Beschluss vom 08. April 2026, X B 45/25

Bewertung einer Sachspende; Vertrauensschutz

ECLI:DE:BFH:2026:B.080426.XB45.25.0

BFH X. Senat

EStG § 10b Abs 3, EStG § 10b Abs 4 S 1, BewG § 9, BewG § 11 Abs 2 S 3, AktG § 93 Abs 1 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 26. März 2025, Az: 7 K 3210/17 E

Leitsätze

1. NV: Wird der Wert eines ausgeprägt disquotal ausgestatteten GmbH-Anteils (hohe Beteiligung an einem künftigen Liquidationserlös, niedrige Beteiligung an Gewinn und Stimmrechten) in Anwendung der indirekten Methode ermittelt, indem der Anteil am Gesamtwert der GmbH nach Maßgabe der Gewinnbeteiligungsquote angesetzt und ein Zuschlag für die höhere Beteiligung am Liquidationserlös vorgenommen wird, kann der Zuschlag aus dem Ertragswert abgeleitet werden, wenn eine Liquidation aus Sicht des Bewertungsstichtags zeitlich in so großer und unabsehbarer Ferne liegt, dass der Substanzwert des Bewertungsstichtags keine nennenswerte Indizwirkung für einen künftigen Liquidationswert hat.

2. NV: Die Frage, ob die in der Zivilrechtsprechung unter dem Schlagwort "Business Judgement Rule" entwickelten Grundsätze zur Begrenzung der Haftung gesellschaftsrechtlicher Organe auch im Rahmen der Vertrauensschutzregelung des § 10b Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes anwendbar sind, könnte in einem künftigen Revisionsverfahren nicht geklärt werden, wenn im zugrunde liegenden Fall die grobe Fahrlässigkeit auch bei Anwendung der genannten Grundsätze zu bejahen wäre.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26.03.2025 - 7 K 3210/17 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind die Gesamtrechtsnachfolger des während des Klageverfahrens im zweiten Rechtsgang verstorbenen Erblassers (E). Dieser war als Treugeber wirtschaftlich zu 20 % an der X-Holding-GmbH beteiligt. Treuhänder und zivilrechtlicher Alleingesellschafter der X-Holding-GmbH war Herr X, ein Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

2 Mit notariellen Urkunden vom 04.12.2007 teilte X seine 100 %-Beteiligung an der X-Holding-GmbH in drei Geschäftsanteile auf. Dabei wurde ein Anteil, auf den 89 % des Stammkapitals entfielen, so ausgestattet, dass er nur noch jeweils 1 % des Jahresergebnisses und der Stimmrechte vermitteln sollte; bei der Beteiligung von 89 % am Liquidationserlös blieb es hingegen. Diesen Anteil übertrug X schenkweise an eine gemeinnützige Stiftung zur Erhöhung deren Grundstockvermögens. Die Änderung des Gesellschaftsvertrags hinsichtlich der Ausstattung der Geschäftsanteile an der X-Holding-GmbH wurde mit Eintragung in das Handelsregister am 28.12.2007 wirksam. Diese Eintragung war gleichzeitig aufschiebende Bedingung für das Wirksamwerden der Schenkung.

3 Die Stiftung erstellte für E eine Zuwendungsbestätigung über eine Sachzuwendung im Wert von 8.305.302 €, die

von X unterschrieben wurde. Dem lag eine Wertermittlung der X-GmbH Steuerberatungsgesellschaft zugrunde, deren Gesellschafter und damals einziger Geschäftsführer X war. Als Wertermittlungsstichtag war der 20.12.2007 --ein Datum, das vor dem Wirksamwerden der Änderung des Gesellschaftsvertrags liegt-- gewählt. Der Wert der auf die Stiftung übertragenen Beteiligung wurde auf der Grundlage des Stuttgarter Verfahrens mit 41.526.510 € (davon 20 % = 8.305.302 €) angegeben, ohne hierfür rechnerische Grundlagen anzuführen. Auf die Vorschrift des § 11 Abs. 2 Satz 3 des Bewertungsgesetzes in der damals geltenden Fassung (BewG a.F.), die die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens für ertragsteuerliche Zwecke ausschloss, ging die Wertermittlung nicht ein. Ebenso befasste sich die Wertermittlung nicht mit der stark disquotalen Ausstattung des auf die Stiftung übertragenen Anteils.

