Urteil vom 20. Januar 2010, II R 54/07

Festsetzung der Schenkungsteuer für mehrere Erwerbe bei irriger Annahme einer einheitlichen Zuwendung durch das FA wirksam - Schenkung eines erst entstehenden GmbH-Geschäftsanteils - Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung

BFH II. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 125 Abs 1, AO § 157 Abs 1 S 2, ErbStG § 12 Abs 1a S 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 14 Abs 1, GmbHG § 15 Abs 3, GmbHG § 54 Abs 3, ErbStG § 12 Abs 1a S 1

vorgehend FG Nürnberg, 19. September 2007, Az: IV 277/2004

Leitsätze

Ist das FA bei der Festsetzung der Schenkungsteuer für mehrere freigebige Zuwendungen erkennbar davon ausgegangen, es liege eine einheitliche Zuwendung vor, führt dies nicht zur Nichtigkeit des Steuerbescheids .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), sein Bruder (B) und deren Vater (V) beschlossen am 10. November 1993, das Stammkapital einer GmbH, an der sie zu je einem Drittel beteiligt waren, von 120.000 DM auf 5 Mio. DM zu erhöhen. Die neuen Stammeinlagen sollten der Kläger und B zu je 1.339.000 DM sowie V zu 2.202.000 DM übernehmen und in bar sowie durch Einbringung von Aktien leisten.

2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11. November 1993 trat V an den Kläger und B jeweils die Hälfte seines bestehenden Geschäftsanteils von nominell 40.000 DM und seines aufgrund der Kapitalerhöhung neu entstehenden Geschäftsanteils von 2.202.000 DM "mit sofortiger Wirkung" schenkweise ab. Die Kapitalerhöhung wurde aufgrund der Anmeldung vom 11. Mai 1994 am 22. August 1995 in das Handelsregister eingetragen.

3 In der im Februar 1996 eingereichten Schenkungsteuererklärung gab der Kläger eine am 11. November 1993 ausgeführte Zuwendung eines Geschäftsanteils von 1.121.000 DM mit einem Wert von 131 % des Nominalwerts an. Diese Bewertung stützte er auf den durch Art. 16 Nr. 3 Buchst. b des Steueränderungsgesetzes 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297) eingeführten § 12 Abs. 1a Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Nach dieser Vorschrift war das Vermögen, wenn der gemeine Wert von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu schätzen war (§ 11 Abs. 2 Satz 2 des Bewertungsgesetzes --BewG--), abweichend von § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG mit dem Einheitswert des Gewerbebetriebs anzusetzen, der für den Feststellungszeitpunkt maßgebend war, der der Entstehung der Steuer voranging oder mit ihm zusammenfiel (vgl. dazu Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl. 2004, § 12 Rz 50). § 12 Abs. 1a ErbStG wurde durch Art. 18 Nr. 2 des Missbrauchbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes (StMBG) vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310) für Erwerbe nach dem 11. November 1993 geändert (§ 37 Abs. 11 ErbStG i.d.F. des Art. 18 Nr. 3 Buchst. b StMBG). Nunmehr war das Vermögen mit dem Wert im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer anzusetzen.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Schenkungsteuer zunächst entsprechend der Steuererklärung des Klägers mit Bescheid vom 20. Mai 1997 unter Vorbehalt der Nachprüfung auf 229.839 DM fest. Nach einer Außenprüfung und Eingang der Verträge vom 10. und 11. November 1993 im Oktober 1997 erhöhte das FA entsprechend einer vorherigen Ankündigung die Schenkungsteuer für den Erwerb "zum 11.11.1993 (Übergabevertrag)" mit Bescheid vom 19. Dezember 2000 auf 2.807.285 DM. Als Wert des Erwerbs setzte es dabei die insgesamt auf den Kläger übertragenen Geschäftsanteile mit 1 069 % ihres Nominalwerts (1.121.000 DM), also mit 11.983.490 DM an. Es berücksichtigte bei der Steuerfestsetzung Vorerwerbe aus den Jahren 1984 und 1986. In den Erläuterungen zu dem Bescheid führte das FA aus, für die Übertragung der im Rahmen der Kapitalerhöhung in die GmbH einzubringenden Aktien seien die Zustimmung der AG und die Eintragung in das Handelsregister erforderlich gewesen. Da diese erst nach dem 11. November 1993 erfolgt seien, sei die Schenkung zu diesem

Zeitpunkt noch nicht ausgeführt gewesen. Da die Schenkung nach dem 11. November 1993 ausgeführt worden sei, sei der Besteuerung der gemeine Wert zum Besteuerungszeitpunkt zu Grunde zu legen.

