Urteil vom 22. Juni 2010, II R 40/08

Bewertung von schenkweise zugewendeten und anschließend verkauften Anteilen an Kapitalgesellschaften - Ableitung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften aus Verkäufen - Vereinbarter Mindestkaufpreis - Mittelbare Schenkung

BFH II. Senat

BewG § 11 Abs 2, ErbStG § 12 Abs 2 S 1, BGB § 398, BGB § 413, BewG § 9 Abs 1, BewG § 9 Abs 2 S 1, FGO § 118 Abs 2, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 1 S 1

vorgehend FG Nürnberg, 31. März 2008, Az: IV 86/2006

Leitsätze

Wurden während laufender Verkaufsverhandlungen schenkweise erworbene Anteile an einer Kapitalgesellschaft kurz nach dem Zeitpunkt der Ausführung der freigebigen Zuwendung veräußert, ist nach dem vor dem Jahr 2009 geltenden Recht ein zu diesem Zeitpunkt bereits vereinbarter Mindestkaufpreis und nicht der nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelte Anteilswert der Bemessung der Schenkungsteuer zugrunde zu legen .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und sein Vater V waren u.a. an dem US-amerikanischen Unternehmen X beteiligt. Mit notarieller Schenkungsvereinbarung vom 16. Dezember 1998 übertrug V seinen Anteil in Höhe von 50 v.H. schenkweise mit sofortiger Wirkung auf den Kläger.

2 Die Schenkung der Anteile erfolgte während laufender Verkaufsverhandlungen über alle Unternehmen und Gesellschaften der Y-Gruppe (Y) unter Einschluss der X. Die Z hatte als Kaufinteressentin bereits mehrere Angebote abgegeben. Am 13. Dezember 1998 war eine Vereinbarung getroffen worden, nach der die Z den Kauf der Y zu einem Preis von 40 Mio. $ beabsichtigte und sich verpflichtete, bis zum 18. Dezember 1998 eine Anzahlung in Höhe von 2 Mio. $ auf den bis zum Abschluss des Kaufvertrages zu zahlenden Kaufpreis zu leisten. Die notarielle Beurkundung des Kaufvertrages sollte am 22. Dezember 1998 erfolgen. Die Anzahlung sollte im Falle des Nichtzustandekommens des Kaufvertrages zur Abgeltung der der Verkäuferseite durch die Transaktion entstandenen Aufwendungen dienen.

3 Der Kauf- und Übertragungsvertrag wurde am 29./30. Dezember 1998 beurkundet. Die Verzögerung ergab sich, weil die Verkäuferseite am 21. Dezember 1998 einen nochmals geänderten Vertragsentwurf vorlegte. Danach sollten ein Grundstück in M zu einem Kaufpreis von 1.507.336,33 DM zusätzlich in den Vertrag einbezogen und von der Z neben dem Kaufpreis von 40 Mio. $ Verbindlichkeiten von insgesamt 3.824.006,28 DM übernommen werden, die im Wesentlichen durch Grundschulden auf zu übertragenden Grundstücken abgesichert waren.

4 Im Kauf- und Übertragungsvertrag vom 29./30. Dezember 1998 akzeptierte die Käuferseite die zusätzlichen Forderungen der Verkäuferseite. Von dem für die Y vereinbarten Kaufpreis von 40 Mio. $ sollten 4,4 v.H. auf den vom V geschenkten Anteil des Klägers an der X entfallen.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen den Kläger zunächst mit Bescheid vom 20. April 2001 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und auf Grundlage des Stuttgarter Verfahrens Schenkungsteuer in Höhe von 5.369 DM fest. Nachdem das FA vom Verkauf der Y erfahren hatte, setzte es mit Änderungsbescheid vom 28. April 2003 wegen des Erwerbs des Klägers "zum 16.12.1998 (Schenkungsvertrag)" ausgehend von einem (Gesamt-)Verkaufspreis von 6.329.032,42 DM Schenkungsteuer gegen den Kläger in Höhe von 525.255 DM fest.

6 Einspruch und Klage, mit denen der Kläger sich gegen die Ableitung des Werts der Anteile an der X aus dem

Verkauf am 29./30. Dezember 1998 wandte, blieben im Wesentlichen ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 602 veröffentlichten Urteil nur insoweit statt, als nach seiner Auffassung die Schenkung am Bewertungsstichtag nach § 11 Abs. 2 Satz 1 des Bewertungsgesetzes in der vor dem Jahr 2009 geltenden Fassung (BewG) mit 4,4 v.H. von 40 Mio. $ zu bewerten sei. Die Bewertung der Anteile nach dem Stuttgarter Verfahren schloss es aus.

7 Mit seiner Revision rügt der Kläger Verletzung des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG. Die vom Bundesfinanzhof (BFH) entwickelten Voraussetzungen, unter denen ausnahmsweise der gemeine Wert nichtnotierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft auch bei einem Vertragsabschluss kurz nach dem Stichtag aus dem Verkauf abgeleitet werden könne, lägen nicht vor.

8 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Schenkungsteuerbescheid vom 28. April 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2006 aufzuheben.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Entscheidungsgründe des angefochtenen Urteils ergeben zwar eine Verletzung des bestehenden Rechts, die Vorentscheidung stellt sich selbst aber aus anderen Gründen als richtig dar, so dass die Revision zurückzuweisen ist (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 1. Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend darüber entscheiden zu können, was Gegenstand der Zuwendung des V an den Kläger vom 16. Dezember 1998 war.

12 a) Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG-- in der vor dem Jahr 2009 geltenden Fassung) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. auch § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--). Die Besteuerung richtet sich danach, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Zuwendung beim Beschenkten darstellt (BFH-Urteil vom 9. November 1994 II R 87/92, BFHE 176, 53, BStBl II 1995, 83). Dementsprechend bestimmt sich der steuerpflichtige Erwerb gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nach der Bereicherung des Erwerbers und knüpft die Wertermittlung (§ 11 ErbStG) über § 9 Abs. 1 Nr. 2, § 12 Abs. 1 bis 6 ErbStG an den Gegenstand an, über den der Beschenkte endgültig verfügen kann (BFH-Urteile in BFHE 176, 53, BStBl II 1995, 83; vom 26. September 1990 II R 50/88, BFHE 162, 139, BStBl II 1991, 32; vom 6. März 1985 II R 114/82, BFHE 143, 287, BStBl II 1985, 380 zu II.a am Ende, und vom 30. Januar 1968 II 49/64, BFHE 91, 431, BStBl II 1968, 371).

13 Es ist nicht erforderlich, dass der Gegenstand, um den der Beschenkte bereichert wird, sich vorher in derselben Gestalt im Vermögen des Schenkers befunden hat und wesensgleich übergeht, "Entreicherungsgegenstand" und "Bereicherungsgegenstand" brauchen nicht identisch zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1996 II R 51/95, BFHE 180, 174, BStBl II 1996, 548, mit weiteren Hinweisen). Danach kann in der Hingabe von Vermögensgegenständen mittelbar die Schenkung eines anderen Vermögensgegenstandes gesehen werden. Dies setzt voraus, dass der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker über das ihm unmittelbar Zugewendete nicht, sondern (erst) über das Surrogat desselben, z.B. über den Verkaufserlös verfügen kann; denn in diesem Fall ist der Beschenkte nicht um das unmittelbar Hingegebene, sondern erst um den Verkaufserlös bereichert. Dies gilt nicht nur für die Fälle der mittelbaren Grundstücksschenkung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 180, 174, BStBl II 1996, 548, sowie BFH-Urteile vom 12. Dezember 1979 II R 157/78, BFHE 129, 507, BStBl II 1980, 260; vom 3. August 1988 II R 39/86, BFHE 154, 383, BStBl II 1988, 1025), sondern generell bei mittelbarer Schenkung aller als Zuwendungsobjekt in Betracht kommenden Gegenstände oder Rechte (vgl. zum Gesellschaftsanteil als Zuwendungsobjekt: Meincke, Erbschaftsteuergesetz, 15. Aufl., § 7 Rz 18; Moench/Weinmann, Erbschaftsteuergesetz, § 7 Rz 24).

