Urteil vom 19. Februar 2020, II R 32/17

Bindungswirkung eines rechtskräftigen Urteils zur Schenkungsteuer

ECLI:DE:BFH:2020:U.190220.IIR32.17.0

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 8, ErbStG § 15 Abs 2 S 1, ErbStG § 16, BGB § 80, BGB § 82 S 2, ZPO § 580, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 100 Abs 1 S 1, FGO § 110 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 17. Mai 2017, Az: 3 K 3247/15 Erb

Leitsätze

1. Hat das FG in einem rechtskräftigen Urteil einen Schenkungsteuerbescheid mit der Begründung aufgehoben, der vom Finanzamt besteuerte Erwerb sei weder für den im Bescheid genannten Zeitpunkt noch für einen späteren Zeitpunkt feststellbar, steht die Rechtskraft des Urteils einer erneuten Besteuerung dieses Erwerbs entgegen.

2. Eine nach dem FG-Urteil von den Beteiligten des Erwerbsvorgangs erstellte schriftliche Bestätigung des Erwerbs für den im aufgehobenen Bescheid genannten Zeitpunkt rechtfertigt nicht den Erlass eines neuen Steuerbescheids.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18.05.2017 - 3 K 3247/15 Erb, der Schenkungsteuerbescheid vom 22.06.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 14.09.2015 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Durch notarielle Urkunde vom 13.08.2008 errichtete A als Stifterin die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine inländische Stiftung. Erster Vorstand wurden die Stifterin und ihr Ehemann. Stiftungszweck ist die Förderung und Unterstützung der Familienmitglieder. Begünstigte waren zunächst die Stifterin, ihr Ehemann und ihre Tochter. Für den Fall der Geburt weiterer leiblicher Abkömmlinge der Stifterin war eine nach Generationen gestaffelte Begünstigung vorgesehen. Als Anfangsvermögen sicherte die Stifterin der Klägerin Aktien der TU AG zu. Am 05.11.2008 stimmten der Vorstand und der Aufsichtsrat der TU AG der Abtretung der Aktien mit Wirkung zum 01.11.2008 zu. Die zuständige Bezirksregierung erkannte die Klägerin am 28.07.2009 nach § 80 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) an.

2 Am 21.11.2008 gab die Klägerin im Hinblick auf einen Erwerb der Aktien bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Schenkungsteuererklärung ab. Als Verwandtschaftsverhältnis zur Schenkerin war "Tochter" angegeben.

3 Das FA hatte darauf mit dem --hier nicht streitgegenständlichen-- Bescheid vom 12.01.2011 Schenkungsteuer auf den Stichtag 13.08.2008 festgesetzt. Es hatte dabei den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. des Steuer-Euroglättungsgesetzes vom 19.12.2000 (BGBl I 2000, 1790 --ErbStG 2008--) für die übrigen Personen der Steuerklasse I in Höhe von 51.200 € berücksichtigt. Mit Einspruch und Klage hatte die Klägerin den Ansatz des für die Tochter maßgebenden Freibetrages in Höhe von 205.000 € nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG 2008 begehrt. Während des damaligen Klageverfahrens hatte die Klägerin erklärt, die Parteien seien von einer konkludent im Rahmen des Stiftungsgeschäfts stattgefundenen Abtretung der Aktien spätestens auf den 13.08.2008 ausgegangen.

4 Das Finanzgericht (FG), dem die Satzungen der Klägerin und der TU AG sowie die Beschlüsse des Vorstands und des Aufsichtsrats vorgelegen hatten, hob mit Urteil vom 11.11.2014 - 3 K 984/12 Erb den Bescheid auf. Die Entscheidungsgründe lauteten im Wesentlichen wie folgt:

"Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig, weil zum Stichtag 13.08.2008 das Aktienvermögen noch nicht auf die Klägerin übertragen worden ist. Die Formulierung in der Stiftungsurkunde beinhaltet nur die Zusage der Aktienübertragung, nicht dagegen die Aktienübertragung selbst. [...]

Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass es sich bei den zugesagten Aktien [...] um unverbriefte Aktien handele und dass deshalb für die Übertragung deren Abtretung ausreiche, hält der Senat das für zutreffend [...].

