ergänzungsbestimmungen in Abs. 1 Sätze 2 und 4) die Vorschriften über die Zuordnung des vEK auf die übernehmende(n) Körperschaft(en) und im Falle der Abspaltung auch die Verringerung des vEK bei der bestehen bleibenden Körperschaft (1. Rechenschritt).
- ▷ Abs. 2 Satz 1 schreibt die entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 1 Sätze 2–4 vor; Einzelheiten sind in Abs. 2 Sätze 2 und 3 geregelt. Damit wird im 2. Rechenschritt die Angleichung der Nennkapitalsphäre und im 3. Rechenschritt die Angleichung der Rücklagensphäre angeordnet.

II. Tatbestandsvoraussetzungen: Übergang des Vermögens durch Aufspaltung oder Abspaltung von einer KapGes. auf eine unbeschr. stpfl. Körperschaft oder sonstige Körperschaft

18 1. Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung

Abs. 1 Satz 1 setzt voraus, daß Vermögen durch eine Aufspaltung iSd. § 123 Abs. 1 UmwG oder durch eine Abspaltung iSd. § 123 Abs. 2 UmwG übergeht.

Bei der Aufspaltung teilt ein übertragender Rechtsträger sein Vermögen unter Auflösung ohne Abwicklung auf und überträgt die Teile – jeweils als Gesamtheit im Wege der Sonderrechtsnachfolge (teilweise Gesamtrechtsnachfolge) – auf mindestens 2 schon bestehende Rechtsträger (Aufspaltung zur Aufnahme) oder neu gegründete Rechtsträger (Aufspaltung zur Neugründung), und zwar (wie bei der Verschmelzung) gegen Gewährung von Anteilen der übernehmenden oder neuen Rechtsträger an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers (s. BTDrucks. 12/6885 S. 14).

Bei der Abspaltung bleibt der übertragende Rechtsträger (anders als bei der Aufspaltung) als Rumpfunternehmen bestehen. Er überträgt ebenfalls im Wege der Sonderrechtsnachfolge einen Teil oder mehrere Teile seines Vermögens jeweils als Gesamtheit auf einen oder mehrere andere, bereits bestehende oder neu gegründete Rechtsträger, wobei die Anteilsinhaber des sich spaltenden Rechtsträgers eine Beteiligung an dem (den) übernehmenden oder neuen Rechtsträger(n) erhalten (s. BTDrucks. 12/6885 S. 14).

Keine Aufspaltung oder Abspaltung:

► *Die Ausgliederung* iSd. § 123 Abs. 3 UmwG ist keine Aufspaltung oder Abspaltung. Anders als bei einer Abspaltung fallen bei der Ausgliederung die Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger nicht in das Vermögen der Anteilsinhaber des sich spaltenden Rechtsträgers, sondern in das Vermögen des ausgliedernden Rechtsträgers. § 38a findet keine Anwendung; vgl. § 38 Anm. 15 und 16.

► *Vermögensübertragungen* iSd. § 174 UmwG fallen ebenfalls nicht unter § 38a.

19 2. Vermögen einer KapGes. (Übertragerin)

Nach Abs. 1 Satz 1 muß das Vermögen einer „Kapitalgesellschaft“ übertragen werden; es muß also *von* einer KapGes. auf eine Körperschaft übergehen.

Kapitalgesellschaften sind alle in § 1 Abs. 1 Nr. 1 genannten Körperschaften (s. § 1 Anm. 21 ff.; § 27 Anm. 15).

Unbeschränkte Steuerpflicht: Daß eine übertragende KapGes. iSd. Abs. 1 nur eine unbeschr. stpfl. KapGes. sein kann, ergibt sich zwar nicht aus dem Wortlaut des § 38a, folgt aber aus § 27, der die Herstellung der Ausschüttungsbelastung nur für unbeschr. stpfl. KapGes. vorschreibt; denn die §§ 28 ff. betreffen das für Ausschüttungen vEK der KapGes. iSd. § 27 und die Gliederung dieses vEK. Zum Begriff der unbeschr. StPfl. s. § 27 Anm. 17.

Sonstige Körperschaften iSd. § 43: Nach § 43 gelten für unbeschr. stpfl. Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören und die nicht KapGes. sind, die §§ 27–42 (also auch § 38a) sinngemäß. Dies bedeutet, daß bei Vermögensübergängen von einer sonstigen Körperschaft iSd. § 43 (s. hierzu § 43 Anm. 16 ff.) auf eine KapGes.

bei Aufspaltung oder Abspaltung Anm. 19–27 § 38a KStG

oder andere sonstige Körperschaft iSd. § 43 durch Aufspaltung oder Abspaltung die EKGliederung gemäß § 38a zu erfolgen hat.

3. Vermögensübergang auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder auf eine sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaft iSd. § 43 20

Nach den Vorschriften des UmwG kann das Vermögen bei Aufspaltungen oder Abspaltungen auch auf Rechtsträger übergehen, die nicht zur Gliederung des vEK verpflichtet sind. Abs. 1 Satz 1 ist aber nur anzuwenden, wenn durch Aufspaltung oder Abspaltung Vermögen auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder auf eine unbeschr. stpfl. sonstige Körperschaft iSd. § 43 übergeht. Als übernehmende Körperschaft iSd. Abs. 1 Satz 1 kommen also die gleichen Rechtsträger in Frage, die übertragende Körperschaften iSd. Abs. 1 Satz 1 sein können. Zu den einzelnen Begriffsmerkmalen s. Anm. 19.

