Urteil vom 08. Juni 2017, IV R 29/15

VGA bei nachträglicher Änderung von im Spaltungsplan vorgesehenen Vermögenszuordnungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.080617.IVR29.15.0

BFH IV. Senat

UmwG § 123 Abs 2 Nr 2, UmwG § 135 Abs 1, UmwG § 131 Abs 1 Nr 1, UmwG § 131 Abs 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 23. April 2015, Az: 3 K 106/11

Leitsätze

1. NV: Verpflichtet sich eine im Wege der Abspaltung von einer Kapitalgesellschaft neu gegründete (Schwester-) Kapitalgesellschaft zur Leistung einer Zahlung an die übertragende Gesellschaft, die nach dem Willen des alleinigen Anteilseigners der gleichmäßigen Vermögensverteilung zwischen beiden Gesellschaften dienen soll, liegt darin eine vGA an den Anteilseigner .

2. NV: Änderungen der im Spaltungsplan vorgesehenen Vermögenszuordnungen können jedenfalls nach Eintragung der Spaltung im Handelsregister nur noch durch Einzelübertragung zwischen den am Spaltungsvorgang beteiligten Rechtsträgern vorgenommen werden .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 24. April 2015 3 K 106/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 A. An der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, waren im Streitjahr 2008 neben einer GmbH als Komplementärin die Eheleute A zu 82,5 % und B zu 7,5 % sowie deren Söhne C und D zu jeweils 5 % als Kommanditisten beteiligt.

2 Die Klägerin ist alleinige Gesellschafterin der X-GmbH, deren wesentlicher Unternehmensgegenstand die Herstellung, der Vertrieb und die Montage von Rollläden, Fenstern, Markisen, Rolltoren u.ä. ist bzw. gewesen ist.

3 Mit notariell beurkundetem Spaltungsplan vom ... Juli 2008, dem die Gesellschafter der Klägerin mit Beschluss vom gleichen Tag zugestimmt haben, übertrug die X-GmbH zum 1. Januar 2008 ihren Vermögensbereich "Innenliegender ..." gemäß § 123 Abs. 2 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung (UmwG) durch Abspaltung auf die dadurch neugegründete Z-GmbH. Nach dem Spaltungsplan erhielt die Klägerin als alleinige Gesellschafterin der X-GmbH als Gegenleistung für die Vermögensübertragung einen Gesellschaftsanteil an der Z-GmbH in Höhe des gesamten Stammkapitals von 150.000 €. Die Abspaltung erfolgte auf der Grundlage des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2007 (Schlussbilanz) der X-GmbH. Die Übertragung erfolgte zu Buchwerten. Zum alleinigen Geschäftsführer der Z-GmbH wurde D bestellt. Alleiniger Geschäftsführer der X-GmbH, die den Vermögensbereich "Außenliegender ..." behielt, wurde C. Die Neugründung der Z-GmbH und die Abspaltung von der X-GmbH wurden mit Datum vom ... Juli 2008 zur Handelsregistereintragung angemeldet.

4 Zuvor, in einer Besprechung am ... November 2007 bei der X-GmbH, an der u.a. A, B, C und D teilgenommen hatten, war jeweils ein Jahresabschluss zum 31. Oktober 2007 für den "Bereich Außen (C)" und den "Bereich Innen (D)" vorgelegt worden. Dabei war festgestellt worden, dass zwischen den Beträgen der Aktivseiten eine Differenz von ca. 2 Mio. € zugunsten des "Bereichs Innen (D)" bestand. Um eine Gleichbehandlung in der Startphase zu erreichen, war

vorgeschlagen worden, dass D an C einen Ausgleich in Höhe von 50 % der Differenz zahlt; über die Zahlungsmodalitäten müsse noch gesprochen werden.

5 In einer weiteren Besprechung vom ... März 2008 war unter dem Punkt "Ausgleichszahlung von D an C" festgelegt worden, dass "D an C zum Ausgleich der 'Mehrwerte', die im Rahmen der Abspaltung an D übergehen, einen Ausgleich von 1,2 Mio. € zahlen soll". Die Beteiligten hatten 60 Monatsraten zu je 20.000 € bei einem Zinssatz von 5 % vereinbart.

