

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 21.4.2009, II R 57/07

Steuerentstehung bei Schenkung einer Forderung mit Besserungsabrede

Leitsätze

1. Die Regelungen in § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG gelten auch beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden zur Bestimmung des Zeitpunkts der Ausführung der Zuwendung.
2. Die Schenkung einer Forderung, hinsichtlich der eine Besserungsabrede getroffen wurde, ist ausgeführt, sobald der Besserungsfall eingetreten ist. Dies gilt unabhängig davon, wie die Besserungsabrede zivilrechtlich zu beurteilen ist.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerinnen und Revisionsklägerinnen (Klägerinnen) sind Schwestern. Sie schlossen sich durch Vertrag vom 29. Dezember 1992 mit ihren Eltern zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zusammen, deren Zweck im Halten und Verwalten von Vermögen bestand. Am Vermögen der GbR waren die Klägerinnen zunächst zu je 33 v.H. und beide Elternteile zu je 0,5 v.H. beteiligt. Die Eltern sind 1995 ausgeschieden. Dadurch erhöhte sich die Beteiligung der Klägerinnen auf je 1/3.
- 2 Bei Gründung der GbR brachten die Eltern ihre damals wertlosen Geschäftsanteile von je 25 v.H. an der ... GmbH (GmbH) sowie der Vater mit Wirkung zum 31. Dezember 1992 zusätzlich eine gegen die GmbH gerichtete Forderung in Höhe von 2 506 238,98 DM ein. Hinsichtlich der Forderung wurde dabei auf einen "zum Zweck der Sanierung" der GmbH ausgestellten Besserungsschein vom 30. Dezember 1990 Bezug genommen, mit dem der Vater zunächst der GmbH eine Forderung in dieser Höhe erließ und sodann die GmbH anerkannte, dem Vater "diesen Betrag nebst Zinsen ... zu schulden". Außerdem verpflichtete sie sich, "diese Schuld zuzüglich aufgelaufener Zinsen zu begleichen, sobald und soweit sie --ohne Berücksichtigung dieses Besserungsscheins-- handelsrechtlich einen Bilanzgewinn ausweisen" könne. Die Besserung trat Ende 1997 ein. Der GbR wurde zum 31. Dezember 1997 der Forderungsbetrag zuzüglich Zinsen ab dem 1. Januar 1991 von 1 670 497,92 DM (insgesamt ein Betrag von 4 176 735,90 DM) gutgeschrieben. Davon erhielt der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Mai 2001 Kenntnis.
- 3 Mit getrennten Bescheiden vom 19. November 2002 setzte er gegen jede der Klägerinnen Schenkungsteuer in Höhe von 148 830 DM (76 096,57 EUR) --jeweils bemessen nach 1/3 von 4 176 735,90 DM-- fest. Er nahm dabei an, die Schenkungsteuer sei mit Eintritt der Besserung entstanden.
- 4 Einspruch und Klage, mit denen die Klägerinnen jeweils geltend gemacht hatten, die Besserungsabrede habe eine Stundung der eingebrachten Forderung bewirkt und daher seien die Schenkungen bereits im Dezember 1992 mit der Einbringung der damals noch wertlosen Forderung in die GbR ausgeführt worden, blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) verband die drei Klagen zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung und erkannte, unentgeltlich übertragen sei eine erst künftig entstehende Forderung. Die Schenkungsteuer sei folglich erst mit Eintritt der Besserung entstanden. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 393 veröffentlicht.
- 5 Mit der Revision rügen die Klägerinnen fehlerhafte Anwendung des § 9 Abs. 1 Nr. 2