14 b) Im Streitfall ist das FG ohne weitere Prüfung davon ausgegangen, V habe dem Kläger die Anteile an der X geschenkt, obwohl nach den gesamten Umständen, insbesondere unter dem Eindruck der schon fast zum Abschluss gelangten Verkaufsverhandlungen die Annahme nahe gelegen hätte, dass der Kläger im Verhältnis zu V über die Anteile an der X nicht mehr verfügen durfte, sondern sich den Verfügungen des V über die Y, zu der die X gehörte,

unterzuordnen hatte. Feststellungen zu den Verfügungsmöglichkeiten des Klägers im Verhältnis zu V hat das FG nicht getroffen, so dass die Vorentscheidung an einem Sachaufklärungsmangel leidet.

15 2. Gleichwohl kommt das FG zu einem zutreffenden Ergebnis, indem es die Schenkung des V an den Kläger mit 4,4 v.H. von 40 Mio. $ bewertet hat. Denn zu diesem Ergebnis gelangt man unabhängig davon, ob V dem Kläger die Anteile an der X als solche oder --im Hinblick auf die besonderen Umstände-- einen Verkaufserlösanteil geschenkt haben sollte.

16 a) Hat V dem Kläger am 16. Dezember 1998 50 v.H. der Anteile an der X geschenkt, so ist der auf den 16. Dezember 1998 festzustellende gemeine Wert aus dem Anteilsverkauf vom 29./30. Dezember 1998 abzuleiten und mit 4,4 v.H. von 40 Mio. $ der Besteuerung zugrunde zu legen.

17 aa) Maßgeblicher Bewertungsstichtag für die Anteilsschenkung ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, das ist hier der 16. Dezember 1998. Denn an diesem Tage wurde die Zuwendung durch Abtretung der Anteile nach §§ 398, 413 BGB ausgeführt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

18 bb) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften, für die ein Börsenkurs nicht besteht, in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten ist, die weniger als ein Jahr vor dem maßgebenden Bewertungsstichtag liegen. Es genügt auch der Verkauf eines einzigen Anteils, wenn Gegenstand dieses Verkaufs nicht nur ein Zwerganteil ist, dessen Verkaufspreis für den gemeinen Wert der übrigen Anteile nur einen begrenzten Aussagewert hat (BFH-Urteile vom 2. November 1988 II R 52/85, BFHE 155, 121, BStBl II 1989, 80, und vom 5. März 1986 II R 232/82, BFHE 146, 460, BStBl II 1986, 591).

19 Voraussetzung für die Ermittlung des gemeinen Werts aus Verkäufen ist, dass es sich nicht um einen Verkauf handelt, der erst nach dem maßgebenden Bewertungsstichtag zustande gekommen ist. Nur ausnahmsweise kann der gemeine Wert aus einem Verkaufsabschluss kurz nach dem Bewertungsstichtag abgeleitet werden, wenn die Einigung über den Kaufpreis schon am Bewertungsstichtag herbeigeführt war (BFH-Urteil vom 30. Januar 1976 III R 74/74, BFHE 118, 234, BStBl II 1976, 280). Wurde die Einigung über den Kaufpreis zwar erst kurz nach dem Feststellungszeitpunkt im Rahmen des Abschlusses des Kaufvertrages erzielt, stand zum Feststellungszeitpunkt aber bereits ein Mindestkaufpreis fest, ist der Bewertung dieser und nicht mehr der nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelte niedrigere Anteilswert zugrunde zu legen; denn der Mindestkaufpreis spiegelt den gemeinen Wert, der nach § 11 Abs. 2 BewG Maßstab und Ziel der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist, weit besser wider als der nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelte Anteilswert. Der gemeine Wert, der nach § 9 Abs. 1 BewG im Regelfall der Bewertung zugrunde zu legen ist, wird gemäß § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 155, 121, BStBl II 1989, 80; BFH-Beschluss vom 23. Juni 1999 X B 103/98, BFH/NV 2000, 30).