Der Vermögensübergang auf PersGes. ist in Abs. 1 Satz 3 geregelt; s. Anm. 40 ff. Einstweilen frei. 21–23

III. Rechtsfolgen: Die Eigenkapitalteile der Übertragerin sind der Übernehmerin verhältnismäßig zuzurechnen

1. Vorbemerkung 24

Mit der Zuordnung der Teilbeträge des vEK der Übertragerin auf die Übernehmerin(nen) wird der 1. Rechenschritt (s. Anm. 17) zur Gliederung des vEK bei Aufspaltung und Abspaltung vollzogen.

2. Nach §§ 30–37 ermittelte Eigenkapitalteile der Übertragerin 25

Das vEK einer KapGes. oder sonstigen Körperschaften iSd. § 43 ist nach den Vorschriften der §§ 30–37 zu gliedern. Das Begriffsmerkmal in Abs. 1 Satz 1 „die nach den §§ 30–37 ermittelten Eigenkapitalteile der übertragenden KapGes.“ ist identisch mit dem gleichlautenden Begriffsmerkmal in § 38 Abs. 1 Satz 1; s. § 38 Anm. 40.

Zeitpunkt der Ermittlung des Eigenkapitals: Auch insoweit gelten hier die Erl. zu § 38 Abs. 1 Satz 1 entsprechend; s. § 38 Anm. 43. Insbesondere ist § 17 Abs. 2 UmwG in den Fällen der Aufspaltung oder Abspaltung anzuwenden (SCHAUMBURG/RÖDDER, UmwG/UmwStG, § 15 UmwStG Tz. 26 iVm. Tz. 58).

Folgen der Rückwirkung des § 2 UmwStG: Die Erl. zu § 38 Anm. 44 zu den Einkommenszugängen und Gewinnausschüttungen sind ebenfalls in den Fällen der Aufspaltung oder Abspaltung zu beachten.

Zur Einbeziehung der gesondert festgestellten Beträge iSd. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (für Ausschüttungen und verwendbare Teilbeträge des Nennkapitals) s. Anm. 49.

Einstweilen frei. 26

3. Zuordnung zur Übernehmerin 27

Bei der Zuordnung der Teilbeträge des vEK ist zu unterscheiden, ob der Vermögensübergang auf einer Aufspaltung oder Abspaltung beruht.

Aufspaltung: Im Falle der Aufspaltung geht die übertragende Körperschaft unter; ihr Vermögen wird auf mindestens 2 andere (schon bestehende oder neu gegründete) Körperschaften übertragen. Das bedeutet, daß die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft den übernehmenden Körperschaften zuzurechnen ist. Zur Aufteilung der Eigenkapitalteile auf die Übernehmer s. Anm. 28 ff.

Abspaltung: Bei der Abspaltung bleibt die übertragende Körperschaft bestehen. Aufgrund der Abspaltung sind die bei der Übertragerin auf den Übertragungstichtag ermittelten Teilbeträge des vEK (s. hierzu Anm. 25) der Übertragerin und der (den) übernehmenden Körperschaft(en) zuzuordnen. Zum Aufteilungsverhältnis s. Anm. 28 ff.

Bindung an den an die übertragende Körperschaft gerichteten Feststellungsbescheid: Für die Aufteilung des vEK sind die übernehmenden Körperschaften an den Feststellungsbescheid iSd. § 47 Abs. 1 Nr. 1 gebunden, der an die übertragende Körperschaft gerichtet ist (s. Anm. 12 und § 38 Anm. 25 und 47).

4. Zurechnungsverhältnis (Aufteilungsverhältnis)

28 a) Grundsatz

Die Eigenkapitalteile (zur Ermittlung s. Anm. 25) sind

„im Verhältnis der übergangenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Kapitalgesellschaft vor dem Übergang stehenden Vermögen zuzuordnen, wie es in der Regel in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 1, § 136 des Umwandlungsgesetzes) zum Ausdruck kommt.“

Diese Regelung in § 38a entspricht dem Wortlaut des § 15 Abs. 4 UmwStG für die stl. Behandlung des Verlustabzugs nach einer Aufspaltung oder Abspaltung. Nach diesem Aufteilungsverhältnis sind die einzelnen Teilbeträge des vEK iSd. § 30 Abs. 1 Nr. 1–3 und Abs. 2 Nr. 1–4 sowie das EK 50 (§ 54 Abs. 11a) den entsprechenden Teilbeträgen der in Betracht kommenden Körperschaften zuzuordnen.

29 b) Verhältnis der übergangenden Vermögensteile zum bei der Übertragerin vor dem Übergang bestehenden Vermögen

Für die Aufteilung der Teile des vEK auf die übernehmenden Körperschaften (im Falle der Aufspaltung) und auf die übertragende und übernehmende(n) Körperschaften (im Falle der Abspaltung) sind die übergangenden Vermögensteile und das Vermögen der Übertragerin vor der Spaltung ins Verhältnis zu setzen.

Bewertungsmaßstab: Vermögen und Vermögensteile sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen (BTD Drucks. 12/6885 S. 27). Dies folgt aus Abs. 1 Satz 2. Zum Begriff des gemeinen Werts s. Anm. 34.