4 Der gewählten Gestaltung lagen Entwürfe eines externen Beraters (B) zugrunde, der als Rechtsanwalt und Steuerberater für eine größere Kanzlei tätig war. Dieser war ursprünglich damit beauftragt worden, Vorschläge für eine Umgestaltung der Beteiligungsstruktur der X-Holding-GmbH zu erarbeiten. Dies sollte verhindern, dass es mit dem Ableben eines Gesellschafters zu einer Zersplitterung des Beteiligungsvermögens kam. Zudem sollten hohe Abfindungsansprüche von Erben eines Gesellschafters sowie hohe Erbschaftsteuerzahlungen vermieden werden. B schlug zunächst die Beteiligung einer Management Holding GmbH, alternativ ein Doppelstiftungsmodell vor, jeweils mit disquotalen Gewinnbezugs- und Stimmrechten. Er stellte dies den Gesellschaftern in einer Besprechung am 02.11.2006 mittels einer Präsentation vor, deren Schwerpunkt auf gesellschafts- sowie erbschaftsteuerrechtlichen Fragen lag; spendenrechtliche Fragen wurden in dieser Präsentation nicht behandelt. Auf Seite 25 der Präsentation heißt es in Bezug auf die Höhe der Schenkungsteuer, die bei Übertragung eines Geschäftsanteils auf eine Familienstiftung anfallen würde, nach den Grundsätzen des H 106 der Erbschaftsteuer-Hinweise 2003 sei ein überproportionales Gewinnrecht zu berücksichtigen. Es folgte eine Beispielsrechnung nach Maßgabe des Stuttgarter Verfahrens.

5 Diese Vorschläge wurden allerdings nicht umgesetzt. Mit einem an X gerichteten Schreiben vom 07.11.2007 übersandte B die Entwürfe zu den später tatsächlich errichteten notariellen Urkunden und Verträgen. Er wies dabei ausdrücklich darauf hin, dass die gemeinnützige Stiftung an der Verminderung des Werts der ihr übertragenen Geschäftsanteile nicht mitwirken dürfe. Daher müssten die auf die Stiftung übertragenen Anteile im Zeitpunkt der Übertragung bereits mit dem verminderten Gewinnbezugsrecht ausgestattet sein.

6 Am 03.12.2007 fand eine abschließende Besprechung zwischen B und den fünf Gesellschaftern statt. In der vorbereitenden Präsentation wurde zunächst die Erbschaftsteuerbelastung ausführlich dargestellt. In Bezug auf den Spendenabzug heißt es, der gemeine Wert der Sachspende sei nach dem Stuttgarter Verfahren zu schätzen. Auf Seite 17 dieser Präsentation wurde die im Stuttgarter Verfahren vorgesehene Mischbewertung nach Maßgabe des Vermögenswerts und des Ertragshundertsatzes vorgenommen; hier floss die disquotale Ausstattung des Anteils mit ein. Auf § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG a.F. ging B in der Präsentation nicht ein.

7 Der Rechtsvorgänger des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) gewährte E zunächst einen erklärungsgemäßen Spendenabzug. In dem vorliegend angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid vom 22.12.2014 berücksichtigte er für die Zuwendung an die Stiftung hingegen nur noch einen Spendenabzug von 168.062 €.