20 Die Einigung über den Mindestkaufpreis muss dabei am Stichtag nicht rechtsverbindlich sein, um Grundlage für die Ableitung des gemeinen Werts der Anteile sein zu können. Es reicht vielmehr aus, wenn aufgrund von Verkaufsverhandlungen vor dem Stichtag eine Verständigung über den Mindestkaufpreis herbeigeführt wurde, dieser beim Verkauf der Anteile kurze Zeit nach dem Stichtag nicht unterschritten wurde und als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ausgehandelt angesehen werden kann (BFH-Urteil vom 11. November 1998 II R 59/96, BFH/NV 1999, 908). Die Festlegung des Zeitpunkts, zu dem der Mindestkaufpreis als vereinbart anzusehen ist, ist dabei Tatfrage (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 121, BStBl II 1989, 80; BFH-Beschluss in BFH/NV 2000, 30). Es ist insoweit Aufgabe des FA bzw. des FG, Feststellungen dazu zu treffen, ob bzw. wann die Vertragsparteien eine Verständigung über den Mindestkaufpreis erzielt haben. An die entsprechenden Tatsachenfeststellungen ist der BFH als Revisionsgericht nach Maßgabe des § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

21 cc) Nach den Feststellungen des FG hatten sich die Preisvorstellungen beider Vertragsparteien bereits am 16. Dezember 1998 bezogen auf einen Betrag von 40 Mio. $ so weit verdichtet, dass mindestens dieser Betrag als Kaufpreis gezahlt werden sollte. Diese Einschätzung lässt keine Rechtsfehler, insbesondere keine Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen. Entgegen der Auffassung des Klägers widerspricht es nicht allgemeiner Erfahrung, dass sich während länger andauernder Vertragsverhandlungen bereits vor endgültigem Vertragsabschluss ein Preis ergeben kann, der bei Zustandekommen des Verkaufs mindestens gezahlt werden soll, während ansonsten noch offen ist, ob es wegen weiterer noch offener Verhandlungspunkte überhaupt zum Vertragsabschluss kommt. Aus dem vom FG festgestellten Verhandlungsablauf lässt sich vielmehr erkennen, dass zum Bewertungsstichtag bereits beidseitig ein Mindestkaufpreis akzeptiert war.

22 Das FG ist auch ohne Rechtsfehler der Einlassung des Klägers, der letztendlich vereinbarte Kaufpreis habe auf einem völlig neuen Verhandlungsansatz der Vertragsparteien beruht, nicht gefolgt. Es durfte insoweit darauf abstellen, dass die noch zu klärenden Punkte den bereits in der Vereinbarung vom 13. Dezember 1998 enthaltenen Mindestkaufpreis von 40 Mio. $ gerade nicht berührten. Es hat daraus nachvollziehbar und ohne Verletzung von Denkgesetzen oder Erfahrungssätzen abgeleitet, dass dieser Betrag nach dem 13. Dezember 1998 zwischen den Vertragsparteien nicht mehr klärungsbedürftig gewesen sei. Deshalb hat das FG zutreffend lediglich den zum 16. Dezember 1998 ermittelbaren Verhandlungsstand über einen Kaufpreis von 40 Mio. $ berücksichtigt und die Verbindlichkeiten von 3.824.006 DM sowie den zusätzlich vereinbarten Kauf des Grundstücks in M außer Acht gelassen.

23 Ebenfalls zutreffend hat das FG entschieden, dass von dem abgesprochenen Mindestkaufpreis ein Anteil von 4,4 v.H. auf den Kläger entfällt. Zwar stammt die von der Veräußererseite vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises erst vom 18. Dezember 1998; es ist aber davon auszugehen, dass der Kaufpreisanteil des Klägers am maßgeblichen Stichtag bereits festgestanden hat.

24 b) Sollte --was angesichts fehlender Sachverhaltsaufklärung offen bleiben muss-- Gegenstand der Zuwendung des V an den Kläger der auf diesen entfallende Verkaufserlös gewesen sein, wäre dieser ebenfalls mit mindestens 4,4 v.H. von 40 Mio. $ anzusetzen gewesen. Denn Forderungen sind mit dem Nennwert anzusetzen (§ 12 Abs. 1 Satz 1 BewG).

25 Darauf, dass die freigebige Zuwendung in diesem Fall erst nach dem 16. Dezember 1998 ausgeführt worden wäre, käme es nicht an, weil der angefochtene Änderungsbescheid diesen Umstand durch Inbezugnahme des Schenkungsvertrages vom 16. Dezember 1998 mit umfasst.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de