

klärungen können insoweit als eine Vorstufe zur Zwangsgeldandrohung angesehen werden, weil sie quasi als Wegbereiter die Zwangsgeldandrohung (und eine spätere Festsetzung von Zwangsgeld) erst ermessensgerecht werden lassen. Sie sind deshalb nach Auffassung des Verfassers ebenfalls vollziehbar.

Vorabanforderungen von Steuererklärungen zählen auch nicht zu den Verwaltungsakten, die sich in einer Negation erschöpfen, weil durch sie kein konkreter Antrag auf Fristverlängerung abgelehnt wird, sondern vielmehr eine durch ministerialen oder mittelbehördlichen Erlass ausgesprochene allgemeine Fristverlängerung im konkreten Einzelfall widerrufen wird. Seer hält in solchen Fällen, bei denen dem Steuerpflichtigen eine „[...] bereits innegehabte günstige Rechtsposition wieder genommen wird [...]“⁵¹, eine Aussetzung der Vollziehung für möglich und statthaft.

⁵¹ Seer, (Fn. 48), § 69 Rz. 24 unter „Ablehnung eines begünstigenden Verwaltungsaktes“.

6. Fazit

Die in den Ländererlassen eingeräumte generelle Verlängerung der Abgabefrist auf 12 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums hat sich in der Praxis als unpraktikabel erwiesen. Die Frist kollidiert mit der alljährlich wiederkehrenden „Jahresend-Rallye“ in der Steuerberatungspraxis und den zahlreichen gesetzlichen Feiertagen und arbeitsfreien Tagen zum Jahresende. Sie kann faktisch wegen der Feiertage nicht vollständig ausgenutzt werden. Wegen der bundesweit stark unterschiedlichen Fristverlängerungs- und Vorabanforderungspraxis⁵² ist eine generelle gesetzliche Lösung jedoch weiterhin wünschenswert⁵³. Der Autor schlägt daher den 28. 2., ggf. den 29. 2. des übernächsten Kalenderjahres als sinnvollen Abgabetermin vor und folgt damit Schroen⁵⁴. Nur eine klarstellende gesetzliche Regelung kann zur Vereinfachung und zum – in diesen Tagen vielfach sinnwidrig strapazierten – Bürokratieabbau beitragen.

⁵² Niehues, NWB 2008, S. 3984.

⁵³ Niehues, NWB 2008, S. 3985. Niehues schlägt den 15. 11. vor.

⁵⁴ Schroen, NWB 2008, S. 4780.

Schenkungsteuerliche Fragen bei der sog. Spaltung zu Null

Von Sigmund Perwein, Singen/Hohentwiel*

Bei Umwandlungen stehen zumeist ertragsteuerliche Fragen im Vordergrund. Schenkungsteuerliche Fragen stellen sich nur in Einzelfällen. Ein solcher ist die sog. Spaltung zu Null als „extremste“ Variante der nicht verhältnismäßigen Spaltung. Neben „Klassikern“ wie der Frage der Freigebigkeit gemäß § 7 Abs. 1 ErbStG oder der fiktiven Schenkung gemäß § 7 Abs. 7 ErbStG spielt dabei als „Newcomer“ auch die mit der Erbschaftsteuerreform eingeführte Lohnsummenklausel des § 13a ErbStG eine gewichtige Rolle, nämlich in Gestalt der Frage, ob und wie die Ausgangslohnsumme auf die übertragende und die übernehmende Gesellschaft zu verteilen ist.