8 Der Einspruch gegen den Änderungsbescheid blieb ebenso erfolglos wie das Klageverfahren im ersten Rechtsgang. Auf die Revision des E verwies der beschließende Senat die Sache an das Finanzgericht (FG) zurück (Senatsurteil vom 16.11.2022 - X R 17/20, BFHE 279, 44, BStBl II 2023, 484).

9 Im zweiten Rechtsgang gab das FG der weiterhin auf Berücksichtigung eines Spendenabzugs in Höhe von 8.305.302 € gerichteten Klage nur zu einem kleinen Teil statt. Es gewährte einen Spendenabzug von 194.463 €, den es wie folgt ermittelte:

- gesamter Ertragswert der X-Holding-GmbH (unstreitig)	92.601.573,00 €
- Anteil der Stiftung am Ertragswert nach Maßgabe ihres Gewinnbezugs- und Stimmrechts von 1 %	926.015,73 €
- 5 % Zuschlag für die höhere Beteiligung der Stiftung an einem künftigen Liquidationserlös	+ 46.300,79 €
- Gesamtwert des der Stiftung zugewendeten Anteils an der X-Holding-GmbH	972.316,52 €

- Anteil des E an der Zuwendung (20 %) 194.463,30 €

10 Aus Sicht des Bewertungsstichtags sei nicht innerhalb eines überschaubaren Zeitraums mit einer Liquidation der X-Holding-GmbH zu rechnen gewesen. Gleichwohl sei der Anteil der Stiftung nicht allein nach Maßgabe des mit ihm verbundenen Gewinnbezugs- und Stimmrechts zu bewerten, sondern ein Zuschlag für die wesentlich höhere Beteiligung an einem künftigen Liquidationserlös vorzunehmen. Dieser Zuschlag könne nicht auf der Grundlage des Substanzwerts bemessen werden, weil damit Gesichtspunkte der Ertrags- und Substanzbewertung vermischt würden. Auch entspreche der Substanzwert am 28.12.2007 nicht einem künftigen Liquidationswert. Vielmehr sei ein griffweiser Zuschlag auf den ermittelten Ertragswert anzusetzen, was im Leitfaden der Oberfinanzdirektionen Münster und Düsseldorf ausdrücklich vorgesehen sei. Die Untergrenze des Schätzungsrahmens liege bei dem anteiligen Stammkapital (22.250 €), weil ein potenzieller Erwerber infolge der Kapitalerhaltungsvorschriften insoweit sehr sicher mit einer Auskehrung rechnen könne. Dies entspreche einem Anteil von 2,4 % an dem auf die Stiftung entfallenden Ertragswert. Die Obergrenze des Schätzungsrahmens liege bei 5 %, weil der Bundesfinanzhof (BFH) vorgegeben habe, dass ein eventueller Zuschlag "nur sehr gering ausfallen" dürfe (Senatsurteil vom 16.11.2022 - X R 17/20, BFHE 279, 44, BStBl II 2023, 484, Rz 135). Aufgrund der extrem disquotalen Ausgestaltung erscheine es sachgerecht, an die obere Grenze des Schätzungsrahmens (5 %) zu gehen.

11 Dem E sei kein Vertrauensschutz in die Richtigkeit der Angaben in der Zuwendungsbestätigung zu gewähren. Allerdings sei ihm selbst keine grobe Fahrlässigkeit vorzuhalten. Aufgrund der Beratung durch B habe er nicht davon ausgehen können, dass das Stuttgarter Verfahren nicht anwendbar gewesen sei. Auch sei die disquotale Ausgestaltung der Anteile in den von B vorgelegten Unterlagen nicht vollständig ausgeblendet worden, sondern in der Präsentation im Rahmen einer Mischbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren bei der Festlegung des Ertragshundertsatzes berücksichtigt worden, wenn auch mit einer ganz erheblich anderen Gewichtung. Demgegenüber habe X grob fahrlässig gehandelt. Er hätte als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer wissen müssen, dass die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens für ertragsteuerliche Zwecke schon seit dem 13.12.2006 gesetzlich ausgeschlossen gewesen sei (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG a.F.) und daher auf die Anwendung eines rechtlich zulässigen Bewertungsverfahrens drängen müssen. Die grobe Fahrlässigkeit des X sei dem E zuzurechnen, da X als Treuhänder und Bevollmächtigter des E in die Abwicklung der Zuwendung eingeschaltet und insoweit Erfüllungsgehilfe gewesen sei. Eventuell abweichende straf- oder haftungsrechtliche Zurechnungsgrundsätze seien im Rahmen der Vertrauensschutzvorschrift des § 10b Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht anzuwenden.

