


recherchiert von: **Klaus Voß** am 17.07.2013

Autor:	Klaus Voß	Quelle:	
Dokument- typ:	Aufsatz	Fundstel- le:	Verlag Recht und Wirtschaft, Frankfurt BB 2003, 880-886

Aktuelle Probleme des neuen Eigenkapitalausweises nach den §§ 27-29 KStG

***Klaus Voß, Rechtsanwalt und Fachanwalt für
Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Meppen****

Gegenstand der Erörterung sind Einzelprobleme der Vorschriften §§ 27-29 KStG auf der Grundlage der bisherigen in der Literatur dargestellten Problembereiche unter besonderer Berücksichtigung von Konzernsachverhalten. Es soll versucht werden, die auftretenden Ungereimtheiten unter Berücksichtigung des inneren Sinns und Zwecks der Normen einer systematischen Lösung zuzuführen. Hierzu werden auch neue Lösungswege aufgezeigt.

Die Diskussion um eine systemgerechte Einordnung des steuerlichen Eigenkapitalausweises ist noch immer nicht abgeschlossen. Dies ist, wie ein Blick über die Grenze - z. B. nach Österreich¹ - belegt, angesichts der Komplexität der Problematik nicht weiter verwunderlich. Im Folgenden wird zunächst untersucht, wie nach deutschem Steuerrecht die Entwicklung des Einlagekontos systematisch einzuordnen ist, bevor die Veränderung des Eigenkapitalausweises bei Umwandlungsvorgängen analysiert wird.

I. Steuersystematische Einordnung des Einlagekontos

Das nachstehende Beispiel illustriert, dass keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und der Steuerbilanz für die Entwicklung des Einlagekontos besteht.

Beispiel:

Eine GmbH weist zum 31. 12. 2001 500 TEuro Stammkapital und 500 TEuro Kapitalrücklagen auf. Nach Ablauf von zwei Jahren weist die vorläufige Bilanz der GmbH zum 31. 12. 2003 einen Verlustvortrag von 600 TEuro auf. Es wird für die folgenden Wirtschaftsjahre ein Gewinn erwartet, der nur einen Bruchteil des Verlustvortrages ausmacht, der aber nach über zweijähriger anfänglicher Durststrecke auch in den Jahren 04 etc. ausgeschüttet werden soll. Auf Grund der dargestellten handelsbilanziellen Situation kommt eine Ausschüttung nicht in Betracht. Demzufolge erfolgt eine nominelle Kapitalherabsetzung von 200 TEuro und es werden die Kapitalrücklagen in Höhe von 500 TEuro insgesamt zu Gunsten eines Bilanzgewinns² in Höhe von 100 TEuro aufgelöst. Hiernach können die prognostizierten erwirtschafteten Überschüsse und gegebenenfalls ein Teil der Gesellschafteraußenfinanzierung ausgeschüttet werden. Steuerrechtlich soll am Ende des Jahres 03 ein steuerlicher Verlustvortrag von 550 TEuro unterstellt werden. Der steuerliche Verlustvortrag weicht auf Grund vorhanden gewesener nicht-abziehbarer Aufwendungen vom bilanziellen Verlustvortrag in Höhe von 600 TEuro ab. Das Einlagekonto ist bei Gründung der GmbH im Rahmen der Außenfinanzierung durch ein vereinbartes Aufgeld³ entstanden, um die Anlaufsituation der GmbH zu meistern.

Die Regelung des § 27 KStG knüpft für die Entwicklung des Einlagekontos an das steuerbilanzielle Eigenkapital an. Der I. Senat des BFH entwickelt das steuerbilanzielle Eigenkapital ausgehend von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vermittels einer zweistufigen Gewinnermittlung⁴.

Auf der ersten Stufe wird nur der sog. Unterschiedsbetrag gemäß dem Maßgeblichkeitsgrundsatz ermittelt, letzteres beschränkt durch zwingende steuerliche Bilanzierungsvorschriften.

Auf der zweiten Stufe erfolgen die außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen. Diese zweite Stufe spielt für die Frage des steuerbilanziellen Eigenkapitals im Sinne des § 27 KStG unmittelbar keine Rolle, lediglich mittelbar über die Steuerrückstellungen⁵.

Vermögensvorteile, die ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft zuwendet, die äußerlich nicht als Einlage in Erscheinung treten und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, führen ebenfalls zu Korrekturen auf der 2. Stufe. Dies ergibt sich m.E. analog zu den Grundsätzen zur verdeckten Gewinnausschüttung in der Regel daraus, dass für eine handelsbilanzielle und damit auch steuerbilanzielle wirksame Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft nur der in Höhe des im Rahmen des Rechtsbindungswillens sich ergebende Vertragswille bilanziell von Bedeutung ist. Lediglich die vertraglich fixierte Verpflichtung der Gesellschaft zur Zahlung von beispielsweise 20 TEuro⁶ anstelle des wirklichen Wertes in Höhe von 40 TEuro ist für den steuerbilanziellen Unterschiedsbetrag von Bedeutung. Die überschüssigen 20 TEuro spielen sich in der zivilrechtlich unbeachtlichen Motivationslage ab. Diese zivilrechtlich unbeachtliche Motivationsvorstellung des Gesellschafters, seiner Gesellschaft 20 TEuro zuzuwenden, mutiert im Steuerrecht auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung im Rahmen tatrichterlicher Würdigung zu einem Zugang zum Einlagekonto. **Wassermeyer** bezieht sich zwar immer als Ausgangspunkt seiner Überlegung auf § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG in Gänze, versteht meines Erachtens das zweite Teilstück des Satzes 1 dieser Vorschrift ('vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen') bezogen auf Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die 2. Stufe der Gewinnermittlung wie folgt: 'außerbilanziell vermehrt um verdeckte Gewinnausschüttungen und außerbilanziell vermindert um verdeckte Einlagen'⁷. Offene Einlagen sind handelsbilanziell und auch steuerbilanziell auf der 1. Stufe zu erfassen.

Handelsrechtlich führt die nominelle Kapitalherabsetzung und die Auflösung der Kapitalrücklagen in dem Eingangsbeispiel zu einem Bilanz **gewinn**⁸ in Höhe von 100 TEuro, welcher für handelsrechtliche Ausschüttungen verwandt werden kann oder

- 880 -

Voß, BB 2003, 880-886

- 881 -

Gewinnausschüttungen wiederum erst ermöglicht, obschon sich das handelsbilanzielle Eigenkapital in der Summe nicht verändert hat.