5 Mit der Einspruchsentscheidung setzte das FA die Steuer auf 2.767.889 DM herab und führte zur Begründung aus, die Zuwendung des Geschäftsanteils von 20.000 DM sei bereits am 11. November 1993 ausgeführt worden. Dieser Geschäftsanteil sei daher mit 131 % seines Nominalwerts anzusetzen, also mit 26.200 DM. Für seinen Erwerb sei keine Steuer festzusetzen; denn wegen Ablaufs der in § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bestimmten Frist von zehn Jahren seit einer im Jahr 1981 erfolgten Vorschenkung habe dem Kläger der Freibetrag des § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Höhe des Erwerbs von 26.200 DM erneut zugestanden. Da die Zuwendung des Geschäftsanteils von 1.101.000 DM erst nach dem 11. November 1993 ausgeführt worden sei, sei die Steuer für diesen Erwerb gesondert festzusetzen. Dieser Geschäftsanteil sei mit 1 069 % seines Nominalwerts zu bewerten, also mit 11.769.690 DM. Die Vorerwerbe aus den Jahren 1984, 1986 und 1993 seien bei der Steuerberechnung ebenso zu berücksichtigen wie der darauf entfallende Anrechnungsbetrag.

6 Das Finanzgericht (FG) sah in der Zuwendung der Geschäftsanteile von 20.000 DM und 1.101.000 DM ebenfalls zwei Erwerbe, weil die Schenkungsteuer zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstanden sei, nämlich für die Zuwendung des Geschäftsanteils von 20.000 DM am 11. November 1993 und für die Zuwendung des Geschäftsanteils von 1.101.000 DM mit der Anmeldung der Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Handelsregister am 11. Mai 1994. Der Schenkungsteuerbescheid sei trotz der unaufgegliederten Steuerfestsetzung für die beiden Erwerbe nicht wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig, da für die Zuwendung des Geschäftsanteils von 20.000 DM eine Steuer von 0 DM festzusetzen gewesen wäre und die Bemessungsgrundlagen der Steuer auf den Erwerb des Geschäftsanteils von 1.101.000 DM, der zum 11. Mai 1994 mit 1 069 % seines Nominalwerts zu bewerten sei, reduziert werden könnten. Die Schenkungsteuer sei jedoch auf 2.589.527 DM herabzusetzen, weil das FA die 1984 ausgeführte freigebige Zuwendung bei der Berechnung der Steuer für die Zuwendung des Geschäftsanteils von 1.101.000 DM zu Unrecht gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG als Vorerwerb berücksichtigt habe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 395 veröffentlicht.

7 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung von § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sowie § 119 Abs. 1 und § 125 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Die Zuwendung der beiden Geschäftsanteile sei aufgrund des einheitlichen Schenkungsversprechens am 11. November 1993 ausgeführt worden. Die Anteile seien demgemäß nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung des § 12 Abs. 1a Satz 1 ErbStG mit 131 % ihres Nominalwerts anzusetzen. Sollten zwei Erwerbe anzunehmen sein, seien die Steuerbescheide wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig.

8 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben sowie unter Änderung der Steuerbescheide vom 20. Mai 1997 und vom 19. Dezember 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Mai 2004 die Schenkungsteuer aufgrund einer Bewertung der Geschäftsanteile nach § 12 Abs. 1a Satz 1 ErbStG in der am 11. November 1993 geltenden Fassung festzusetzen, hilfsweise, die Vorentscheidung sowie die Steuerbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Bescheid vom 19. Dezember 2000 ist zwar aus zwei Gründen rechtswidrig, aber nicht nichtig. Die beiden Rechtsfehler wurden durch die Einspruchsentscheidung und das Urteil des FG korrigiert.