12 Die Kläger begehren die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und eines Verfahrensmangels.

13 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Beschwerde ist unbegründet.

15 Keiner der von den Klägern geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.

16 1. Die von den Klägern zur Schätzung des Zuschlags für die Beteiligung am Liquidationserlös formulierte Rechtsfrage begründet keine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

17 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 05.11.2020 - X B 50/20, BFH/NV 2021, 290, Rz 7, m.w.N.). Eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt, erfüllt das Kriterium der Klärungsbedürftigkeit nicht (BFH-Beschluss vom 30.05.2025 - V B 61/23, BFH/NV 2025, 1039, Rz 12).

18 b) Die Kläger werfen die Rechtsfrage auf, ob sich bei disquotaler Ausgestaltung von Anteilen mit einem sehr geringen Gewinnbezugsrecht, aber einer sehr hohen Beteiligung am Liquidationserlös, wenn der Nachweis

einzelfallbezogener Umstände für eine zeitnahe Liquidation nicht gelingt, der gering anzusetzende Zuschlag für die hohe Beteiligung am Liquidationserlös im Rahmen der Ermittlung des gemeinen Werts nach § 9 BewG auf Grundlage eines Zuschlags auf den Substanzwert oder als Zuschlag auf den nach dem Gewinnbezugsrecht verteilten Ertragswert ermittelt. Hierzu erläutern sie, nach der Methodik des FG (griffweiser Zuschlag von 5 % des Ertragswerts) entfalle auf E lediglich ein Zuschlag von 9.260,16 €. Das FG hätte aber auch einen Zuschlag von 5 % auf den Substanzwert vornehmen können, der sich dann auf 548.273,96 € belaufen hätte.

19 c) Der Senat ist --mit der Beschwerdeerwiderung des FA-- der Auffassung, dass diese Rechtsfrage nicht klärungsbedürftig ist, weil sie von den Umständen des Einzelfalls abhängig ist. Für die fehlende Klärungsbedürftigkeit spricht bereits der --auch von den Klägern ausdrücklich gesehene-- Befund, dass die aufgeworfene Frage in der Literatur nicht diskutiert wird.

20 Die Kläger begehren nicht etwa die Anwendung einer anderen Schätzungsmethode als die vom FG gewählte, da ihre Frage sich --bei grundsätzlicher Anknüpfung an die vom FG herangezogene Methode der griffweisen Schätzung-- lediglich auf die Bemessungsgrundlage für den gegriffenen Zuschlag bezieht.