Jedoch ist ein Abtretungsgeschäft weder für den 13.08.2008, was auch unter den Beteiligten unstreitig ist, noch für einen anderen Zeitpunkt feststellbar. Auch wenn in den Genehmigungserklärungen des Aufsichtsrats und des Vorstands auf eine Übertragung der Aktien mit Wirkung vom 01.11.2008 Bezug genommen wird, fehlt es --insbesondere mangels jeglicher schriftlicher Dokumentationen-- an konkreten Anhaltspunkten dafür, dass entsprechende Abtretungserklärungen dieses Inhalts tatsächlich abgegeben worden sind. Allein die Tatsache, dass die beteiligten Personen, vor allem die Stifterin, davon ausgegangen sind, eine Abtretung sei formlos möglich und damit auch erfolgt, reicht für die Überzeugungsbildung des Senats von einer tatsächlich erfolgten Abtretung nicht aus.

Da bereits eine Abtretung nicht feststellbar ist, sind auch die Voraussetzungen des § 82 Satz 2 BGB für einen Vermögensübergang ipso iure nicht erfüllt. Der angefochtene Bescheid war deshalb aufzuheben."

5 Das FA hob den Bescheid vom 12.01.2011 seinerseits am 21.01.2015 auf.

6 Da das FG sich zu der materiell-rechtlichen Rechtsfrage, ob für die Bestimmung der Steuerklasse nur auf bereits lebende Bezugsberechtigte abzustellen sei, nicht geäußert hatte, kamen die Beteiligten überein, dass die mündliche Abtretung nachträglich schriftlich fixiert werde und ein neuer Bescheid ergehe.

7 Am 05.06.2015 ging bei dem FA ein Dokument vom 05.02.2015 ein, in dem die Stifterin und die Klägerin (vertreten durch die Stifterin und ihren Ehemann) unter einer "Präambel" bekundeten, sie seien sich einig, dass die Abtretung der Aktien mündlich unter dem 01.11.2008 erfolgt sei. Den Inhalt der mündlichen Abtretungserklärung gäben sie aus Klarstellungsgründen schriftlich wieder. Sodann folgt eine "Abtretungserklärung" des Inhalts, dass die Stifterin auf der Grundlage der Beschlüsse des Vorstandes und des Aufsichtsrates der TU AG vom 05.11.2008 und in Vollziehung des Stiftungsgeschäfts vom 13.08.2008, Aktien an der TU AG an die Klägerin abtrete.

8 Mit Bescheid vom 22.06.2015 setzte das FA für den Erwerb der Klägerin aus der Schenkung der Stifterin vom 05.11.2008 Schenkungsteuer in Höhe von ... € fest. Im Übrigen entsprach der Bescheid inhaltlich dem aufgehobenen Bescheid. Mit Einspruch und Klage machte die Klägerin geltend, für die Ermittlung des entferntest Berechtigten u.a. für Zwecke der Freibeträge i.S. von § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG 2008 i.V.m. § 16 ErbStG 2008 sei nur auf einen im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung bereits lebenden Destinatär abzustellen. Das FG hat die Klage abgewiesen. Berechtigter könne jeder sein, der Vermögensvorteile erlangen könne, auch wenn die Bezugsberechtigung in diesem Sinne erst in der Generationenfolge eintrete. Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1208 veröffentlicht.

9 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, die noch nicht geborenen Abkömmlinge zählten nicht zu den für die Bestimmung des Freibetrages maßgebenden Berechtigten.

10 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
den Schenkungsteuerbescheid vom 22.06.2015 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 14.09.2015 dahin zu ändern, dass die Schenkungsteuer unter Anwendung eines Freibetrages von 205.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG 2008) festgesetzt wird.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Das FA ist der Auffassung, "entferntest Berechtigter" sei nicht nur der "entferntest lebende Berechtigte", sondern auch derjenige, der es erst nach Errichtung der Stiftung mit der Generationenfolge werde.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass über den Antrag der Klägerin hinaus der angefochtene Bescheid aufzuheben ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Besteuerung einer etwaigen bis zum 11.11.2014 vollzogenen Abtretung von Aktien der TU AG von der Stifterin an die Klägerin nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG 2008 steht nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO die Rechtskraft des FG-Urteils vom 11.11.2014 - 3 K 984/12 Erb entgegen.

14 1. Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile, soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist, die Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger.