11 Der Steuerfestsetzung ist zu entnehmen, dass nur eine einheitliche, nach dem 11. November 1993 ausgeführte freigebige Zuwendung besteuert werden sollte. Tatsächlich lagen aber zwei Zuwendungen vor. Die bereits am 11. November 1993 ausgeführte Zuwendung des Geschäftsanteils von 20.000 DM durfte nicht mit der Zuwendung des durch die Kapitalerhöhung entstandenen Geschäftsanteils zu einer einheitlichen Zuwendung zusammengefasst und als solche besteuert werden (zur einheitlichen Zuwendung: Meincke, a.a.O., 15. Aufl. 2009, § 7 Rz 66; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 9 Rz 5). Dass dies dennoch geschehen ist, hatte auch Auswirkungen auf die zu berücksichtigenden Vorerwerbe. Bezogen auf die Zuwendung des Geschäftsanteils von 1.101.000 DM stellt einerseits die Zuwendung des Geschäftsanteils von 20.000 DM einen Vorerwerb dar; andererseits ist der Vorerwerb

aus dem Jahr 1984 wegen Überschreitens der in § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bestimmten Frist von zehn Jahren nicht mehr zu berücksichtigen. Diese Rechtsfehler führten nicht zur Nichtigkeit des Bescheids vom 19. Dezember 2000; sie konnten vielmehr berichtigt werden. Weitere zu Lasten des Klägers wirkende Fehler liegen nicht vor.

12 1. Der Bescheid vom 19. Dezember 2000 ist nach dem gemäß § 124 Abs. 1 Satz 2 AO für sein Verständnis maßgebenden Inhalt, mit dem er bekannt gegeben wurde, dahingehend auszulegen, dass das FA bei der Besteuerung vom Vorliegen einer einheitlichen freigebigen Zuwendung ausgegangen ist. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass es die beiden übertragenen Geschäftsanteile --ausgehend von einem gemeinsamen Zuwendungszeitpunkt nach dem 11. November 1993-- einheitlich mit 1 069 % ihrer Nominalwerte angesetzt und die Schenkungsteuer unaufgegliedert festgesetzt hat, und zum anderen aus den beigefügten Erläuterungen, in denen es zweimal die Worte "die Schenkung" verwendet hat. Es bestehen auch unter Berücksichtigung des dem Erlass des Bescheids vorangegangenen Schriftverkehrs keine Anhaltspunkte dafür, dass das FA bereits seinerzeit angenommen haben könnte, es lägen zwei Erwerbsvorgänge vor.

13 2. Die dem Bescheid vom 19. Dezember 2000 zu Grunde liegende Annahme des FA, es liege nur ein einheitlicher Erwerbsvorgang vor, war fehlerhaft, wie das FA in der Einspruchsentscheidung und das FG zutreffend erkannt haben. Trotz der Zusammenfassung des Schenkungsversprechens in einer notariellen Urkunde liegen zwei getrennt zu besteuernde Erwerbsvorgänge vor. Die Schenkungsteuer für die Übertragung der Geschäftsanteile von 20.000 DM und 1.101.000 DM ist nämlich zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstanden; denn die Zuwendungen wurden zu unterschiedlichen Zeitpunkten ausgeführt i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.

14 a) Die Schenkungsteuer entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung oder freigebige Zuwendung ist ausgeführt, wenn der Bedachte das erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede, im Fall der freigebigen Zuwendung nach dem Willen des Zuwendenden, verschafft werden soll (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. April 2005 II R 52/02, BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892, und vom 23. August 2006 II R 16/06, BFHE 213, 399, BStBl II 2006, 786). Es kommt dabei grundsätzlich auf den Eintritt des Leistungserfolgs an. Die hiervon für Grundstücksschenkungen entwickelte Ausnahme, wonach es für die Ausführung der freigebigen Zuwendung genügt, wenn die Vertragspartner die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte aufgrund dieser Erklärungen jederzeit in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken (BFH-Urteile in BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892, und in BFHE 213, 399, BStBl II 2006, 786), lässt sich nicht auf den Fall übertragen, dass ein erst künftig entstehender Gegenstand zugewendet wird, wie bei der mittelbaren Schenkung eines Grundstücks mit einem noch zu errichtenden Gebäude (BFH-Urteil in BFHE 213, 399, BStBl II 2006, 786) und bei der Zuwendung eines künftig entstehenden Anspruchs aus einer Lebensversicherung (BFH-Urteil vom 30. Juni 1999 II R 70/97, BFHE 189, 543, BStBl II 1999, 742) oder anderer erst künftig entstehender Forderungen (BFH-Urteil vom 21. Mai 2001 II R 48/99, BFH/NV 2001, 1407, unter II.2.b). In diesen Fällen kommt es vielmehr auf den Eintritt des Leistungserfolgs an. Vor Entstehung des zugewendeten Gegenstands kann die freigebige Zuwendung nicht ausgeführt sein und die Schenkungsteuer nicht entstehen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