Beispiel 1 (Zuordnung des vEK im Falle der Aufspaltung):

Die A-GmbH, deren Gesellschafter X und Y sind (beide in gleicher Höhe beteiligt), hat ein Vermögen (Buchwerte + stille Reserven) in Höhe von DM 400 000, das aus dem Teilbetrieb 1 (Vermögen DM 100 000) und dem Teilbetrieb 2 (Vermögen DM 300 000) besteht; ihr Stammkapital beträgt 200 000 DM. Die A-GmbH wird auf die B-GmbH (Stammkapital 70 000 DM) und C-GmbH (Stammkapital 130 000 DM) aufgespalten. Die B-GmbH übernimmt den Teilbetrieb 1 (also $\frac{1}{4}$) und die C-GmbH den Teilbetrieb 2 (also $\frac{3}{4}$). X und Y sind nach der Aufspaltung an der B- und C-GmbH im gleichen Verhältnis wie vorher an der A-GmbH beteiligt. Das vEK der A-GmbH beträgt vor der Aufspaltung: EK 45 DM 160 000 und EK 02 DM 40 000.

Nach der Aufspaltung verteilt sich das vEK wie folgt:

	B-GmbH	C-GmbH
EK 45	DM 40 000	DM 120 000
EK 02	DM 10 000	DM 30 000

Beispiel 2 (Zuordnung des vEK im Falle der Abspaltung):

Die D-GmbH spaltet den Teilbetrieb 1 auf die E-GmbH ab. Z 1 und Z 2 halten je 50 vH der Anteile an der D-GmbH; sie erwerben auch je 50 vH der Anteile an der E-GmbH. Das Vermögen (Buchwerte + Teilwerte) der D-GmbH beträgt DM 300 000; davon entfallen DM 100 000 (also $\frac{1}{3}$) auf den Teilbetrieb 1 und DM 200 000 auf den Teilbetrieb 2 (also $\frac{2}{3}$). Das vEK der D-GmbH beträgt: EK 45 DM 90 000 und EK 02 DM 30 000.

Nach der Abspaltung verteilt sich das vEK wie folgt:

	D-GmbH	E-GmbH
EK 45	DM 60 000	DM 30 000
EK 02	DM 20 000	DM 10 000

c) Umtauschverhältnis der Anteile gemäß Spaltungs- und Übernahmevertrag oder Spaltungsplan 30

Bei Spaltungen zur Aufnahme schließen die Beteiligten einen Spaltungs- und Übernahmevertrag, der nach § 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG Angaben über das Umtauschverhältnis der Anteile enthalten muß. Bei Spaltungen zur Neugründung hat der übertragende Rechtsträger nach § 136 UmwG den Spaltungsplan aufzustellen, der an die Stelle des Spaltungs- und Übernahmevertrags tritt und der ebenfalls Angaben des Umtauschverhältnisses der Anteile enthält.

In den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan kommt in der Regel das Zuordnungsverhältnis (Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zum Vermögen vor dem Übergang) zum Ausdruck. Hiervon ist bei der Zuordnung der Teilbeträge des vEK nach Abs. 1 Satz 1 letzter Satzteil grds. auszugehen.

Das Zuordnungsverhältnis kommt nicht zum Ausdruck: Das Zuordnungsverhältnis kommt in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile regelmäßig im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan *nicht* zum Ausdruck, wenn die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter der Nachfolgegesellschaften die gleichen sind wie die Beteiligungsverhältnisse an der übertragenden KapGes. (s. WIDMANN/MAYER, UmwStG 1995 Rz. S 477 und 476; HÖRGER, StbJb. 1994/1995 S. 259). In einem solchen Fall ist die Aufteilung der Teilbeträge des vEK also nach dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zum Vermögen vor dem Vermögensübergang vorzunehmen, wobei jeweils der gemeine Wert des Vermögens oder der Vermögensteile anzusetzen ist (BTDrucks. 12/6885 S. 27); s. Anm. 34.

Einstweilen frei.

31–33

34

C. Maßgeblichkeit des Verhältnisses der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zum vor der Spaltung vorhandenen Vermögen der Überträgerin bei abweichendem Umtauschverhältnis (Abs. 1 Satz 2)

Abs. 1 Satz 2 bestimmt, daß für die Zuordnung der Teilbeträge des vEK gem. Abs. 1 Satz 1 das Umtauschverhältnis der Anteile nicht maßgebend ist, wenn dieses Verhältnis nicht dem Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem gemeinen Wert des Vermögens der Überträgerin vor der Spaltung entspricht. In diesem Fall gilt die Grundregel des Abs. 1 Satz 2: Die Teilbeträge des vEK sind den Nachfolgesellschaften im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen zuzuordnen. Hierbei sind die Vermögensteile und das Vermögen mit den gemeinen Werten anzusetzen.

Gemeiner Wert: Zum Begriff des gemeinen Werts s. § 6 EStG Anm. 326. Mit Recht wird der unterschiedliche Vergleichsmaßstab (Umtauschverhältnis der Anteile und Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zum gemeinen Wert des Vermögens) für problematisch gehalten, weil bei der Ermittlung des Umtauschverhältnisses auch der Ertragswert eine Rolle spielt, während dies beim Vergleich der gemeinen Werte im vorgenannten Sinne nur in Betracht kommt, wenn die immateriellen Wirtschaftsgüter miteinbezogen werden (WIDMANN/MAYER, UmwStG 1995 Rz. S 476 – Seite 26 e –; Steuerfachauschuß des IdW, WPg. 1995 S. 57, 59; HÖRGER, FR 1994 S. 765, 770). Es wird deshalb eine Bewertung nach allgemeinen Unternehmensgrundsätzen (und nicht eine reine Substanzbewertung) für geboten gehalten (IdW aaO).