21 Im Rahmen einer griffweisen Schätzung sind beide Bemessungsgrundlagen möglich. Die von den Klägern präferierte Heranziehung eines Anteils am Substanzwert dürfte dann vorzuziehen sein, wenn eine Liquidation in nicht ganz weiter Ferne liegen könnte, da im Rahmen einer solchen Liquidation der Substanzwert eine größere Bedeutung erlangt. Im vorliegenden Fall war nach der --rechtlich bedenkenfreien und auch von den Klägern nicht in Zweifel gezogenen-- Würdigung des FG allerdings nicht innerhalb eines überschaubaren Zeitraums mit einer Liquidation der X-Holding-GmbH zu rechnen. Dann bestehen keine rechtlichen Bedenken gegen die Vornahme eines griffweisen Zuschlags auf den Ertragswert. Denn auch ein gedachter Erwerber (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG) hätte in einer solchen Situation keine Anhaltspunkte für die Höhe eines künftigen Liquidationserlöses und den anzusetzenden Abzinsungsfaktor. Das FG hat zutreffend gesehen, dass der griffweise Zuschlag eine unsichere Schätzungsmethode ist. Es hat allerdings angesichts der völligen Ungewissheit, die in Bezug auf den Zeitpunkt einer Liquidation und die Höhe eines künftigen Liquidationserlöses besteht, die Möglichkeit der Anwendung einer anderen (genaueren) Schätzungsmethode für ausgeschlossen erachtet. Diese Erwägungen sind sachgerecht. Sie schließen zwar nicht aus, innerhalb der zutreffend ausgewählten Methode der griffweisen Schätzung auch andere Parameter heranzuziehen. Die Wahl dieser Parameter ist aber eine Frage des Einzelfalls.

22 Die von den Klägern angenommene methodische Widersprüchlichkeit ist dem FG jedenfalls nicht vorzuhalten. Zwar mag der Substanzwert grundsätzlich zu präferieren sein, wenn es um die Schätzung der Höhe eines künftigen Liquidationserlöses geht. Im vorliegenden Fall lag eine Liquidation aus Sicht des Bewertungsstichtags nach der rechtlich bedenkenfreien Würdigung des FG aber zeitlich in so großer und unabsehbarer Ferne, dass der Substanzwert am Tag der Schenkung keine nennenswerte Indizwirkung für einen künftigen Liquidationswert an einem in ferner Zukunft liegenden Liquidationsstichtag hat.

23 2. Auch die im Zusammenhang mit der Übertragung der Grundsätze zur "Business Judgement Rule" aufgeworfene Rechtsfrage hat keine grundsätzliche Bedeutung.

24 a) Die Kläger formulieren hierzu die Rechtsfrage, welche abstrakten Anforderungen an eine Wissens- und Verschuldenszurechnung in Bezug auf das Vorliegen einer groben Fahrlässigkeit im Rahmen von § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG zu stellen sind, wenn eine grundsätzlich aufgrund ihrer Ausbildung fachlich gebildete Zurechnungsperson zur spendenrechtlichen Bewertung Rechtsrat eines anerkannten Spezialisten einholt und sich der eingeholte Rechtsrat im Nachhinein als nicht belastbar erweist. Sie erläutern dies dahingehend, dass zu klären sei, ob die zur gesellschaftsrechtlichen Organhaftung unter dem Schlagwort "Business Judgement Rule" entwickelten Grundsätze auch auf die Feststellung der groben Fahrlässigkeit im Rahmen des § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG übertragbar sind.

25 b) Zum einen wäre diese Rechtsfrage in einem künftigen Revisionsverfahren bereits nicht klärungsfähig. Denn sie setzt voraus, dass Rechtsrat von einem "anerkannten" Spezialisten eingeholt wurde. Das FG hat aber nicht festgestellt, dass es sich bei B um einen "anerkannten" Spezialisten handelte. Auch die Kläger haben keine Anhaltspunkte dafür vorgetragen, aus denen der Schluss gezogen werden könnte, dass B ein "anerkannter" Spezialist für Fragen der Bewertung einer Sachspende gewesen sei.

26 c) Darüber hinaus fehlt es aber auch deshalb an der Klärungsfähigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall, weil in einem solchen Verfahren offenbleiben könnte, ob die Grundsätze zur "Business Judgement Rule" auf die Fälle des § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG übertragbar sind, da das FG die hierzu ergangene Rechtsprechung der Zivilgerichte jedenfalls zutreffend auf den Streitfall angewendet hätte.