6 Zusätzlich zu den in der Schlussbilanz der X-GmbH zum 31. Dezember 2007 ausgewiesenen Beträgen wurde in der Abspaltungsbilanz der Z-GmbH zum 1. Januar 2008 eine "interne Verbindlichkeit (Ausgleichsanspruch X-GmbH)" in Höhe von 1,2 Mio. € und in der Spaltungsbilanz der X-GmbH zum 1. Januar 2008 entsprechend eine "interne Forderung" gegen die Z-GmbH in Höhe von 1,2 Mio. € ausgewiesen; die Gegenbuchung erfolgte jeweils erfolgsneutral über die Kapitalrücklage.

7 Am ... September 2008 wurde die Z-GmbH im Handelsregister eingetragen. Am gleichen Tag erfolgte im Handelsregister der X-GmbH die Eintragung der Spaltung und Übertragung des Geschäftsbereichs "Innenliegender ..." auf die Z-GmbH.

8 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin vertrat der Prüfer die Auffassung, dass eine erfolgsneutrale Umschichtung des Kapitals zum 1. Januar 2008 von der Z-GmbH zur X-GmbH nicht möglich gewesen sei. Bei der Ausgleichszahlung handele es sich um einen Wertausgleich, der zwischen den Geschwistern bei der Aufteilung der Teilbetriebe vorgenommen worden sei. Es handele sich nicht um einen betrieblichen Vorgang. Die Außenprüfung ging davon aus, dass bei der Z-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe von 1,2 Mio. € an die Klägerin vorliege, da die Einbuchung der Verbindlichkeit nur erfolgswirksam erfolgen könne (außerordentlicher Aufwand/Verbindlichkeit) und keine entsprechende Forderung gegenüber der Anteilseignerin eingebucht worden sei. Bei der X-GmbH liege eine verdeckte Einlage in Höhe von 1,2 Mio. € vor, da die Einbuchung der Forderung ebenfalls nur erfolgswirksam erfolgen könne (Forderung/ außerordentlicher Ertrag) und keine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber der Anteilseignerin eingebucht worden sei. Bei der Klägerin erhöhten sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der X-GmbH um 1,2 Mio. €. Die vGA unterliege als Beteiligungsertrag im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens der Besteuerung.

9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung der Außenprüfung, änderte mit Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 3. Dezember 2010 den bisherigen (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden) Feststellungsbescheid vom ... März 2010 und berücksichtigte u.a. eine Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin um den streitigen Betrag von 1,2 Mio. €.

10 Den hiergegen gerichteten Einspruch begründete die Klägerin im Wesentlichen wie folgt: Bei der Abspaltung eines Teilbetriebs einer Kapitalgesellschaft zur Neugründung einer weiteren Kapitalgesellschaft seien die für die neue Kapitalgesellschaft, hier die Z-GmbH, geltenden Gründungsvorschriften anzuwenden (§ 135 UmwG). Die Gesellschafterin, hier die Klägerin, sei bei Festlegung des Stammkapitals frei. Das Stammkapital müsse 25.000 € betragen (§ 5 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Ebenso könnten über das Stammkapital hinausgehende Beträge vom Gesellschafter frei bestimmt werden und seien gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs als Kapitalrücklage auszuweisen.

11 Wirtschaftsgüter, die nicht zu den wesentlichen Grundlagen eines Teilbetriebs gehörten, könnten frei zugeordnet werden. Zu diesem neutralen Vermögen gehörten auch Forderungen, Verbindlichkeiten sowie liquide Mittel. Um die gewünschte Kapitalausstattung der beiden Gesellschaften zu erreichen, hätten somit auch Bankguthaben und Forderungen in größerem Maße der X-GmbH zugeordnet werden können. Da jedoch die Abwicklung der Geschäfte mit der Überwachung der Forderungseingänge und Liquiditätsplanung des laufenden Geschäftsbetriebs dadurch erheblich erschwert worden wäre, hätten sich die Beteiligten darauf geeinigt, dass insbesondere die Forderungen den entsprechenden Geschäftszweigen zugeordnet werden sollten. Man könne den Vorgang auch dahingehend interpretieren, dass im ersten logischen Schritt zusätzliche Forderungen in einer Größenordnung von 1 Mio. € und weitere liquide Mittel von 200.000 € der X-GmbH zugeordnet worden seien. Im zweiten Schritt habe die Z-GmbH diese Forderungen und liquiden Mittel erhalten und zur Bezahlung ein verzinsliches Darlehen bekommen. Dieser Vorgang vollziehe sich auf schuldrechtlicher Basis zwischen den Schwestergesellschaften und nicht auf gesellschaftsrechtlicher Ebene.