35–39 Einstweilen frei.

D. Zuordnung der Teilbeträge des vEK bei Übergang des Vermögens auf eine PersGes. (Abs. 1 Satz 3)

40

I. Tatbestandsvoraussetzungen: Übergang des Vermögens auf eine PersGes.

Vorbemerkung: Vermögen kann nach dem UmwG im Wege der Aufspaltung oder Abspaltung von einer KapGes. auch auf eine oder mehrere PersGes. übergehen. §.16 UmwStG regelt die sich daraus ergebenden stl. Fragen, die insbesondere die Gewinnermittlung betreffen. Die Vorschrift des § 38 a Abs. 1 Satz 3 enthält Bestimmungen darüber, wie in einem solchen Fall das vEK zu gliedern ist.

Übergang des Vermögens auf eine PersGes.: Abs. 1 Satz 3 ist anzuwenden, „soweit das Vermögen auf eine PersGes. übergeht“.

► *Vermögensübertragung von einer KapGes. durch Aufspaltung oder Abspaltung:* Wenn auch der Wortlaut nicht ausdrücklich fordert, daß das Vermögen von einer KapGes. aufgrund einer Aufspaltung oder Abspaltung übertragen wird, so ergibt sich dieses Erfordernis für die Anwendung des Abs. 1 Satz 3 jedoch aus dem Sinnzusammenhang des § 38 a, der in Abs. 1 Sätze 1 und 2 den Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung von einer KapGes. auf eine sonstige Körperschaft iSd. § 43 behandelt und in Abs. 1 Satz 3 den entsprechenden Vorgang beim Vermögensübergang auf eine PersGes. regeln wollte.

Zu dem Begriffsmerkmal „KapGes.“ s. Anm. 19 und zu dem Begriffsmerkmalen „Aufspaltung“ und „Abspaltung“ Anm. 18.

► *Unbeschr. StPflcht der Übertragerin*: Ebenso wie für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 setzt Abs. 1 Satz 3 voraus, daß die übertragende KapGes. unbeschr. stpfl. ist; s. Anm. 19.

► *Sonstige Körperschaften iSd. § 43*: Nach § 43 ist auch § 38 a Abs. 1 Satz 3 sinngem. anzuwenden, wenn eine sonstige Körperschaft (in Frage käme eine eingetragene Genossenschaft) Vermögen aufgrund einer Aufspaltung oder Abspaltung auf eine PersGes. überträgt; s. Anm. 19.

Einstweilen frei.

41–43

II. Rechtsfolgen: Minderung des vEK der übertragenden Körperschaft im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen

1. Rechtsfolgen bei der Übertragerin

a) Minderung der Teilbeträge des vEK der Übertragerin dem Grunde nach 44

Aufspaltung: Geht das Vermögen aufgrund einer Aufspaltung auf eine PersGes. über, so geht die übertragende Körperschaft unter (s. Anm. 18), so daß ihr gesamtes vEK auf die übernehmenden Gesellschaften übergeht (s. Anm. 27); eine EKgliederung kommt bei der übertragenden Körperschaft nicht mehr in Frage.

Abspaltung: Im Falle der Abspaltung bleibt die übertragende Körperschaft bestehen, denn sie überträgt nur einen Teil ihres Vermögens auf die übernehmende(n) PersGes. Für diesen Fall gilt die Regelung in Abs. 1 Satz 3, daß die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft zu mindern sind.

b) Minderung im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zum Vermögen vor der Spaltung 45

Die Regelung in Abs. 1 Satz 3, daß die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem Vermögen vor der Spaltung zu mindern sind, entspricht der Regelung in Abs. 1 Satz 1, ohne daß hier allerdings eine Minderung entsprechend dem Umtauschverhältnis der Anteile in Frage kommt.

Vermögensbewertung nach dem gemeinen Wert: Für die Vermögensbewertung ist uE grds. der gemeine Wert zugrunde zu legen (WIDMANN/MAYER, UmwStG 1995 Rz. S 514). Zu den Bedenken hinsichtlich einer reinen Substanzbewertung s. Anm. 34 aE.

2. Rechtsfolgen bei der übernehmenden PersGes. 46

PersGes. sind nicht kstpfl. und haben ihr EK nicht entsprechend den Vorschriften zu gliedern. Aus diesem Grunde brauchte Abs. 1 Satz 3 insoweit keine Regelung zu treffen.

Die auf den Teilbeträgen des vEK der übertragenden Körperschaft lastende KSt. ist beim Vermögensübergang (ohne vorherige Herstellung der Ausschüttungsbe-

lastung gem. § 27) auf die ESt. (KSt.) der Gesellschafter der übernehmenden PersGes. anzurechnen (§§ 10 und 16 UmwStG); s. auch § 38 Anm. 17.

47–48 Einstweilen frei.

49 **E. Geltung des Abs. 1 Sätze 1–3 auch für die nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Beträge (Abs. 1 Satz 4)**

Enthält das Nennkapital Beträge, die aus der Umwandlung von Rücklagen stammen, und waren die Rücklagen aus dem Gewinn eines nach dem 31.12. 76 abgelaufenen Wj. gebildet worden, so gehört nach § 29 Abs. 3 auch dieser Teil des Nennkapitals zum vEK; er ist nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festzustellen.