1. Einführung

Auch Umwandlungsvorgänge können schenkungsteuerliche Fragen auslösen. Ein Beispiel hierfür ist die sog. Spaltung zu Null. Dabei werden bei einer Kapitalgesellschaft Vermögensteile auf eine bestehende andere oder durch die Spaltung neu entstehende andere Kapitalgesellschaft abgespalten. Die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft erhalten bei der Spaltung zu Null nicht entsprechend ihrer Anteilsquote an der Ausgangsgesellschaft Anteile an der übernehmenden, bestehenden oder neu gegründeten Gesellschaft, sondern die Abspaltung führt zu einer Trennung der Gesellschafterstämme dergestalt, dass an der Ausgangsgesellschaft nach der Abspaltung nur noch ein Gesellschaf-

terstamm beteiligt ist, während Anteile an der Zielgesellschaft ausschließlich der andere Gesellschafterstamm erhält. Da hier einerseits Wertverschiebungen kaum zu vermeiden sind und andererseits Ausgleichszahlungen bereits aus ertragsteuerlichen Gründen häufig nicht gewollt sind, stellt sich die Frage, ob solche abspaltungsbedingten Wertverschiebungen im Verhältnis zwischen den Gesellschaftern einen Schenkungsteuertatbestand erfüllen. In der Folge stellt sich dann die Frage, ob die §§ 13a, 13b ErbStG Anwendung finden können, ob also der etwa bereicherte Gesellschafter den Verschonungsabschlag und den Abzugsbetrag geltend machen kann. Im Hinblick auf die Nachsteuertatbestände ergeben sich sodann knifflige Fragen dahingehend, wie unter dem Gesichtspunkt der Lohnsummenregelung die am Stichtag bestehende Lohnsumme angesichts des durch die Abspaltung regelmäßig stattfindenden arbeitsrechtlichen Betriebsübergangs auf die übertragende und die übernehmende Gesellschaft „verteilt“ werden soll. Diesen Fragen geht der vorliegende Beitrag anhand eines Beispielfalls nach.

2. Ausgangslage – die Abspaltung zu Null aus ertragsteuerlicher Sicht

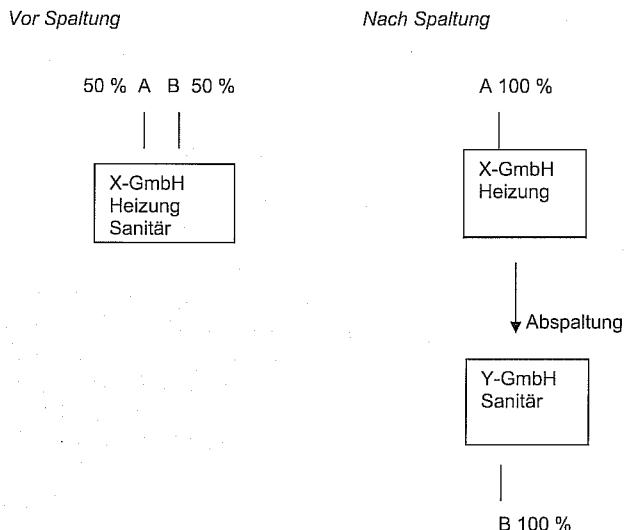
Beispiel:

A und B sind zu jeweils 50 % an der X-GmbH beteiligt. Diese hat zwei Geschäftsbereiche, nämlich den Bereich „Heizung“ und den Bereich „Sanitär“. Beide Geschäftsbereiche werden innerhalb der X-GmbH so selbstständig geführt, dass steuerlich zwei Teilbetriebe vorliegen. A und B wollen sich im Guten trennen, wobei jeder von ihnen den Geschäftsbereich übernehmen soll, den er bereits in der Vergangenheit intern allein geführt hat. A und B beschließen deshalb den Geschäftsbereich/Teilbetrieb „Sanitär“ auf eine neue gegründete Y-GmbH gemäß §§ 123 ff. UmwG abzuspalten, wobei B alleiniger Gesellschafter der Y-GmbH werden soll. Umgekehrt soll im Rahmen der Abspaltung eine Neuordnung der Anteile an der X-GmbH dergestalt erfolgen, dass die bisher B zustehenden 50 % der

* Sigmund Perwein ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht in der Kanzlei reichert & reichert steuerberater & rechtsanwälte in Singen/Hohentwiel.