15 a) Für den sachlichen Umfang der Bindungswirkung eines rechtskräftigen Urteils ist der Begriff Streitgegenstand in § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO i.S. von "Entscheidungsgegenstand" zu verstehen. Dies ist die Teilmenge aller mit dem angefochtenen Verwaltungsakt erfassten Besteuerungsgrundlagen, über die das Gericht entschieden hat. Der sachliche Umfang der Bindungswirkung eines rechtskräftigen Urteils ergibt sich in erster Linie aus der Urteilsformel. Zu deren Auslegung sind erforderlichenfalls Tatbestand und Entscheidungsgründe heranzuziehen, ohne dass die Begründung eines Urteils als solche bzw. die Urteilselemente rechtskraftfähig wären (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.09.2016 - VIII R 16/14, BFH/NV 2017, 595, Rz 31, m.w.N.). Maßgebend ist allein, worüber das FG tatsächlich entschieden hat (BFH-Urteile vom 14.03.2006 - VIII R 45/03, BFH/NV 2006, 1448, unter II.2., und vom 12.01.2012 - IV R 3/11, BFH/NV 2012, 779, Rz 19, jeweils m.w.N.).

16 b) In zeitlicher Hinsicht bezieht sich die Rechtskraft einer gerichtlichen Entscheidung stets auf den Zeitpunkt, in dem sie ergeht. Erfasst werden nicht solche Veränderungen, die erst später eintreten (Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.1998 - 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509, unter III.1.a). Auf ihnen kann die Entscheidung nicht beruhen (vgl. BFH-Urteil vom 08.03.2017 - IX R 47/15, BFH/NV 2017, 1044, Rz 33).

17 c) Aus § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO ergibt sich nichts anderes. Nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO ist die Finanzbehörde an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der Aufhebung zugrunde liegt, an die tatsächliche so weit, als nicht neu bekannt werdende Tatsachen und Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen. Diese Regelung gilt jedoch nicht für solche Tatsachen oder Beweismittel, die den Entscheidungsgegenstand eines rechtskräftigen Urteils betreffen (BFH-Urteil vom 21.11.1989 - VII R 3/88, BFH/NV 1990, 650, unter II.2.). Entscheidungserhebliche Tatsachen, die zwischen den Beteiligten streitig waren und die vom FG deshalb nicht berücksichtigt wurden, weil einer der Beteiligten seiner prozessualen Pflicht, sich über die tatsächlichen Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß zu erklären, nicht nachgekommen ist, beseitigen die sachliche Bindung an das rechtskräftige Urteil nicht. Ebenso wie materiell überprüfte Verwaltungsakte nach Bestandskraft nicht deshalb berichtigt oder neu erlassen werden können, weil bereits bekannte Tatsachen nachgeschoben werden, ist es ausgeschlossen, auf diese Art und Weise die Bindungswirkung von rechtskräftigen Urteilen zu unterlaufen (BFH-Urteil in BFH/NV 1990, 650, unter II.2.). Die materielle Rechtskraft wäre ansonsten im Ergebnis zur Disposition der Beteiligten gestellt. Sie hätten es in der Hand, mit den gleichen Behauptungen erneute gerichtliche Entscheidungen über denselben Streitgegenstand zu erzwingen.

18 d) Hat das FG in einem rechtskräftigen Urteil einen Schenkungsteuerbescheid mit der Begründung aufgehoben, der vom FA besteuerte Erwerb sei weder für den im Bescheid genannten Zeitpunkt noch für einen späteren Zeitpunkt feststellbar, steht die Rechtskraft des Urteils einer erneuten Besteuerung dieses Erwerbs entgegen. Eine nach dem FG-Urteil von den Beteiligten des Erwerbsvorgangs erstellte schriftliche Bestätigung des Erwerbs für den im aufgehobenen Bescheid genannten Zeitpunkt rechtfertigt nicht den Erlass eines neuen Steuerbescheids. Denn der Erwerb war in diesem Fall bereits Gegenstand der rechtskräftigen finanzgerichtlichen Entscheidung. Dies gilt auch, wenn nicht der Erwerb als solcher, sondern nur die anzuwendende Steuerklasse zwischen den Beteiligten streitig war.