12 Der Einspruchsbegründung beigefügt war eine geänderte Spaltungsbilanz, in der der X-GmbH (statt der

ursprünglichen Zuordnung von Forderungen und Verbindlichkeiten) um 1 Mio. € höhere Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (ursprünglich ..., geändert auf ...) und der Z-GmbH entsprechend um 1 Mio. € niedrigere Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (ursprünglich ..., geändert auf ...) zugeordnet worden waren. Ferner war der Kassenbestand und das Bankguthaben um 200.000 € anderweitig auf die Gesellschaften verteilt (X-GmbH: ursprünglich ..., geändert auf ...; Z-GmbH: ursprünglich ..., geändert auf ...). Eine "interne Forderung" der X-GmbH in Höhe von 1,2 Mio. € und eine "interne Verbindlichkeit" der Z-GmbH in gleicher Höhe waren nicht mehr ausgewiesen. Den Angaben der Klägerin zufolge war in dieser Spaltungsbilanz die Aufteilung in der ersten logischen Sekunde dargestellt; die Darlehensgewährung erfolge dann als erster Geschäftsvorfall nach der Abspaltung.

13 Mit Einspruchsentscheidung vom ... Mai 2011 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

14 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage mit Urteil vom 24. April 2015 3 K 106/11 als unbegründet ab. Die ursprünglich durchgeführte Abspaltung habe zu einer vGA geführt und habe mit am 8. März 2011 vorgelegter "berichtigter" Spaltungsbilanz nachträglich nicht mehr geändert werden können.

15 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

16 Sie beantragt,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2011 aufzuheben und den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 3. Dezember 2010 dahin zu ändern, dass bei der Feststellung der laufenden Einkünfte aus Gesamthandsbilanz keine vGA in Höhe von 1,2 Mio. € berücksichtigt wird.

17 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

18 B. Die Revision der Klägerin hat keinen Erfolg und ist daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückzuweisen. FA und FG sind zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin im Streitjahr 2008 eine vGA in Höhe von 1,2 Mio. € zugeflossen ist.

19 I. Eine vGA ist anzunehmen, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte. Dabei kann die Leistung der Kapitalgesellschaft auch an einen Dritten erfolgen, sofern sie ihre Grundlage in der Mitgliedschaft des Gesellschafters in der Gesellschaft hat. Insbesondere kann eine vGA durch Leistung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person bewirkt werden; als nahestehend kann auch eine andere Kapitalgesellschaft angesehen werden, an welcher der Gesellschafter beteiligt ist. Deshalb beinhalten Zuwendungen zwischen Schwesterkapitalgesellschaften eine vGA an die gemeinsame Muttergesellschaft (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Juli 1985 IV R 135/82, BFHE 144, 166, BStBl II 1985, 635; vom 19. Mai 2005 IV R 3/04, BFH/NV 2005, 1784; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.II.2.a).

20 II. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass nach erfolgter Abspaltung die (verbleibende) X-GmbH und die (neu gegründete) Z-GmbH mit einem in etwa gleich hohen Eigenkapital ausgestattet sein sollten und dass hierfür ein Ausgleich der Z-GmbH an die X-GmbH erforderlich war. Streitig ist allein, ob der danach erforderliche Ausgleich im Streitjahr 2008 zu einer Gewinnerhöhung bei der Klägerin geführt hat. Das ist der Fall. Denn die Verpflichtung der Z-GmbH, an die X-GmbH eine Ausgleichszahlung in Höhe von 1,2 Mio. € zu leisten, wurde erst im Streitjahr 2008 begründet und führte, da ihre Begründung gesellschaftsrechtlich veranlasst war, zu einer vGA an die Klägerin.