27 aa) Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft haben bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden (§ 93 Abs. 1 Satz 1 des Aktiengesetzes --AktG--). Wenn sie ihre Pflichten verletzen, sind sie der Gesellschaft zum Ersatz des daraus entstandene Schadens verpflichtet (§ 93 Abs. 2 Satz 1 AktG). In diesem Zusammenhang bestimmt § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG, dass eine Pflichtverletzung nicht vorliegt, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Information zum Wohle der Gesellschaft zu handeln.

28 Nach der von den Klägern herangezogenen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zur Geschäftsführerhaftung gegenüber der Gesellschaft bei deren Zahlungsunfähigkeit nach dem mittlerweile aufgehobenen § 64 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) kann sich der selbst nicht hinreichend sachkundige Geschäftsführer einer GmbH durch die Empfehlung eines externen Sachverständigen nur dann vom Vorwurf einer Pflichtverletzung entlasten, wenn der Geschäftsführer sich unter umfassender Darstellung der Verhältnisse der Gesellschaft und Offenlegung der erforderlichen Unterlagen von einer unabhängigen, für die zu klärenden Fragestellungen fachlich qualifizierten Person hat beraten lassen und das Prüfergebnis einer Plausibilitätskontrolle unterzieht (BGH-Entscheidungen vom 27.03.2012 - II ZR 171/10, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 1286, Rz 16; vom 26.01.2016 - II ZR 394/13, DStR 2016, 1480, Rz 34, und vom 24.09.2019 - II ZR 248/17, DStR 2020, 179, Rz 21). Denn es wäre nicht zu rechtfertigen, einem organschaftlichen Vertreter abzuverlangen, unabhängigen, fachkundigen Rat zur Klärung des Bestehens einer Insolvenzlage einzuholen und es ihm gleichwohl als schuldhaften Verstoß gegen seine Sorgfaltspflichten anzulasten, wenn er sich --trotz fehlender eigener ausreichender Sachkunde-- dem fachkundigen Rat entsprechend verhält (BGH-Urteil vom 14.05.2007 - II ZR 48/06, DStR 2007, 1174, Rz 18).

29 Diese Grundsätze sind auf die Haftung von Vorstandsmitgliedern gegenüber der Gesellschaft nach § 93 AktG übertragen worden (BGH-Urteile vom 20.09.2011 - II ZR 234/09, DStR 2011, 2362, Rz 18, und vom 28.04.2015 - II ZR 63/14, DStR 2015, 1635, Rz 28, beide sogar mit dem Erfordernis einer "sorgfältigen Plausibilitätskontrolle"). Dabei beinhaltet die Plausibilitätsprüfung --deren Grundlage die unzutreffende Rechtsauskunft, nicht aber die wirkliche Rechtslage ist-- bei einem selbst nicht rechtskundigen Vorstandsmitglied nicht die rechtliche Überprüfung der erhaltenen Rechtsauskunft, sondern die Prüfung, ob dem Berater nach dem Inhalt der Auskunft alle erforderlichen Informationen zur Verfügung standen, er die Informationen verarbeitet hat und alle sich in der Sache für einen Rechtsunkundigen aufdrängenden Fragen widerspruchsfrei beantwortet hat oder sich aufgrund der Auskunft weitere Fragen aufdrängen (BGH-Urteil vom 28.04.2015 - II ZR 63/14, DStR 2015, 1635, Rz 33, 37). Die haftungsrechtliche Entlastung eines Vorstandsmitglieds setzt zudem Darlegungen zur sachlichen Unabhängigkeit des Beraters voraus; dieser muss seine Auskunft unbeeinflusst von unmittelbaren oder mittelbaren Vorgaben hinsichtlich des Ergebnisses erteilt haben, was Darlegungen zu den Umständen der Auftragserteilung und zum weiteren Verlauf erfordert (BGH-Urteil vom 28.04.2015 - II ZR 63/14, DStR 2015, 1635, Rz 36).

