

Zuwendungen an Sportverein trotz Einflussnahme auf Mannschaftsaufstellung als Schenkung zu qualifizieren

BFH, Urteil v. 15.03.2007, Az. II R 5/04

Gründe:

I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) engagierte sich seit vielen Jahren finanziell bei einem Sportverein, zu dem mehrere in verschiedenen Ligen spielende Mannschaften gehörten. Den Rahmen seines finanziellen Engagements stimmte er mit dem ersten Vorsitzenden des Vereins jeweils vor Beginn einer neuen Spielzeit ab. Dabei ging es in erster Linie um die Finanzierung der Ablösesummen für Spielereinkäufe und die Höhe der laufenden Gehälter und Prämien für Spieler und Trainer der ersten Mannschaft. Welche Spieler verpflichtet werden konnten, hing maßgeblich davon ab, zu welchen finanziellen Zugeständnissen der Kläger bereit war. Der konkrete Vertragsabschluss mit den Spielern war dann Aufgabe der Vereinsführung. Für einen erheblichen Teil der Spielergehälter führte der Verein weder Lohnsteuern noch Sozialversicherungsbeiträge ab.

Während der laufenden Spielzeit teilte der Vereinsvorsitzende dem Kläger mindestens einmal monatlich den gesamten nicht von sonstigen Einnahmen gedeckten Finanzbedarf des Vereins mit. Der Kläger übergab dem Vereinsvorsitzenden daraufhin einen Scheck über diese Summe, mitunter auch Bargeld. Sofern nicht vorhergesehene außergewöhnliche Aufwendungen anfielen, wandte sich der Vereinsvorsitzende ebenfalls an den Kläger, der dann jeweils entschied, ob er auch für diese aufkommen wollte. Im Zeitraum von 1 bis 10 stellte der Kläger dem Verein durch mehr als 100 Einzelzahlungen einen Gesamtbetrag von ... DM zur Verfügung. Einige dieser Zuwendungen in einer Gesamthöhe von ... DM wurden im Wege des Durchlaufspendenverfahrens über die zuständige Gemeinde geleistet, die dafür Spendenbescheinigungen für einkommensteuerliche Zwecke ausstellte, vom Verein aber sogleich wieder an den Kläger zurückgezahlt.

Im Anschluss an Steuerfahndungsprüfungen beim Kläger und beim Verein erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 19. November 1990 gegen den Kläger für den Erwerb des --mittlerweile zahlungsunfähigen-- Vereins aus den Jahren 1 bis 6 einen Schenkungsteuerbescheid über ... DM. Darin wurde die Höhe des Erwerbs mit ... DM beziffert und zur Begründung auf den Steuerfahndungsbericht verwiesen, der für jedes Kalenderjahr einen Gesamtbetrag der Zuwendungen feststellte.

Während des nachfolgenden Klageverfahrens stellte das FA auf einen entsprechenden Hinweis des Finanzgerichts (FG) am 18. Januar 2002 die Nichtigkeit des Bescheids für die Jahre 1 bis 6 fest. Es erließ am 11. Juni 2002 neue Schenkungsteuerbescheide gegen den Kläger. In jedem dieser Bescheide war für jeweils ein Kalenderjahr der Gesamtbetrag der im Steuerfahndungsbericht für dieses Jahr ausgewiesenen Netto-Zahlungen sowie die sich unter Berücksichtigung von Vorerwerben ergebende Schenkungsteuer --zusammengefasst für alle Erwerbe eines Kalenderjahres-- angegeben. Gegen diese Bescheide erhob der Kläger mit Zustimmung des FA Sprungklage.

Für die in den Jahren 7 bis 10 geleisteten Zuwendungen hatte das FA bereits am 23. November 1990 Schenkungsteuerbescheide gegen den Kläger erlassen.

Das FG gab den Klagen, die sich gegen die den Zuwendungszeitraum von 1 bis 10 erfassenden Schenkungsteuerbescheide richteten, teilweise statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2004, 664). Es hielt die angefochtenen Bescheide für inhaltlich hinreichend bestimmt, da zwischen den Beteiligten kein Streit über die Zusammensetzung der Zuwendungssummen bestanden habe. Als Gegenstand der Zuwendung sei die jeweilige Hingabe von Bargeld oder eines Schecks anzusehen. Die vom FA angesetzten Werte seien allerdings um jährlich ... DM zu mindern, weil in Höhe dieses Betrages Werbemaßnahmen des Vereins als Gegenleistung anzusehen seien. Zudem seien die seit dem ... erbrachten Zuwendungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) insoweit steuerfrei, als sie tatsächlich im Amateur- und Jugendbereich verwendet worden seien, weil nach dem ... keine Verstöße des Vereins gegen die Rechtsordnung mehr hätten festgestellt werden können. Danach ergab sich aus den im Jahr ... geleisteten Zuwendungen kein steuer-

pflichtiger Erwerb mehr; für die von ... geleisteten Zuwendungen kam das FG zu einem geringeren steuerpflichtigen Erwerb.

Im Revisionsverfahren ist zunächst ein Gerichtsbescheid ergangen, in dem der erkennende Senat die angefochtenen Bescheide mangels hinreichender inhaltlicher Bestimmtheit als nichtig angesehen hat. Nachdem hiergegen beide Beteiligte mündliche Verhandlung beantragt hatten, hat das FA am 2. März 2006 neue Schenkungsteuerbescheide gegen den Kläger erlassen. Jeder dieser ... Bescheide erfasst nur noch eine einzelne Zahlung des Klägers unter Angabe des jeweiligen Zahlungsdatums. Die vom FG angenommenen Gegenleistungen des Vereins (Werbeleistungen, Auskehrung vereinnahmter Ablösesummen) wurden von den Einzelzuwendungen in dem Verhältnis abgezogen, in dem die für das jeweilige Kalenderjahr angenommenen Gegenleistungen zur Summe aller Zahlungen des Klägers in diesem Kalenderjahr standen. Für die Zahlungen ab dem ... gewährte das FA --entsprechend den Ausführungen des FG-- zudem anteilig die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG. Von dem Erlass von Bescheiden für weitere ... Zahlungen sah das FA ab, weil es insoweit die genauen Zahlungsdaten nicht mehr hat feststellen können.

Daraufhin haben die Beteiligten hinsichtlich der Bescheide, die für die in den Jahren 7 und 8 geleisteten Zuwendungen ergangen sind, übereinstimmend den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt.