Abs. 1 Satz 4 stellt klar, daß für diese Teilbeträge des vEK auch die Vorschriften des Abs. 1 Sätze 1–3 gelten.

Entsprechende Geltung bei Spaltung auf KapGes. oder sonstige Körperschaften (Abs. 1 Sätze 1 und 2): Die im Nennkapital enthaltenen und gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Teilbeträge des vEK sind beim Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung den Teilbeträgen der übernehmenden KapGes. (in dem in Abs. 1 Sätze 1 und 2 vorgeschriebenen Verhältnis) ebenso zuzuordnen wie die übrigen Teilbeträge des vEK. Dies entspricht der Regelung in § 38 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 (s. § 38 Anm. 52).

Beispiel: Sachverhalt wie Beispiel 1 (Zuordnung im Falle der Aufspaltung) in Anm. 29, jedoch ist in der EKGLiederung der A-GmbH ein Betrag von DM 20 000 nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert ausgewiesen.

Danach ergibt sich für die Nachfolgesellschaften B-GmbH und C-GmbH folgende EKGLiederung:

	B-GmbH	C-GmbH
EK 45	DM 40 000	DM 120 000
EK 02	DM 10 000	DM 30 000
davon Ausweis nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	DM 5 000	DM 15 000

Entsprechende Geltung bei Spaltung auf PersGes. (Abs. 1 Satz 3): Auch die Vorschriften des Abs. 1 Satz 3 (Minderung des vEK bei Vermögensübertragungen auf PersGes.) gelten für die nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Beträge entsprechend.

50–52 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 1
Sätze 2–4 und Abs. 2**

A. Überblick

53

Satz 1 bestimmt, daß § 38 Abs. 1 Sätze 2–4 und Abs. 2 entsprechend gilt.

Sätze 2 und 3 regeln Einzelheiten der entsprechenden Geltung des § 38 Abs. 1 Sätze 2–4.

► *Nach Satz 2* ist die Angleichung der Nennkapitalsphäre und Rücklagensphäre (§ 38 Abs. 1 Satz 2 bis 4) aufgrund eines Vergleichs

- des Nennkapitals jeder KapGes. nach der Spaltung und
- des Anteils am Nennkapital der übertragenden KapGes., das auf sie vor der Spaltung entfällt, durchzuführen.

► *Nach Satz 3* gilt für die Ermittlung des auf die KapGes. entfallenden Anteils am Nennkapital und der übertragenden KapGes. Abs. 1 Sätze 1 und 2.

Einstweilen frei.

54–55

**B. Entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 1 Sätze 2–4
(Abs. 2 Satz 1 erster Satzteil und Abs. 2 Sätze 2 und 3)**

I. Vorbemerkung

56

Abs. 2 Satz 1 enthält 2 Aussagen:

- § 38 Abs. 1 Satz 2–4 gilt entsprechend,
- § 38 Abs. 2 gilt entsprechend.

Die erste Aussage wird ergänzt durch notwendige Regelungen in Abs. 2 Sätze 2 und 3 zur Ermittlung des Nennkapitals.

Abs. 2 Sätze 2 und 3 wird deshalb zusammen mit Abs. 2 Satz 1 erster Satzteil (s. Anm. 57–74) – also vor Abs. 2 Satz 1 zweiter Satzteil (s. Anm. 80) – erläutert.

II. Entsprechende Geltung von § 38 Abs. 2 Sätze 2 und 3 (Abs. 2 Satz 1 erster Satzteil)

1. Grundsatz nach § 38 Abs. 2 Sätze 2 und 3

57

Die mit der Aufspaltung und Abspaltung notwendige Regelung der Zuordnung der Teilbeträge des vEK und der Angleichung der Nennkapitalsphäre und Rücklagensphäre vollzieht sich – ähnlich wie im Falle der Verschmelzung (§ 38 Anm. 30) – in 3 Rechenschritten; s. Anm. 17.

Mit der entsprechenden Anwendung des § 38 Abs. 1 Sätze 2 und 3 schreibt § 38 a Abs. 2 Satz 1 für die Fälle der Aufspaltung und Abspaltung auf KapGes. oder sonstige Körperschaften iSd. § 43 den 2. Rechenschritt (vgl. hierzu § 38 Anm. 57 und 70) vor, mit dem die Nennkapitalsphäre angeglichen wird (BTDrucks. 12/6885 S. 27).

Nach § 38 Abs. 1 Sätze 2 und 3 ist das Nennkapital nach der Verschmelzung – ausgenommen die baren Zuzahlungen und Sacheinlagen – (1. Vergleichsgröße) mit der Summe der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften (2. Vergleichsgröße) zu vergleichen.

- ▷ *Übersteigt* die 1. Vergleichsgröße die 2. Vergleichsgröße, so ist § 29 Abs. 3 anzuwenden und der Unterschiedsbetrag als vEK nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festzustellen (§ 38 Abs. 1 Satz 2); s. hierzu § 38 Anm. 58–64.
- ▷ *Unterschreitet* die 1. Vergleichsgröße die 2. Vergleichsgröße, so mindert der Differenzbetrag einen Sonderausweis nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (§ 38 Abs. 1 Satz 3); s. hierzu § 38 Anm. 70–72.

Diese Regelung ist im Falle der Aufspaltung oder Abspaltung entsprechend anzuwenden.