15 b) Bei der Schenkung eines Geschäftsanteils, der im Zuge einer Kapitalerhöhung einer GmbH neu entsteht, ist die Zuwendung danach nicht vor der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister ausgeführt (BFH-Urteile vom 20. Dezember 2000 II R 42/99, BFHE 194, 435, BStBl II 2001, 454, und vom 30. Mai 2001 II R 6/98, BFH/NV 2002, 26; Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 9 ErbStG Rz 23). Eine beschlossene Erhöhung des Stammkapitals hat nämlich als Abänderung des Gesellschaftsvertrages nach § 54 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) keine rechtliche Wirkung, bevor sie in das Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft eingetragen ist. Erst mit der Erlangung des Vollrechts wächst dem Bedachten die Rechtsposition zu, die den Gegenstand der Schenkung bildet (Meincke, a.a.O., 15. Aufl. 2009, § 9 Rz 44; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 9 Rz 91). Auf den Zeitpunkt, zu dem die Handelsregistereintragung beantragt wurde, kommt es danach entgegen der Auffassung des FG nicht an (Fischer in Fischer/Jüptner/ Pahlke, ErbStG, 1. Aufl., § 9 Rz 94). Die Zuwendung eines erst künftig im Rahmen einer Kapitalerhöhung entstehenden Geschäftsanteils ist erst recht nicht bereits mit der wirksamen Beurkundung der Abtretung des Geschäftsanteils ausgeführt (a.A. Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 9 ErbStG Rz 60). Daran ändert auch nichts, dass die Abtretung der Geschäftsanteile im Vertrag vom 11. November 1993 "mit sofortiger Wirkung" vereinbart wurde (a.A. Kapp/Ebeling, § 9 ErbStG, Rz 62.3); denn der Leistungserfolg, nämlich der Erwerb des entstandenen Geschäftsanteils, ist damit noch nicht eingetreten.

16 c) Die Zuwendungen der beiden Geschäftsanteile wurden demgemäß zu unterschiedlichen Zeitpunkten ausgeführt,

und zwar die Übertragung des Geschäftsanteils von 20.000 DM mit deren notariellen Beurkundung am 11. November 1993 (§ 15 Abs. 3 GmbHG) und die Übertragung des Geschäftsanteils von 1.101.000 DM mit der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister am 22. August 1995. Dass die Schenkung der beiden Geschäftsanteile schuldrechtlich in einer notariellen Urkunde vereinbart worden war, lässt nicht die Folgerung zu, dass auch die Übertragung des Geschäftsanteils von 20.000 DM erst mit der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister ausgeführt worden sei. Die Frage, zu welchen Zeitpunkten die Zuwendungen der beiden Geschäftsanteile ausgeführt wurden, ist für jeden der Geschäftsanteile eigenständig zu beurteilen (vgl. Meincke, a.a.O., 15. Aufl. 2009, § 9 Rz 44). Dem Schenkungsvertrag lässt sich nicht entnehmen, dass die Übertragung der beiden Anteile zivilrechtlich zwingend ein einheitliches Geschäft bilden sollte. Demgemäß kann nicht angenommen werden, dass der Kläger das, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden sollte, insgesamt, also einschließlich des Geschäftsanteils von 20.000 DM, erst mit dem Erwerb des Geschäftsanteils von 1.101.000 DM erhalten habe.