21 1. Zwischen den Beteiligten ist nicht im Streit, dass es sich bei den beiden Bereichen "Innenliegender ..." und "Außenliegender ..." bis zur Abspaltung um zwei Teilbetriebe der X-GmbH gehandelt hat und dass die Übertragung des Teilbetriebs "Innenliegender ..." mit --wie es im Spaltungsplan vom 23. Juli 2008 heißt-- "allen Aktiven und Passiven dieses Teilbetriebes" auf die Z-GmbH mit (steuerlicher) Wirkung zum 1. Januar 2008 im Wege der Abspaltung zur Neugründung nach § 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG erfolgte. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.

22 2. Nach § 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG kann der übertragende Rechtsträger --im Streitfall die X-GmbH-- "von seinem Vermögen" einen Teil abspalten. Unter Vermögen i.S. des § 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG sind die Gegenstände des Aktiv- und des Passivvermögens zu verstehen (vgl. § 135 Abs. 1 i.V.m. § 126 Abs. 1 Nr. 9 UmwG). Auf die Z-GmbH konnten danach im Wege der Abspaltung nur solche Verbindlichkeiten übergehen, die zu diesem Zeitpunkt bereits zum Vermögen der X-GmbH gehörten. Ebenso konnten bei der X-GmbH nur Forderungen verbleiben, die ihr zu diesem Zeitpunkt bereits zustanden. Zum Vermögen der X-GmbH konnte danach vor der Abspaltung keine Verbindlichkeit gegen sich selbst gehören. Ebenso wenig konnte ihr zu diesem Zeitpunkt bereits eine Forderung gegen die Z-GmbH zustehen, denn diese war zu diesem Zeitpunkt noch nicht wirksam gegründet. Eine im Vermögen der X-GmbH nicht vorhandene Verbindlichkeit konnte danach im Zuge einer Abspaltung zur Neugründung nicht auf die Z-GmbH übergehen, eine in ihrem Vermögen (noch) nicht vorhandene Forderung nicht bei ihr verbleiben. Die im Streitjahr 2008 unstreitig vorhandene Forderung der X-GmbH gegen die Z-GmbH konnte danach frühestens (in einer logischen Sekunde) nach Gründung der Z-GmbH entstehen.

23 Die Begründung der Forderung im Streitjahr 2008 war auch nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst. Denn die damit bezweckte in etwa gleiche Kapitalausstattung der Z-GmbH und der X-GmbH erfolgte, wie das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise unter Bezugnahme insbesondere auf die Protokolle über die Besprechungen am ... November 2007 und am ... 2008 ausgeführt hat, weil die Eltern A und B sich aus der Geschäftsführung der X-GmbH zurückziehen und das Unternehmen dergestalt unter ihren Söhnen C und D aufteilen wollten, dass jeder von ihnen über Vermögen in gleicher Höhe wirtschaftlich verfügen konnte. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer der Z-GmbH hätte sich, worauf das FG zutreffend hinweist, unter sonst gleichen Umständen einem fremdem Dritten gegenüber nicht zu einer Zahlung von 1,2 Mio. € verpflichtet.

24 3. Zu Recht hat das FG auch entschieden, dass die vGA nicht nachträglich durch anderweitige Zuordnung der bis zur Abspaltung zum Vermögen der X-GmbH gehörenden Forderungen rückgängig gemacht werden konnte. Denn eine solche nachträgliche Änderung der Zuordnung war jedenfalls am 8. März 2011, als sie dem FA gegenüber durch Einreichung einer geänderten Spaltungsbilanz erstmals geltend gemacht wurde, nicht mehr möglich.

25 a) Nach § 135 Abs. 1 i.V.m. § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG geht mit der Eintragung der Spaltung in das Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers der abgespaltene Teil seines Vermögens einschließlich der Verbindlichkeiten entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Aufteilung jeweils als Gesamtheit auf den übernehmenden Rechtsträger über. Mängel der Spaltung lassen die Wirksamkeit der Eintragung unberührt (§ 135 Abs. 1 i.V.m. § 131 Abs. 2 UmwG). Änderungen der im Spaltungsplan vorgesehenen Vermögenszuordnungen können daher jedenfalls nach Eintragung der Spaltung im Handelsregister nur noch durch Einzelübertragungen zwischen den am Spaltungsvorgang beteiligten Rechtsträgern vorgenommen werden (z.B. Mayer in Widmann/ Mayer, Umwandlungsrecht, § 126 UmwG Rz 372).

