

## SCHENKUNGSTEUER

## Verkauf eines Besserungsscheins: Eintritt des Besserungsfalls nicht schenkungsteuerbar

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

1. Tritt nach dem Verkauf einer Forderung mit Besserungsschein zum Verkehrswert der Besserungsfall ein, verwandelt sich der Verkauf nicht in eine freigebige Zuwendung.
2. Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft gibt es neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen.  
(BFH 30.1.13, II R 6/12, Abruf-Nr. 131054)

### Sachverhalt

Der Kläger K war Mitgesellschafter der GmbH 1, die Alleinaktionärin einer AG war, und ferner Mitgesellschafter der GmbH 2. Die GmbH 2 erlitt in den Jahren 2000 bis 2003 erhebliche Verluste, die die AG durch die Gewährung von Darlehen finanzierte. Im Dezember 2003 erwarb die AG sämtliche Anteile an der GmbH 2, die sie im Dezember 2004 an die GmbH 3 weiterverkaufte, deren Alleingesellschafter K war. In diesem Zuge verzichtete die AG auf die Rückzahlung der Darlehen gegen Besserungsabrede. Die AG verkaufte diesen Besserungsschein im Dezember 2005 zum Verkehrswert von 1 EUR an K. In den Geschäftsjahren 2007 und 2008 trat der Besserungsfall ein und die GmbH 2 leistete Tilgungsleistungen an K. Das FA sah in den Tilgungsleistungen eine freigebige Zuwendung der AG an K und setzte gegen K SchenkSt fest. Das FG Düsseldorf (24.8.11, 4 K 1027/11 Erb, ErbBstg 12, 179) wies die Klage ab.

### Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Der Annahme einer freigebigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) der AG an K steht entgegen, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen allein offene Gewinnausschüttungen (oGA), verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) und Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gibt. Sowohl oGA als auch vGA sind nicht freigebig, sondern fußen auf dem Gesellschaftsverhältnis, und haben nur ertragsteuerrechtliche Folgen.

Eine vGA liegt auch vor, wenn die Kapitalgesellschaft den Vermögensvorteil unmittelbar einer dem Gesellschafter nahestehenden Person zuwendet. Die Zuwendung eines Vorteils an eine nahestehende Person ist unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat (z.B. BFH 7.11.07, II R 28/06, ErbBstg 08, 75). Leistungen, die eine Kapitalgesellschaft unmittelbar an einen Gesellschafter ihres eigenen Gesellschafters (mittelbarer Gesellschafter) erbringt, können daher vGA sein. Die vGA an einen mittelbaren Gesellschafter kann aber ebenso



IHR PLUS IM NETZ  
erbbstg.iww.de  
Abruf-Nr. 131054

**Besserungsfall eingetreten: Gesellschafter K profitiert von Tilgung**

**GmbH: Gegenüber Gesellschaftern gibt es nur Gewinnausschüttungen**

**Nahestehende Person**

nur ertragsteuerlich und nicht zusätzlich als freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gewürdigt werden.

Auch eine gemischte Schenkung liegt nicht vor. Der spätere Eintritt des Besserungsfalls führt nicht dazu, dass sich der zum Verkehrswert erfolgte Verkauf der Forderung rückwirkend in eine freigebige Zuwendung umwandelt. Es handelt sich vielmehr um eine spätere Entwicklung, die bei der Prüfung, ob am Bewertungsstichtag eine gemischte Schenkung vorliegt, keine Rolle spielt.

### Praxishinweis

Aus dem BFH-Urteil vom 21.4.09 (II R 57/07, BStBl II 09, 606) ergibt sich nichts anderes: Danach ist zwar die Schenkung einer mit Besserungsabrede ausgestatteten Forderung ausgeführt, sobald der Besserungsfall eingetreten ist. In dem entschiedenen Fall war die nämliche Forderung aber nicht zum Verkehrswert verkauft, sondern von vornherein freigebig zugewandt worden. Dies war die Voraussetzung für die Prüfung, wann die dem Grunde nach vorliegende freigebige Zuwendung ausgeführt worden war.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (Erlasse der obersten Finanzbehörden 14.3.12, BStBl I 12, 331, Abschn. 2.6.2) führt die Zahlung überhöhter Vergütungen durch die Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter in Höhe des über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilten zu einer gemischt freigebigen Zuwendung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter. Der BFH lehnt auch dies ab. Es spiele keine Rolle, ob alle Gesellschafter der Kapitalgesellschaft vGA in gleicher Höhe erhalten. Vielmehr unterliege die Zahlung des unangemessenen Teils der Vergütung als vGA der ESt, was das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung ausschließe.

## GRUNDSTÜCKSBEWERTUNG

### Verfahrensrechtlicher Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG kann bei der Bewertung wirtschaftlicher Einheiten des Grundvermögens nur bis zur Bestandskraft des Bescheids geführt werden. Sodann kann der niedrigere gemeine Wert nur im Rahmen der Änderungsvorschriften der AO geltend gemacht werden (FG Baden-Württemberg 25.6.12, 8 K 3603/11, Abruf-Nr. 131364).

### Sachverhalt

Der Kläger K erbte ein Mietwohngrundstück. Nach Bestandskraft des Bescheids über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts begehrte K die Herabsetzung des Grundbesitzwerts, da er zwischenzeitlich das Grundstück veräußert und einen Kaufpreis unterhalb des vom FA festgesetzten Grundbesitzwerts realisiert habe. Das FA lehnte das Änderungsbegehren ab, da der Kaufvertrag erst nach Bestandskraft der Festsetzung abgeschlossen wurde.

Gemischte Schenkung?

Schenkungen einer Forderung mit Besserungsabrede



IHR PLUS IM NETZ  
erbbstg.iww.de  
Abruf-Nr. 131364

Grundstück wird veräußert, Kaufpreis liegt unter dem Grundbesitzwert