Auf der Ebene der Steuerbilanz sind die genannten Maßnahmen **steuerneutral**, da sie nicht aus erwirtschafteten Gewinnen herrühren. Sie lösen trotz handelsrechtlichem Bilanz **gewinn** keine Ertragsteuern aus. Das steuerbilanzielle Eigenkapital hat sich durch diese Transaktionen nicht verändert. Der steuerliche Verlustvortrag in Höhe von 550 TEuro bleibt weiterhin bestehen und wird durch die beschriebene Vorgehensweise ebenfalls nicht tangiert. Er kann weiter als Verrechnungspotential für die erwarteten Überschüsse der Folgejahre verwandt werden und hat lediglich insoweit mittelbar für das zukünftige handels- und steuerbilanzielle Eigenkapital Bedeutung, als die Höhe der Steuerrückstellungen hierdurch beeinflusst wird.

Das Einlagekonto hat sich durch diese beschriebenen Maßnahmen nicht verringert, da keine Leistungen (Einlagenrückgewähr) an außenstehende Gesellschafter **erb r acht** wurden. Der jeweilige **Bestand** des steuerlichen Einlagekontos wird gesondert erfasst und jährlich fortgeschrieben (Erklärungsfunktion über den Stand des vom Gesellschafter **zugeführten** Einlage-Kapitals als bewusste und gewollte Abgrenzung zum Rest-Kapital oder Gewinnkapital). Dies bezeugt, dass dieser dort festgestellte Bestand losgelöst von der Handelsbilanz und der Steuerbilanz gesehen wird. Ansonsten hätte es einer derartigen gesonderten Feststellung nicht bedurft. Dem steht m. E. nicht entgegen, dass die Höhe einer verdeckten Einlage im Falle z. B. der Untereislieferung an die Gesellschaft einen Blick - und mehr

auch nicht - auf die tatsächliche bilanzielle Erfassung notwendig macht. Ist der dort angesetzte Wert niedriger als der Verkehrswert, kann mit der Erforschung des Grundes dieser Wertdifferenz begonnen werden. Auf Grund der in § 27 KStG festgeschriebenen Verwendungsreihenfolge steht es in diesem Kontext nicht im Belieben der Gesellschaft, wie diese sich steuerrechtlich finanziert, ob durch Außenfinanzierung infolge Gesellschaftereigenkapital oder durch Innenfinanzierung vermittels thesaurierter Gewinne. Die steuerrechtliche Finanzierungsfreiheit ist insoweit eingeschränkt⁹. Ein insgesamt als handelsrechtliche Ausschüttung zu qualifizierender Vorgang kann steuerrechtlich auf Grund der Verwendungsreihenfolge eine Einlagenrückzahlung darstellen. Auch insoweit bestehen keine Bindungen an die handelsrechtlichen Vorgaben.

Beispiel:

GmbH/Handelsbilanz:100 TEuro Stammkapital

100 TEuro Gewinnrücklagen

Der Stand des Einlagekontos beträgt 200 TEuro, da die Gesellschafter ein Aufgeld bei Gründung der Gesellschaft geleistet haben. Die Gesellschaft beschließt die Gewinnrücklagen aufzulösen und auszuschütten. Steuerrechtlich führt diese handelsrechtliche Gewinnausschüttung zur Einlagenrückgewähr in Höhe von 100 TEuro.

Beispiel:

GmbH/Handelsbilanz:100 TEuro Stammkapital

100 TEuro Gewinnrücklagen

Der Stand des Einlagekontos beträgt 0 TEuro. Es sollen die im vorherigen Beispiel geleisteten Aufgelde in den Jahren davor bereits zurückgezahlt worden sein.

Eine weitere Einlagerückzahlung kommt nicht in Betracht. Dies gilt unabhängig von der sog. Differenzberechnung nach § 27 KStG allein schon auf Grund des Umstandes, dass kein Einlagebestand mehr vorhanden ist. Das Einlagekonto soll nur die tatsächlich geleisteten und der GmbH zugeführten Einlagen erfassen und sicherstellen, dass die Rückzahlungen dieser Einlagen nicht versteuert werden. Sollte man anderer Ansicht sein¹⁰, so müsste man auch durch Auszahlungen negativ gewordene Einlagekonten bescheinigen. Dies würde nach der Systematik des Halbeinkünfteverfahrens gegebenenfalls zu Gewinnen führen¹¹. Der aus einer Einlagenrückzahlung resultierende Verzicht auf Kapitalertragsteuern würde gegebenenfalls auf Ebene des Gesellschafters zeitversetzt zu Einkommensteuerzahlungen führen. Dies würde aus der Sicht des Fiskus zu negativen Zinseffekten führen, obschon dem tatsächlich keine Einlagenleistungen gegenüber stehen. Besonders im Falle einer Liquidation würde sich die Frage der Verrechnung von Eigenkapitalpositionen¹² mit einem negativen Einlagekonto stellen. Diesbezügliche Regelungen hat der Gesetzgeber nicht getroffen. Das handelsrechtlich gebundene Stammkapital, welches nicht im Einlagekonto erfasst wird, kann nur anlässlich einer effektiven Kapitalherabsetzung oder der Liquidation zurückgezahlt werden.

Beispiel:

GmbH/Handelsbilanz:100 TEuro Stammkapital

100 TEuro Gewinnrücklagen

100 TEuro Verlustvortrag

Obschon der Einlagebestand 100 TEuro betragen soll, kommt eine Rückzahlung vermittels handelsrechtlicher Gewinnausschüttung nicht in Betracht.

II. Umwandlungsvorgänge

Im Rahmen von Konzernsachverhalten interessiert in erster Linie die Veränderung des Eigenkapitalausweises beim Upstream-Merger, Downstream-Merger und beim Sidestep-Merger.

1. Upstream-Merger

Beispiel:

Mutter M-GmbH: 50 TEuro Stammkapital

1000 TEuro Kapitalrücklagen

200 TEuro Gewinnrücklagen

Tochter T-GmbH: 500 TEuro Stammkapital

500 TEuro Kapitalrücklagen

100 TEuro Gewinnrücklagen

Der Beteiligungsansatz der M soll 1000 TEuro ausmachen. Die 500 TEuro bei der T-GmbH stellen nachträgliche Zuzahlungen da.