des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Zur Begründung tragen sie vor, die in die GbR eingebrachte Forderung sei nicht aufschiebend bedingt, sondern zum Zeitpunkt der Einbringung bereits existent, aber gestundet gewesen. Die streitigen Schenkungen seien daher schon mit der Einbringung der Forderung ausgeführt worden. Der Besserungsschein enthalte drei Regelungen, und zwar zunächst einen Erlass der Altforderung, sodann in gleicher Höhe ein abstraktes Schuldanerkenntnis, durch das eine neue Forderung entstanden sei, und schließlich bezüglich dieser neuen Forderung eine Stundungsabrede. Letztere Abrede stelle eine bloße Fälligkeitsregelung dar. Diese Regelung ändere jedoch nichts daran, dass die Klägerinnen über die Forderung ab deren Einbringung --wenn auch in gesamthänderischer Verbundenheit-- hätten frei verfügen können. Zu einem weiteren Zuwendungserfolg habe sich der Vater nicht verpflichtet. Für den Eintritt der Besserung habe er keine Gewähr übernommen; vielmehr habe er den Klägerinnen lediglich die Besserungschance übertragen wollen. Bei betagten Ansprüchen entstehe die Schenkungsteuer bereits mit ihrer Abtretung. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG sei nicht einschlägig, da Nr. 2 der Vorschrift eine Sonderregelung für Schenkungen darstelle. Die hinausgeschobene Fälligkeit sei erst bei der Bewertung der Ansprüche zu berücksichtigen. Die für die Bewertung der eingebrachten Forderungen erforderlichen Feststellungen seien vom FG jedoch nicht getroffen worden. Außerdem sei noch aufzuklären, wann das FA erstmals i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 2 Alternative 2 der Abgabenordnung (AO) positive Kenntnis von den bereits 1992 ausgeführten Schenkungen erlangt habe. Gegebenenfalls sei die Steuer bei Ergehen der angefochtenen Bescheide bereits festsetzungsverjährt gewesen.

- 6 Die Klägerinnen beantragen, die Vorentscheidung sowie die Schenkungsteuerbescheide vom 19. November 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 4. Juni 2004 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dadurch, dass der Vater bei Gründung der GbR seine Forderung gegen die GmbH einbrachte, hat er gegenüber den Klägerinnen freigebige Zuwendungen bewirkt, die erst mit Eintritt der Besserung ausgeführt worden sind. Da die Eltern zwischen der Einbringung und der Besserung ihre Anteile von je 0,5 v.H. an der GbR aufgegeben haben, bemisst sich die mit Ausführung der Schenkungen jeweils entstandene Steuer nach 1/3 des Forderungsbetrages.
- 9 1. Verpflichtet sich bei Gründung einer Personengesellschaft lediglich einer der Gesellschafter zur Einbringung von Vermögen, das aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Regelung über die Vermögensteilhabe (auch) den Wert der Beteiligungen der anderen Gesellschafter erhöht, ohne dass diese innerhalb oder außerhalb der Gesellschaft eine Gegenleistung zu erbringen haben, und kommt jener Gesellschafter seiner Verpflichtung nach, liegen in Höhe der Wertsteigerungen der Beteiligungen der anderen Gesellschafter freigebige Zuwendungen zu deren Gunsten vor. Die Bereicherung tritt unmittelbar in deren Vermögen ein (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. September 1994 II R 95/92, BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81, sowie vom 30. Mai 2001 II R 6/98, BFH/NV 2002, 26, unter II. 2.). Ob sich daran infolge der Einfügung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG durch Art. 2 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 vom 20.

Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049) für vermögensverwaltende und nicht gewerblich geprägte Personengesellschaften wie die zwischen den Klägerinnen bestehende GbR etwas geändert hat, kann auf sich beruhen. Selbst wenn § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, der gemäß § 37 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 14 JStG 1997 auf Erwerbe anzuwenden ist, für die die Steuer nach 1995 entstanden ist, nicht nur den Erwerb bereits vorhandener Beteiligungen eines anderen Gesellschafters erfassen sollte, sondern auch die Werterhöhung einer dem Erwerber schon gehörenden oder in seiner Hand originär entstehenden Beteiligung, wäre dies im Streitfall ohne Bedeutung, da der Vater nur zwei Aktivposten in die GbR eingebracht hat, von denen der eine, nämlich der Geschäftsanteil an der GmbH, bei Einbringung obendrein wertlos war (vgl. zur Bedeutung auch von Passivposten für die Einfügung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG: Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl. 2004, § 10 Rz 21). Für den Zeitpunkt der Ausführung der Schenkungen und den Umfang der Bereicherung ist daher unerheblich, ob auf die Wertsteigerungen der Gesellschaftsbeteiligungen abzustellen ist oder auf die Anteile an der eingebrachten Forderung. So oder so sind die Zuwendungen erst 1997, dem Jahr des Eintritts der Besserung (und der Erfüllung der Forderung), ausgeführt worden, so dass die Steuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auch --wie vom FG angenommen-- jeweils erst 1997 entstanden ist.