Hinsichtlich der in der Zeit von 1 bis 6 geleisteten Zuwendungen ist der Kläger der Auffassung, der ursprünglich ergangene Schenkungsteuerbescheid vom 19. November 1990 sei wirksam gewesen. Einer Nichtigkeit dieses Bescheids wegen inhaltlicher Unbestimmtheit stehe entgegen, dass dieser Mangel unter Berücksichtigung der seinerzeit geübten Praxis der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen nicht offenkundig i.S. des § 125 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) gewesen sei. Mit der Aufhebung dieses Bescheids durch das FA im Jahr 2002 sei Unanfechtbarkeit i.S. des § 171 Abs. 5 AO und damit Festsetzungsverjährung eingetreten. In materiellrechtlicher Hinsicht rügt der Kläger, in den Bescheiden seien nicht die richtigen Zuwendungsgegenstände erfasst worden. Auch habe das FG rechtsfehlerhaft die Unentgeltlichkeit der Zuwendungen bejaht.

Der Kläger beantragt, ...

Das FA beantragt, ...

II.

Die Revision ist begründet; sie führt bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils, soweit es vom Kläger angefochten worden ist.

Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, soweit es die Zuwendungen aus den Jahren 1 bis 6 betrifft, weil ihm nach Erlass der im Revisionsverfahren ergangenen Bescheide vom 2. März 2006 nicht mehr existierende Bescheide zugrunde liegen. Da sich hinsichtlich der streitigen Punkte durch die neuen Bescheide keine Änderungen ergeben, die über den Tenor des finanzgerichtlichen Urteils hinausgehen, und der Kläger auch keinen weitergehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung nach § 127 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats; sie fallen durch die Aufhebung des Urteils nicht weg, weil das finanzgerichtliche Verfahren nicht an einem Verfahrensmangel leidet (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. November 2003 IV R 31/02, BFHE 204, 166, BStBl II 2006, 7, unter I., m.w.N.).

Soweit das Verfahren nach Abgabe der teilweisen Erledigungserklärungen noch anhängig ist --d.h. für die Schenkungsteuerbescheide vom 2. März 2006 betreffend die von 1 bis 6 geleisteten Zuwendungen-- ist die Klage hinsichtlich ... der angefochtenen Einzelfestsetzungen insoweit begründet, als das FA § 14 Abs. 2 und § 18 ErbStG nicht angewendet hat. Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Dem Erlass der streitgegenständlichen Bescheide vom 2. März 2006 standen insbesondere die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung nicht entgegen.

1.

Das FA war nicht daran gehindert, während des Revisionsverfahrens neue --den Anforderungen von § 119 Abs. 1, § 157 Abs. 1 Satz 2 AO genügende-- Bescheide zu erlassen. Insbesondere war die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen, da die Voraussetzungen der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO weiterhin gegeben sind.

a)

Nach § 171 Abs. 5 AO läuft die Festsetzungsfrist im Falle von Ermittlungen der Fahndungsbehörden beim Steuerpflichtigen nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Unanfechtbarkeit in diesem Sinne tritt zwar durch die Aufhebung eines *wirksamen* Bescheids ein (zu § 171 Abs. 3 AO a.F. BFH-Urteil vom 16. Mai 1990 X R 147/87, BFHE 161, 398, BStBl II 1990, 942, unter 4.; zu § 171 Abs. 3a AO BFH-Entscheidungen vom 10. Mai 2002 VII B 244/01, BFH/NV 2002, 1125, und vom 5. Oktober 2004 VII R 77/03, BFHE 207, 504, BStBl II 2005, 122, unter II.2.; zu § 171 Abs. 4 AO BFH-Urteil vom 6. Mai 1994 VI R 47/93, BFHE 174, 363, BStBl II 1994, 715, unter 2.b), nicht jedoch durch die Aufhebung eines unwirksamen Bescheids (zu § 171 Abs. 4 AO BFH-Urteil in BFHE 174, 363, BStBl II 1994, 715, unter 2.d), weil ein solcher von vornherein nicht der Bestandskraft fähig ist.

b)

Der Bescheid vom 19. November 1990 war mangels hinreichender inhaltlicher Bestimmtheit (§ 119 Abs. 1 AO) nichtig (§ 125 Abs. 1 AO) und damit unwirksam (§ 124 Abs. 3 AO), weil ihm nicht zu entnehmen war, welche Lebenssachverhalte der Besteuerung unterworfen worden waren.

aa)

Mehrere Steuerfälle erfordern entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder --bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück-- die genaue Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände) dem Steuerbescheid zugrunde liegen (BFH-Urteile vom 9. Dezember 1998 II R 6/97, BFH/NV 1999, 1091, unter II.1.a; vom 2. Juli 2004 II R 74/01, BFH/NV 2004, 1511, unter II.1.a, und vom 22. September 2004 II R 50/03, BFH/NV 2005, 993, unter II.2.a). Dies ist unabdingbare Voraussetzung u.a. für die Bestimmung der Grenzen der Bestandskraft (BFH-Entscheidungen vom 5. Juli 1978 II B 50/77, BFHE 125, 312, BStBl II 1978, 542, und vom 15. Oktober 1980 II R 127/77, BFHE 131, 448, BStBl II 1981, 84).

bb)

Diesen Anforderungen wurde der für die Zuwendungen der Jahre 1 bis 6 erlassene zusammenfassende Schenkungsteuerbescheid vom 19. November 1990 nicht gerecht. Hierbei ist davon auszugehen, dass materiellrechtlich jede freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) einen eigenständigen steuerbegründenden Tatbestand (§ 38 AO i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) darstellt.

In dem Bescheid vom 19. November 1990 wurde die für alle Einzelzuwendungen des Zehn-Jahres-Zeitraums zusammenfassend vorgenommene Festsetzung lediglich mit dem Verweis auf den Steuerfahndungsbericht begründet. Diesem Bericht (Tz. 9 bis 12 sowie Anlage 2) lässt sich jedoch nicht entnehmen, welche Einzelvorgänge in die Ermittlung der für die jeweiligen Kalenderjahre ausgewiesenen Zuwendungssummen einbezogen worden sind.

Auch die im Steuerfahndungsbericht enthaltenen Weiterverweisungen auf anderweitige Unterlagen sind zur Erfüllung der gesetzlichen Bestimmtheitsanforderungen nicht geeignet. Soweit in Tz. 10 des Steuerfahndungsberichts für die Höhe der Zuwendungen im Zeitraum von ... auf --nicht näher bestimmte-- "Zahlen in der Buchführung" des Vereins verwiesen wird, genügt dies schon deshalb nicht für eine ausreichende Bezeichnung der von der Besteuerung erfassten Lebenssachverhalte, weil keinerlei Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Kläger im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Bescheids Zugriff auf Unterlagen der Vereinsbuchführung hatte.

Soweit für die Höhe der übrigen Zuwendungen auf --ebenfalls nicht näher bezeichnete-- "Unterlagen" des Klägers Bezug genommen wird, genügt diese Angabe ebenfalls nicht den Anforderungen des § 119 Abs. 1 AO. Zwar müssen die zur Bezeichnung der besteuerten Lebenssachverhalte notwendigen Angaben nicht zwingend im Steuerbescheid selbst enthalten sein; vielmehr kann auch auf Anlagen, Prüfungsberichte oder Unterlagen, die sich in den Händen des Steuerpflichtigen befinden, verwiesen werden (BFH-Entscheidungen in BFHE 125, 312, BStBl II 1978, 542; vom 20. Dezember 1985 VI R 146/80, BFH/NV 1986, 517, unter 2., und in BFH/NV 2005, 993, unter II.2.a). Wenn es sich aber --wie hier-- um Angaben handelt, die für einen Schenkungsteuerbescheid konstitutiv sind und dessen Tenorierung betreffen, ist nur eine Verweisung auf konkret bezeichnete Schriftstücke zulässig. Eine pauschale Verweisung auf "Unterlagen", die nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür erkennen lässt, um welche Unterlagen es sich handeln könnte, reicht nicht aus.

cc)

Gründe, die ausnahmsweise einen Verzicht auf die Bezeichnung der erfassten Lebenssachverhalte (Steuerfälle) in den zusammenfassenden Steuerbescheiden rechtfertigen könnten, liegen im Streitfall nicht vor.

Zwar hat der Senat im Urteil vom 12. Oktober 1983 II R 56/81 (BFHE 139, 432, BStBl II 1984, 140) entschieden, dass eine genaue Aufgliederung entbehrlich sei, wenn zwischen den Beteiligten keinerlei Streit darüber bestehe, welche Steuerfälle zusammengefasst worden seien. Diese --ohnehin nur einen von vornherein überschaubaren und klar abgrenzbaren Lebenssachverhalt betreffende-- Rechtsprechung ist auf Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerbescheide schon im Hinblick auf § 14 Abs. 1 ErbStG nicht übertragbar (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1091, unter II.1.a). Wegen der sich aus dieser Vorschrift ergebenden Berechnungs- und Differenzierungserfordernisse kommt es nicht darauf an, ob die Summe mehrerer zeitlich nacheinander vorgenommener Einzelzuwendungen --und damit der Bemessungsgrundlagen-- zwischen den Beteiligten unstrittig ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 1982 II R 145/81, nicht veröffentlicht --n.v.--, juris: StRE825051860). Denn die Anwendung des § 14 Abs. 1 ErbStG erfordert eine taggenaue Ermittlung des Zehn-Jahres-Zeitraums für jede Einzelzuwendung, die bei einer unaufgegliederten Zusammenfassung nicht möglich ist.

Die unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Zuwendungen kann auch nicht auf § 162 AO gestützt werden. Diese Vorschrift ermächtigt nur zur Schätzung, "soweit" Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden können. Vorliegend war die Ermittlung der einzelnen Zuwendungsbeträge und -zeitpunkte jedoch offenbar nicht mit besonderen Schwierigkeiten verbunden, wie sich aus dem Verweis des Fahndungsberichts auf entsprechende "Un-

terlagen" und aus den Feststellungen im Urteil des Landgerichts (LG) ergibt. Dann dürfen aber nicht die Jahresbeträge der Zuwendungen geschätzt werden.

dd)

Die fehlende Angabe der besteuerten Lebenssachverhalte führt zur Nichtigkeit des für die Zuwendungen der Jahre 1 bis 6 ursprünglich ergangenen Bescheids vom 19. November 1990. Dieser leidet an einem besonders schwerwiegenden und bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundigen Mangel i.S. des § 125 Abs. 1 AO, weil er die konstitutiven Anforderungen, die an den Inhalt eines Schenkungsteuerbescheids zu stellen sind, nicht erfüllt.

An der Offenkundigkeit dieses Mangels fehlt es nicht etwa deshalb, weil --wie der Kläger geltend macht-- die Zusammenfassung aller Zuwendungen in einem Bescheid jedenfalls noch im Jahr 1992 der ständig geübten und von leitenden Beamten der Oberfinanzdirektion (OFD) Köln und des Landesfinanzministeriums gebilligten Praxis der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen entsprochen habe. Ein schwerwiegender Mangel ist i.S. des § 125 Abs. 1 AO "offenkundig", wenn jeder verständige Dritte bei Unterstellung der Kenntnis aller in Betracht kommenden Umstände in der Lage ist, den Fehler der Verwaltungsmaßnahme in seiner besonderen Schwere zu erkennen (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2002 VII R 56/00, BFHE 199, 511, BStBl II 2003, 109, m.w.N.). Dies ist hier der Fall, weil ein verständiger Dritter dem Bescheid vom 19. November 1990 auch in Kenntnis aller Umstände nicht entnehmen könnte, welche einzelnen Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände) durch diesen Bescheid erfasst werden sollten.

Auch trifft die Ansicht des Klägers nicht zu, dass die unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid erstmals durch das BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1091 als nichtig angesehen worden ist und es aus diesem Grunde jedenfalls im Zeitpunkt des Erlasses des Schenkungsteuerbescheids vom 19. November 1990 an der Offenkundigkeit des Bestimmtheitsmangels fehlte. So war bereits in dem zur Erbschaftsteuer ergangenen BFH-Urteil vom 20. Februar 1980 II R 90/77 (BFHE 130, 176, BStBl II 1980, 414) unter Verweis auf den BFH-Beschluss in BFHE 125, 312, BStBl II 1978, 542 ausgeführt, dass die Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Steuerbescheid nicht untersagt ist, "solange ersichtlich ist, welche Steuerfälle im einzelnen zusammengefasst werden". Auf die mögliche Nichtigkeitsfolge bei unaufgegliederter Zusammenfassung mehrerer Rechtsvorgänge in einem Steuerbescheid hat der erkennende Senat auch bereits in seinem Beschluss vom 12. Oktober 1988 II B 85/88 (BFHE 154, 439) hingewiesen und dabei betont, dass die zur Gesellschaftsteuer ergangenen BFH-Entscheidungen vom 30. Januar 1980 II R 90/75 (BFHE 130, 74, BStBl II 1980, 316), in BFHE 131, 448, BStBl II 1981, 84, und in BFHE 139, 432, BStBl II 1984, 140 für alle Steuerarten allgemeine Rechtsprechungsgrundsätze zu den Anforderungen an den notwendigen Inhalt von Steuerbescheiden enthalten, mit denen mehrere selbständig steuerpflichtige Erwerbsvorgänge erfasst werden sollen. Besonders deutlich wird die Nichtigkeit eines inhaltlich nicht hinreichend bestimmten Bescheids schließlich auch in dem BFH-Urteil vom 25. September 1990 IX R 84/88 (BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120) ausgesprochen, wonach ein Verwaltungsakt an schweren und offenkundigen Mängeln leidet und deshalb nichtig ist, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird.

c)

Da die Aufhebung dieses unwirksamen Bescheids durch das FA während des ersten Klageverfahrens die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO nicht beendet hat, war beim Erlass der neuen Bescheide für die von 1 bis 6 geleisteten Zuwendungen am 11. Juni 2002 die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen. Diese Bescheide, die sich von dem ursprünglichen Bescheid vom 19. November 1990 lediglich darin unterscheiden, dass sie die Jahressummen aus dem Steuerfahndungsbericht übernehmen, ließen die besteuerten Lebenssachverhalte jedoch weiterhin nicht erkennen und waren daher ebenfalls unwirksam. Die während des Revisionsverfahrens erlassenen ... Bescheide vom 2. März 2006 sind gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 4 Nr. 2 FGO anstelle der unwirksamen Bescheide zum Gegenstand des Verfahrens geworden.

d)

Die Voraussetzungen des § 171 Abs. 5 AO sind auch im Übrigen erfüllt. Der Umfang der Ablaufhemmung nach dieser Vorschrift richtet sich danach, auf welche Steueransprüche sich die Prüfung während ihres Verlaufs tatsächlich erstreckt hat (BFH-Urteile vom 13. Februar 2003 X R 62/00, BFH/NV 2003, 740; vom 14. April 2005 XI R 83/03, BFH/NV 2005, 1961). Im Streitfall sind, wie sich aus dem Steuerfahndungsbericht vom ... ergibt, vor Ablauf der Festsetzungsfrist tatsächlich Ermittlungshandlungen hinsichtlich aller schenkungsteuerlichen Sachverhalte vorgenommen worden, für die die Schenkungsteuer durch die nunmehr angegriffenen Bescheide vom 2. März 2006 festgesetzt worden ist. Dass sich der Steuerfahndungsbericht vom ... auf eine Zusammenfassung der jährlichen Zuwendungssummen beschränkt und für die Einzelzuwendungen des Klägers auf anderweitige Unterlagen verwiesen hat, ist für die Anwendung des § 171 Abs. 5 AO unschädlich.

Der Anwendung des § 171 Abs. 5 AO steht auch nicht entgegen, dass das FA erstmals wirksame Bescheide erst am 2. März 2006 erlassen hat. Diese Vorschrift bestimmt keine Frist, innerhalb derer die Ermittlungsergebnisse nach Abschluss der Ermittlungen durch den Erlass von Steuerbescheiden auszuwerten sind. Auf § 171 Abs. 5 AO kann, weil die Vorschrift insoweit nicht lückenhaft ist, die Regelung des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO nicht analog angewendet werden; die zeitliche Reichweite der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 AO wird nur durch das Institut

der Verwirkung begrenzt (BFH-Urteil vom 24. April 2002 I R 25/01, BFHE 198, 303, BStBl II 2002, 586, unter 4.; Verfassungsbeschwerde durch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 5. November 2002 1 BvR 1461/02 nicht zur Entscheidung angenommen).

Die vom Kläger dagegen erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken teilt der Senat für den Streitfall schon deshalb nicht, weil den Bescheiden vom 2. März 2006 nicht etwa eine langjährige Untätigkeit des FA vorangegangen war, die eine "ewige Festsetzungsfrist" des § 171 Abs. 5 AO als Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und insbesondere das Gebot der Rechtssicherheit erscheinen lassen könnte (dazu etwa Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 74, m.w.N.; Birk/Naujok, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 349). Das FA hat den Steuerfahndungsbericht vom ... erstmals durch Erlass des Bescheids vom 19. November 1990 ausgewertet, den Steueranspruch von diesem Zeitpunkt ab beharrlich verfolgt und zu keiner Zeit die Vorstellung bei Kläger erweckt, es werde die Auswertung des Steuerfahndungsberichts nicht weiter betreiben. Aus diesen Gründen kann sich der Kläger auch nicht auf Verwirkung berufen.

2.

Die Bescheide vom 2. März 2006, die nunmehr Gegenstand des Verfahrens sind, sind wirksam, insbesondere inhaltlich hinreichend bestimmt. Sowohl der besteuerte Lebenssachverhalt als auch die für diesen Lebenssachverhalt festgesetzte Steuer sind jeweils angegeben; hinsichtlich der Höhe der angelegten Gegenleistung wird in den Bescheiden ausdrücklich auf das FG-Urteil Bezug genommen, was zulässig ist.

3.

Dass der Kläger erstmals im Revisionsverfahren den der Besteuerung zugrunde gelegten Sachverhalt hinsichtlich Zeitpunkt und Höhe der Zuwendungen pauschal bestreitet, ist unbeachtlich, weil der BFH an die entsprechenden Feststellungen des FG gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO).

Das FG hat die Höhe der in den Jahren 1 bis 6 geleisteten Zuwendungen durch Bezugnahme auf das Strafurteil des LG, in dem diese Zuwendungen nach Zeitpunkt und Höhe aufgeführt sind, festgestellt. Diese Bezugnahme war zulässig, obwohl das LG-Urteil bereits durch den Bundesgerichtshof aufgehoben worden war. Denn auf diesen Teil des festgestellten Sachverhalts bezog sich weder die Revision des Klägers zum BGH noch die Urteilsaufhebung; dort ging es vielmehr um die Zuordnung der --als solcher nicht streitigen-- Zahlungen zum Amateur- und Jugendbereich einerseits und zu sonstigen Tätigkeitsfeldern des Vereins andererseits. Das FG hat diese Urteilsaufhebung bei seiner Bezugnahme ausdrücklich gewürdigt.

Da Zeitpunkt und Höhe der Einzelzuwendungen im Fahndungs-, Einspruchs- und Klageverfahren zwischen den Beteiligten nicht streitig waren --was sich neben dem Fehlen entsprechender Einwendungen insbesondere daraus ergibt, dass der Kläger auf Bl. 2 seiner Klagebegründung vom ... ausdrücklich erklärt hatte, dass der Sachverhalt unstreitig sei--, bedurfte es für die Herbeiführung der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO über die genannten Bezugnahmen hinaus keiner zusätzlichen Feststellungen durch das FG.

Aus demselben Grund ist trotz des Erlasses neuer Bescheide im Revisionsverfahren eine Zurückverweisung nach § 127 FGO nicht erforderlich.

4.

Die Annahme von FA und FG, zu steuernder Lebenssachverhalt sei die Übergabe der einzelnen Schecks oder Bargeldbeträge, begegnet revisionsrechtlich keinen Bedenken.

a)

Als Zuwendungsgegenstand kommt der vom Kläger erklärte Verzicht auf den Rückzahlungsanspruch aus einem Darlehen entgegen der von ihm in einem früheren Verfahrensstadium vertretenen Ansicht schon deshalb nicht in Betracht, weil er --der Kläger-- in der mündlichen Verhandlung vor dem FG ausdrücklich erklärt hat, bereits bei der Hingabe der Geldmittel nicht mit Rückzahlungen gerechnet und die vorhandenen Darlehenserrlasserklärungen nur für den ... abzugeben zu haben.

b)

Im Revisionsverfahren vertritt der Kläger die Auffassung, als Zuwendungsgegenstand könne allenfalls eine jahresweise einheitliche Defizitdeckungszusage angesehen werden. Dies folge aus der Interessenlage des Vereins, der sich auf die bindende Wirkung dieser Zusage habe verlassen müssen, um seinerseits Verpflichtungen gegenüber den Spielern eingehen zu können.

Indes ist Gegenstand der Besteuerung im Falle der freigebigen Zuwendung erst die Ausführung der Zuwendung als solche; die Schenkungsteuer knüpft nicht bereits an die Abgabe des Versprechens einer unentgeltlichen Leistung an (BFH-Urteil vom 28. November 1967 II 72/63, BFHE 91, 104, BStBl II 1968, 239, unter I.1.). Eine Besteuerung vor Ausführung der Einzelleistungen kommt nur in Betracht, wenn ein Stammrecht zugewendet wird, das außerhalb des Leistungsversprechens selbst liegt und aus dem ohne Rückgriff auf das Schenkungsversprechen

die Pflicht zur Leistung der jeweils fälligen Raten fließt, wie es bei der Zuwendung einer Rentenschuld oder einer Leibrente der Fall sein kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 91, 104, BStBl II 1968, 239, unter I.1.). Daran fehlt es jedoch bei laufenden Zahlungen, die jeweils ohne vorherige rechtswirksame Verpflichtung (vgl. § 518 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) freiwillig erbracht werden (ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 993, unter II.2.b). Es genügt auch nicht, wenn der Geber lediglich gewillt ist, die seit vielen Jahren gewährten Unterstützungen weiter zu leisten, soweit es ihm möglich ist (Urteil des Reichsfinanzhofs --RFH-- vom 26. Juni 1941 IIIe 43/40, RStBl 1941, 766, unter 2.). Das vom Kläger angeführte BFH-Urteil vom 18. März 1981 II R 11/79 (BFHE 133, 221, BStBl II 1981, 532), das die Heilungsvorschrift des § 518 Abs. 2 BGB heranzieht, betrifft ausschließlich die Rechtsfrage, ob eine Zusammenrechnung mehrerer auf demselben Schenkungsversprechen beruhender Erwerbe mit teils positiven, teils negativen Steuerwerten zulässig ist, ändert aber nichts daran, dass auch in diesen Fällen nicht das Schenkungsversprechen besteuert wird, sondern erst die Ausführung der einzelnen Zuwendungen die Schenkungsteuer auslöst.

Aus demselben Grund geht auch der Hinweis der Revision auf die Rechtsprechung der Zivilgerichte fehl, wonach die Berufung einer Partei auf den Formmangel mit den Grundsätzen von Treu und Glauben unvereinbar sein kann, wenn es sich um eine besonders schwere Treuepflichtverletzung handeln würde oder die andere Partei dadurch in ihrer Existenz gefährdet wäre (z.B. BGH-Urteil vom 24. April 1998 V ZR 197/97, BGHZ 138, 339, unter II.5., m.w.N.). Auch in diesen Fällen wird das Rechtsgeschäft nicht etwa formwirksam; vielmehr ist einer Partei lediglich die nachträgliche Berufung auf den Formmangel verwehrt.

Weil danach bereits aus materiell-rechtlichen Gründen der Zeitpunkt der Finanzierungszusage schenkungssteuerrechtlich unbeachtlich ist, kommt es auf die vom Kläger in diesem Zusammenhang gerügten Verstöße gegen den klaren Inhalt der Akten nicht an.

c)

Es kann offen bleiben, ob die darüber hinaus vom Kläger vertretene Auffassung zutrifft, er habe dem Verein --entsprechend den zur mittelbaren Grundstücksschenkung entwickelten Grundsätzen-- nicht Geld, sondern die Nutzungsmöglichkeit einer attraktiven Mannschaft zugewendet ("mittelbare Mannschaftsschenkung").

Eine rechtliche Würdigung als mittelbare Schenkung hätte keine Auswirkungen auf die Festlegung des der Besteuerung zu unterwerfenden Lebenssachverhalts. Denn die Rechtsgrundsätze zur mittelbaren Schenkung führen nicht zu einer Auswechslung des zu erfassenden Lebenssachverhalts, sondern betreffen allein die Auslegung dessen, was nach dem Willen der Parteien mit dem --in den Bescheiden erfassten-- äußerlichen Vorgang der Geldübergabe als tatsächlich zugewendet gelten soll.

Selbst wenn eine Würdigung als mittelbare Schenkung die Annahme eines abweichenden Zeitpunkts der Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) mit sich bringen würde, hätte dies auf die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide keine Auswirkung, da diese allesamt nach dem spätesten denkbaren Steuerentstehungszeitpunkt ergangen sind.

5.

Die Annahme einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt voraus, dass die Leistung des Gebers als unentgeltlich anzusehen ist. Dies ist hier der Fall. Die Hingabe der einzelnen Scheck- oder Bargeldbeträge war weder synallagmatisch noch konditional oder kausal mit einer Gegenleistung des Vereins verknüpft.

a)

Bereits unter 4.a) wurde dargelegt, dass von vornherein kein Rückzahlungsanspruch aus einem angeblichen Darlehen bestand.

b)

Der Kläger hat sich mit seinen Zuwendungen auch keine gleichwertige Gewinnchance aus dem Anspruch auf Auskehrung zukünftiger Erlöse aus möglichen Transfers der mit seinem Geld erworbenen Spieler erkaufte. Die Vereinbarungen, die bei Hingabe der für den Erwerb von Spielern benötigten Beträge über die Rückzahlung etwaiger Erlöse aus den späteren Verkäufen dieser Spieler getroffen worden sind, werden vom FA und vom Kläger übereinstimmend als aufschiebend bedingte Rückzahlungsverpflichtungen i.S. des § 6 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) angesehen (für das FA Schriftsatz vom ..., für den Kläger ...), wogegen aus Rechtsgründen nichts einzuwenden ist. Tritt diese Bedingung --durch den Verkauf eines Spielers, dessen früherer Transfer zum Verein vom Kläger finanziert worden war-- ein, ist die Schenkungsteuerfestsetzung, die die vormalige Zuwendung des für den Erwerb des Spielers benötigten Betrages betrifft, auf Antrag zu berichtigen (§ 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG).

Im Übrigen spricht der gesamte tatsächliche Ablauf gegen ein solches Gegenseitigkeitsgeschäft: Weder sind in dem von den Feststellungen des FG erfassten Zeitraum von 1 bis 10 nennenswerte Beträge aus Ablösesummen realisiert worden noch liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass der Kläger nach den Erfahrungen aus den Jahren vor ... damit rechnen durfte, der Verein werde regelmäßig hohe Gewinne aus Spielerverkäufen erzielen.

c)

Werbeleistungen des Vereins können jedenfalls nicht über den vom FG bereits berücksichtigten Betrag von ... DM hinaus als Gegenleistung angesehen werden; insoweit ist der Senat an die tatsächlichen Feststellungen des FG gebunden.

d)

Die Aufstellung einer attraktiven Mannschaft ist auch nicht als kausale Gegenleistung des Vereins für die Zahlungen des Klägers anzusehen.

Im Ausgangspunkt zutreffend weist die Revision allerdings darauf hin, dass eine Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung im Sinne einer Entgeltlichkeit nicht nur durch synallagmatische oder konditionale, sondern auch durch kausale Verknüpfungen geschaffen werden kann (Beschluss des Reichsgerichts --RG-- vom 30. Januar 1940 GSZ 3/38, RGZ 163, 348, 356). Eine kausale Verknüpfung kann vorliegen, wenn die Bewirkung der erstrebten Gegenleistung Geschäftsgrundlage für die eigene Leistung ist (Kollhosser in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Aufl. 2004, § 516 BGB Rz 19). Es kann sich aber auch um eine Zweckschenkung handeln, die als unentgeltlich anzusehen ist. Die Abgrenzung ist nach dem Parteiwillen vorzunehmen: Je mehr die Zweckerreichung dem Interesse des Leistenden oder eines Dritten dient, desto näher liegt die Annahme einer kausalen Verknüpfung; je mehr die Zweckerreichung dem Interesse des Leistungsempfängers dient, desto näher liegt die Annahme einer Zweckschenkung (vgl. Kollhosser, a.a.O., § 525 BGB Rz 4).

Die vom Kläger herangezogene Rechtsprechung zur kausalen Verknüpfung der Leistung mit einer Gegenleistung betrifft --wie das FG zutreffend erkannt hat-- ausschließlich Fallgestaltungen, in denen der Empfänger zu einem Verhalten bewegt werden sollte, das seinem eigenen Willen nicht entsprach. Dies gilt auch für das RG-Urteil vom 16. September 1919 VII 164/19 (Das Recht 1919 Nr. 2102): Dort hatte ein Graf eine Zuwendung in eine Familienstiftung in dem Bewusstsein geleistet, dass sein Bruder nur aufgrund dieser Zuwendung zur Vornahme einer parallelen Zustiftung bewegt werden könne.

Hingegen lag im vorliegenden Fall das Innehaben einer spielstarken Mannschaft im ureigenen Interesse des Vereins selbst. Nach den genannten Kriterien handelte es sich damit um eine Zweckschenkung, bei der eine zweckwidrige Verwendung der Leistung allenfalls Anpassungsansprüche nach den Regeln über den Wegfall der Geschäftsgrundlage oder Bereicherungsansprüche ausgelöst hätte, die aber auch im zivilrechtlichen Sinne als unentgeltlich anzusehen war. Die Verwendung der Zuwendungen zur Mannschaftsverstärkung war zwar Geschäftsgrundlage für das Handeln des Klägers; dies hatte aber nur Auswirkungen auf das Behaltendürfen der Zuwendung bei vereinbarungsgemäßer Verwendung, ohne dass daraus ein eigenständiger Leistungsanspruch des Klägers folgte (ebenso für die Schenkungsteuerpflicht unbenannter Zuwendungen unter Ehegatten BFH-Urteil vom 2. März 1994 II R 59/92, BFHE 173, 432, BStBl II 1994, 366, unter II.1.f). Demgemäß sieht auch die Zivilrechtsprechung das Prämienversprechen des Förderers eines Vereins als --nicht von der Erbringung einer Gegenleistung abhängiges-- Schenkungsversprechen an (Oberlandesgericht --OLG-- München, Urteil vom 11. November 1982 24 U 114/82, Neue Juristische Wochenschrift 1983, 759).

Wäre die Auffassung des Klägers richtig, dass jede Geschäftsgrundlage bereits eine kausale Verknüpfung der hingegebenen Leistung mit einer --ggf. ideellen-- Gegenleistung bewirke, die zur Verneinung der Unentgeltlichkeit führe, könnte der typische Fall der mittelbaren Grundstücksschenkung nicht unter den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gefasst werden. Denn in einem solchen Fall stellt die Verwendung des hingegebenen Geldes zum Erwerb eines bestimmten Grundstücks immer --mindestens-- die Geschäftsgrundlage der Zuwendung dar; würde der Empfänger das Geld für andere Zwecke verwenden, hätte der Geber einen Rückforderungsanspruch. Gleichwohl schließt das Vorhandensein einer solchen Geschäftsgrundlage nach allgemeiner Auffassung die Unentgeltlichkeit nicht aus.

6.

Der Freigebigkeit (Unentgeltlichkeit) der Zuwendungen des Klägers, der nach den Feststellungen des FG Ehrenmitglied des Vereins war, steht auch nicht ein Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck entgegen. Allerdings geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine Zuwendung, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht, nicht als unentgeltlich anzusehen ist (BFH-Urteile vom 12. Juli 1979 II R 26/78, BFHE 128, 266, BStBl II 1979, 631, unter 1.a; vom 1. Juli 1992 II R 70/88, BFHE 168, 380, BStBl II 1992, 921, unter II.2.; zuletzt vom 24. August 2005 II R 28/02, BFH/NV 2006, 63, unter II.1.b aa).

Der Senat kann offen lassen, ob an der Gleichsetzung des Gemeinschaftszwecks mit einer Gegenleistung in dieser Allgemeinheit festzuhalten ist, und wie Leistungen, die ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft über seinen Beteiligungsanteil hinaus in das Gesellschaftsvermögen erbringt (disquotale Leistungen), schenkungsteuerrechtlich zu behandeln sind (die Steuerbarkeit bei der Gesellschaft bejahend RFH-Urteil vom 13. Dezember 1922 VI A 155/21, RFHE 11, 112, 116; verneinend R 18 Abs. 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 1999/2003; die Frage ausdrücklich offen lassend BFH-Urteile vom 25. Oktober 1995 II R 67/93, BFHE 179, 157, BStBl II 1996, 160, unter II.2.b, und vom 17. April 1996 II R 16/93, BFHE 180, 464, BStBl II 1996, 454, unter II.4.). Ebenso braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob "ordentliche", d.h. satzungsmäßige oder durch einen Beschluss der

Mitgliederversammlung verpflichtend festgelegte Beiträge an einen Verein der Schenkungsteuer unterliegen können.

Jedenfalls bei einem "außerordentlichen" (d.h. nicht satzungsmäßig oder allen Vereinsmitgliedern durch entsprechenden Beschluss auferlegten) Beitrag an einen Verein, der einer satzungsmäßigen Vermögensbindung unterliegt und seinen Mitgliedern keine Gewinnanteile zahlen darf, findet auch wirtschaftlich ein endgültiger Wertetransfer von dem leistenden Mitglied an den Verein statt. Anders als bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Gesellschafter sowohl Anspruch auf die laufenden Gewinne als auch auf die anteilige Zuweisung des Vermögens im Rahmen der Liquidation haben (für die GmbH § 29 bzw. § 72 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--), kann mit einer "außerordentlichen" Zuwendung an einen solchen Verein nicht zugleich die Hoffnung auf eine mittelbare Verbesserung der durch das Mitgliedschaftsverhältnis vermittelten eigenen Vermögenslage des Mitglieds verbunden sein.

Auch § 18 ErbStG spricht für den Willen des Gesetzgebers, Beiträge an Vereine, die nicht nur die Förderung ihrer Mitglieder zum Zweck haben, als schenkungsteuerbar zu behandeln (ebenso bereits RFH-Urteil vom 14. Februar 1923 VI A 11/23, RStBl 1923, 400, zu der mit § 18 ErbStG wortgleichen Vorläufervorschrift des § 22 Nr. 17 ErbStG 1922). Danach wird für Beiträge eines Mitglieds an Personenvereinigungen, die nicht lediglich die Förderung ihrer Mitglieder zum Zweck haben, ein Freibetrag gewährt, der sich im hier maßgebenden Zeitraum auf 500 DM je Kalenderjahr belief. Würde die Schenkungsteuerbarkeit derartiger Leistungen generell verneint, verbliebe für diese Vorschrift kein relevanter Anwendungsbereich. Eine solche Auslegung würde aber die aus Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) abzuleitenden Grenzen der richterlichen Auslegungsbefugnis überschreiten (BFH-Beschluss vom 1. Februar 2006 X B 166/05, BFHE 212, 242, BStBl II 2006, 420, unter II.5.b bb, m.w.N.).

Vorliegend unterlag der Verein einer satzungsmäßigen Vermögensbindung (§ 4 der Vereinssatzung). Der Kläger war zu den hier fraglichen Leistungen weder durch eine Satzungsbestimmung noch durch einen Mitgliederbeschluss rechtlich verpflichtet. Zu einer Leistungsvereinbarung mit den Leistungen anderer Vereinsmitglieder konnte es hier von vornherein nicht kommen. Die Zuwendungen erfolgten daher nicht "societatis causa", sondern schenkungshalber.

7.

Der Verein ist durch die Zuwendungen des Klägers auch auf dessen Kosten bereichert worden.

a)

Die vom Kläger zur Verneinung des Merkmals der Bereicherung herangezogenen Grundsätze der Kettenschenkung sind schon im Ansatz auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Bei einer Kettenschenkung ist die Durchgangsperson zur unentgeltlichen Weitergabe des Erlangten verpflichtet, so dass in ihrem Vermögen tatsächlich keine Bereicherung festgestellt werden kann. Hier ist dem Verein hingegen zumindest der Gegenwert des --möglicherweise einer Weitergabeverpflichtung unterliegenden-- Geldes (in Gestalt von Arbeitsleistungen der Spieler, der Unterhaltung der Sportanlagen usw.) zugute gekommen. Der Wert dieser Vorteile unterscheidet sich in einer kommerzialisierten Sportart nicht von dem des dafür hingegebenen Geldes.

b)

Ferner vertritt der Kläger im Revisionsverfahren --im Gegensatz zu seinem früheren Vorbringen-- die Auffassung, dass die Spieler aus einem Vertrag zugunsten Dritter einen eigenen Anspruch gegen ihn gehabt hätten und schon deshalb eine Bereicherung des Vereins ausscheiden müsse.

Das FG hat hierzu ausgeführt, es habe nicht die Überzeugung gewinnen können, dass Verträge zugunsten Dritter abgeschlossen worden seien; dies gehe nach den Grundsätzen über die Feststellungslast zu Lasten des Klägers. Diese Tatsachenwürdigung des FG ist im Ergebnis für den erkennenden Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Die vom FG vorgenommene Zuweisung der Feststellungslast an den Kläger folgt allerdings nicht aus den allgemeinen Grundsätzen, sondern aus der Vermutungsregel des § 329 BGB. Danach ist bei einem Vertrag, in dem der eine Teil (der Kläger) sich zur Befriedigung eines Gläubigers des anderen Teils (der Spieler) verpflichtet, ohne die Schuld zu übernehmen, im Zweifel nicht anzunehmen, dass der Gläubiger unmittelbar das Recht erwerben soll, die Befriedigung von ihm zu fordern.

8.

Der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfordert, dass der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten (BFH-Urteile vom 14. Dezember 1995 II R 79/94, BFHE 179, 166, BStBl II 1996, 546, unter II.2., und in BFH/NV 2006, 63, unter 1.b aa). Dass es sich im Streitfall so verhielt, hat das FG rechtsfehlerfrei und für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt.

9.

Die vom FA angesetzten Werte der einzelnen Erwerbe des Vereins sind auf der Grundlage der Feststellungen des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Auch insoweit kann offen bleiben, ob in dem Umfang, in dem die vom Kläger hingegebenen Geldmittel tatsächlich und abredgemäß für den Unterhalt der ersten Mannschaft verwendet worden sind, schenkungsteuerrechtlich nicht von einer Geldzuwendung, sondern von einer "mittelbaren Mannschaftsschenkung" auszugehen ist, weil sich an eine solche Annahme keine abweichenden Rechtsfolgen knüpfen würden. Denn im Falle der mittelbaren Zuwendung von Mannschaften gilt --anders als z.B. bei der mittelbaren Zuwendung von Grundstücken-- kein von der Regelbewertung abweichender Bewertungsmaßstab. Mangels anderer Maßstäbe ist die Zuwendung einer Mannschaft mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) zu bewerten. Der gemeine Wert der Beschäftigung bezahlter Sportler entspricht angesichts der auch in den obersten sog. Amateurlassen bereits eingetretenen Kommerzialisierung des Spielbetriebs dem Wert des eingesetzten Geldes.