Die weitere Vorgehensweise erfolgt in 3¹³ Schritten:

1. Gemäß § 29 Abs. 1 KStG wird fingiert, dass das Nennkapital der T-GmbH analog einer Kapitalherabsetzung auf Null gestellt wird. Der fingierte Herabsetzungsbetrag wird dem steuerlichen

- 881 -

Voß, BB 2003, 880-886

- 882 -

Einlagekonto gutgeschrieben (sog. erweitertes steuerliches Einlagekonto¹⁴). Die T-GmbH weist also hiernach ein sog. erweitertes steuerliches Einlagekonto von 1. Mill. Euro auf. Dies entspricht dem Beteiligungsansatz bei der M-GmbH.

2. Gemäß § 29 Abs. 2 Satz 1 KStG wäre eigentlich der Bestand des sog. erweiterten steuerlichen Einlagekontos der T-GmbH in Höhe von 1 Mill. Euro dem Einlagekonto der M-GmbH hinzuzurechnen. Hiervon ist jedoch nach Satz 2 dieser Bestimmung abzusehen, da die M-GmbH zu 100 % an der T-GmbH beteiligt ist. Der daraus abzuleitende Gedanke des Gesetzgebers ist demnach der, dass soweit Beteiligungsverhältnisse der an der Umwandlung beteiligten Körperschaften bestehen, im Umfang der Beteiligung eine Hinzurechnung des sog. erweiterten steuerlichen Einlagekontos der Überträgerin zum Einlagekonto der Übernehmerin nicht erfolgt. Soweit Beteiligungsverhältnisse nicht bestehen - im Beispielfall wäre die M-GmbH nur zu 80 % beteiligt und 20 % der Beteiligung an der T-GmbH würden auf außenstehende Dritte entfallen -, erfolgt eine Hinzurechnung des anteiligen sog. erweiterten Einlagekontos, welches auf Außenstehende entfällt. Im Ergebnis wird im vorstehenden Fall der verschmelzungsbedingte Wegfall der T-GmbH wie eine erweiterte Einlagenrückzahlung der T-GmbH an die M-GmbH gesehen. In diesem Fall mindert sich der Beteiligungsansatz der Mutter um 1 Mill. Euro auf Null. Dieses Ergebnis folgt konsequent dem im Gesetz zum Ausdruck kommenden Gedanken, dass nur von außen zugeführtes Einlagekapital der Überträgerin bei der Übernehmerin zu erfassen ist. Das von außen zugeführte Einlagekapital der Überträgerin soll bei der Übernehmerin fortgeführt werden. Unterstrichen wird dieses Ergebnis noch dadurch, dass die Gesellschafter der M-GmbH 1050 TEuro erweitert in diese Muttergesellschaft eingelegt haben. Hieran ändert sich auch nichts. Deren sog. erweiterter Einlagebestand¹⁵ bleibt erhalten. Dies ist folgerichtig, da die Verschmelzung auf der Ebene der Mutter nichts mit den Einlageleistungen dieser Gesellschafter zu tun hat. Hier kommt es nicht zu Einlagenrückzahlungen¹⁶.

3. Gemäß § 29 Abs. 4 KStG erfolgt nunmehr auf Ebene der M-GmbH eine Nennkapitalanpassung. Dies ist vorstehend nicht erforderlich, da sich dieses bei der M-GmbH nicht verändert.

An dieser Betrachtung ändert sich nichts, wenn der Beteiligungsansatz der M-GmbH größer oder kleiner ist als das erweiterte Einlagekonto der T-GmbH (vorheriger Beteiligungserwerb durch die M-GmbH). Eventuelle Teilwertabschreibungen haben auf das Einlagekonto keinerlei Einfluss¹⁷. Keine dieser Konstellationen führt isoliert betrachtet zu Veränderungen des Einlagekontos. Ob es zu Verschmelzungs-

verlusten oder Verschmelzungsgewinnen kommt und wie diese steuerrechtlich zu handhaben sind, vermag die Sachgerechtigkeit dieses Ergebnisses in Bezug auf das Einlagekonto nicht zu begründen¹⁸. Dies zeigt nochmals die Autonomie des Einlagekontos vor dem Hintergrund des dargestellten Zweckes.

2. Downstream-Merger

Mutter M-GmbH: 50 TEuro Stammkapital

1000 TEuro Kapitalrücklagen

200 TEuro Gewinnrücklagen

Tochter T-GmbH: 500 TEuro Stammkapital

500 TEuro Kapitalrücklagen

100 TEuro Gewinnrücklagen

Der Beteiligungsansatz der M soll 1000 Euro ausmachen. Die 500 TEuro bei der T-GmbH stellen nachträgliche Zuzahlungen da.

Nach Nullstellung des Nennkapitals der M-GmbH ergibt sich ein sog. erweitertes steuerliches Einlagekonto der M-GmbH in Höhe von 1050 TEuro. Die Gesellschafter der Muttergesellschaft erwerben infolge der Verschmelzung unmittelbare Anteile an der Tochtergesellschaft. Eine Zwischenschaltung der Muttergesellschaft entfällt. Die Gesellschafter der M-GmbH haben in diese 1050 TEuro erweitert eingelegt. Entsprechend der für den Upstream-Merger-Fall dargelegten Situation darf sich hieran nichts ändern. Der verschmelzungsbedingte Untergang der Muttergesellschaft muss dazu führen, dass die Gesellschafter der M-GmbH eben mit diesen 1050 TEuro erweitert an der T-GmbH beteiligt werden. Die Aktivseite der Tochtergesellschaft umfasst nach der Umwandlung einen Bestand in Höhe von 1350 TEuro (M-GmbH: 1250 TEuro - Beteiligungsansatz 1000 Euro = 250 TEuro; T-GmbH: 1100 TEuro). Nach § 29 Abs. 2 Satz 3 KStG ist nach dem Wortlaut der Bestand des **Einlagekontos der übernehmenden Tochtergesellschaft** entsprechend der Beteiligung der übertragenden Muttergesellschaft zu mindern, mithin hier um 100 %. Hierbei kann es sich nur um den Bestand, vor Hinzurechnung des sog. erweiterten Einlagekontos der Mutter handeln¹⁹, da die Gesellschafter der Mutter mit ihrer erweiterten Einlageleistung bei dieser auch bei der Tochtergesellschaft beteiligt sein müssen, also in Höhe von 1050 TEuro. Dieser Bestand würde ansonsten eine Nullstellung erfahren. Der Bestand des Einlagekontos der T-GmbH umfasst einen Betrag von 500 TEuro. Kürzt man lediglich diesen Bestand, würde ein erweiterter Eigenkapitalausweis bei der T-GmbH nach Verschmelzung zu einem Bestand in Höhe von 1550 TEuro (500 TEuro Stammkapital der T + 1050 TEuro erweitertes steuerliches Einlagekonto der M) führen. Dieser Bestand liegt um 200 TEuro über den Bestand der Aktivseite nach Verschmelzung bei der Tochter. Eine derartige Differenz bereits bei Betrachtung des Eigenkapitalausweises bei der T-GmbH kann nicht akzeptiert werden. Diese Rechtsfolge kann vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen sein. Es handelt sich hierbei um eine planwidrige anfängliche Regelungslücke²⁰ im Gesetz²¹.