- 10 2. Die zivilrechtliche Einordnung der Besserungsabreden ist umstritten (vgl. dazu Kilger/Karsten Schmidt, Insolvenzgesetze, KO, VglO, GesO, 17. Aufl. 1997, § 3 KO Rz 2 h). Zur Erklärung herangezogen werden die Stundung, der Verzicht, der Erlass oder ein pactum de non petendo (zu Letzterem: Schrader, Die Besserungsabrede, 1995, S. 48 ff., 142). Die Annahme eines Verzichts, Erlasses oder eines pactum de non petendo ist dabei entweder mit der Vorstellung verbunden, er bzw. es sei auflösend bedingt und die Forderung lebe mit Bedingungseintritt wieder auf (so BFH-Urteile vom 30. Mai 1990 I R 41/87, BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588, 591, sowie vom 30. März 1993 IV R 57/91, BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502, unter 1. d; Schrader, a.a.O., S. 142), oder aber mit der Vorstellung, der Verzicht oder Erlass gehe mit der Begründung einer neuen aufschiebend bedingten Forderung etwa durch Schuldanerkenntnis einher (vgl. dazu Herlinghaus, Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, 1994, S. 121, m.w.N.). Auch die Annahme einer Stundung kann mit der Vorstellung verbunden sein, es liege darüber hinaus ein abstraktes Schuldanerkenntnis vor, wobei dann beide Forderungen, nämlich die ursprünglich bestehende und die abstrakte durch das Schuldanerkenntnis begründete Forderung derselben Fälligkeitsabrede unterliegen sollen (so Herlinghaus, a.a.O., S. 129). Bei allen Erklärungsversuchen darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass sich die Besserungsabreden inhaltlich unterscheiden können und dass es im Einzelfall darauf ankommt, wie die Abrede auszulegen ist (dazu beispielhaft: Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. Juni 1984 IVa ZR 196/82, Neue Juristische Wochenschrift 1984, 2762).

11

3. Im Streitfall enthält die Besserungsabrede zunächst einen "Erlass der Forderung gegen Besserungsschein" und sodann ein Schuldanerkenntnis, das bei Eintritt der näher beschriebenen Besserung die Verzinsung einschließt. Auslegungsbedürftig ist dabei allenfalls, ob und inwieweit das Schuldanerkenntnis abstrakt sein sollte oder nur der Vorstellung entsprang, eine erlassene Forderung könne nicht wieder aufleben (vgl. dazu Staudinger/Rieble --2005--, § 397 Rz 142). Letztlich kann dies jedoch ebenso dahinstehen wie die konkrete zivilrechtliche Einordnung der Besserungsabreden. Unter dem Gesichtspunkt der Steuerentstehung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist entscheidend, dass die schenkweise erfolgte Übertragung der bei Eintritt der Besserung zu erfüllenden Forderung unabhängig davon, ob es

sich um die gestundete, um die wieder auflebende oder um die einem pactum de non petendo unterliegende ursprüngliche Forderung oder um eine --sei es auch durch abstraktes Schuldanerkenntnis-- neu begründete Forderung handelt, erst mit Eintritt des Besserungsfalls ausgeführt ist.