58 Einstweilen frei.

59 2. Vergleich des Nennkapitals nach der Spaltung mit dem Anteil am Nennkapital der Übertragerin vor der Spaltung (Abs. 2 Satz 2)

Die Durchführung des 2. Rechenschritts dient der Prüfung, ob eine Umwandlung bisheriger Rücklagen der Übertragerin in Nennkapital stattgefunden hat oder ob – umgekehrt – aus bisherigem Nennkapital Rücklagen der Übernehmerin geworden sind, und ferner dazu, ggf. die erforderlichen Konsequenzen aus dem Ergebnis der Prüfung zu ziehen. Zu diesem Zweck ist nach Abs. 2 Satz 2 das Nennkapital jeder KapGes. (Nachfolleges.) *nach* der Spaltung (1. Vergleichsgröße) mit dem auf sie entfallenden Anteil am Nennkapital der übertragenden KapGes. *vor* der Spaltung (2. Vergleichsgröße) zu vergleichen. Hierbei sind in entsprechender Anwendung des § 38 Abs. 1 Satz 2 beim Ansatz des Nennkapitals bare Zuzahlungen und Sacheinlagen außer Betracht zu lassen (s. auch BTDrucks. 12/6885 S. 27).

Damit bedeutet die entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 1 Sätze 2 und 3 auf die Fälle der Aufspaltung und Abspaltung (s. BTDrucks. 12/6885 S. 27):

- *Übersteigt* die 1. Vergleichsgröße die 2. Vergleichsgröße, so führt der Unterschiedsbetrag (entsprechend § 38 Abs. 1 Satz 2) zu einer Erhöhung des Sonderausweises nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Kapitalerhöhung).
- *Unterschreitet* die 1. Vergleichsgröße die 2. Vergleichsgröße, so mindert der Differenzbetrag (entsprechend § 38 Abs. 1 Satz 3) einen Sonderausweis iSd. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, jedoch höchstens bis null DM (Kapitalherabsetzung). Ist der Differenzbetrag höher als der vorhandene Sonderausweis, so erfolgt die Anpassung in einem 3. Rechenschritt (s. Anm. 66 ff.) über das EK 04 (BTDrucks. 12/6885 S. 27).

Für die Durchführung des 2. Rechenschritts in entsprechender Anwendung des § 38 Abs. 1 Sätze 2 und 3 gelten die Erl. zu § 38 Anm. 57–64 und 70–72. Insbesondere sind die Erl. zu § 38 Anm. 64 betreffend die Fälle der Umwandlungen von EK 03 in Nennkapital und die Kapitalherabsetzung innerhalb von fünf Jahren zu beachten.

60–61 Einstweilen frei.

3. Ermittlung des Anteils am Nennkapital der Überträgerin gem. entsprechender Anwendung des Abs. 1 Sätze 1 und 2 (Abs. 2 Satz 3) 62

Nach Abs. 2 Satz 2 ist für den Vergleich der Nennkapitalbeträge auf den Anteil am Nennkapital der übertragenden KapGes. abzustellen. Für die Ermittlung dieses Anteils gilt nach Abs. 2 Satz 3 die Vorschrift des Abs. 1 Sätze 1 und 2 entsprechend.

Dh., daß der Anteil am Nennkapital sich nach dem Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan richtet oder daß er (falls das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der Überträgerin vor der Spaltung bestehenden Vermögen entspricht) nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen zu ermitteln ist; s. hierzu Anm. 29–34.

Einstweilen frei.

63

4. Beispiel zum 2. Rechenschritt

64

Sachverhalt wie im Beispiel 1 (Zuordnung des vEK im Falle der Aufspaltung) in Am. 29.

Nach dem 1. Rechenschritt (s. Anm. 29) ergibt sich folgende EKGliederung:

	B-GmbH	C-GmbH
EK 45	DM 40 000	DM 120 000
EK 02	DM 10 000	DM 30 000

2. Rechenschritt bei der B-GmbH:

Stammkapital der B-GmbH	DM 70 000
Auf B-GmbH entfallender Anteil am Stammkapital der A-GmbH ($\frac{1}{4}$ von DM 200 000)	<u>DM 50 000</u>
Unterschiedsbetrag	<u>DM 20 000</u>

Dieser Unterschiedsbetrag in Höhe von DM 20 000 ist gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festzustellen; insoweit gelten nach § 29 Abs. 3 Rücklagen in Nennkapital als umgewandelt.

2. Rechenschritt der C-GmbH:

Stammkapital der C-GmbH	DM 130 000
auf C-GmbH entfallender Anteil am Stammkapital der A-GmbH ($\frac{1}{4}$ von DM 200 000)	<u>DM 150 000</u>
Differenz	<u>DM 20 000</u>

Da ein Sonderausweis iSd. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht vorhanden ist, kommt insoweit eine Minderung in Höhe der Differenz nicht in Frage.

Der Ausgleich erfolgt in diesem Fall im 3. Rechenschritt (Erfassung beim EK 04); s. das Beispiel in Anm. 70.

Einstweilen frei.