Dies hat auch die Finanzverwaltung erkannt. Dem Vernehmen nach könnte eine zutreffende Lösung die sein, dass man § 29 Abs. 2 Satz 3 KStG wie folgt liest:

'Der Bestand des Einlagekontos des übernehmenden Rechtsträgers mindert sich anteilig im Verhältnis des Anteils des übertragenden Rechtsträgers am übernehmenden Rechtsträger um die Summe aus dem Bestand des Einlagekontos und den Betrag des um den Sonderausweis verminderten Nennkapitals unmittelbar vor der Umwandlung.'

M. E. klärt dies jedoch nicht im ausreichenden Umfang, dass in das erweiterte Einlagekonto auch das bestehen bleibende Stammkapital der Tochtergesellschaft mit einzubeziehen ist. Die Gesellschafter der Muttergesellschaft müssen entsprechend ihrer

tatsächlich erweiterten Einlageleistung, also einschließlich des Stammkapitals, an der Tochtergesellschaft beteiligt werden. Die Regelungslücke liegt schon in § 29 Abs. 1 KStG. Diese könnte durch folgende Ergänzung geschlossen werden.

'In Umwandlungsfällen im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes gilt das Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft **und in den Fällen des Absatzes 2 Satz 3 das Nennkapital des Übernehmers** als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 herabgesetzt.'

Diese Lösung hätte den Vorteil, das dem Fiktionscharakter einer Nennkapitalherabsetzung Rechnung getragen würde. Das Stammkapital der T-GmbH wird rein tatsächlich nicht herabgesetzt. Durch die anteilige Kürzung nach § 29 Abs. 3 Satz 2 KStG würde weiterhin dem Umstand Rechnung getragen werden, wenn noch andere Gesellschafter an der Tochtergesellschaft beteiligt wären. Letztendlich würde sich die Lösung nahtlos der Vorschrift des § 29 Abs. 4 KStG anpassen, nach der gedanklich die Nennkapitalanpassung erfolgen muss. Im vorstehenden Beispiel würde folgende sachgerechte Lösung zum Tragen kommen. Der Aktivbestand der T-GmbH nach Verschmelzung würde 1350 TEuro umfassen, das Stammkapital einen Betrag in Höhe von 500 TEuro, die Gewinnrücklagen würden genau der Addition der Rücklagen bei der T-GmbH (100 TEuro) und der M-GmbH (200 TEuro) entsprechen. Der noch fehlende Restbetrag umfasst den Einlagebestand der vormaligen Gesellschafter der M-GmbH in Höhe von 550 TEuro.

3. Kettenverschmelzung²²

Beispiel:

Die nachfolgenden Gesellschaften sind untereinander beteiligt, wobei die Enkelin auf die Tochter und diese anschließend auf die Mutter verschmolzen werden sollen. Hierbei entsprechen die Kapitalrücklagen dem Stand des Einlagekonto.

Mutter M-GmbH: 50 TEuro Stammkapital

100 TEuro Kapitalrücklagen

250 TEuro Gewinnrücklagen

Beteiligungsansatz T-GmbH: 100 TEuro

Tochter T-GmbH: 50 TEuro Stammkapital

50 TEuro Kapitalrücklagen

200 TEuro Gewinnrücklagen

Beteiligungsansatz E-GmbH: 150 TEuro

Enkel E-GmbH: 100 TEuro Stammkapital

50 TEuro Kapitalrücklagen

50 TEuro Gewinnrücklagen

Da untereinander 100 %ige Beteiligungsverhältnisse bestehen, werden gemäß § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG die sog. erweiterten Einlagekonten der Enkelin und der Tochter bei der Verschmelzung auf die jeweilige Gesellschaft nicht hinzugerechnet. Die Beteiligungsansätze verschwinden. Im Ergebnis werden die Gewinnrücklagen bei der Mutter aufaddiert. Die Kapitalrücklagen (= Einlagekonto der Mutter) verändern sich auf Grund der Sperrwirkung des Übergangs des sog. erweiterten Einlagekontos nicht. Das Stammkapital der Mutter bleibt unverändert. Dies ist im Ergebnis zutreffend, da letztlich mangels außenstehender Dritter die Gesellschafter der Mutter mit ihrer tatsächlich zugeführten erweiterten Einlage abgebildet werden müssen.

Es fragt sich jedoch, ob sich das gleiche Ergebnis ergibt, wenn zunächst die Enkelin auf die Mutter unter Gewährung eines Beteiligungsansatzes der Tochter von 25 TEuro an der Mutter verschmolzen wird

und im Anschluss hieran die Tochter auf die Mutter. Dies wird in der Literatur bejaht²³. Die nachfolgenden Ausführungen werden das Gegenteil ergeben.