26 b) Im Streitfall wurde die Abspaltung des Teilbetriebs "Innenliegender ..." auf die Z-GmbH am ... September 2008 im Handelsregister der X-GmbH als dem übertragenden Rechtsträger eingetragen. Mit dieser Handelsregistereintragung war daher die Z-GmbH Rechtsinhaberin der im Spaltungsplan näher bezeichneten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Eigentümerin des entsprechenden Kassenbestandes bzw. Forderungsinhaberin des entsprechenden Bankguthabens geworden. Eine nachträgliche Änderung dieser Zuordnung, wie die Klägerin sie mit der geänderten Spaltungsbilanz geltend gemacht hat, war danach bei Einreichung dieser Bilanz beim FA am 8. März 2011 nicht mehr möglich.

27 4. Die gegen die Entscheidung des FG gerichteten Einwände der Klägerin greifen nicht durch.

28 a) Dahinstehen kann, wann und wie die "interne Verbindlichkeit" der Z-GmbH und die korrespondierende "interne Forderung" der X-GmbH gebucht wurden. Denn für die Frage, welche Forderungen und Verbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers im Wege der Spaltung auf den neuen Rechtsträger übergegangen sind, kommt es allein auf die insoweit im Spaltungsplan vorgesehene Zuordnung der Vermögenswerte an, die im Vermögen des übertragenden Rechtsträgers zu diesem Zeitpunkt bereits vorhanden waren. Ohne Erfolg macht die Klägerin daher geltend, die "interne Verbindlichkeit" der Z-GmbH und die "interne Forderung" der X-GmbH seien "aufgrund" der Abspaltung entstanden und seien deshalb "zeitgleich" mit Aufstellung der Spaltungsbilanzen zum 1. Januar 2008 --und nicht eine logische Sekunde danach-- eingebucht worden. Die Begründung der Ausgleichsforderung und der Ausgleichsverbindlichkeit waren aus Sicht der Klägerin erforderlich, um die bezweckte in etwa gleiche kapitalmäßige Ausstattung von Z-GmbH und X-GmbH zu erreichen, die durch die Spaltung selbst gerade nicht erreicht wurde. Sie erfolgten damit denklogisch zeitlich nach der Spaltung und nicht durch die Spaltung.

29 b) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin auch darauf, dass in Vorbereitung auf die seit 2006 geplante Spaltung für

den Teilbetrieb "Innenliegender ..." der X-GmbH bereits im Jahr 2007 eigene, vom Teilbetrieb "Außenliegender ..." getrennte Bankkonten geführt worden seien, die zum 31. Dezember 2007 eine Forderung des Teilbetriebs "Außenliegender ..." gegen den Teilbetrieb "Innenliegender ..." in Höhe von rd. ... € ausgewiesen hätten, so dass jedenfalls in dieser Höhe keine vGA angenommen werden könne. Insoweit übersieht die Klägerin, dass nach § 136 Satz 2, § 135 Abs. 1, § 126 Abs. 1 Nr. 9, § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG ausschließlich die im Spaltungsplan der Z-GmbH zugeordneten Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens auf die Z-GmbH übergegangen sind. Die Klägerin behauptet selbst nicht, dass die im Spaltungsplan vorgesehene Aufteilung insoweit fehlerhaft in die Spaltungsbilanz zum 1. Januar 2008 übernommen worden sei. Abgesehen davon lassen nach § 135 Abs. 1 i.V.m. § 131 Abs. 2 UmwG Mängel der Spaltung die Wirkungen der Eintragung der Spaltung unberührt, so dass mit der Eintragung der Spaltung im Handelsregister der X-GmbH (nur) die Vermögensgegenstände als Gesamtheit auf die Z-GmbH übergegangen sind, die im Spaltungsplan der Z-GmbH zugeordnet wurden.