Anteile zukünftig A zustehen sollen, der dadurch Alleingesellschafter der X-GmbH wird.

Zur Veranschaulichung sei die Situation vor und nach Spaltung noch einmal graphisch dargestellt:



Ertragsteuerlich ist der Vorgang nach h. M. erfolgsneutral (vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG/UmwStG, 5. Aufl. 2009, § 15 UmwStG Rn. 254 ff., 295 f.; *Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock*, UmwStR, 6. Aufl. 2007, § 15 Rn. 176 ff.; *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, 2008, § 15 Rn. 91 ff., 184, 255; *Walpert*, DStR 1998, 361; a. A. *Haritz/Wagner*, DStR 1997, 181).

Sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene kann die regelmäßig gewünschte Buchwertfortführung (§ 15 UmwStG i. V. m. § 11 Abs. 2, § 13 Abs. 2 UmwStG) stattfinden. Die Tatsache, dass A keine Anteile an der Y-GmbH erwirbt, sondern zusätzlich Anteile an der X-GmbH stellt genauso wenig einen Verstoß gegen § 11 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG dar, wie die Tatsache, dass er für das abgehende Vermögen bei der X-GmbH keine Anteile an der Y-GmbH erhält, sondern Anteile an der X-GmbH, der Anwendung des § 13 Abs. 2 UmwStG entgegen steht.

3. Wertverschiebung durch Neuordnung der Anteile an der X-GmbH – eine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG?

Natürgemäß wird die Abspaltung zu Null nur in einem absoluten Ausnahmefall dazu führen, dass die beteiligten Gesellschafter nach der Abspaltung wirtschaftlich, d. h. hinsichtlich des Werts ihrer Beteiligung(en), exakt so stehen, wie sie vor der Abspaltung gestanden haben (vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, a. a. O., § 128 UmwG Rn. 26). Die Abspaltung zu Null wird also zwangsläufig immer zum Ergebnis haben, dass mindestens einer der beteiligten Gesellschafter nach der Abspaltung wirtschaftlich, bezogen auf den Wert seiner Beteiligung(en), schlechter da steht als zuvor. Bei der Spaltung zu Null bedeutet dies, dass je nach dem Wertverhältnis der jeweils vorhandenen Teilbetriebe zueinander und in Relation zu den Anteilsquoten durch die Abspaltung zu Null der eine Gesellschafter mehr bekommt als der andere. Dies ließe sich nur durch Zuzahlungen des einen Gesellschafters an den anderen Gesellschafter vermeiden, welche aber regelmäßig wegen der damit verbundenen ertragsteuerlichen Folgen nicht gewünscht sind.

Bezogen auf unser Fallbeispiel, in dem der zurückbleibende Teilbetrieb „Heizung“ einen Verkehrswert von 6 Mio. € haben soll, während der übergehende Teilbetrieb „Sanitär“ nur einen Wert von 4 Mio. € hat, die Anteile von A und B also vor Spal-

tung je einen Verkehrswert von 5 Mio. € hatten, wäre also rechnerisch eine Wertverschiebung i. H. von 1 Mio. € zu Lasten von B auf A zu konstatieren, da B zwar alle Anteile an der Y-GmbH erhält, dafür aber seinen 50 %-Anteil an der X-GmbH an A verliert.

Nach Auffassung von *Dötsch/Pung* kann eine solche Wertverschiebung Schenkungsteuer auslösen (*Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock*, a. a. O., Rn. 180; a. A. *Haritz/Benkert*, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 15 Rn. 159). Voraussetzung für eine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist, dass

- der Empfänger auf Kosten des Zuwendenden objektiv bereichert ist und
- dem Zuwendenden die Differenz zwischen Leistung und Gegenleistung bewusst war (vgl. zum Ganzen: *Gebel*, in: *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Std. Juli 2008, § 7 Rn. 267 ff.).

Während die objektive Bereicherung durch das Finanzamt, welchem die Feststellungslast obliegt, relativ leicht festzustellen ist, ist das subjektive Element der Kenntnis von der Wertdifferenz, mithin von der teilweisen Unentgeltlichkeit der hingeegebenen Leistung, für das Finanzamt nur schwerlich feststellbar.

Der BFH hilft der Finanzverwaltung in ständiger Rechtsprechung dahingehend, dass der Zuwendende nicht nur keinen Bereicherungswillen haben muss (vgl. BFH v. 10. 9. 1986, II R 81/84, BStBl II 1987, 80, BeckRS 1986, 22007794), sondern dass darüber hinaus bereits aus dem auffälligen Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung darauf zu schließen ist, dass dem Zuwendenden die teilweise Unentgeltlichkeit seiner Leistung bewusst war (vgl. BFH v. 1. 7. 1992, II R 70/88, BStBl II 1992, 921, DStR 1992, 1279). Damit kehrt der BFH die Feststellungslast um: Nicht das Finanzamt muss beweisen, dass dem Zuwendenden die Wertdifferenz bekannt war, sondern der Empfänger muss mit Hilfe des Zuwendenden beweisen, dass dem Zuwendenden die Wertdifferenz nicht bewusst war (vgl. BFH v. 10. 9. 1986, II R 81/84, BStBl II 1987, 80, BeckRS 1986, 22007794).

Dies gilt mittlerweile in Abkehr von früherer Rechtsprechung auch für Geschäfte im kaufmännischen Rechtsverkehr, also zwischen fremden Dritten. In diesen Fällen galt früher der Grundsatz, dass fremde Dritte sich im Geschäftsverkehr nichts schenken, mag objektiv auch eine Wertdifferenz bestehen (vgl. *Gebel*, a. a. O., § 7 Rn. 274).

Im Grunde gilt also folgende Prüfungsreihenfolge: Das auffällige Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung indiziert die Kenntnis des Zuwendenden, was dann wiederum die Vermutung des Bereicherungswillens nach sich zieht.

Ob in unserem Fall der Umstand, dass der Wert der Gegenleistung (Anteil an der Y-GmbH), welche B erhält, um 20 % hinter dem Wert des von ihm abgegebenen Anteils an der X-GmbH zurückbleibt, bereits ein auffälliges Missverhältnis mit der Folge der Beweislastumkehr begründet, mag zweifelhaft sein, ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass das subjektive Tatbestandsmerkmal ein Problem darstellt.

Dass es auf den jeweiligen Einzelfall ankommt, zeigt das Urteil des BFH vom 29. 10. 1997 (II R 60/94, BStBl II 1997, 832, DStR 1997, 2018), dessen Leitsatz wie folgt lautet:

„Im Bereich geschäftlicher Beziehungen kann bei einem objektiv (teil-)unentgeltlichen Vorgang das subjektive Merkmal der Freigebigkeit i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG trotz vorliegender Kenntnis des Zuwendenden hinsichtlich der Umstände, die seine Leistung zu einer objektiv (teil-)unentgeltlichen machen, entfallen, soweit der Steuerpflichtige in nachvollziehbarer Weise darzutun vermag, dass die Bereicherung des Zuwendungsempfängers der Förderung des Geschäfts des Zuwendenden diene, d. h. objektiv und nahezu ausschließlich auf die Erzielung geschäftlicher Vorteile des Zuwendenden gerichtet war.“