4. Verschmelzung der Enkelin auf die Mutter

Das Einlagekonto der Enkelin wird nicht nach § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG gesperrt, sondern es soll in Höhe von 150 TEuro auf die Mutter übergehen. Die Regelung des § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG verlangt eine Beteiligung der Mutter an der Enkelin. Unmittelbar ist dies nicht der Fall. Die Vorschrift betrifft wohl grundsätzlich auch mittelbare Beteiligungen, jedoch müsse nach **Förster/v. Lishaut**²⁴ die Tochter auf Grund der gewährten Beteiligung an der Mutter als außenstehender Dritter gesehen werden. Das Einlagekonto erfasse demnach einen Bestand nach Verschmelzung in Höhe von 250 TEuro (erweitertes steuerliches Einlagekonto der E: 150 TEuro + 100 TEuro Einlagekonto der M). Hiervon müssen infolge der Nennkapitalanpassung auf Grund der der Tochter zu gewährenden Beteiligung im Rahmen der Kapitalerhöhung 25 TEuro abgezogen werden.

Wird nunmehr die Tochter auf die Mutter verschmolzen, stellt sich die Entwicklung des Eigenkapitalausweises so dar:

- 883 -

Voß, BB 2003, 880-886

- 884 -

Die bilanzielle Darstellung vor Einziehung mit Kapitalherabsetzung zeigt folgendes Bild:

Die bilanzielle Darstellung nach Einziehung und Kapitalherabsetzung ergibt folgendes Bild:

Demgegenüber gehen **Förster/v. Lishaut** davon aus, dass infolge der Einziehung sich im Ergebnis das steuerliche Einlagekonto der M-GmbH auf Grund der 1/3-Beteiligung der T-GmbH an der M-GmbH um eben dieses Drittel auf 100 TEuro reduziert²⁵. Auch reduziere sich der obige Anfangsbestand des Einlagekontos der M-GmbH in Höhe von 225 TEuro auf Grund der Verschmelzung auf 150 TEuro, da die Tochter zu 1/3 an der Mutter beteiligt sei (§ 29 Abs. 2 Satz 3 KStG). Für eine Reduzierung des Einlagekontos von 150 TEuro auf 100 TEuro dürfte es m. E. an einer Rechtsgrundlage fehlen, wenn man den Wortlaut des Gesetzes ernst nimmt. Die Regelung des § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG sieht lediglich einen Zugang zum Einlagekonto in Höhe der nominellen Kapitalherabsetzung vor. Würde das Stammkapital der Mutter überhaupt nicht herabgesetzt, würde es auch beim Stand des Einlagekontos vor Einziehung - 125 TEuro - verbleiben. Es ergibt sich demnach ein um 50 TEuro höheres Einlagekonto als bei sukzessiver Verschmelzung: Enkel-Tochter-Mutter. Andererseits sind die Gesellschafter der Mutter nunmehr um 50 TEuro höher erweitert beteiligt als vor den Verschmelzungen. Würde man die Tochter nicht an der Mutter beteiligen, käme es bereits bei der Verschmelzung von der Enkelin auf die Mutter auf Grund der mittelbaren Beteiligung der Mutter über die Tochter zu einer Sperrung des Übergangs des erweiterten Einlagekontos der Enkelin auf die Mutter. In letzterem Fall wäre allerdings in der Tat das gleiche Ergebnis vorhanden wie bei sukzessiver Verschmelzung.

5. Aufspaltung einer Joint-Venture GmbH

Beispiel:

Die M1-GmbH und die M2-GmbH sind jeweils zu 50 % an der JV-GmbH beteiligt. Diese ist im Besitz von 2 wertmäßig gleichen Teilbetrieben. Das sog. erweiterte steuerliche Einlagekonto der JV-GmbH beträgt 400 TEuro. Es entfallen hiervon jeweils 200 TEuro auf die Muttergesellschaften. Diese Teilbetriebe werden vermittels Aufspaltung auf die Mütter übertragen.

Förster/v. Lishaut²⁶ versagen eine Hinzurechnung mit der Begründung, dass gemäß § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG eine Hinzurechnung im Verhältnis des Anteils der M1-GmbH und der M2-GmbH an der JV-GmbH ausgeschlossen sei. Dieser Anteil betrage jeweils 50 % und werde durch die der M1 und der M2

zuzuordnenden Anteile des steuerlichen Einlagekontos der JV-GmbH in Höhe von jeweils 200 repräsentiert, die ebenfalls genau 50 % des gesamten steuerlichen Einlagekontos der JV-GmbH betragen.

Nach meinem Verständnis sind die Muttergesellschaften als eine Einheit zu betrachten, mithin liegt eine 100 %ige Beteiligungssituation der Übernehmerin im Sinne des § 29 Abs. 2 S. 2 KStG vor, weshalb eine Hinzurechnung des sog. erweiterten Einlagekontos der Joint-Venture Gesellschaft unterbleibt. Dies ist im Ergebnis sachgerecht.

Die Gesellschafter der Muttergesellschaften leisten keine weiteren Einlagen durch die Aufspaltung auf der Ebene der Muttergesellschaften. Das den jeweiligen Gesellschaftern der M1 und M2 zuzuordnende erweiterte Einlagekonto soll sich nach dem gesetzgeberischen Willen nicht verändern. Die Beteiligungsstrukturen der Muttergesellschaften verändern sich ebenfalls nicht. Das wäre anders, wenn sich an der JV-GmbH noch andere außenstehende Gesellschafter beteiligt hätten, denen nunmehr Anteile an den Muttergesellschaften gewährt werden würden.

6. Ausgliederung

Die Finanzverwaltung und ihr folgend die Literatur²⁷ will die Ausgliederung aus dem Anwendungsbereich des § 29 KStG herausnehmen. Dies ist sachgerecht, da es sich hierbei um einen reinen Aktivtausch handelt, der das Eigenkapital in keiner Weise berührt. Die Regelung des § 29 Abs. 1 KStG muss also in seinem Anwendungsbereich dergestalt einschränkend gelesen werden, dass Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsgesetzes nicht erfasst werden, die in keiner Weise den Eigenkapitalausweis verändern können. Wollte man dies anders sehen, so käme es zu folgenden mit dem Gesetzeszweck nicht im Einklang stehenden Ergebnissen:

Beispiel:

GmbH:Stammkapital 50 TEuro

Einlagekonto 50 TEuro

Die Einlagen auf das Stammkapital sind nur in Höhe von 25 TEuro erbracht. Ein Teilbetrieb soll auf eine Tochtergesellschaft ausgegliedert werden.