30 c) Aus den gleichen Gründen ist auch unerheblich, dass nach dem Willen der Gesellschafter der Klägerin durch die Abspaltung der bei der X-GmbH verbleibende Teilbetrieb "Außenliegender ..." und der auf die Z-GmbH übergehende Teilbetrieb "Innenliegender ..." mit einem in etwa gleich hohen Eigenkapital ausgestattet werden sollten. Denn auch insoweit ist für die Frage, welche Forderungen im Wege der Abspaltung auf die Z-GmbH übergegangen sind, allein auf die Zuordnung im Spaltungsplan abzustellen, die jedenfalls nach Eintragung der Spaltung im Handelsregister der X-GmbH im September 2008 nicht mehr geändert werden konnte.

31 Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin insoweit auch darauf, dass der Z-GmbH Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Guthaben bei Kreditinstituten im Umfang von 1,2 Mio. €, die dem Teilbetrieb "Außenliegender ..." zuzurechnen seien, wirtschaftlich nicht zur Verfügung gestanden hätten, da die Z-GmbH in diesem Umfang nicht i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) wirtschaftliche Eigentümerin von Forderungen gewesen sei. Insoweit übersieht die Klägerin schon, dass § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an konkrete Wirtschaftsgüter anknüpft. Die Klägerin hat aber selbst nie konkrete Forderungen bezeichnet, die im Spaltungsplan der Z-GmbH zugeordnet wurden, wirtschaftlich aber der X-GmbH zuzurechnen gewesen seien. Abgesehen davon war bis zur Spaltung allein die X-GmbH zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin aller Forderungen, da die Z-GmbH noch nicht existierte. Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, weshalb der Z-GmbH im Wege der Abspaltung zur Neugründung Forderungen übertragen worden sein sollten, die wirtschaftlich aber (weiterhin) der X-GmbH zustehen sollten. Insoweit bedarf auch keiner Entscheidung, ob Forderungen, die im Wege der Spaltung (zivilrechtlich) einem der beteiligten Rechtsträger zugeordnet werden, i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftlich gleichwohl einem anderen der beteiligten Rechtsträger zugerechnet werden können.

32 d) Dahinstehen kann, ob die Spaltungsbilanz zum 1. Januar 2008, die für die Z-GmbH eine "interne Verbindlichkeit" und für die X-GmbH eine "interne Forderung" in Höhe von jeweils 1,2 Mio. € vorsieht, insoweit unrichtig ist, als damit eine Forderung und eine Verbindlichkeit zugeordnet werden, die im Vermögen der X-GmbH, wie es in deren der Spaltung nach dem Spaltungsplan zugrunde zu legenden Schlussbilanz auf den 31. Dezember 2007 ausgewiesen ist, nicht enthalten sind. Denn Gegenstand einer Berichtigung könnte dann allenfalls die Streichung der "internen Forderung" und der entsprechenden "internen Verbindlichkeit" sein. Eine solchermaßen berichtigte Bilanz hat die Klägerin aber nicht vorgelegt. Die von ihr im Einspruchsverfahren vorgelegte Bilanz enthielt vielmehr neben der vorgenannten Streichung zusätzlich eine vom Spaltungsplan abweichende anderweitige Zuordnung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und von Bankguthaben und Kassenbeständen. Insoweit war die Spaltungsbilanz aber nicht unrichtig, sondern entsprach gerade der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung.

33 e) Ohne Erfolg macht die Klägerin ferner geltend, dass eine vGA auch dann ausscheide, wenn man eine Änderung der Spaltungsbilanzen für unzulässig halte, da die Z-GmbH in diesem Fall, um dem Willen der Gesellschafter der Klägerin gerecht zu werden, nach ihrer Gründung "1,2 Mio. Euro der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Guthaben bei Kreditinstituten entgeltlich von der X-GmbH gegen ein verzinsliches Darlehen übernommen haben" müsse. Insoweit übersieht die Klägerin schon, dass die "Forderungen im Umfang von 1,2 Mio. €" der Z-GmbH schon im Wege der Spaltung zugeordnet wurden, sie diese also nicht nach ihrer Gründung von der X-GmbH aus Mitteln erworben haben kann, die diese ihr zuvor darlehensweise zur Verfügung gestellt hat.