Gerade bei einer Abspaltung zu Null, welche der Trennung von Gesellschafterstämmen dient, kommen Sachverhaltsgestal-

tungen in Betracht, bei denen es im geschäftlichen Interesse des Zuwendenden liegt, die wirtschaftliche Trennung von den Mitgesellschaftern herbeizuführen, sei es auch um den Preis, dass sich Leistung und Gegenleistung bei der Verteilung der Anteile an der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft nicht völlig entsprechen. So mag der durch die Übernahme der neu ausgegebenen Anteile an der neu gegründeten Kapitalgesellschaft zugleich aus der Altgesellschaft ausscheidende Gesellschafter auf diesem Weg, z. B. seine rechtliche und wirtschaftliche Entscheidungsfreiheit wiedergewinnen, welche durch die ständigen Kompromisse mit dem Mitgesellschafter in der Altgesellschaft verloren gegangen war und sich negativ auf die Entwicklung seines Geschäftsbereichs ausgewirkt hatte. Oder dem ausscheidenden Gesellschafter gelingt es auf diese Weise, sich von einer überdimensionierten Verwaltungsstruktur zu trennen und seinen Geschäftsbereich in der neuen Gesellschaft mit schmäleren Strukturen wirtschaftlich erfolgreicher zu führen.

4. Wertverschiebung durch Neuordnung der Anteile an der X-GmbH – eine fiktive Schenkung gemäß § 7 Abs. 7 ErbStG?

Liegt mangels Willens zur (Teil-)Unentgeltlichkeit bzw. mangels Nachweises desselben durch das Finanzamt keine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, so stellt sich die Frage, ob der Tatbestand des § 7 Abs. 7 ErbStG gegeben ist. Danach gilt als Schenkung u. a. auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter, soweit der schenkungsteuerliche Wert des Anteils zum Zeitpunkt des Ausscheidens den Abfindungsanspruch übersteigt.

Im Unterschied zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 setzt § 7 Abs. 7 ErbStG keinen Bereicherungswillen voraus, was sich aus dem Wort „gilt“ ergibt (vgl. *Gebel*, a. a. O., § 7 Rn. 397), so dass hier neben den zusätzlichen Tatbestandsmerkmalen nur die objektive Bereicherung ausschlaggebend ist. § 7 Abs. 7 ErbStG gilt allerdings nur für das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Kapitalgesellschaft, wenn dieses Ausscheiden auf dem Gesellschaftsvertrag beruht, in Abgrenzung von einer rechtsgeschäftlichen Verfügung über den Anteil das Ausscheiden also auf Grund eines im Gesellschaftsvertrag angelegten Automatismus erfolgt (vgl. BFH v. 1. 7. 1992, II R 70/88, BStBl II 1992, 921, DStR 1992, 1279). Dies ist bei der Spaltung zu Null aber nicht der Fall. Das Ausscheiden des B in unserem Beispiel beruht gerade auf seiner Zustimmung zum Abspaltungsplan, der im Rahmen der Neuordnung der Beteiligungsverhältnisse bei der X-GmbH sein Ausscheiden aus derselben vorsieht.

5. Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag?

Kommt man zu einer Schenkungsteuerpflicht, so stellt sich natürlich die Frage, ob dem Zuwendungsempfänger, hier also dem A, der Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und der Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) zur Verfügung stehen. Dies ist, sofern die weiteren Voraussetzungen vorliegen, d. h. Mindestbeteiligungsquote (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) überschritten und Verwaltungsvermögensquote nicht mehr als 50 % (§ 13b Abs. 2 ErbStG), zu bejahen. Die im Rahmen des Abspaltungsplans vorgenommene „Übertragung“ des Anteils des B an der X-GmbH auf den A stellt insoweit einen „normalen“ Anteilserwerb unter Lebenden dar.

6. Ausgangslohnsumme bei der Spaltung

Die Spaltung zu Null führt auch zu Schwierigkeiten bei der Berechnung der Ausgangslohnsumme i. S. des § 13a Abs. 1

Satz 3 ErbStG. Diese Frage wurde – soweit ersichtlich – bis dato nicht thematisiert. Die Ausgangslohnsumme ist danach die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Aber wie soll die danach gefundene Ausgangslohnsumme im Rahmen der Abspaltung zu Null auf die beiden beteiligten Kapitalgesellschaften „verteilt“ werden? Oder wird sie möglicherweise nicht „verteilt“, sondern „klebt“ in voller Höhe an dem dem A im Rahmen der Neuordnung der Anteilsverhältnisse bei der X-GmbH neu zugeordneten, ehemaligen Anteil von B? Bauen wir zur Betrachtung unser Ausgangsbeispiel aus:

Die Abspaltung erfolgt im Mai 2009 gemäß § 17 Abs. 2 UmwG, § 2 UmwStG rückwirkend zum 1. 1. 2009. Am 31. 12. 2008 betrug die Ausgangslohnsumme 1 Mio. € bei 90 Beschäftigten i. S. des § 13a Abs. 4 ErbStG, wobei 45 Beschäftigte dem Teilbetrieb „Heizung“ und 55 Beschäftigte dem Teilbetrieb „Sanitär“ zugeordnet waren. Die Zahl der Beschäftigten war in den letzten 4 Jahren vom Höchststand von zuletzt 140 zurückgegangen auf 100 am 31. 12. 2008. Der Verkehrswert des Teilbetriebs „Heizung“ betrug am 31. 12. 2008 6 Mio. €, der des Teilbetriebs „Sanitär“ 4 Mio. €.

Denkbar sind zwei Möglichkeiten der Verteilung der Ausgangslohnsumme auf die beiden beteiligten Gesellschaften:

(1) Die Ausgangslohnsumme wird auf die X-GmbH und die Y-GmbH im Verhältnis der bei der X-GmbH verbleibenden 45 Beschäftigten, zu den auf die Y-GmbH übergehenden 55 Beschäftigten „verteilt“. Da nach unserem Beispiel eine Schenkung von B an A in Betracht kommt, heißt das, dass bei der X-GmbH in den nächsten 7 oder 10 Jahren 650 % oder 1 000 % der Ausgangslohnsumme von 450 000 € erreicht werden muss. Die Differenz i. H. von 550 000 € wäre irrelevant, weil es wegen der teilweisen Schenkung des Anteils von B an der X-GmbH an A nur auf die Einhaltung der Ausgangslohnsumme bei der X-GmbH ankäme. Im Grunde geht es also nicht um eine „Verteilung“ der Ausgangslohnsumme, sondern genauer formuliert, um deren Kürzung.

(2) Die Ausgangslohnsumme könnte aber auch im Verhältnis der Verkehrswerte des bei der X-GmbH verbleibenden Teilbetriebs „Heizung“ zum Verkehrswert des auf die Y-GmbH übergehenden Teilbetriebs „Sanitär“ gekürzt werden. Dann betrüge die von der X-GmbH einzuhaltende Mindestlohnsumme 650 % oder 1 000 % der auf 600 000 € gekürzten Ausgangslohnsumme von 1 Mio. €.

(3) Das Beispiel zeigt, dass beide Ansätze zu unterschiedlichen Ergebnissen führen und die Anforderungen an A bzw. die X-GmbH beim zweiten Beispiel immerhin um 133 % über den Anforderungen beim ersten Beispiel liegen.

Die Ausgangslohnsumme im Verhältnis der bei der X-GmbH verbleibenden zu den auf die Y-GmbH übergehenden Arbeitsverhältnissen zu kürzen, scheint zwar dem Ausgangspunkt des Gesetzes näher, welches über die Aufsummierung der an Beschäftigte gezahlten Vergütungen innerhalb der letzten 5 Wirtschaftsjahre, mittelbar ersichtlich auf die Kopfzahl von Beschäftigten abhebt. Andererseits zeigt das gewählte Beispiel der X-GmbH, dass die Ausgangslohnsumme am 31. 12. 2008 nur noch bedingt mit den zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen 90 Mitarbeitern zu tun hat, die Ausgangslohnsumme vielmehr zu einem guten Teil durch die in der Vergangenheit höhere Anzahl von Beschäftigten bedingt ist. Hinzu kommt der Umstand, dass die 45 bei der X-GmbH verbleibenden Beschäftigten naturgemäß nicht zwingend auch 45 % der Lohnkosten verursacht haben müssen, sondern die Kostenquote auch 40 % oder 50 % betragen könnte.

RECHTSPRECHUNG

Diese Erwägungen zeigen, dass die gesetzliche Regelung, welche naturgemäß nicht die Spaltung als Grundmodell im Fokus hatte, bei Anwendung auf dieselbe, nicht unerhebliche systematische Brüche zeigt, so dass sich tatsächlich die Frage stellt, ob es nicht sinnvoller auf das Verhältnis der Verkehrswerte des bei der X-GmbH verbleibenden Teilbetriebs „Heizung“ zu dem auf die Y-GmbH übergehenden Teilbetrieb „Sanitär“ ankommen muss, zumal im Rahmen der schenkungsteuerlichen Veranlagung ohnehin die Verkehrswerte der Anteile an der X-GmbH und der Y-GmbH festgestellt werden müssten.

Aber wird die Ausgangslohnsumme bei der Spaltung überhaupt „verteilt“ bzw. gekürzt oder bleibt sie nicht vielmehr am Anteil von B an der X-GmbH „kleben“, der im Rahmen der Abspaltung A zugeordnet wird? Anlass für diese Fragestellung ergibt der Gesetzestext: danach wird die Ausgangslohnsumme auf das Ende des Wirtschaftsjahres festgestellt, das der Entstehung der Schenkungsteuer vorangeht. Bei einem nicht vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr – so sei es auch in unserem Beispiel – ist der maßgebliche Zeitpunkt also der 31. 12., hier ist dies der 31. 12. 2008.

Bei notarieller Beurkundung des Abspaltungsvorgangs im Mai 2009 und anschließender Anmeldung zum Handelsregister bis spätestens 30. 8. 2009 wird die Abspaltung zwar handels- und steuerrechtlich als zu Beginn des 1. 1. 2009 erfolgt behandelt, doch gilt dies nicht für die Schenkungsteuer. Die Schenkungsteuer entsteht vielmehr frühestens im Mai 2009, je nachdem, ob man bereits die notarielle Beurkundung der Abspaltung als maßgeblich ansieht oder erst die nachfolgende Handelsregisteranmeldung oder gar die erfolgte Eintragung der Abspaltung ins Handelsregister. Aber selbst eine Rückwirkung auf den Beginn des 1. 1. 2009 – so es diese denn gäbe – änderte nichts daran, dass die Ausgangslohnsumme auf die letzte Sekunde des Jahres 2008 festgestellt wird. Zu diesem Zeitpunkt aber besteht die X-GmbH auch rückblickend aus dem Mai 2009 noch im ungeteilten Zustand mit allem Vermögen, allen Mitarbeitern und dadurch auch mit der vollen Ausgangslohnsumme i. S. des § 13b Abs. 1 Satz 4 ErbStG.

Durch die Abspaltung entsteht bei der X-GmbH auch nicht etwa ein Rumpfwirtschaftsjahr, z. B. vom 1. 1. 2009 bis zum Zeitpunkt der Eintragung der Abspaltung ins Handelsregister, welches als Wirtschaftsjahr i. S. des § 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG „verwendet“ werden könnte und den Zeitpunkt, auf den die Ausgangslohnsumme zu berechnen ist, verschieben würde, denn die Abspaltung ändert nichts an der fortbestehenden Buchführungspflicht der übertragenden Gesellschaft, mithin an deren Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr (vgl. *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*,

a. a. O., § 5 Rn. 66 ff., was sogar bei der Verschmelzung bis zu deren Eintragung ins Handelsregister gilt).