Die Ausgliederung ist in § 29 Abs. 3 KStG nicht genannt. Gemäß § 29 Abs. 1 KStG wird das Stammkapital lediglich in Höhe von 25 TEuro dem Einlagekonto zugerechnet, da die restlichen Einlagen auf das Stammkapital noch nicht erbracht wurden. Hernach würde wieder eine gedankliche Kapitalerhöhung in Höhe des bestehenden Stammkapitals erfolgen. Das sog. erweiterte Einlagekonto von 75 TEuro würde sich wieder um 50 TEuro zu Gunsten des Stammkapitals reduzieren. Es verbliebe hiernach ein Einlagekonto in Höhe von 25 TEuro anstelle von vormals 50 TEuro. Hieran würde sich auch nichts ändern, wenn die Gesellschafter nunmehr ihre fehlenden 25 TEuro in das Stammkapital leisten würden. Im Ergebnis würde somit der Stand der tatsächlich zugeführten Einlagen der Gesellschafter unzutreffend abgebildet, obschon keine Rückflüsse aus dem Einlagekonto vorliegen.

- 884 -

Voß, BB 2003, 880-886

- 885 -

7. Disquotale Leistungsbeziehungen²⁸

Beispiel: ²⁹

Eine Mutter-GmbH leistet als einzige kapitalkräftige Gesellschafterin an ihre 60 %ige Tochter-GmbH eine sog. disquotale Einlage in Höhe von 100 TEuro, um ein größeres Projekt zu finanzieren.

In diesem Zusammenhang sind 2 Fragen von Interesse:

1. Kann der Nachschuss als Einlagenrückzahlung/sog. ergebnisunabhängige Entnahme erfolgen?
2. Wem und in welcher Höhe kommt die Einlagenleistung bei Verschmelzung der Töchter auf die Mutter zugute?

Zu 1. Dies wurde von der Rechtsprechung vor dem Systemwechsel für den Fall einer Leistung in die Kapitalrücklage bejaht³⁰. Im Gegensatz zur Rechtslage bei Aktiengesellschaften muss eine entsprechende Auflösung der Kapitalrücklage bei einer GmbH nicht über den Bilanzgewinn erfolgen; solange das Stammkapital nicht angegriffen wird, ist eine Ausschüttung auch als sog. ergebnisunabhängige Entnahme möglich. Die GmbH hatte im zu entscheidenden Fall den Auszahlungsbeschluss nicht im Rahmen eines Gewinnfeststellungs- oder -verwendungsbeschlusses gefasst. Die Verrechnung der Auszahlung erfolgte dann direkt über das damalige Ek04. In der Literatur wird vertreten, dass diese Entscheidung auch nach dem Systemwechsel Geltung beansprucht.

Die andere Möglichkeit besteht m. E. darin, eine disquotale Vorabgewinnausschüttung vorzunehmen, wenn abzusehen ist, dass diese handelsrechtliche Gewinnausschüttung infolge der Zusammensetzung des steuerlichen Eigenkapitals unter Berücksichtigung der Differenzberechnung nach § 27 KStG zu einer steuerrechtlichen Einlagenrückgewähr führt.

Beide Möglichkeiten greifen jedoch nur, wenn ein positiver Bestand der Einlagekontos zu verzeichnen ist. Wie bereits dargelegt, intendierte der Gesetzgeber sicherzustellen, dass nur tatsächliche vorhandene steuerrechtliche Einlageleistungen bei Rückgewähr zu nicht steuerbaren Einnahmen führen sollen.

Zu 2. Im Falle einer Verschmelzung würde das sog. erweiterte steuerliche Einlagekonto insoweit nicht auf die Mutter zurückfallen, als diese an der Tochter beteiligt ist, vorstehend also zu 60 % der geleisteten Einlage in Höhe von 100. Lediglich 40 % der geleisteten disquotalen Einlage würden der Mutter zugerechnet. Ein sich daraus ergebender Verschmelzungsverlust wäre für die Bestimmung des nunmehrigen Einlagekontos der Mutter unerheblich. Es umfasst nach Verschmelzung den Bestand, welchen die Gesellschafter tatsächlich in die Mutter erbracht haben. Die geleistete disquotale Einlage ist anders als bei Personengesellschaften nicht den Gesellschaftern zuzurechnen. Die fehlende direkte Zurechnung hat seine Ursache letztendlich im Trennungsprinzip.

III. Negatives Einlagekonto in Organschaftsfällen

Nach der Regelung des § 27 Abs. 6 KStG erhöhen Minderabführungen und mindern Mehrabführungen das Einlagekonto der Organgesellschaft. Mehrabführungen in Organschaftsfällen werden als ein Fall einer gesetzlich angeordneten Möglichkeit verstanden, in dem es zu einem negativen Einlagekonto kommen kann³¹. Dieses kann z. B. eintreten, wenn es vorher zu Minderabführungen der Organgesellschaft gekommen ist. Das daraus sich ergebende Einlagekonto wurde zwischenzeitlich durch verdeckte Gewinnausschüttungen unter Inanspruchnahme dieses Einlagenbestandes verbraucht und es erfolgt nunmehr korrespondierend zur Minderabführung eine Mehrabführung.

Rein rechnerisch ('buchhalterisch') wird dann das Einlagekonto der Organgesellschaft nach dem Wortlaut des § 27 Abs. 6 KStG negativ. Wie jedoch eingangs dargelegt, kann das Einlagekonto durch effektive Zahlungsvorgänge nicht negativ werden. Meines Erachtens müsste § 27 Abs. 6 KStG dahingehend einschränkend betrachtet werden, dass bei Verbrauch des Einlagekontos eine nachfolgende Mehrabführung nicht zu einem Negativbestand desselben führen kann.

IV. Negatives Einlagekonto bei Bildung eines Ausgleichspostens nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG

Beispiel:

In eine GmbH wird eine in § 20 UmwStG umschriebene qualifizierte Einheit eingebracht. Das steuerliche Betriebsvermögen soll die geforderte Mindeststammkapitalziffer von 25 TEuro um 5 TEuro nicht erreichen. Die handelsrechtlich notwendige Werterhöhung des Betriebsvermögens um 5 TEuro wird steuerrechtlich um einen aktivischen Ausgleichsposten in gleicher Höhe kompensiert. Nach h. M. handelt es sich hierbei um einen reinen Luftposten, der kein Bestandteil des Betriebsvermögens im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist. Er nimmt am Betriebsvermögensvergleich nicht teil. Seine Veränderungen beeinflussen nicht den Gewinn der GmbH. Es handelt sich im Verhältnis zum handelsrechtlichen Betriebsvermögen um steuerliches Minuskapital, weshalb es vor dem Systemwechsel beim EK04 abgezogen

wurde, um eine Übereinstimmung zwischen dem Eigenkapital laut Steuerbilanz und dem aus der Gliederungsrechnung unter der Herrschaft des Anrechnungsverfahrens ergebenden Eigenkapital herzustellen³². In der Literatur wird nunmehr nahezu einhellig³³ vertreten, dass ein Abzug nunmehr beim Einlagekonto zu erfolgen habe, weshalb dieses negativ werden könnte. Diese Betrachtungsweise dürfte unzutreffend sein. Zunächst gibt es keine Abstimmungsnotwendigkeit mehr zwischen Steuerbilanz und Gliederungsrechnung nach altem System. Wie dargelegt, knüpft § 27 KStG an das steuerbilanzielle Eigenkapital und an entsprechende tatsächliche Zu- und Abgänge an. Der hier zu erörternde Luftposten ist nicht Bestandteil des steuerlichen Betriebsvermögens im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Ein Abgang beim Einlagekonto ist nicht erforderlich. Der Luftposten ist, was er ist, nämlich ein Posten, der auf Grund der steuerlichen Buchwertfortführungsmöglichkeit eine Differenz zum handelsrechtlichen Eigenkapital deutlich macht. Letztendlich wird nach § 39 Abs. 1 KStG n. F. nur ein positiver Endbestand des EK04 als Einlagekonto fortgeführt. Es gibt keine Regelung zur Fortführung gerade speziell dieses Luftpostens, obschon man sich durchaus Fälle vorstellen kann, dass ein negativer EK04-Bestand nur auf Grund der dargestellten steuerlichen Einbringung existent war. Der Gesetzgeber sah keine Notwendigkeit mehr, diesem Luftposten eine steuerliche Relevanz zuzusprechen.

V. Zusammenfassung

Es gibt keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und der Steuerbilanz für die Entwicklung des Einlagekontos. Ein negatives Einlagekonto ist vom Gesetzgeber nicht vorgesehen. Dies gilt entgegen einer weit verbreiteten Meinung auch bei Mehrabführungen von Organgesellschaften an den Organträger und bei Bildung eines aktiven Ausgleichspostens nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG. Disquotale Einlagen im einstufigen Konzern lassen sich unter Berücksichtigung des Trennungsprinzips systemgerecht lösen. Insbesondere ist bei einer GmbH an eine ergebnisunabhängige Entnahme oder an eine Einlagenrückgewährausschüttung zu denken.

- 885 -

Voß, BB 2003, 880-886

- 886 -

Beim Downstream-Merger lässt sich durch eine erweiternde Auslegung des § 29 Abs. 1 KStG in den Fällen des § 29 Abs. 2 Satz 3 KStG eine systemgerechte Lösung finden. Das österreichische System des Evidenzkontos, wonach auch das Nennkapital ähnlich einem Bruttoausweis im Einlagekonto erfasst ist, bietet nach dem augenblicklichen Wortlautbestand die unproblematischere Lösung in diesem Fall. Der Gesetzgeber sollte hier nachbessern.

Bei der Verschmelzung einer Enkelgesellschaft auf die Mutter unter Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Mutter mit anschließender Verschmelzung der Tochter auf die Mutter mit nachfolgender Einziehung der dann zu eigenen Anteilen gewordenen Anteile der Tochter auf die Mutter lässt sich nicht das gleiche Ergebnis des Eigenkapitalausweises erreichen wie bei sukzessiver Verschmelzung (Enkelin-Tochter-Mutter). Die Ausgliederung ist aus systematischen Gründen nicht von der Regelung des § 29 KStG umfasst.

Joint-Venture Beziehungen unter Beteiligung mehrerer Muttergesellschaften an einer Tochtergesellschaft lassen sich durch Aufspaltung der Tochtergesellschaft auf die Müttergesellschaften problemlos bewältigen, wenn die übrigen steuerlichen Bedingungen erfüllt sind.

Fußnoten

*) Mehr über den Autor erfahren Sie auf S. XII.

1) Zum österreichischen Evidenzkonto, Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 2001, vgl. den Gesetzestext nebst Begründung: ÖStZ 1996, 132. Der dazugehörige Erlass befindet sich in ÖStZ 1998, 177, eine Kurzinformation in ÖStZ 1998, 187. Steuersystematische Ausführungen hierzu finden sich in ÖStZ 1998, 93: **Beiser**, SWI 1999, 114; **Lang**, 'Einlagenrückzahlung bei Beteili-

gung an ausländischer Kapitalgesellschaft' und insbesondere in: **Beiser**, 'Die Einlagenrückzahlung in Handels- und Steuerbilanz', 2000, Wien.