17 3. Diese fehlerhafte Beurteilung der Sach- und Rechtslage durch das FA im Bescheid vom 19. Dezember 2000 führte nur zu dessen Rechtswidrigkeit, nicht aber zur Nichtigkeit. Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Ein solcher Fehler liegt nicht in der irrigen Annahme des FA, es sei nur ein einziger der Besteuerung unterliegender Erwerbsvorgang gegeben. Ein Verwaltungsakt ist nicht allein deswegen nichtig, weil die in Betracht kommenden Rechtsvorschriften unrichtig angewendet worden sind (BFH-Urteile vom 13. Mai 1987 II R 140/84, BFHE 150, 70, BStBl II 1987, 592, und vom 26. September 2006 X R 21/04, BFH/NV 2007, 186).

18 Die Rechtsprechung, nach der die unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid zur Unbestimmtheit (§ 119 Abs. 1 AO) und Nichtigkeit eines Steuerbescheids führen kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 9. Dezember 1998 II R 6/97, BFH/NV 1999, 1091; vom 22. September 2004 II R 50/03, BFH/NV 2005, 993; vom 15. März 2007 II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, und vom 6. Juni 2007 II R 17/06, BFHE 217, 398, BStBl II 2008, 46) ist nicht anwendbar, wenn sich dem Steuerbescheid entnehmen lässt, dass das FA --wenn auch rechtsirrtümlich-- bei der Steuerfestsetzung vom Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsvorgangs ausgegangen ist. In einem solchen Fall ist der Steuerbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt i.S. des § 119 Abs. 1 AO. Wie § 157 Abs. 1 Satz 2 AO vorschreibt, ist in einem derartigen Steuerbescheid die Steuer nach Art und Betrag bezeichnet und der Steuerschuldner angegeben. Die Rechtsprechung zur Nichtigkeit der unaufgegliederten Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid betrifft Fälle, in denen aus dem Steuerbescheid hervorgeht, dass das FA trotz Annahme mehrerer Steuerfälle die Steuer unaufgegliedert festgesetzt hat, und auf die gesonderte Ermittlung der Steuer für die einzelnen Steuerfälle nicht ausnahmsweise verzichtet werden kann (zu den Ausnahmen vgl. z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 1091, und in BFHE 217, 398, BStBl II 2008, 46; zur Grunderwerbsteuer BFH-Urteile vom 22. November 1995 II R 26/92, BFHE 179, 177, BStBl II 1996, 162, und vom 13. Dezember 2007 II R 28/07, BFHE 220, 537, BStBl II 2008, 487). In diesen Fällen lässt sich aus der unaufgegliederten Steuerfestsetzung nämlich nicht ersehen, welche Steuerbeträge für die einzelnen Steuerfälle festgesetzt sein sollen.

19 4. Gegen die Höhe der vom FG festgesetzten Steuer bestehen keine revisionsrechtlichen Bedenken.

20 a) Der Geschäftsanteil von 1.101.000 DM war gemäß § 11 ErbStG nach der am 22. August 1995 geltenden Fassung des § 12 Abs. 1a ErbStG zu bewerten. Zu diesem Zeitpunkt wurde, wie bereits dargelegt, die freigebige Zuwendung dieses Geschäftsanteils ausgeführt mit der Folge der Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Dass der danach anzusetzende Wert des Geschäftsanteils niedriger als 1 069 % des Nominalwerts gewesen sei, hat der Kläger nicht geltend gemacht.

21 b) Die Vorschenkung aus dem Jahr 1984 wurde bei der Steuerberechnung zutreffend nicht mehr berücksichtigt. Die in § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bestimmte Frist von zehn Jahren war bei Ausführung der Zuwendung des Geschäftsanteils von 1.101.000 DM bereits abgelaufen. Für die Berechnung der in § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bestimmten Frist von zehn Jahren kommt es auf den Zeitpunkt des Vermögensanfalls, also des Erwerbs an (BFH-Urteil vom 16. Januar 2008 II R 30/06, BFHE 220, 518, BStBl II 2008, 626). Der Zeitpunkt, zu dem der Schenkungsvertrag abgeschlossen wurde, spielt keine Rolle.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de