

VOLLTEXTSERVICE

Schenkung einer „Besserungsabrede“ an eine gemeinnützige Einrichtung

FG Düsseldorf, Urteil vom 24.08.2011, Az. 4 K 1027/11 Erb

Tatbestand

Der Kläger war Mitgesellschafter der A GmbH, welche die alleinige Aktionärin der A AG war. Der Kläger war ferner Mitgesellschafter der A Steuerberatungsgesellschaft mbH, die später in die B GmbH umfirmiert wurde. Die B GmbH erlitt in den Jahren 2000 bis 2003 teilweise erhebliche Verluste. Mit Vertrag vom 19. Dezember 2003 verkauften die Gesellschafter der B GmbH ihre Geschäftsanteile für einen Kaufpreis von 0 EUR an die A AG. Die A AG verkaufte die Geschäftsanteile an der B GmbH für einen Kaufpreis von 1 EUR mit Vertrag vom 20. Dezember 2004 an die A-C GmbH, deren alleiniger Gesellschafter der Kläger war. Die von der B GmbH erlittenen Verluste hatte die A AG durch die Gewährung von Darlehen in Höhe von insgesamt 2.047.973,06 EUR finanziert. Die A AG verzichtete am 30. Dezember 2004 auf die Rückzahlung der Darlehen, soweit dies erforderlich war, um eine bilanzielle Überschuldung der B GmbH zu verhindern. Der Verzicht erfolgte mit einer Besserungsabrede dergestalt, dass die Forderung der A AG wieder aufleben sollte, soweit ihre Erfüllung aus einem künftigen Bilanzgewinn der B GmbH oder Liquidationsüberschuss, frühestens mit Wirkung ab dem Geschäftsjahr 2007 und höchstens in Höhe von 1.000.000 EUR jährlich, erfüllt werden konnte.

Die A AG verkaufte den vorgenannten "Besserungsschein" mit Vertrag vom 15. Dezember 2005 für einen Kaufpreis von 1 EUR an den Kläger und trat den "Besserungsschein" mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2004 an ihn ab.

Die B GmbH erwirtschaftete in den Geschäftsjahren 2007 und 2008 jeweils einen Gewinn, was zur Folge hatte, dass der Besserungsfall eintrat. Demgemäß wurde dem für den Kläger bei der B GmbH geführten Darlehenskonto am 31. Dezember 2007 ein Betrag von 961.593 EUR und am 31. Dezember 2008 ein Betrag von 1.000.000 EUR gutgeschrieben.

Im Anschluss an eine Außenprüfung (Prüfungsbericht vom 22. Oktober 2010) ging das beklagte Finanzamt von am 31. Dezember 2007 und am 31. Dezember 2008 ausgeführten freigebigen Zuwendungen der A AG an den Kläger aus. Demgemäß setzte es gegen ihn mit einem Steuerbescheid vom 11. Januar 2011 (Steuernummer) 335.405 EUR und mit einem weiteren Steuerbescheid vom 11. Januar 2011 (Steuernummer) 350.000 EUR Schenkungsteuer fest.

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Corneliusstr. 34, 60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Gegen diese Bescheide legte der Kläger Einspruch ein, mit dem er vortrug: Die Wertsteigerung der mit der Besserungsabrede verbundenen Forderung gehe der Wertsteigerung der Geschäftsanteile an der B GmbH vor, die er ebenfalls für einen Kaufpreis von 1 EUR erworben habe. Der Verkehrswert der Forderung habe dem hierfür von ihm gezahlten Kaufpreis entsprochen. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags sei er deshalb nicht bereichert worden. Jedenfalls seien Leistungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien, entweder als Rückzahlung des gezeichneten Kapitals oder als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Keinesfalls könne es sich um eine Zuwendung im Verhältnis der Gesellschaft zu ihrem Gesellschafter handeln.

Das beklagte Finanzamt wies den Einspruch mit zwei Entscheidungen vom 21. Februar 2011 zurück und führte aus: Die Steuer sei erst im Zeitpunkt des Eintritts des Besserungsfalls entstanden, so dass der Wert der Forderung zu diesem Zeitpunkt zu ermitteln sei. Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter könnten der Schenkungsteuer unterliegen. Der Kläger sei zudem nur mittelbar an der A AG beteiligt gewesen.

Der Kläger wiederholt mit seiner Klage sein Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren.

Der Kläger beantragt,

die Schenkungsteuerbescheide vom 11. Januar 2011 (Steuernummer und) in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21. Februar 2011 aufzuheben;

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das beklagte Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung.

Gründe

Die Klage ist überwiegend unbegründet. Der Steuerbescheid vom 11. Januar 2011 mit der Steuernummer in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2011 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, soweit die Steuer höher als 334.705 EUR festgesetzt worden ist. Im Übrigen sind dieser Steuerbescheid und der Steuerbescheid vom 11. Januar 2011 mit der Steuernummer in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2011 rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Der Schenkungsteuer unterliegt nach den §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Im Falle der so genannten gemischten Schenkung ist der objektive Tatbestand einer freigebigen Zuwendung erfüllt, wenn gemessen am Verkehrswert einer höherwertigen Leistung eine Gegenleistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Leistung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrages enthält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt (Bundesfinanzhof – BFH –, Urteil vom 15. Dezember 2010 II R 41/08, BFHE 232, 210).

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Der Kläger hatte für die an ihn abgetretene Forderung der A AG nur einen Kaufpreis von 1 EUR zu zahlen. Dem stand als Leistung der A AG der Wert der Forderung am 31. Dezember 2007 von 961.593 EUR und am 31. Dezember 2008 von 1.000.000 EUR gegenüber. Anders als der Kläger meint, ist die Steuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a oder Nr. 2 ErbStG erst am 31. Dezember 2007 und am 31. Dezember 2008 entstanden. Die Schenkung einer Forderung, hinsichtlich derer eine Besserungsabrede getroffen wurde, ist - unabhängig davon, wie die Besserungsabrede zivilrechtlich zu beurteilen ist - ausgeführt, sobald der Besserungsfall eingetreten ist (vgl. BFH, Urteil vom 21. April 2009 II R 57/07, BFHE 224, 279, BStBl II 2009, 606). Das hat zur Folge, dass der Wert der an den

Kläger mit dem Vertrag vom 15. Dezember 2005 abgetretenen Forderung gemäß § 11 ErbStG zum 31. Dezember 2007 mit 961.593 EUR und zum 31. Dezember 2008 mit 1.000.000 EUR anzusetzen ist. An diesen Tagen ist die Zuwendung ausgeführt worden, weil der Besserungsfall zum 31. Dezember 2007 und zum 31. Dezember 2008 eingetreten ist. Ausweislich der vom Kläger im Besteuerungsverfahren vorgelegten Auszüge für das für ihn bei der B GmbH geführte Darlehenskonto wurde diesem Konto am 31. Dezember 2007 ein Betrag von 961.593 EUR und am 31. Dezember 2008 ein Betrag von 1.000.000 EUR gutgeschrieben. In Anbetracht dieser Wertstellungen ist nicht entscheidend, wann der Jahresabschluss für die B GmbH aufgestellt worden ist.

Bei dem Verkauf und der Abtretung der mit der Besserungsabrede versehenen Forderung handelt es sich nicht um eine Leistung der A AG an einen Gesellschafter, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst worden ist. Unbeschadet dessen, dass der Kläger nicht Aktionär der A AG war, hat diese die Forderung auf Grund eines Kaufvertrags (§ 453 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) an ihn abgetreten. Die Abtretung der mit der Besserungsabrede versehenen Forderung erfolgte mithin nicht *societatis causa*, sondern ausschließlich in Erfüllung des abgeschlossenen Kaufvertrags (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 II R 16/93, BFHE 180, 464, BStBl II 1996, 454). Das unterscheidet den Streitfall von dem Sachverhalt, der dem Urteil des BFH vom 17. Oktober 2007 II R 63/05 (BFHE 218, 429, BStBl II 2008, 381) zugrunde lag. Denn dort erfolgte die Bestellung eines Erbbaurechts im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses.

Der Senat hat im Rahmen des vorliegenden Rechtsstreits nicht zu entscheiden, ob der Abschluss des Kaufvertrags vom 15. Dezember 2005 zu einer verdeckten Gewinnausschüttung geführt hat. Selbst wenn dies zu bejahen sein sollte und ertragsteuerliche Folgen hieraus gezogen würden, würde dies die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Schenkungsteuer nicht in Frage stellen können. Denn eine etwaige Übermaßbesteuerung, die durch eine kumulative Belastung mit Schenkungsteuer und Einkommensteuer eintreten würde, wäre durch einen Rechtsbehelf gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen (vgl. BFH, Urteil vom 17. Februar 2010 II R 23/09, BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641).

Die Berechnung der Schenkungsteuer in dem Steuerbescheid mit der Steuernummer ..., der den Erwerb vom 31. Dezember 2007 betrifft, ist allerdings teilweise unzutreffend. Ausweislich des in den Steuerakten abgehefteten Buchungsbegleits wurde dem für den Kläger bei der B GmbH geführten Darlehenskonto am 31. Dezember 2007 ein Betrag von 961.593 EUR gutgeschrieben. Das beklagte Finanzamt hat insoweit einen Wert des Erwerbs von 963.502 EUR angenommen. Wegen der Abrundungsbestimmung des § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG ist es unerheblich, bei welchem Erwerb der Kaufpreis von 1 EUR berücksichtigt wird. Abzüglich eines Freibetrags von 5.200 EUR ergibt sich für den 31. Dezember 2007 ein steuerpflichtiger Erwerb von abgerundet 956.300 EUR. Die hierauf zu erhebende Steuer beträgt bei einem Steuersatz von 35 % 334.705 EUR. Hinsichtlich des den Erwerb vom 31. Dezember 2008 betreffenden Steuerbescheids wirkt sich der Fehler des beklagten Finanzamts wegen § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nicht aus.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.