Die darüber hinaus vom Kläger vertretene Auffassung, die Zuwendung einer Mannschaft stelle als Dienstleistung eine aufgedrängte Bereicherung dar und sei daher wertlos, widerspricht den Wertungen des Steuergesetzgebers, der das Unterhalten einer Mannschaft aus bezahlten Sportlern als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ansieht (vgl. § 67a AO).

10.

Die Zuwendungen sind nur in dem vom FG angenommenen Umfang nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG steuerfrei. Nach dieser Vorschrift bleiben Zuwendungen an inländische Körperschaften, die nach der Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, steuerfrei.

a)

Die von ... --dem Tag der letzten über die Gemeinde geleiteten und vom Verein an den Kläger zurückgezahlten "Durchlaufspende"-- getätigten Zuwendungen sind nicht steuerbefreit, weil die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins nicht den Anforderungen von § 59 und § 63 Abs. 1 AO genügt. Danach muss die tatsächliche Geschäftsführung den Satzungsbestimmungen entsprechen und auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein. Handlungen, die gegen die Rechtsordnung verstoßen, erfüllen diese Voraussetzungen nicht (BFH-Urteil vom 27. September 2001 V R 17/99, BFHE 197, 314, BStBl II 2002, 169, unter II.2.b, m.w.N.).

Vorliegend hat der Verein durch die Rückzahlung der Durchlaufspenden dazu beigetragen, dass dem Kläger Spendenbescheinigungen ausgestellt wurden, obwohl die Mittel an ihn zurückgeflossen waren. Darin liegt ein Verstoß gegen die Rechtsordnung (vgl. zum Ausstellen von Gefälligkeits-Spendenbescheinigungen Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2004, § 63 Rz 3). In der Zeit von ... kommt ein zusätzlicher Verstoß gegen die Rechtsordnung in Gestalt der Lohnsteuer- und Sozialabgabenverkürzung hinsichtlich der Spielergehälter hinzu (vgl. auch insoweit BFH-Urteil in BFHE 197, 314, BStBl II 2002, 169).

b)

Für die nach dem ... geleisteten Zahlungen liegen hingegen die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG vor. Nach den vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), erfüllte der Verein in diesem Zeitraum die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft (§§ 51 ff. AO) und hat er die Zuwendungen des Klägers auch zur Förderung seiner Amateur- und Jugendabteilung --und damit für gemeinnützige Zwecke-- verwendet. Dies ist im Übrigen auch von den Beteiligten nicht in Zweifel gezogen worden; in den während des Revisionsverfahrens erlassenen Schenkungsteuerbescheiden ist das FA insoweit der Rechtsauffassung des FG gefolgt.

11.

Der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs ist jedoch nach § 18 ErbStG in der im hier maßgebenden Zeitraum geltenden Fassung für die jeweils erste Zuwendung eines Kalenderjahres um 500 DM zu mindern.

Der Verein hatte nicht lediglich die Förderung seiner Mitglieder zum Zweck, sondern diente nach § 4 seiner Satzung darüber hinaus allgemein der Förderung von Leibesübungen und des Volkssports.

Bei den Zuwendungen des Klägers handelt es sich ferner um "Beiträge" i.S. des § 18 ErbStG. Dieser Begriff umfasst auch außerordentliche und freiwillige Zuwendungen (ebenso Knobel in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl. 2004, § 18 ErbStG; Kapp/Ebeling, § 18 ErbStG Rz 3, Stand September 2004). § 18 ErbStG gewinnt vor allem bei der "Einkleidung einer Schenkung in das Gewand eines Beitrags" Bedeutung (so zutreffend Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl. 2004, § 18 Rz 2; Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, § 18 Rz 3, Stand April 2002). Dass der Begriff des Beitrags in der vereinsrechtlichen Literatur enger gefasst wird (vgl. Reichert, Handbuch Ver-

eins- und Verbandsrecht, 10. Aufl. 2005, Rz 820; Kollhosser in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3. Aufl. 1995, § 18 ErbStG [Anhang zu §§ 516 bis 534 BGB] Rz 1, in der 4. Aufl. 2004 allerdings nicht mehr enthalten), steht dem nicht entgegen, weil die Vorschrift des § 18 ErbStG ansonsten den weitaus größten Teil ihres Anwendungsbereichs verlieren würde.

Danach ergibt sich für die folgenden Einzelzuwendungen eine Herabsetzung des steuerpflichtigen Erwerbs um jeweils 500 DM:

...

12.

Die Ermittlung der Höhe der Steuer in den Bescheiden vom 2. März 2006 ist insoweit fehlerhaft, als das FA die progressionsmildernde Vorschrift des § 14 Abs. 2 ErbStG in der zu den maßgebenden Zeitpunkten geltenden Fassung --anders als die nunmehr berücksichtigte, ebenfalls progressionsmildernde Vorschrift des § 19 Abs. 3 ErbStG-- nicht beachtet hat. Danach darf in den Fällen der Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe die durch jeden weiteren Erwerb veranlasste Steuer nicht mehr als 70 v.H. dieses Erwerbs betragen. Dies führt in den folgenden Fällen zur Herabsetzung der vom FA festgesetzten Steuerbeträge:

...

Im Übrigen ist die durch das FA vorgenommene Steuerberechnung nicht zu beanstanden; auch der Kläger hat insoweit keine Einwendungen erhoben.

13.

Durch den erst nach Schluss der mündlichen Verhandlung beim BFH eingegangenen Schriftsatz des Klägers vom 16. März 2007 sah sich der erkennende Senat nicht veranlasst, die mündliche Verhandlung wieder zu eröffnen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO). Die Ausführungen zur "Offenkundigkeit des Bescheidmangels" stellen lediglich eine wiederholende Zusammenfassung derjenigen Gedanken dar, die der Prozessbevollmächtigte bereits in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hatte. Neues Vorbringen, das einer weitergehenden Erörterung bedurft hätte, enthält das Schreiben nicht.



Winheller Rechtsanwälte

Bettinastr. 30
D-60325 Frankfurt a.M.

Tel.: +49 (0)69 974 61 228
Fax: +49 (0)69 974 61 150

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Rechtsanwälte für deutsches & US

- ▶ Nonprofitrecht
- ▶ Medienrecht
- ▶ Kapitalanlegerrecht
- ▶ Wirtschaftsrecht

**Weitere Informationen finden
Sie auf unserer Website**

www.winheller.com

**VORAUS denken,
ZUKUNFT planen →**