30 Auf solche Organmitglieder, die selbst fachkundig sind, lassen sich diese Grundsätze hingegen nicht übertragen. So kann sich ein Aufsichtsratsmitglied, das zugleich Rechtsanwalt ist, bei einer eindeutigen Rechtslage grundsätzlich nicht auf einen unverschuldeten Rechtsirrtum aufgrund einer entsprechenden Beratung berufen. Verfügt ein Aufsichtsratsmitglied über beruflich erworbene Spezialkenntnisse, unterliegt es insoweit, als sein Spezialgebiet betroffen ist, einem erhöhten Sorgfaltsmaßstab (zur Haftung von Aufsichtsratsmitgliedern nach § 116 i.V.m. § 93 AktG BGH-Urteil vom 20.09.2011 - II ZR 234/09, DStR 2011, 2362, Rz 28). Ebenso ist von einer GmbH-Geschäftsführerin, die als Volkswirtin mit langjähriger Geschäftsführungserfahrung zur Prüfung einer Bilanz in der Lage ist, zumindest eine gewisse Plausibilitätsprüfung einer Bilanz zu erwarten (vgl. das von den Klägern angeführte Urteil des Schleswig-Holsteinischen Oberlandesgerichts vom 11.02.2010 - 5 U 60/09, DStR 2010, 564, Rz 62).

31 bb) Vorliegend hat das FG den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass die Nichtbeachtung des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG a.F. durch X, den das FG zutreffend als Erfüllungsgehilfen des E in Bezug auf die Abwicklung der Spende angesehen hat, "eindeutig" als grob fahrlässig anzusehen ist und er spätestens im Rahmen der Präsentation am 03.12.2007 hätte darauf hinweisen und darauf drängen müssen, ein rechtlich zulässiges Bewertungsverfahren anstelle des Stuttgarter Verfahrens anzuwenden.

32 Diese Würdigung steht im Einklang mit den dargestellten Grundsätzen der BGH-Rechtsprechung zu § 64 GmbHG und § 93 AktG. X war als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer hinsichtlich der ertragsteuerrechtlichen Bewertung einer Sachzuwendung mit dem gemeinen Wert (§ 10b Abs. 3 EStG, § 9 BewG) selbst sach- und fachkundig. Die von den Klägern angeführte Rechtsprechung zum reduzierten Haftungsmaßstab organschaftlicher Vertreter nach § 64 GmbHG und § 93 AktG gilt lediglich für solche Vertreter, die selbst nicht fachkundig sind. Hingegen kann sich ein

fachkundiges Organmitglied bei einer eindeutigen Rechtslage grundsätzlich nicht durch einen fehlerhaften Rat eines Dritten entlasten.

33 Der Senat kann daher offenlassen, ob diese Grundsätze --die den Maßstab für die Haftung von Organmitgliedern für Schäden der von ihnen geleiteten Gesellschaft betreffen-- überhaupt auf § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG übertragbar sind, wo es nicht um eine Haftung für Dritten zugefügte Schäden geht, sondern um das Handeln im Rahmen des eigenen steuerrechtlichen Pflichtenkreises.

34 3. Ebenfalls keine grundsätzliche Bedeutung hat die Frage, ob eine Zurechnung fremden Verschuldens eines in die Abwicklung eingebundenen Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters auch dann angenommen werden kann, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen kein eigenes Verschulden vorzuwerfen ist und dieser neben der potenziellen Zurechnungsperson zum Großteil selbst in die maßgebenden Vorgänge, insbesondere die Entscheidung über die Umsetzung der Struktur auf Grundlage externer, von der potenziellen Zurechnungsperson personenverschiedener Beratung eingebunden war, er also seinen Handlungsrahmen durch die potenzielle Zurechnungsperson nicht in relevanter Weise erweitert hat. Diese Frage ist teils nicht klärungsbedürftig und im Übrigen nicht klärungsfähig.