Bedeutet dies dann konsequent weiter gedacht, dass die nachfolgende Abspaltung gerade nicht zur Kürzung der Ausgangslohnsumme führt? Der schiere Gesetzestext legt dieses Ergebnis nahe, doch dürfte dieses nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen. Wäre dieses Ergebnis nämlich richtig, dann würden Spaltungsfälle, in deren Rahmen es ganz oder teilweise zu Anteilsschenkungen unter den Anteilseignern der übertragenden Kapitalgesellschaft kommt, faktisch von der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags und des Abzugsbetrags abgeschnitten, weil die ungekürzte Ausgangslohnsumme vom betreffenden Teilbetrieb, der nun der Betrieb der übertragenden Gesellschaft ist, von Anfang an nicht erreicht werden kann.

Das dogmatische Problem liegt darin, dass bei der Spaltung zu Null zwei Sachverhalte durch denselben rechtlichen Vorgang Platz greifen: die Anteilsschenkung und die auf die Ausgangslohnsumme Einfluss nehmende Betriebsspaltung. Das Gesetz ist auf diesen Fall nicht vorbereitet. Es setzt voraus, dass die Gesellschaft, um deren Geschäftsanteil es geht, als solche bis zum Zeitpunkt der Entstehung der Schenkungsteuer unverändert bleibt. Für die Zeit danach sieht es die Behaltensfristen des § 13a Abs. 5 ErbStG vor.

Man wird also im Wege der Auslegung zum Ergebnis kommen müssen, dass die Ausgangslohnsumme entsprechend gekürzt wird, ob im Verhältnis der verbleibenden zu den übergehenden Beschäftigten oder im Verhältnis des Verkehrswertes des verbleibenden Teilbetriebs zum Verkehrswert des übergehenden Teilbetriebs werden wohl erst die Finanzgerichte entscheiden. Solange dies nicht geschehen ist, empfiehlt es sich, zur Sicherheit mit der Methode zu planen, deren Ergebnis ungünstiger ist, d. h. zu einer höheren bei der übertragenden Gesellschaft einzuhaltenen Mindestlohnsumme führt.

7. Zusammenfassung

Die (Neu-)Ordnung der Beteiligungsverhältnisse bei der Spaltung zu Null kann den Tatbestand der freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllen. Dem bereicherten Gesellschafter stehen dann, soweit die Beteiligungsschwelle von 25 % überschritten war und die Verwaltungsvermögensquote nicht mehr als 50 % betrug, sowohl der Verschonungsabschlag als auch der Abzugsbetrag zur Verfügung. Unklar ist aufgrund des Gesetzestextes derzeit, wie die auf den Zeitpunkt vor der Spaltung zu berechnende Mindestlohnsumme auf die an der Spaltung beteiligten Kapitalgesellschaften zu verteilen ist.

RECHTSPRECHUNG

Einkommen-/Gewerbsteuer

Übertragung eines Objekts vor Fertigstellung auf beherrschte GmbH als Indiz für unbedingte Veräußerungsabsicht; Gewinn aus Einbringung eines Grundstückshandelsbetriebs als Gewerbeertrag

EStG § 15 Abs. 2; GewStG § 7; UmwStG 1977 § 20

1. Die entgeltliche Übertragung eines Objekts auf eine vom Steuerpflichtigen beherrschte GmbH vor Fertigstellung des

Objekts ist als Anhaltspunkt für das Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht heranzuziehen (Anschluss an Beschluss des Großen Senats des BFH v. 10. 12. 2001, Grs 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, DStR 2002, 489 mit Anmerkung).

2. Bei Einbringung eines Grundstückshandelsbetriebs in eine GmbH ist der Einbringungsgewinn als laufender Gewerbeertrag zu behandeln, soweit er auf die eingebrachten Grundstücke des Umlaufvermögens entfällt (Anschluss an BFH-Urteile v. 5. 7. 2005, VIII R 65/02, BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160, DStR 2006, 18; v. 14. 12. 2006, IV R 3/05, BFHE 216,