65

III. Entsprechende Geltung des § 38 Abs. 1 Satz 4 (Abs. 2 Satz 1 erster Satzteil)

1. Grundsatz

66

Durch die entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 1 Satz 4 wird die Durchführung des 3. Rechenschritts (Angleichung der Rücklagensphäre, s. Anm. 17) in den Fällen der Spaltung gesetzlich vorgeschrieben. Nach § 38 Abs. 1 Satz 4 ist bei Vermögensübergängen aufgrund einer Verschmelzung die Summe der zusam-

mengerechneten Teilbeträge des vEK der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften (1. Vergleichsgröße) mit dem vEK, das sich unter Beachtung des § 29 Abs. 3 aus der Steuerbilanz auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt der übernehmenden Körperschaft ergibt (2. Vergleichsgröße), zu vergleichen; weichen die beiden Vergleichsgrößen – infolge des Wegfalls von Anteilen an der übertragenden KapGes. oder aus anderen mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen – voneinander ab, ist der Unterschiedsbetrag beim EK 04 der Übernehmerin (positiv oder negativ) zu erfassen; s. hierzu § 38 Anm. 80–102.

67 2. Vergleich des vEK (der Rücklagen) entsprechend § 38 Abs. 1 Satz 4

Die entsprechende Geltung des § 38 Abs. 1 Satz 4 führt für die Fälle der Spaltung nach § 38 a Abs. 1 Sätze 1, 2 und 4 zu folgenden Ergebnissen (s. BTDrucks. 12/6885 S. 28):

Die 1. Vergleichsgröße ist die Summe der Teilbeträge des vEK laut Gliederungsrechnung der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften *nach* der Spaltung, vermindert um die Nennkapitalbeträge, die nach § 29 Abs. 3 zum vEK gehören.

Die 2. Vergleichsgröße bilden die Rücklagen laut Steuerbilanz der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften *nach* der Spaltung.

Nach § 38 Abs. 1 Satz 4 ist ein Abweichen der beiden Vergleichsgrößen voneinander nur zu berücksichtigen, wenn es auf dem Wegfall von Anteilen oder auf anderen Gründen beruht, die mit dem Vermögensübergang zusammenhängen (BTDrucks. 12/6885 S. 28), vgl. § 38 Anm. 91 und 94. Auch die Erl. zu § 38 Anm. 86 und 87 gelten für die Ermittlung der 2. Vergleichsgröße.

Die Vergleichsrechnung im vorstehenden Sinne ist für jede Nachfolgesellschaft – und im Falle der Abspaltung auch für die übertragende (bestehen bleibende) KapGes. – gesondert durchzuführen.

68–69 Einstweilen frei.

70 3. Rechtsfolgen

Ergibt die Vergleichsrechnung (Anm. 67), daß bei einer Nachfolgesellschaft oder im Falle der Abspaltung auch bei der übertragenden KapGes. die beiden Vergleichsgrößen voneinander abweichen, ist der Differenzbetrag beim EK 04 der jeweiligen KapGes. (positiv oder negativ) zu erfassen.

Zu den Rechtsfolgen s. im übrigen § 38 Anm. 98, insbesondere beim Zusammentreffen mehrerer Gründe zur Bildung eines Unterschiedsbetrags sowie bei mehreren Vermögensübergängen in *einem* Wj.

Beispiel: Die A-GmbH hat folgende Vermögenswerte: Stammkapital DM 140 000; vEK insgesamt DM 130 000 (davon EK 45: DM 50 000 und EK 02: DM 80 000; das vEK enthält keine Beträge iSd. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Sie besteht aus dem Teilbetrieb 1 (Buchwert DM 120 000) und Teilbetrieb 2 (Buchwert: DM 150 000). Die gemeinen Werte der beiden Teilbetriebe sind gleich hoch und zusammen so hoch wie der gemeine Wert der A-GmbH; für die Teilwerte gilt das Entsprechende.

Die A-GmbH wird aufgespalten, und zwar auf die B-GmbH (Übernahme des Teilbetriebs 1; Stammkapital DM 80 000) und auf die C-GmbH (Übernahme des Teilbetriebs 2, Stammkapital DM 60 000).

Lösung:

1. Rechenschritt (Abs. 1 Sätze 1, 2 und 4; Anm. 18–34 und 49)

Für die Aufteilung des vEK der A-GmbH gilt ein Verhältnis 1 : 1.

	B-GmbH	C-GmbH
EK 45	DM 25 000	DM 25 000
EK 02	<u>DM 40 000</u>	<u>DM 40 000</u>
Summe	<u>DM 65 000</u>	<u>DM 65 000</u>

2. Rechenschritt (Abs. 2, § 38 Abs. 1 Sätze 2 und 3; Anm. 57–64)

a) B-GmbH

Stammkapital nach der Spaltung (1. Vergleichsgröße, s. Anm. 59)	DM 80 000
Auf B-GmbH entfallender Anteil am Stammkapital der A-GmbH vor Spaltung (2. Vergleichsgröße, s. Anm. 59) (½ von DM 140 000)	<u>DM 70 000</u>
Unterschiedsbetrag:	<u>DM 10 000</u>

Da die 1. Vergleichsgröße höher als die 2. Vergleichsgröße ist, ist der Unterschiedsbetrag in Höhe von DM 10 000 gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert auszuweisen (Abs. 2 iVm. § 38 Abs. 1 Satz 2).

b) C-GmbH

Stammkapital nach der Spaltung (1. Vergleichsgröße)	DM 60 000
Auf C-GmbH entfallender Anteil am Stammkapital der A-GmbH vor der Spaltung (2. Vergleichsgröße) (½ von DM 140 000)	<u>DM 70 000</u>
Unterschiedsbetrag:	<u>DM 10 000</u>

Die 2. Vergleichsgröße ist höher als die 1. Vergleichsgröße. Eine Minderung eines nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrags nach Abs. 2 iVm. § 38 Abs. 1 Satz 3 scheidet hier aus, weil ein solcher Betrag nicht vorliegt; die Anpassung erfolgt im 3. Rechenschritt über das EK 04.