35 a) Nicht klärungsbedürftig ist der erste Teil der Frage ("kann eine Zurechnung fremden Verschuldens eines in die Abwicklung eingebundenen Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters auch dann angenommen werden, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen kein eigenes Verschulden vorzuwerfen ist"). Es liegt in der Natur der Sache, dass eine Zurechnung fremden Verschuldens erst dann relevant wird, wenn dem Steuerpflichtigen kein eigenes Verschulden vorzuwerfen ist.

36 b) Der zweite Teil der Frage wäre in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall nicht klärungsfähig. Sie basiert auf der Wertung, dass der Steuerpflichtige seinen Handlungsrahmen durch die potenzielle Zurechnungsperson nicht in relevanter Weise erweitert hat. Diese Wertung lässt sich allerdings aus den Feststellungen und Würdigungen des FG --wie auch das FA in der Beschwerdeerwiderung zutreffend anführt-- nicht ableiten. Das FG hat den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass E ein rechtlicher Laie gewesen sei und ihm selbst keine grobe Fahrlässigkeit hinsichtlich der Bewertung der Sachzuwendung vorzuhalten sei. Im Zusammenhang mit seiner weiteren Würdigung, wonach X mit Wissen und Wollen des E tätig geworden sei, hat das FG dann ausgeführt, E sei aufgrund seiner Teilnahme an einzelnen Vorbesprechungen (am 02.11.2006 und am 03.12.2007) sowie der ihm vorliegenden Vertragsentwürfe und der zusammenfassenden Präsentation des B "umfassend über den Vorgang informiert" gewesen.

37 Hieraus kann allerdings keinesfalls der Schluss gezogen werden, E habe seinen Handlungsrahmen durch die "potenzielle Zurechnungsperson" (hier X) nicht in relevanter Weise erweitert. Im Gegenteil war der nach den Feststellungen des FG in Rechts- und Bewertungsfragen unkundige E auf die fachliche Expertise des X angewiesen, um die Gestaltung umzusetzen.

38 Soweit die Beschwerdebegründung auf eine Fundstelle aus der Kommentarliteratur Bezug nimmt (Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG Rz 148), geht es dort um einen anderen Sachverhalt. Dort wird im Zusammenhang mit der Haftungsregelung des § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG die Frage aufgeworfen, ob einem selbst nicht grob fahrlässig handelnden ehrenamtlichen Vereinsvorstand das grob fahrlässige Handeln eines Steuerberaters zugerechnet werden kann. Das FG hat X allerdings nicht etwa deshalb als Erfüllungsgehilfen des E angesehen, weil X Steuerberater und Wirtschaftsprüfer war, sondern weil E ihn in die Abwicklung der Spende eingeschaltet hatte.

39 4. Auch der von den Klägern gerügte Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) in Gestalt einer Nichtberücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist dem FG tatsächlich nicht unterlaufen.

40 Die Kläger machen geltend, das FG habe den Umstand, dass die disquotale Ausgestaltung der Anteile in der Präsentation des B am 03.12.2007 nicht ausgeblendet worden sei, nur in Bezug auf E entlastend berücksichtigt, nicht aber in Bezug auf X. Es habe den Vorwurf der groben Fahrlässigkeit insoweit vielmehr allein auf die Nichtbeachtung des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG a.F. und seine Qualifikation als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater gestützt.

41 Indes genügte im Streitfall für die Annahme grober Fahrlässigkeit nach der --insoweit maßgeblichen, aber auch zutreffenden-- Würdigung des FG schon die Nichtbeachtung einer eindeutigen und einschlägigen gesetzlichen Vorschrift durch einen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Ob dem X mit der Außerachtlassung der --sehr--

ausgeprägten disquotalen Ausgestaltung der Anteile ein weiteres grob fahrlässiges Handeln anzulasten war, ist danach für die Beurteilung des Streitfalls nicht erheblich.

42 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

43 6. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de