19 2. Nach diesen Maßstäben stand dem Bescheid vom 22.06.2015 die Rechtskraft des FG-Urteils vom 11.11.2014 - 3 K 984/12 Erb entgegen, das gegenüber dem FA als Beteiligten jenes Verfahrens Bindungswirkung entfaltet. Der Bescheid vom 22.06.2015 geht davon aus, dass zum 05.11.2008 die Abtretung der Aktien von der Stifterin an die Klägerin bewirkt wurde. Es war unzulässig, diese Annahme dem Bescheid zugrunde zu legen.

20 a) Das FG hatte im Urteil vom 11.11.2014 entschieden, dass keine wirksame Abtretung festgestellt werden könne. Es

hat diese Aussage tatsächlich zeitlich nicht eingeschränkt. Sie bezieht sich damit auf die gesamte Zeit bis zur Entscheidung und damit bis zum 11.11.2014. Das FG hatte zwar einleitend die Rechtswidrigkeit des zunächst erlassenen Bescheids vom 12.01.2011 --nur-- damit begründet, dass zum Stichtag 13.08.2008 das Aktienvermögen noch nicht auf die Klägerin übertragen worden sei. Es hat aber im Weiteren darüber hinaus ausgeführt, dass ein Abtretungsgeschäft weder für den 13.08.2008 noch für einen anderen Zeitpunkt feststellbar sei. Wenn das FG von dem Fehlen jeglichen Abtretungsgeschäfts für einen beliebigen Zeitpunkt --bis zur Entscheidung-- ausgeht, bedeutet das nicht nur, dass es aus Sicht des FG --bis zur Entscheidung-- kein auf den 13.08.2008 wirksames Abtretungsgeschäft gegeben habe, sondern dass es --bis zur Entscheidung-- überhaupt kein auf einen beliebigen Zeitpunkt wirksam gewordenes Abtretungsgeschäft gegeben habe. Auf derselben Grundlage fußen die Überlegungen des FG zu § 82 Satz 2 BGB.

21 b) Das Dokument vom 05.02.2015 über die mündliche und schriftliche Abtretung der Aktien durch die Stifterin an die Klägerin ist kein neu bekannt werdendes Beweismittel, das trotz der Rechtskraft der Vorentscheidung den Erlass des Bescheids vom 22.06.2015 über einen Erwerb von Aktien aus der Schenkung der Stifterin vom 05.11.2008 ermöglicht. Die schriftliche Bestätigung der Abtretung der Aktien im November 2008 wurde erst nach Ergehen der Vorentscheidung gefertigt und lag damit zum Zeitpunkt des Ergehens der Vorentscheidung nicht vor. Soweit die Klägerin mit dem Dokument vom 05.02.2015 sicherstellen wollte, dass die Steuerklasse für den --nach Ansicht beider Verfahrensbeteiligten-- im November 2008 erfolgten Erwerb der Aktien gerichtlich geklärt wird, reicht dies für den Erlass eines neuen Bescheids durch das FA nicht aus.

22 c) Etwas Abweichendes folgt nicht daraus, dass sich die Beteiligten nach Erlass des Urteils vom 11.11.2014 - 3 K 984/12 Erb bewusst auf die Erstellung dieses Dokuments geeinigt haben, um die ungeklärte Rechtsfrage betreffend die Freibeträge doch noch einer gerichtlichen Entscheidung zuzuführen. Die Rechtskraft ist nicht disponibel. Ob das Dokument Rechtswirkung jenseits des streitgegenständlichen Abtretungszeitraums (ex nunc) entfalten könnte, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.

23 3. Der BFH ist nicht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO gehindert, den angefochtenen Bescheid insgesamt aufzuheben. Zwar darf das Gericht nach dieser Vorschrift grundsätzlich nicht über das Klagebegehren hinausgehen. Auch wenn ein Kläger nur die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Abänderung eines Bescheids beantragt hat, kann der BFH aber den Bescheid insgesamt aufheben, wenn er zu dem Ergebnis gelangt, dass dieser insgesamt rechtswidrig ist (vgl. BFH-Urteile vom 25.04.2006 - X R 42/05, BFHE 212, 421, BStBl II 2007, 220, unter II.1., und vom 08.06.2017 - IV R 6/14, BFHE 258, 387, BStBl II 2017, 1053, Rz 24, jeweils m.w.N.). So verhält es sich hier. Die Rechtskraft ist nicht teilbar.

24 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de