- 2) § 29 Abs. 1 Satz 2 GmbHG.
- 3) § 272 Abs. 2, Satz 1 Nr. 1 HGB.
- 4) **Wassermeyer**, GmbHR 2002, 1 und 617, DB 2002, 2668.
- 5) § 275 Abs. 2 Nr. 18 HGB.
- 6) Fall der Unterpreislieferung des Gesellschafters an seine GmbH.
- 7) BFH, 26. 10. 1987 - GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, 354, BB 1988, 535 'die Regelung über verdeckte Gewinnausschüttung geht . . . der Bestimmung des EStG über die Entnahme vor . . . Die Vorschriften des EStG über Einlagen bleiben jedoch anwendbar'.
- 8) **Beiser**, ÖStZ (Fn. 1) weist darauf hin, dass Rücklagenverwendungen keinen echten Gewinn darstellen. Die erfolgswirksame Verbuchung (für Deutschland: §§ 275 Abs. 4 HGB, 158 Abs. 1 AktG, für die GmbH trotz Nichtvorliegens einer ausdrücklichen Regelung als sachgerecht bezeichnet: **Förschel**, Beck'scher Bilanzkommentar, 5. Aufl.; § 275 Rdnr. 310) über die GuV soll nicht über einen echten Bilanzgewinn vortäuschen, sondern im Gegenteil den Bilanzleser darüber aufklären, dass nicht erwirtschaftete Gewinne vorliegen, sondern eine Verwendung vorhandener Rücklagen.
- 9) Im Gegensatz hierzu sieht das österreichische Steuerrecht ein Finanzierungswahlrecht vor, was der Gesellschaft ein Wahlrecht einräumt, eine Vermögensübertragung ertragsteuerlich als Ausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln, BMF, ÖStZ (Fn. 1), unter 1.4.; Begründung zum Evidenzkonto, ÖStZ, (Fn. 1) 133; **Beiser**, (Fn. 1) insbesondere S. 39/40 unter Berücksichtigung der 'Zwei-Schranken-Theorie': 1. Das steuerliche Einlagekonto muss einen Bestand aufweisen und 2. Die handelsrechtlichen Vorschriften stehen nicht entgegen. **Beiser** weist darauf hin, dass insbesondere die Finanzierungsfreiheit das Auffinden von Eigenkapitalgebern erleichtert, da dieses dann problemlos ohne Ertragsteuerbelastung zurückgezahlt werden kann.
- 10) A. A. **Förster**, FR 2002, 1210 unter Verweis auf den Wortlaut von § 27 Abs. 1 und darauf hinweisend, dass es eine Vorschrift wie § 35 KStG a. F. für fehlendes verwendbares Eigenkapital nicht mehr gibt.
- 11) Bei Überschreiten der Anschaffungskosten der Gesellschafter gem. § 17 Abs. 4 EStG, oder man akzeptiert negative Anschaffungskosten.
- 12) Vgl. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG.
- 13) **Voß/Unbescheid**, FR 2002, 509; **Müller/Maiterth**, DStR 2002, 747; **Förster/v. Lishaut** FR 2002, 1257.
- 14) Diesen Begriff einführend **Förster/v. Lishaut**. Da dieser Begriff erklärende Wirkung zeitigt, soll er auch hier übernommen werden.
- 15) Stammkapital zuzüglich Einlagekonto.
- 16) Für das österreichische Steuerrecht ebenso **Beiser** (Fn. 1), 82/83; und BMF, ÖStZ (Fn. 1), unter 5.1.3. Konzernverschmelzungen.
- 17) **Förster/v. Lishaut**, FR 2002, 1261.
- 18) Ebenda.
- 19) So auch **Förster/v. Lishaut**, FR 2002, 1264.

- 20) So auch **Müller/Maiterth** , DStR, 747; a. A. **Förster/v. Lishaut** (Fn. 19), die zwar auch eine Hinzurechnung der sog. erweiterten steuerlichen Einlagekonto nach Kürzung vornehmen, jedoch dem Wortlaut folgend nur das Einlagekonto um die entsprechende Beteiligung kürzen.
- 21) Das österreichische Evidenzkonto macht in derartigen Situationen keine Schwierigkeit, sicherlich auch deshalb, da es jeweils als Subkonto zur bestehenden handelsrechtlichen Eigenkapitalposition geführt wird, BMF, ÖStZ (Fn. 1), unter 3.2 (Nennkapitalsubkonto, Rücklagensubkonto etc.) und speziell 5.1.3 (Konzernverschmelzungen); **Beiser** (Fn. 1), S. 84; die Subkontenführung erinnert an den von **Förster** gemachten Vorschlag, die sog. Bruttomethode anzuwenden, nachdem ebenfalls das Nennkapital ins Einlagenkonto transferiert wird, **Förster**, FR 2002, 1217. Die Konsequenz wäre, dass bei einem Nullstand des Einlagekontos das Nennkapital aufgefüllt wäre mit erwirtschafteten Gewinnen. Es fände ein Wechsel von der Fremdfinanzierung mittels Einlagen zur Eigenfinanzierung mittels Rücklagen statt.
- 22) Das Beispiel ist aus **Förster/v. Lishaut** FR 2002, 1262/1263 entnommen, um die Schwierigkeit der von den Autoren vorgeschlagenen Lösung aufzuzeigen.
- 23) Vgl. nachstehend Fn. 25.
- 24) **Förster/v.Lishaut** , FR 2002, 1262.
- 25) Im österreichischen Steuerrecht ist die Situation ebenfalls streitig. Nach dem österreichischen BMF (Fn. 1) ist der Erwerb eigener Aktien mit Auszahlung des Rückkaufpreises an den veräußernden Gesellschafter eine Einlagenrückgewähr (wirtschaftlich effektive Kapitalherabsetzung), während Teile in der Literatur den Rückerwerb zweistufig betrachten, nämlich als Ankauf einerseits und nachfolgende Kapitalherabsetzung ohne effektive Rückzahlung andererseits, Meinungsstand erörtert, in: **Beiser** (Fn. 1), S. 64 ff. Aus deutscher Sicht ist hier zu verweisen auf die Vorschriften der §§ 71 ff. und § 237 AktG und auf **Adler/Düring/Schmaltz** , § 272 HGB n. F. Rdnr. 27 in Ergänzungsband zur 6. Auflage.
- 26) **Förster/v.Lishaut** , FR 2002, 1266.
- 27) **Förster/v. Lishaut** , FR 2002, 1258 unter Hinweis auf die Finanzverwaltung.
- 28) Allgemein hierzu aus neuerer Zeit zum Problem disquotaler Leistungsbeziehungen, **Strahl/Bauschatz** , KÖSDI 2003, 13616.
- 29) Vgl. auch **Förster/v. Lishaut** , FR 2002, 1262.
- 30) BFH, 23. 2. 1999 - VIII R 60/96, und hierzu **Pfarr/Hanisch/Welke** , GmbHR 2003, 150.
- 31) **Förster/v. Lishaut** , FR 2002, 1211.
- 32) Vgl. **Dehmer** , UmStErlaß TZ 20.27, und zu letzterem Aspekt insbesondere **Widmann** , W/M Erg. Lfg./November 95, § 20 Rdnr. 498.
- 33) **Schmitt/Hörtnagel/Stratz** , UmwG/UmwStG, 3. Aufl., § 20 Rdnr. 257; **Müller/Maiterth** , BB 2001, 1768, wollen für den Fall, dass ein positiver Bestand des Einlagekontos nicht ausreicht, in analoger Anwendung des § 28 Satz 3 KStG bei der Kapitalgesellschaft vorhandene Gewinnrücklagen als in Nennkapital umgewandelt wissen.