3. Rechenschritt (Abs. 2; § 38 Abs. 1 Satz 4)

a) B-GmbH

vEK nach Spaltung lt. Gliederungsrechnung (1. Vergleichsgröße; s. Anm. 67)	DM 65 000
abzgl. Sonderausweis § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (im Stammkapital enthaltenes vEK)	<u>DM 10 000</u>
1. Vergleichsgröße	<u>DM 55 000</u>
Rücklagen lt. Steuerbilanz (2. Vergleichsgröße, s. Anm. 67)	DM 120 000
Buchvermögen abzgl. Stammkapital	<u>DM 80 000</u>
2. Vergleichsgröße	<u>DM 40 000</u>
Unterschiedsbetrag:	
1. Vergleichsgröße	DM 55 000
2. Vergleichsgröße	<u>DM 40 000</u>
Unterschiedsbetrag:	<u>DM 15 000</u>

Die 1. Vergleichsgröße ist höher als die 2. Vergleichsgröße. Der Unterschiedsbetrag ist beim EK 04 negativ zu erfassen.

b) C-GmbH

vEK nach Spaltung lt. Gliederungsrechnung (1. Vergleichsgröße, s. Anm. 67)	<u>DM 65 000</u>
Rücklagen lt. Steuerbilanz (2. Vergleichsgröße, s. Anm. 67)	

Buchvermögen	DM 150 000
abzgl. Stammkapital	DM 60 000
2. Vergleichsgröße	<u>DM 90 000</u>
Unterschiedsbetrag:	
1. Vergleichsgröße	DM 65 000
2. Vergleichsgröße	DM 90 000
Unterschiedsbetrag:	<u>DM 35 000</u>

Die 1. Vergleichsgröße ist geringer als die 2. Vergleichsgröße. Der Unterschiedsbetrag ist dem EK 04 hinzuzurechnen.

VEK nach Durchführung der 3 Rechenschritte:

a) Teilbeträge des vEK der B-GmbH	
EK 45	DM 25 000
EK 02	DM 40 000
EK 04	./.
Sonderausweis gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2	DM 15 000
b) Teilbeträge des vEK der C-GmbH	
EK 45	DM 25 000
EK 02	DM 40 000
EK 04	DM 35 000

71–73 Einstweilen frei.

74 **4. Reihenfolge der Zu- und Abgänge des vEK aufgrund einer Aufspaltung oder Abspaltung mit Zu- und Abgängen des vEK aus anderen Gründen**

Die Reihenfolge der Zu- und Abgänge verschiedenster Art zu den einzelnen Teilbeträgen des vEK ist im Gesetz nicht bestimmt worden. Regelungen über die Reihenfolge der Erfassung von Vermögenszugängen unter Einbeziehung der Fälle der Verschmelzung und Spaltung gem. § 38a enthält Abschn. 82 Abs. 2 KStR 1995; s. § 38 Anm. 102.

75–79 Einstweilen frei.

80 **C. Entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 2 (Abs. 2 Satz 1 zweiter Satzteil)**

Grundsatz: § 38 Abs. 2 behandelt die Gliederung des vEK beim Übergang des Vermögens im Wege der Verschmelzung auf eine steuerbefreite Körperschaft. In diesem Fall ist das übergegangene vEK in vollem Umfange dem EK 02 zuzuordnen. Dies gilt nach § 38a Abs. 2 zweiter Satzteil entsprechend beim Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung. Geht Vermögen im Wege der Aufspaltung oder Abspaltung auf eine steuerbefreite Körperschaft über, ist das auf die Nachfolgesellschaften übergehende vEK wie in den Fällen zu ermitteln, in denen das Vermögen auf eine stpfl. Körperschaft aufgespalten oder abgespalten wird. Das übergehende vEK ist aber – abweichend von der Regelung in Abs. 1 – bei der (den) übernehmenden Gesellschaft(en) in vollem Umfange dem EK 02 zuzuordnen. Dies gilt auch, soweit EK 01, EK 03 und EK 04 auf die steuerbefreite Körperschaft übergeht (s. § 38 Anm. 110).

Zu den Voraussetzungen für die entsprechende Anwendung des § 38 Abs. 2 sind auch die Erfordernisse zu beachten, die in § 38 Anm. 106 behandelt sind.

Rechtsfolgen der Zuordnung zum EK 02: Mit der Zuordnung des vEK zum EK 02 der übernehmenden Körperschaft hat die übertragende KapGes. die Ausschüttungsbelastung gem. § 42 herzustellen (Aufspaltung und Abspaltung sind Vermögensübergänge durch Gesamtrechtsnachfolge). Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf § 38 Anm. 110 verwiesen. Auch die übrigen Erl. dort (Korrekturen nach § 38 Abs. 1 Sätze 2–4; teilweise Nichtbefreiung von der KSt.; Weiterausschüttung an die Gesellschafter der Übernehmerin; Beteiligung derselben Gesellschafter an der Übertragerin und Übernehmerin) sind bei Auf- oder Abspaltung auf eine steuerbefreite Körperschaft zu beachten.

KStG § 38 a Gliederung des Eigenkapitals bei Auf- oder Abspaltung