34 f) Erfolglos bleibt auch der Einwand der Klägerin, die in den geänderten Bilanzen enthaltene anderweitige Zuordnung von Forderungen, Bankguthaben und Kassenbeständen sei der Spaltung deshalb zugrunde zu legen, weil es sich --wenn die ursprünglich eingereichten Spaltungsbilanzen undurchführbar seien und auch die begehrte Berichtigung nicht in Betracht komme-- insoweit um die Zuordnung handele, die entsprechend der in Ziff. IV. der notariellen Urkunde vom 23. Juli 2008 vorgesehenen salvatorischen Klausel dem mit der Spaltung verfolgten wirtschaftlichen Zweck am nächsten komme. Denn auch insoweit übersieht die Klägerin, dass Mängel der Spaltung

die Wirksamkeit der Eintragung unberührt lassen und Änderungen der im Spaltungsplan vorgesehenen Vermögenszuordnungen daher jedenfalls nach Eintragung der Spaltung im Handelsregister nur noch durch Einzelübertragungen zwischen den am Spaltungsvorgang beteiligten Rechtsträgern vorgenommen werden können. Abgesehen davon hatten die Beteiligten die der Spaltung zugrunde gelegte Zuordnung von Forderungen, die zu einer ungleichen kapitalmäßigen Ausstattung der Z-GmbH und der X-GmbH geführt hat, gerade deshalb gewählt, um die Abwicklung der Geschäfte mit der Überwachung der Forderungseingänge und Liquiditätsplanung des laufenden Geschäftsbetriebs nicht erheblich zu erschweren. Vor diesem Hintergrund stellt sich die den geänderten Bilanzen zugrunde gelegte abweichende Zuordnung nicht zwingend als diejenige dar, die unter Berufung auf die salvatorische Klausel zu wählen wäre.

35 g) Der Annahme einer vGA steht schließlich auch nicht entgegen, dass, wie die Klägerin vorträgt, bereits im Juni 2008 ein Betrag von ... € von einem Bankkonto des Teilbetriebs "Innenliegender ..." auf ein Bankkonto des Teilbetriebs "Außenliegender ..." gezahlt worden sei, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Z-GmbH noch nicht bestanden habe, da die Spaltung erst im September 2008 im Handelsregister der X-GmbH eingetragen worden sei. Insoweit übersieht die Klägerin schon, dass die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers (hier: der X-GmbH) von dem im Spaltungsplan festgelegten Spaltungsstichtag an (hier: 1. Januar 2008) als für Rechnung des neuen Rechtsträgers (hier: der Z-GmbH) vorgenommen gelten (§ 135 Abs. 1 i.V.m. § 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG), die Zahlung von ... € zur Teilzahlung des Ausgleichsanspruchs bzw. --wie die Klägerin alternativ geltend macht-- zur Rückzahlung eines Darlehens als von der X-GmbH für die Z-GmbH geleistet fingiert wird.

36 5. Die Klägerin bestreitet selbst nicht, dass der X-GmbH im Streitjahr 2008 eine in Teilzahlungen zu begleichende Forderung gegen die Z-GmbH zustand, zumal sie selbst vorträgt, dass auf eine entsprechende Forderung in 2008 bereits --wie vereinbart-- eine Zahlung in Höhe von ... € geleistet wurde. Ist aber, wie dargelegt, der zwischen den Gesellschaftern der Klägerin gewollte Ausgleich nicht bereits im Wege der Spaltung erfolgt, kann er nur durch zivilrechtliche Vereinbarung außerhalb der Spaltung in Form der Begründung einer Ausgleichsforderung der X-GmbH gegen die Z-GmbH erfolgt sein. Dieser Vorgang konnte frühestens eine logische Sekunde nach Gründung der Z-GmbH und damit im Streitjahr 2008 erfolgen. Da nicht ersichtlich ist, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer der Z-GmbH der X-GmbH zu diesem Zeitpunkt eine solche Ausgleichsforderung eingeräumt hätte, liegt insoweit eine vGA an die Klägerin als alleinige Anteilseignerin sowohl der Z-GmbH als auch der X-GmbH vor.

37 6. Dass die demnach bei der Feststellung der laufenden Einkünfte aus Gesamthandsbilanz der Klägerin zu erfassende vGA in Höhe von 1,2 Mio. € nach § 3 Nr. 40 Buchst. d des Einkommensteuergesetzes nur in Höhe von 50 % steuerpflichtig ist, ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit.

38 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de