- 12 a) Handelt es sich bei der eingebrachten und im Besserungsfall zu erfüllenden Forderung --der (wieder auflebenden) ursprünglichen und/oder einer neu begründeten-- um eine aufschiebend bedingte Forderung, ist sie gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 4 des Bewertungsgesetzes (BewG) erst mit Eintritt der Besserung zu berücksichtigen. Dann erst sind die Schenkungen zu Gunsten der Klägerinnen ausgeführt und ist gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die jeweilige Steuer entstanden (BFH-Urteil vom 21. Mai 2001 II R 48/99, BFH/NV 2001, 1407, unter II. 2. c).
- 13 b) Handelt es sich dagegen bei der eingebrachten und bei Eintritt der Besserung zu erfüllenden Forderung um die ursprüngliche und lediglich gestundete Forderung, weist die Stundung ihrerseits die Besonderheit auf, nicht bis zu einem festliegenden Zeitpunkt vereinbart zu sein, sondern bis zum Eintritt der Besserung, und damit eines Ereignisses, hinsichtlich dessen nicht nur ungewiss ist, wann es eintritt, sondern auch und vor allem, ob es überhaupt eintritt. Eine solchermaßen gestundete Forderung ist erbschaftsteuerrechtlich nicht als Forderung mit lediglich noch ausstehender Fälligkeit zu behandeln, deren freigebige Zuwendung bereits im Übertragungszeitpunkt (zu dem abgezinsten Wert) ausgeführt ist, sondern wie eine aufschiebend bedingte Forderung mit der oben zu II. 3. a) beschriebenen Rechtsfolge. Dies gilt nicht nur gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG bei Forderungserwerben von Todes wegen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 27. August 2003 II R 58/01, BFHE 203, 279, BStBl II 2003, 921, sowie vom 16. Januar 2008 II R 30/06, BFHE 220, 518, BStBl II 2008, 626, unter II. 2. c), sondern auch bei Forderungsschenkungen unter Lebenden im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.
- 14 Die eigenständige Regelung der Steuerentstehung bei Schenkungen unter Lebenden in § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG war allein deshalb erforderlich, weil die Steuerentstehung anders als regelmäßig beim Erwerb von Todes wegen nicht an den Tod des bisherigen Vermögensinhabers anknüpfen kann. Daraus folgt aber nicht, dass ihr die Bedeutung einer lex specialis gegenüber § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG zukommt. Bei Schenkungen können sich dieselben Problemlagen ergeben, wie sie in § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG angesprochen sind. Für diese Problemlagen enthält vielmehr § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG die speziellere Regelung gegenüber der Nr. 2 der Vorschrift, die i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG dieser Nr. 2 vorgeht. Denn nach § 1 Abs. 2 ErbStG gelten die Vorschriften über die Erwerbe von Todes wegen, soweit nichts anderes bestimmt ist, auch für Schenkungen unter Lebenden. Es gäbe auch keinen sachlichen Grund, die Schenkung solcher Forderungen, die einer Besserungsabrede unterliegen, anders zu besteuern als den Übergang derselben Forderung im Erbwege. Dieses Gesetzesverständnis liegt im Übrigen auch § 7 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG zugrunde, indem er Abfindungen für aufschiebend bedingt, betagt oder befristet erworbene Ansprüche, die vor dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses gewährt werden, als Schenkungen unter Lebenden behandelt.
- 15 Wie sich aus § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 3 BewG ergibt, sind noch nicht fällige Forderungen nur dann sofort mit ihrem abgezinsten Wert anzusetzen, wenn die Fälligkeit zu einem bestimmten (feststehenden) Zeitpunkt eintritt. Anders sind jedoch diejenigen Forderungen zu behandeln, bei denen der Zeitpunkt des Eintritts des zur Fälligkeit führenden Ereignisses unbestimmt ist. Hier versagt § 12 Abs. 3 BewG, weil es an einem bestimmten Zeitpunkt für den Eintritt der Fälligkeit fehlt und

weil damit die Berechnungs- oder Schätzungsgrundlagen für eine Abzinsung oder den Ansatz eines niedrigeren Werts als des Nennwerts (§ 12 Abs. 1 BewG) fehlen (so BFH-Urteil in BFHE 203, 279, BStBl II 2003, 921, unter II. 1. c). Im Streitfall wäre eine Forderung mit unbestimmtem Fälligkeitszeitpunkt geschenkt, wenn in der Besserungsabrede eine Stundungsvereinbarung zu sehen wäre. Darüber hinaus wäre sogar der Eintritt der Fälligkeit überhaupt ungewiss.

- 16 c) Handelt es sich bei der Besserungsabrede lediglich um ein auflösend bedingtes pactum de non petendo --also einen vorübergehenden Verzicht auf die Geltendmachung einer im Übrigen erhalten bleibenden Forderung (Stillhalteabkommen)--, muss dieses Rechtsinstitut mangels ausdrücklicher Berücksichtigung im ErbStG oder BewG entweder wie eine aufschiebende Bedingung oder wie eine Fälligkeitsregelung behandelt werden. Bei Annahme einer Fälligkeitsregelung schließe wiederum durch, dass auch der Zeitpunkt des Eintritts der Fälligkeit unbestimmt wäre. Dies hätte auch hier zur Folge, dass die Schenkungen der Forderungsanteile erst mit Eintritt des Ereignisses ausgeführt wären.
- 17 d) Da das FA erst 2001 positive Kenntnis vom Eintritt des Besserungsfalls erhielt, war bei Ergehen der angefochtenen Steuerbescheide noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO).