

VOLLTEXTSERVICE

Zuwendungen in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind schenkungsteuerpflichtig

FG Niedersachsen, Urteil vom 18.03.2015, Az. 3-K-174/14

Tatbestand

Streitig ist die Frage, ob die Zahlung von Gehältern an Spieler und Trainer des Klägers durch ein Unternehmen eine Schenkung an den Kläger darstellt.

Der Kläger ist ein eingetragener Fußballverein, der in der ... und teilweise in der ... spielte. Nach den Verträgen mit den Spielern verpflichten sich diese, unter Vollprofibedingungen nach Vorgabe des Trainers zu trainieren. Der Spieler bringt nach dem Vertrag seine gesamte Arbeitskraft in die Dienste des Klägers ein (Schenkungssteuerakte 31.12.2003 ... Band I S. 163).

Seit der Saison 2002/2003 betätigten sich die im ... tätigen Brüder ...und ... über die von ihnen beherrschten Unternehmen als Sponsoren des Klägers.

...und ... sind mittelbar über die ... Gesellschafter der ...und der Außerdem sind die Brüder ... Geschäftsführer der jeweiligen Komplementär-GmbHs, der ... und der, die zum 31. Dezember 2007 durch die ... Beteiligungs-GmbH als Komplementär-GmbH abgelöst wurde. Die jeweiligen Komplementär-GmbHs sind nicht kapitalistisch an den KGs beteiligt. An der ... war bis zum 31. Dezember 2008 als weiterer Kommanditist ... mit einem Anteil von 1,25 % beteiligt. Allerdings war ..., der sich an sich verpflichtet hatte, seine Anteile zum 31. Dezember 2005 an die ... zu veräußern, unbekanntes Aufenthaltsort und zur Personalfindung ausgeschrieben.

Der Kläger und die Firma ...haben beginnend mit dem 1. Juli 2002 und jeweils für ein Jahr Werbeverträge abgeschlossen, wonach der Kläger Trikotwerbung und Stadionwerbung für das Unternehmen betreibt und das Unternehmen dafür ein Entgelt (ansteigend von 2002/2003 500.000,- € bis 2007/2008 1.050.000,- €) entrichtet.

In den Jahren 2007 und 2009 gingen beim Finanzamt für Fahndung und Strafsachen ... und beim Finanzamt für Fahndung und Strafsachen ... anonyme Anzeigen ein, die u.a. die Behauptung zum Gegenstand hatte, dass Spieler des Klägers bei den Unternehmen der ...-Gruppe beschäftigt worden wären. Gegen die Gebrüder ... wurde daraufhin ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet.

Das Finanzamt für Fahndung und Strafsachen ... ermittelte, dass diverse Spieler, Trainer und Betreuer des Klägers in den Unternehmen der ...-Gruppe mit Arbeitsverträgen beschäftigt waren.

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Ausweislich der vorliegenden Arbeitsverträge wurden diese Personen überwiegend als kaufmännische Angestellte/Bürokaufleute eingestellt; nach dem Arbeitsvertrag haben sie alle üblichen Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten im Rahmen der genannten Funktion wahrzunehmen. In einzelnen Arbeitsverträgen wird die Tätigkeit als „Repräsentant“ angegeben. Die wöchentliche Arbeitszeit beträgt nach den Verträgen jeweils 40 Stunden. In einzelnen der Arbeitsverträge wird darauf hingewiesen, dass der Arbeitnehmer für den ...spiele und für seinen persönlichen Erfolg als Imagewerbung eine Sieg/Aufaufprämie in Höhe von meist 500,- €, mitunter auch nur 300,- €) brutto pro Meisterschaftsspiel in der 1. Mannschaft erhalte. Die Höhe des vereinbarten Arbeitslohns variiert je nach Vertrag erheblich; regelmäßig ist das Gehalt derjenigen „Arbeitnehmer“ erheblich höher, die eine längere Biographie als Berufsfußballspieler aufweisen.

Die Steuerfahndung kam zu dem Schluss, dass diese Arbeitsverträge nicht wie vereinbart durchgeführt worden seien. Faktisch wäre es so gewesen, dass die Spieler bei den Vertragsverhandlungen nach ihren Gehaltsvorstellungen gefragt worden wären und ihnen dann angeboten worden wäre, das Gehalt zu splitten. Hintergrund wäre gewesen, dass der Kläger wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen wäre, das von den Spielern geforderte Gehalt zu zahlen und es deshalb die Firmen der Brüder ... übernommen hätten, einen Teil des Gehalts zu zahlen, was durch die Arbeitsverträge verschleiert worden wäre. In der Regel wäre es so gewesen, dass die Spieler neben dem Vertrag mit den ...-Firmen zusätzlich zwei Arbeitsverträge mit dem Kläger abgeschlossen hätten, und zwar einen mit einem höheren und einen mit einem niedrigeren Gehalt. Beispielsweise hätte der Spieler ... am 5. Juni 2003 einen Vertrag über 5.000,- € Monatslohn sowie einen Vertrag über 400,- € Monatslohn abgeschlossen. In der Realität seien nur Zahlungen in Höhe von 400,- € durch den Kläger und in Höhe von 4.600,- € zuzüglich Siegprämien über die Firma ... geleistet worden. Es gäbe aber auch Fälle, in denen nur ein Anstellungsvertrag mit dem Kläger geschlossen worden wäre, der aber hinsichtlich der Gehaltshöhe tatsächlich nicht durchgeführt worden wäre. Der Beklagte verweist insoweit auf den mit ...abgeschlossenen Vertrag (... , Band I, S. 163), wonach dieser sich unter Vollprofilbedingungen verpflichtet nach Vorgabe des Trainers zu trainieren und dafür ein Gehalt in Höhe von monatlich 3.000,- € brutto beanspruchen konnte.

Insoweit beruft sich der Beklagte auf die Protokolle über die Vernehmung der Fußballspieler, und zwar von ...(..., Band II, S. 69), ...(..., Band II, S. 74), (... , Band II, S. 78), ... (... , Band II, S. 81), ... (... , Band II, S. 85) und ...(..., Band II, S. 88) die jeweils bestätigen, lediglich Fußball gespielt, regelmäßig aber nicht für die ...-Firmen gearbeitet zu haben. ...hat in der Vernehmung ausdrücklich erklärt, dass ihm nicht bekannt sei, dass während seiner Vertragslaufzeit irgendeiner der Spieler des ...für die ...-Gruppe gearbeitet habe und dieses ausschliesse. Lediglich von seinem späteren Mitbewohner ...wisse er, dass er tatsächlich in der Firma ... eine Berufsausbildung begonnen habe. Seiner Erinnerung nach habe er nur für zwei oder drei Monate an dieser Ausbildung teil-genommen und sie dann abgebrochen., ... und ...haben erklärt, sie hätten in 2007 kurzzeitig in den Geschäftsräumen der Firma ... Übersetzungstätigkeiten ausgeführt. Weitere Tätigkeiten entsprechend dem Arbeitsvertrag hätten sie nicht wahrgenommen.

Weiterhin hat die Steuerfahndung ... Unterlagen aus einem Arbeitsgerichtsprozess sichergestellt. Der Kläger hatte zum Saisonende den Vertrag mit dem Fußballspieler ... nicht verlängert. Parallel dazu hatte die Firma ... den Arbeitsvertrag mit ... gekündigt, welcher daraufhin Kündigungsschutz-klage erhob. Ausweislich eines Schreibens der Anwälte der Firma ... vom 25. August 2008, in dem diese gegenüber ihrem Mandanten über den Verlauf eines Gütetermins vor dem Arbeitsgericht ... berichten, hätten diese dem Gericht „reinen Wein“ eingeschenkt und darauf hingewiesen, dass ... zu keinem Zeitpunkt Mitarbeiter der ... gewesen wäre. Deshalb gebe es auch keinen Arbeitsvertrag. ... habe lediglich deshalb Bezüge erhalten, weil die ...-Gruppe den Kläger sponsere. Dies sei dergestalt abgewickelt worden, dass die Spieler bei verschiedenen Unternehmen der ...-Gruppe buchhalterisch als Arbeitnehmer geführt worden seien und dann auch Gehalt bezogen hätten. Eine Arbeitspflicht für die ... sei von Anfang an nicht beabsichtigt gewe-

sen. In dem Schriftsatz der ... vom 10. September 2008 wies diese darauf hin, dass eine Arbeitnehmertätigkeit schon vor dem Hintergrund der Ortsverschiedenheit gar nicht möglich gewesen sei. Der Spieler habe in ... gespielt, die Betriebsstätte der ... habe sich in ... befunden. Die Behauptung des Herrn ..., er sei im Frühjahr 2008 zur Arbeitsleistung aufgefordert worden und tatsächlich dort hin-gefahren, hätte dort aber nichts zu tun gehabt, sei unrichtig. Die Prozessbevollmächtigte des ... trug in dem Verfahren vor, dass dieser Mitte 2007 Gespräche mit geführt und sich erkundigt habe, was nach dem altersbedingten Ende seiner Fußballkarriere geschehe, wobei ihm eine Beschäftigung in der ...-Gruppe mit Ein-satz im Ausland in Aussicht gestellt worden wäre, da ... fließend Englisch und Norwegisch spreche. Aus diesem Grunde habe er ca. 2 Monate am Geschäftssitz der ... in ... gearbeitet und dort Übersetzungen gefertigt.

Insgesamt seien über die Firmen ...und ... folgende Gehaltszahlungen an Spieler, Trainer und Betreuer des Klägers geflossen (Akte ... Bd. II, S. 187 + 216, später der Höhe nach nach unten korrigiert):

2003

723.701,17 €

2004

736.019,28 €

2005

739.294,01 €

2006

844.638,88 €

2007

640.401,39 €

2008

373.214,85 €

Die Steuerfahndung hat weiterhin Unterlagen zusammengestellt, in denen die Gehaltszahlungen an die Spieler und Betreuer monatsweise zusammengestellt sind. Auf die entsprechende Aufstellung (Bl. 1-13 Schenkungsteuerakte ... 31.12.2003, Band III) wird hingewiesen.

Im Fahndungsbericht heißt es, dass die Zahlungen an die Sportler und Betreuer jeweils für den Monat erfasst worden seien, für den sie gezahlt worden sind. Im Falle von Gehaltsnachzahlungen sei die Zahlung deshalb schon bei dem Monat erfasst worden, für den sie geleistet worden wäre.

Der Beklagte ging davon aus, dass die Gehaltszahlungen durch die Firmen der Unternehmensgruppe ... Schenkungen der beiden Brüder ...und ... an den Kläger darstellten, wobei jedem der Brüder die Hälfte des Betrages zuzurechnen sei.

Mit Datum vom 21. Februar 2011 erließ der Beklagte insgesamt 14 Schenkungsteuerbescheide gegenüber dem Kläger als Beschenktem, und zwar jeweils 2 für eine Schenkung auf den 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007, 31.12.2008 und 31.12.2009. In je einem der zwei für einen Stichtag ergangenen Bescheide werden als Schenker entweder oder ... genannt.

In diesen 14 Bescheiden hat der Beklagte folgende freigebigen Zuwendungen in Ansatz gebracht:

Stichtag

.....

...

31.12.2003

321.012,- €

321.012,- €

31.12.2004

368.010,- €

368.010,- €

31.12.2005

369.647,- €

369.647,- €

31.12.2006

407.725,- €

407.725,- €

31.12.2007

319.950,- €

319.950,- €

31.12.2008

186.608,- €

186.608,- €

31.12.2009

350.000,- €

350.000,- €

Außerdem ergingen, mit Datum vom 10. Februar 2012, jeweils spiegelbildliche Bescheide gegenüber den Schenkern ...und

Gegen diese 14 Bescheide hat der Kläger Einspruch eingelegt. Der Beklagte hat zunächst als Musterfall den Einspruch gegen den Schenkungsteuerbescheid betreffend die Schenkung des Herrn auf den 31. Dezember 2003 durch Einspruchsbescheid als unbegründet zurückgewiesen. Daran schloss sich das Klageverfahren 3 K 3/12 an; der Senat hat die Klage mit Urteil vom 26. September 2013 als unbegründet zurückgewiesen.

Nach Rechtskraft hat der Beklagte die Bearbeitung der übrigen 13 Einsprüche wieder aufgenommen und diese durch gleichlautende Einspruchsentscheidungen vom 21. Mai 2014 wiederum als unbegründet zurückgewiesen.

Der Kläger vertritt die Rechtsauffassung, dass die Arbeitsverträge der Spieler mit den Unternehmen der ...-Gruppe entgegen den Ausführungen des Niedersächsischen Finanzgerichts in der Entscheidung 3 K 3/12 keine Scheingeschäfte seien. Ein Scheingeschäft läge vor, wenn die Parteien einverständlich äußerlich den Schein eines Rechtsgeschäfts hervorriefen, die mit dem Geschäft verbundenen Rechtsfolgen aber nicht eintreten lassen wollten. Kennzeichnend sei das beiderseitige Fehlen eines Rechtsbindungswillens.

Davon könne aber im Streitfall nicht die Rede sein. Zunächst sei davon auszugehen, dass schriftlich abgeschlossene Verträge als solche auch gewollt wären. Aber auch der Arbeitsgerichtsprozess/... beweise nichts Gegenteiliges. Der Kläger ... habe seine Rechte vor dem Arbeitsgericht geltend gemacht. Dies beweise, dass er den Vertragsinhalt

als verbindlich angesehen habe. Schließlich zeuge auch der Abschluss des Verfahrens durch Zahlung einer Abfindung davon, dass der Arbeitsvertrag wirksam gewesen sei.

Nicht zutreffend sei es, dass es auf die tatsächliche Beschäftigung ankomme. Wenn Arbeitsverträge zwischen den Spielern und den ...-Firmen bestanden hätten, dann hätten diese mit den Lohnzahlungen eigene Verpflichtungen erfüllt, die Schenkungen ausschließen würden. Für den Rechtsbestand des Arbeitsverhältnisses sei es unerheblich, was, wann oder wo gearbeitet werde. Soweit das Finanzgericht auf die fachliche Qualifikation der Spieler, die Gehaltsbemessung und die nicht aufeinander abgestimmten Arbeitsverträge abgestellt habe, sei dies für die Wirksamkeit der Verträge ohne Belang. Es sei auch nicht zutreffend, dass die Spieler ihren beiden Arbeitgebern ihre volle Arbeitskraft geschuldet hätten. Beispielsweise schulde der Spieler ..., an allen Spielen, Lehrgängen, am Training etc. teilzunehmen. Von dem Einsatz der vollen Arbeitskraft sei nicht die Rede. Wenn dennoch bei einzelnen der Spieler des Klägers in den Arbeitsverträgen von dem Einsatz der vollen Arbeitskraft die Rede sei, so sei dies nicht gewollt und wäre nur ein falsches Formular verwendet worden. Soweit sich die Spieler verpflichtet hätten, unter Vollprofilbedingungen nach Vorgabe des Trainers zu trainieren, so beziehe sich dieses ausschließlich auf den mit einem Bruttogehalt von 3.000,- € ausgestatteten Spieler Wenn die ...-Firmen bei sich beschäftigte Spieler zu Gunsten des Klägers von der Arbeitsleistung freigestellt hätten, so handele es sich dabei um vereinbarte Werbemaßnahmen ohne Anrechnung auf die im Werbevertrag vereinbarte Vergütung. Die vertragliche Hauptpflicht des Arbeitgebers liege in seiner Verpflichtung zur Zahlung des Gehalts des Arbeitnehmers; dieser schulde seine Arbeitskraft und unterliege dem Direktionsrecht des Arbeitgebers. Inwieweit der Arbeitgeber die vom Arbeitnehmer geschuldete Arbeitskraft annehme, habe mit dem rechtlichen Bestand des Arbeitsverhältnisses und der Verpflichtung zur Zahlung des Arbeitslohnes nichts zu tun. Der Beklagte räume selbst ein, dass die Spieler sporadisch bei den Firmen der ...-Gruppe erschienen seien. Daraus werde aber deutlich, dass sie dem Direktionsrecht des Arbeitgebers unterlegen hätten.

Herr ... habe eine Rahmenvereinbarung mit der Stadt ... geschlossen, aus der zu ersehen sei, dass ein Sponsorenpool unter Mitwirkung mehrerer Unternehmen den Aufstieg des Klägers in die 3. Liga habe sicherstellen sollen. Insofern sei es hier nicht um die Privatinteressen des Herrn ... gegangen. Das Eigeninteresse von Herrn könne auch nicht mit dem Umstand begründet werden, dass seine Lebensgefährtin dem Vereinsvorstand angehöre. Frau ... nehme seit Jahren eine leitende Stellung in der ...-Gruppe ein. Es sei durchaus üblich, dass Sponsoren den Gremien des geförderten Vereins angehörten.

Die Schenkungen könnten auch nicht den Privatpersonen ... zugerechnet werden. Der BGH habe mit Grundsatzurteil vom 29. Januar 2001 II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 entschieden, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts rechtsfähig sei. Demgegenüber stamme die Rechtsprechung des BFH zur Zurechnung der Schenkung bei dem Gesellschafter der GbR durchweg aus der Zeit vor dem oben genannten Urteil des BGH und sei mit diesem obsolet geworden. Richtigerweise seien - wenn denn Schenkungen überhaupt vorliegen würden - diese bei der ...bzw. der ... zu berücksichtigen.

Der Kläger sei auch nicht in Gestalt von ersparten Aufwendungen bereichert worden. Es liege hier auch keine mittelbare Bereicherung in Gestalt der Befreiung von der Verpflichtung zur Zahlung vereinbarter Arbeitnehmervergütungen an Spieler und Trainer vor. Der Kläger habe keine weitergehenden Verpflichtungen übernommen als jene, die er selbst erfüllt habe. Hätte es keine Verträge mit den Firmen ... und ... gegeben, so hätte es auch keine anderen Verträge zwischen dem Kläger und seinen Spielern gegeben. Jedenfalls hätte die Unwirksamkeit der Verträge zwischen den ...-Firmen und den Spielern nicht zur Folge, dass der Kläger weitergehend verpflichtet wäre. Es entspreche gängiger Praxis in der 4. Liga, dass sich die Spieler existenzsichernde Anstellungsverhältnisse suchen würden. Auch der subjektive Tatbestand einer Schenkung sei nicht gegeben, weil die Gehaltszahlungen an die Spieler geleistet worden

wären um die Verpflichtung aus den Arbeitsverträgen zu erfüllen und nicht um die Vermögenssubstanz des Klägers zu mehren.

Es fehle auch an einer Vermögensmehrung auf Seiten des Klägers durch eine Zuwendung der Herren Weder sei eine Erhöhung des Aktivvermögens, noch eine Verringerung des Passivvermögens beim Kläger eingetreten.

Schließlich hätte die Nichtigkeit der Anstellungsverträge für jeden einzelnen Spieler geprüft werden müssen. Bei einer Einzelfallprüfung hätte beispielsweise berücksichtigt werden müssen, dass der Spieler ... tatsächlich bei der Firma ... gearbeitet habe und im Jahre 2008 beim ...gespielt habe. Der Spieler ...habe seit September 2006 bei der Firma ... eine Berufsausbildung durchlaufen. Auch ...habe in den fraglichen Zeiträumen für die Firma ... als Berater gearbeitet. Schließlich sei der Trainer ...seit dem 1. Februar 1996 bei der Firma ... beschäftigt; das Beschäftigungsverhältnis bestehe heute noch. Der Beklagte verkenne, dass Arbeitsverträge auch mündlich abgeschlossen werden könnten.

Im Falle der Bescheide für Zuwendungen auf den 31.12.2009 fehle die Darlegung, auf-grund welcher Basis die Besteuerungsgrundlagen in Ansatz gebracht worden seien.

Hilfsweise trägt der Kläger vor, dass keine freigebige Zuwendung vorliege, wenn die Zahlungen geleistet worden seien, um die Spieler an sich zu binden und über das Direktions-recht Einfluss auf sie auszuüben. Im Falle der Nichtigkeit der Arbeitsverträge seien die Zahlungen an die Spieler/Trainer als Aufwendungen zum Zwecke der Erlangung von Einflussnahmemöglichkeiten im eigenen Interesse zu qualifizieren. Das könne Herr bestätigen. Außerdem hätten sich die Gebrüder ... als Hauptsponsor Einfluss auf Spieler und Mannschaft „erkaufte“. Schließlich fehle es an dem Willen zur Freigebigkeit.

Der Kläger beantragt,

die Schenkungsteuerbescheide vom 21. Februar 2011 über Zuwendungen von ... auf den 31.12.2003 - 31.12.2009 und Zuwendungen von auf den 31.12.2004 - 31.12.2009, die Schenkungsteuerbescheide über Zuwendungen von ...und ... auf den 31.12.2008 und 31.12.2009 jeweils in der Gestalt vom 28. Oktober 2014, sowie die zugehörigen Einspruchsbescheide aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG würden Schenkungen unter Lebenden der Schenkungsteuer unterliegen, wobei als Schenkung jede freigebige Zuwendung unter Lebenden gelte, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert werde (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Eine freigebige Zuwendung verlange in objektiver Hinsicht, dass der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert werde, in subjektiver Hinsicht, dass der Zuwendende in dem Bewusstsein handele, die Zuwendung unentgeltlich oder teilentgeltlich vorzunehmen. Dabei sei ein auf die Bereicherung des Empfängers gerichteter Wille im Sinne einer Bereicherungsabsicht nicht erforderlich. Es reiche aus, wenn der Zuwendende in der Absicht handele, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein, noch dafür eine mit seiner Leistung im Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten. Die Zuwendung müsse ferner aus dem Vermögen des Zuwendenden stammen.

Bei einer Personengesellschaft seien Zuwendende die Gesellschafter der Personengesellschaft, da das Gesellschaftsvermögen nicht Vermögen der Gesellschaft, sondern gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter sei. Daran habe sich auch nichts durch die zivilrechtliche Entscheidung des BGH geändert. Im Streitfall sei mangels anderweitiger Erkenntnisse das Vermögen den Gesellschaftern ... und je zur Hälfte zu-zurechnen. Zwar sei auch ... an der ... beteiligt gewesen. Allerdings sei seine Minderheitsbeteiligung zu vernachlässigen und er wegen seines unbekanntes Aufenthaltsortes mutmaßlich am Gewinn der Gesellschaft faktisch nicht beteiligt gewesen.

Die von ... und für Spieler, Trainer und Betreuer geleisteten Gehaltszahlungen, Steuern und Sozialabgaben hätten ihr Vermögen gemindert. Bei dem Kläger sei eine Vermögensmehrung eingetreten. Diese bestehe in den ersparten Aufwendungen für die Überlassung der Spieler und des Trainers. Dem stehe nicht entgegen, dass die Spieler mit dem Kläger Arbeitsverträge über eine geringfügige Beschäftigung abgeschlossen hätten, denn aufgrund einer entsprechenden Bezahlung wären die Personen nicht für den Kläger tätig geworden. Im Übrigen hätten die Spieler erklärt, dass sie ausschließlich für ihre Tätigkeit als Fußballspieler entlohnt worden seien. In dem Verein hätten einige ehe-malige Profis aus der 1. Fußballbundesliga gespielt. Insofern treffe die Behauptung des Klägers, dass die Spieler gegen eine geringfügige Entlohnung ihrem Hobby nachgegangen seien, nicht zu. Vielmehr sei es so, dass sich der Kläger die Spiele ohne die Unterstützung der ...-Brüder nicht habe leisten können.

... und hätten auch in dem Bewusstsein gehandelt, eine unentgeltliche Zuwendung zu tätigen, da die Überlassung der Spieler und des Trainers nicht mit einer Gegenleistung verbunden gewesen wäre. Es sei im Ergebnis unerheblich, ob die Förderer dem Verein Geld zur Verfügung gestellt hätten, damit dieser damit die Spieler bezahlte oder ob sie wie im Streitfall unmittelbar die Spieler bezahlen, die dann für den Kläger tätig werden. Das Engagement von Herrn beruhe auf einem persönlichen Interesse und sei weit über die Tätigkeit eines gewöhnlichen Sponsors hinausgegangen. Dies werde durch eine Vielzahl von Indizien belegt und lasse sich durch die von der Klägerseite nachträglich vorgelegte Vereinbarung zwischen einem Sponsorenpool und der Stadt ... nicht entkräften. Im Übrigen würde sich Herr ... nach der Anlage zu dieser Vereinbarung eine Vielzahl von Rechten vorbehalten, die es ihm ermöglichen, gewichtige Eingriffe in die Vereinspolitik vorzunehmen.

Entgegen der Meinung des Klägers seien die Arbeitsverträge zwischen den Spielern und den ...-Firmen als Scheingeschäfte zu würdigen. Denn die Spieler hätten nach den Verträgen ihre volle Arbeitskraft den Unternehmen der ...-Gruppe geschuldet. Nur in wenigen Ausnahmefällen seien Spieler für die Unternehmen der ...-Gruppe tätig geworden. Stattdessen hätten die Spieler Fußball spielen und das vom Trainer geforderte Trainingsprogramm absolvieren müssen. Viele Spieler hätten angegeben, die Unternehmen der ...-Gruppe niemals betreten zu haben. Der Spieler ... habe zu Protokoll gegeben, für zwei Wochen für Übersetzungstätigkeiten in dem Unternehmen eingesetzt worden zu sein. Insofern sei der vom Arbeitsvertrag abweichende Einsatz der Spieler nicht durch das Weisungsrecht des Arbeitgebers gem. § 106 GewO gedeckt. Soweit behauptet werde, beim Abschluss des Arbeitsvertrages mit dem Kläger sei versehentlich ein falsches Formular verwendet worden, wonach der Spieler die volle Arbeitskraft schulde, sei dieses nicht glaubhaft, weil sich der entsprechende Fehler schwerlich bei sämtlichen Spielern wiederhole. Für den Scheincharakter spreche auch, dass die Spieler für das Unternehmen keinen wirtschaftlichen Nutzen gehabt hätten, weil sie vom Tragen der Trikots abgesehen keine gesonderten Repräsentationsleistungen für die Unternehmen erbracht hätten. Auch die Zahlung einer Abfindung für den Spieler ... stehe der Annahme eines Scheingeschäftes nicht entgegen. Die Herren ... hätten hinsichtlich eines Arbeitsvertrages keinen Rechtsbindungswillen gehabt, wie sich aus der Korrespondenz im Arbeitsgerichtsprozess ergebe. Nach der Rechtsprechung stehe es der Annahme eines Scheingeschäftes nicht entgegen, wenn die Beteiligten nachträglich das Verfügungsgeschäft nachvollziehen würden.

Soweit der Kläger vortrage, die Arbeitsverträge müssten einzeln auf ihre Wirksamkeit geprüft werden und exemplarisch die Personen ..., ..., ... und ... nenne, könne dem in dieser Allgemeinheit nicht gefolgt werden. Der Trainer ... habe in seiner Vernehmung erklärt, keinen festen Arbeitsplatz bei der ...-Gruppe zu haben. Auch sei zwar sein Gehalt von ... gezahlt worden; einen Arbeitsvertrag habe er aber nicht abgeschlossen. Gleiches gelte für Der Spieler ...habe erklärt, dass kein Vertrag über eine Berufsausbildung bei der ...-Gruppe mehr vorhanden sei. Ob ein solcher jemals abgeschlossen worden ist, sei vor diesem Hintergrund äußerst zweifelhaft. Zudem habe der Spieler unter Profibedingungen 5 Tage in der Woche trainiert, so dass es keinen Anhaltspunkt gebe, dass der Spieler tatsächlich für die ...-Unternehmen gearbeitet habe. Allein der Spieler ... habe bei der Firma ... in ... gearbeitet. Aus diesem Grunde seien dessen Löhne aus den Schenkungsteuerbescheiden herauszunehmen.

Der Kläger sei seiner Verpflichtung aus § 30 ErbStG nicht nachgekommen, die Schenkung dem Beklagten anzuzeigen. Insofern handele es sich bei dem angegriffenen Bescheid um eine Schätzung im Sinne des § 162 AO. Aus den bei den ...-Firmen sichergestellten Lohnkontenauszügen sei nicht zu ersehen, wann konkret die Löhne gezahlt worden wären. Insoweit habe der Beklagte im Rahmen seiner Schätzung unterstellt, dass Buchungsmonat und Zahlungsmonat identisch seien. Es sei Sache des Klägers, gegebenenfalls Unterlagen vorzulegen, aus denen sich eine andere zeitliche Zuordnung ergebe.

Festsetzungsverjährung sei nicht eingetreten, da die Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahres beginne, in dem die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlange. Der Beklagte habe von den streitgegenständlichen Sachverhalten erst im Jahre 2009 erfahren. Insofern sei die Festsetzung im Jahre 2011 noch längst nicht abgelaufen gewesen.

Der Beklagte hat im Klageverfahren unter dem Datum des 28. November 2014 die Schenkungsteuerbescheide auf den 31.12.2008 und 31.12.2009 geändert und die Lohn-zahlungen für den Spieler ... aus dem Steuerwert der freigebigen Zuwendung herausgenommen. Dieser beträgt danach wie folgt:

Stichtag

.....

...

31.12.2008

162.964,- €

162.964,- €

31.12.2009

334.219,- €

334.219,- €

Der Senat hat sämtliche Protokolle des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuer-fahndung ... über die Vernehmung der Spieler und Trainer des Klägers zum Ver-fahren beigezogen. Auf deren Inhalt wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist teilweise begründet.

I. Die Auswertung der Vernehmungsprotokolle der Spieler und Trainer führt zur Herabsetzung der Bemessungsgrundlage bei den Schenkungsteuerbescheiden auf den 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2006, 31.12.2007 und

31.12.2009, und zwar bei der Schenkung auf den 31.12.2003 nur in dem Bescheid betreffend die Schenkung durch ... - der analoge Schenkungsteuerbescheid für war Gegenstand des Klageverfahren 3 K 3/12 und ist mittlerweile bestandskräftig -, ansonsten jeweils für die Schenkungen durch ...und

1. Der Spieler ... hat bei seiner Vernehmung bekundet, dass er über eine abgeschlossene Lehre als Industriekaufmann verfüge und in den Jahren 2002 bis 2004 – allerdings als einziger der Spieler – nicht nur für den Kläger gespielt, sondern tatsächlich als Industriekaufmann bei der Firma ... gearbeitet habe. Konkret habe er von 8-15 Uhr im Büro bei der Firma ... gearbeitet und erst am Abendtraining teilgenommen. An einem Tag der Woche sei er von der Arbeit freigestellt gewesen, in Wochen mit Spielen habe er nur bis 12 Uhr bei der Firma ... gearbeitet. Der Spieler ... hat insofern für das von der Firma ... gezahlte Gehalt diesem Unternehmen gegenüber auch eine tatsächliche Arbeitsleistung erbracht, allerdings in geringerem Umfang als ein Vollzeit beschäftigter Arbeitnehmer. Insofern ist das von der Firma ... gezahlte Gehalt des Spielers ... (51.323,- € in 2003, für 2004 hat der Beklagte keine positiven Lohnzahlungen in Ansatz gebracht) im Schätzungswege aufzuteilen in einen Anteil, der dem Wert seiner Arbeitsleistung für die Firma ... entspricht und der nicht als Schenkung an den Kläger zu werten ist, und einen weiteren Anteil, der eine Zuwendung an den Kläger darstellt (siehe dazu weiter unten). Gleiches gilt in begrenzten Umfang für den Spieler, der bei dem Unternehmen eine Lehre begonnen, diese aber alsbald wieder abgebrochen hat (Lohnzahlungen: ca. 27.000,- € in 2003, ca. 46.000,- € in 2004). Der Senat kürzt deshalb die Höhe der Zuwendungen um 40.000,- € in 2003, wovon 20.000,- € auf ... entfallen und um 20.000,- € in 2004, wovon jeweils 10.000,- € auf ... und entfallen.

2. Entsprechend verhält es sich mit auch dem Spieler, der ab dem 1. September 2006 als Auszubildender bei der Firma ... gearbeitet hat. Dessen Gehaltssumme im Kalenderjahr 2006 beläuft sich auf 3.934,- €, wovon der Senat im Schätzungswege 2.000,- € als tatsächliches Ausbildungsgehalt ansieht (Minderung der Zuwendung um je 1.000,- € bei ... und).

3. Der Beklagte hat auf den Vortrag der Klägerseite, dass der Spieler ... ab dem 1. Juli 2007 nicht mehr für den Kläger gespielt hat, die von den ...-Firmen für ihn erbrachten Lohnzahlungen in den Schenkungsteuerbescheiden auf den 31.12.2008 und 31.12.2009 aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage herausgenommen. Dabei hat er offensichtlich übersehen, dass eine weitere Korrektur für das zweite Halbjahr 2007 vorzunehmen gewesen wäre, weil ... auch in diesem Zeitraum nicht mehr für den Kläger gespielt hat. Die Höhe der Lohnzahlungen im zweiten Halbjahr beläuft sich auf 29.707,16 €, worin allerdings Nachzahlungen auch für das erste Halbjahr 2007 enthalten sind (gegenüber den laufenden Gehaltszahlungen weit höhere Zahlung im Oktober in Höhe von 17.366,33 €, keine Gehaltszahlung in Juni 2007). Der Senat schätzt den auf das zweite Halbjahr entfallenden Lohn auf 25.000,- €.

Der Senat berücksichtigt weiterhin, dass – offensichtlich aufgrund eines spontanen Entschlusses des Herrn – dieser 7 Spieler (... ..), die überwiegend aufgrund deren ausländischer Herkunft über besondere Fremdsprachenkenntnisse verfügten, für einen kürzeren Zeitraum in die Firmenzentrale beordert und dort hat Übersetzungstätigkeiten ausüben lassen. Soweit die Spieler eine derartige Tätigkeit für die Unternehmen der ...-Gruppe ausgeführt haben, liegt keine Zuwendung an den Kläger vor. Der Senat schätzt den Anteil an den Lohnzahlungen auf 15.000,- €. Insgesamt ist die Höhe der Zuwendungen in 2007 um 40.000,- € zu kürzen, wovon jeweils 20.000,- € auf ... und entfallen.

4. Für das Jahr 2009 liegen keine Unterlagen über die Höhe der Zahlungen der Firma ... an die Spieler vor. Gem. § 162 Abs. 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Da die Brüder ... auch in 2009 noch Sponsor des Klägers waren und damit dem Grunde nach

Schenkungen an den Kläger erbracht haben (siehe unten), war der Beklagte berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Dabei hat er für ...und ... – vor Korrektur um die Lohnzahlungen an den Spieler ... – je eine Zuwendung von 350.000,- € in Ansatz gebracht, was dem arithmetischen Mittel der Jahre 2003-2008 entspricht. Das Finanzgericht, das gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO eigene Schätzungsbefugnis hat, hält diesen Ansatz für zu hoch. Denn vor dem Hintergrund, dass die Sponsorentätigkeit von ...und ... in 2009 zu einem Ende kam und der Umfang der Lohnzahlungen für die Spieler bereits in 2008 auf rund 186.000,- € gemindert wurde, ist die Schätzung nicht an dem Jahresdurchschnitt, sondern dem vorangehenden Kalenderjahr zu orientieren. Insofern ist die Zuwendung je Schenker um 170.000,- € auf 180.000,- € zu reduzieren.

II. Weitergehend hat die Klage keinen Erfolg. Zu Recht hat der Beklagte in der Übernahme von Gehaltszahlungen für Spieler und Trainer des Klägers eine Schenkung der Brüder ...und ... gesehen.

1. Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unterliegen der Schenkungsteuer die Schenkungen unter Lebenden. Als Schenkung unter Lebenden gilt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist. Der objektive Tatbestand im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist dann erfüllt, wenn ein rechtsgeschäftliches oder tatsächliches Handeln durch Tun oder Unterlassen des Zuwendenden zu einer Minderung seines Vermögens führt, und darauf beruhend beim Zuwendungsempfänger eine endgültige Vermögensmehrung eintritt und der Vermögenstransfer unentgeltlich erfolgt (Wilms/Jochum, Kommentar zum ErbStG, § 7 Rn. 6). Subjektiv genügt für die Annahme einer freigebigen Zuwendung der (einseitige) Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit. Ein auf die Bereicherung des Empfängers gerichteter Wille im Sinne einer Bereicherungsabsicht ("animus donandi") ist nicht erforderlich (Urteile des BFH vom 5. März 1980 II R 148/76, BStBl. II 1980, 402, 403; vom 10. September 1986 II R 81/84, BStBl. II 1987, 80, 81; vom 27. April 1988 II R 53/82, BFH/NV 1989, 168, 169; vom 1. Juli 1992 II R 70/88, BStBl. II 1992, 921, 923; vom 1. Juli 1992 II R 12/90, BStBl. II 1992, 925, 927; vom 2. März 1994 II R 59/92, BStBl. II 1994, 366; vom 20. Dezember 2000 II R 42/99, BStBl. II 2001, 454; vom 17. Oktober 2007 II R 53/05, BStBl. II 2008, 256). Der "Wille zur Unentgeltlichkeit" liegt nach der Rechtsprechung des Senats vor, wenn sich der Zuwendende der Unentgeltlichkeit der Zuwendung derart bewusst ist, dass er seine Leistung ohne Verpflichtung (und sei es auch nur in Bezug auf eine Naturalobligation) und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung (oder einem Gemeinschaftszweck) erbringt (BFH Urteile in BFHE 168, 380, BStBl. II 1992, 921, 923, und in BFHE 168, 390, BStBl. II 1992, 925, 927; BFH-Urteile in BFH/NV 2006, 63, und in BStBl. II 2007, 472, unter II.8., m.w.N.). Anders ausgedrückt ist der Wille zur Unentgeltlichkeit dann gegeben, wenn 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.

2. Als Schenker/Beschenkte sind im Falle der Beteiligung einer Personengesellschaft an der Schenkung die Gesellschafter anzusehen. Dies hat der BFH zunächst für den Fall entschieden, dass eine Gesamthandsgemeinschaft (OHG, KG oder GbR) zivilrechtlich als Beschenkte am Schenkungsvorgang beteiligt ist. Danach ist nicht die Gesamthand, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als bereichert anzusehen (BFH Urteil vom 14. September 1994 II R 95/92, BStBl. II 1995, 81). Dies folge aus der Regelung in § 718 BGB, wonach das Gesellschaftsvermögen gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter, und nicht etwa Vermögen der Gesellschaft ist. Die Personengesellschaft sei von der Persönlichkeit der Gesellschafter nicht zu trennen; die Gesellschafter selbst seien Träger der gesamthänderischen Rechte und Pflichten. Dies gelte entsprechend auch für die OHG bzw. KG (vgl. § 105 Abs.2, § 161 Abs. 2 HGB). Gehe deshalb durch Erbanfall oder Schenkung Vermögen auf eine Gesamthandsgemeinschaft über, werde dieses stets gesamthänderisches Vermögen der Gesamthänder, die allein durch den Vermögensübergang bereichert würden. Dass die einzelnen Gesamthänder der gesamthänderi-

schen Bindung nach § 719 BGB unterliegen, insbesondere über einzelne zum Gesellschaftsvermögen gehörende Gegenstände nicht verfügen könnten, ändere hieran nichts. Auch aus der der Gesamthandsgemeinschaft allgemein zuerkannten Teilrechtsfähigkeit ergebe sich für die vermögensmäßige Beteiligung der Gesellschafter am Gesamtvermögen nichts anderes. Denn bei der Zuerkennung der Teilrechtsfähigkeit der Gesamthand gehe es nicht darum, der Gesamthand als solcher eine den juristischen Personen vergleichbare, wenn auch relative, von den Gesamthändern losgelöste Rechtsfähigkeit zuzuerkennen. Vielmehr betreffe die Teilrechtsfähigkeit lediglich die Anerkennung der Gesamthand im Rechtsverkehr, d.h. die Bestimmung der Rechtsposition, die eine Gesamthandsgemeinschaft als Teilnehmer am Rechtsverkehr Dritten gegenüber einnehmen könne (BFH Urteil vom 14. September 1994 II R 95/92, BStBl. II 1995, 81). Nachfolgend hat der BFH klargestellt, dass nichts anderes gilt, wenn die Personengesellschaft an dem Schenkungsvorgang nicht als Beschenkte, sondern als Schenker beteiligt ist; auch hier bewirkt die Transparenz der Personengesellschaft die Zurechnung der Schenkung auf die hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschafter (BFH Urteil vom 15. Juli 1998 II R 82/96, BStBl. II 1998, 630).

Daran hat sich zur Überzeugung des Senats auch nichts durch die Entscheidung des BGH vom 29. Januar 2001 II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 geändert. Auch wenn der Gesellschaft bürgerlichen Rechts damit Rechtsfähigkeit zuerkannt wird, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet, ändert dies nichts daran, dass Personengesellschaften ertragsteuerlich weiterhin kein Steuersubjekt sind. Es gilt das Transparenzprinzip; die Gewinnanteile der Mitunternehmer werden diesen steuerlich zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Ist wie hier eine Zahlung (konkret: Gehaltszahlungen an Spieler und Trainer) von betrieblichen Konten der Personengesellschaft nicht durch die betrieblichen Belange der Gesellschaft, sondern durch die persönlichen Interessen der Gesellschafter veranlasst, so stellen die Zahlungen Entnahmen der Gesellschafter dar, die auf deren Kapitalkonto verrechnet werden. Der Vorgang wird insofern von den betrieblichen Geschäftsvorfällen separiert. Dies spricht dafür, auch weiterhin den Gesellschafter als den Schenker anzusehen und gegebenenfalls diesen als Schenker für die Schenkungsteuer in Anspruch zu nehmen.

Insofern kann dahinstehen, ob die Schenkungsteuerbescheide tatsächlich rechtswidrig wären, wenn die Schenkungen nicht den Brüdern ... und, sondern der ...und der ... zuzurechnen wäre; denn an der Zuwendung an den Kläger hätte sich auch in diesem Falle nichts geändert und allen Beteiligten war klar, welchen schenkungsteuerlichen Vorgang der Beklagte in den angefochtenen Schenkungsteuerbescheiden bezeichnen wollte.

3. Die Steuer entsteht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers (§ 10 Abs. 1 ErbStG). Steuerschuldner bei der Schenkungsteuer sind nach § 20 Abs. 1 ErbStG der Erwerber und der Schenker.

Eine Schenkung würde in der Tat - wie von Klägerseite vorgetragen - nicht vorliegen, wenn Spieler und Trainer des Fußballvereins tatsächlich beim Kläger nur als Amateure beschäftigt wären und daneben im Hauptberuf einer Berufstätigkeit nachgingen; der im Rahmen dieser beruflichen Betätigung gezahlte Arbeitslohn hätte nichts mit der Anstellung als Fußballer bzw. Trainer zu tun.

Der Senat ist nach den Umständen des Sachverhalts, den Aussagen der Spieler und Trainer sowie den von der Steuerfahndung ... sichergestellten Unterlagen jedoch der festen Überzeugung, dass es sich bei den Arbeitsverträgen zwischen den beiden von den Brüdern ...und ... beherrschten Unternehmen ...sowie ... einerseits und den Spielern und Trainer andererseits abgeschlossenen Arbeitsverträgen insoweit um Scheingeschäfte im Sinne des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO handelt, als Spieler und Trainer als kaufmännische Angestellte, Bürokaufleute oder Repräsentanten der ...-Gruppe eingestellt wurden. Insoweit stellt der Senat in Abgrenzung zu seinem Urteil vom, 3 K 3/12 klar,

dass er nicht davon ausgeht, die Verträge seien per se unwirksam und hätten keinerlei gegenseitige Rechtspflichten begründet. Entgegen dem offiziellen Vertragstext begründen sie jedoch einen Anspruch auf Zahlung des überwiegenden Teiles des Spielergehaltes durch die ...-Gruppe und verpflichten zur Erbringung der Leistung als Fußballerspieler gegenüber dem Kläger – und nicht zur Arbeit als kaufmännischer Angestellter in Unternehmen der ...-Gruppe.

Die Verhältnisse im Streitfall entsprechen schon deshalb nicht der Situation bei den meisten Amateur-Fußballvereinen, weil die Spieler nicht im Hauptberuf bei unterschiedlichen Arbeitgebern beschäftigt sind, sondern ausschließlich bei den beiden Unternehmen des Sponsors, der ...und der Vor allem aber haben Spieler und Trainer ihre Arbeitsverträge mit den ...-Unternehmen in unmittelbarer zeitlicher Nähe zu den Verträgen mit dem Kläger über die Verpflichtung als Spieler für die nächste Saison abgeschlossen, woraus deutlich wird, dass die Unternehmen die Arbeitsverträge nicht aufgrund eines ökonomischen Bedarfs nach Arbeitskräften eingegangen sind, sondern allein die sportlichen Interessen des Klägers an der Verpflichtung der Spieler maßgebend waren. Die Spieler dürften auch nur in Einzelfällen über eine berufliche Qualifikation als kaufmännische Angestellte verfügt haben. Gerade die Spieler, denen die Unternehmen der ...-Gruppe die höchsten Gehälter zahlte, sind – wie sich deren bei Wikipedia nachlesbaren Biographien entnehmen lässt, exemplarisch beispielsweise für den einstmals in der 1. Bundesliga spielenden ... – in ihrem bisherigen Berufsleben ausschließlich als Profi-Fußballspieler tätig gewesen und dürften deshalb am wenigsten für eine kaufmännische Tätigkeit qualifiziert sein. Dieser Zusammenhang mit der bisherigen Karriere als Fußballer macht auch deutlich, dass für die in den Arbeitsverträgen festgelegte Höhe des Gehalts nicht ein wirtschaftliches Interesse der Unternehmen an einer Beschäftigung dieser Personen als Arbeitnehmer im Betrieb maßgebend war, sondern deren Marktwert als Fußballspieler. Ebenso zeigt die Verpflichtung von bisherigen Profi-Fußballspielern wie ..., ... usw., dass die These von der geringfügigen Entlohnung der Spieler, die ihrem Hobby nachgehen würden, nicht den Tatsachen entspricht, da diese Spieler den Fußball zu ihrem Beruf gemacht haben und zu Amateurbedingungen mit dem Kläger nicht handelseinig geworden wären.

Die Verträge über die Verpflichtung als Spieler sowie die Arbeitsverträge mit den Unternehmen der ...-Gruppe sind weiterhin teilweise nicht miteinander vereinbar, weil die Spieler nach jedem der beiden von ihnen abgeschlossenen Verträge ihrem Dienstherrn ihre volle Arbeitskraft schulden (Arbeitsverträge mit den ...-Unternehmen: 40 Stunden Wochenarbeitszeit, z.B. Anstellungsverträge Akte ... Band. II Bl. 2-64; Spieler-Verpflichtung: bringen die gesamte Arbeitskraft in die Dienste des Vereins ein, vgl. z.B. Akte ..., Bd. I, Bl. 164; Akte S. 134). Eine tatsächliche, den vertraglichen Vereinbarungen entsprechende Beschäftigung der Spieler in den Betrieben der ...-Gruppe wäre auch faktisch kaum möglich gewesen, weil deren Betriebsstätten sich teilweise in erheblicher Entfernung von ... befinden, z.B. der ... in ...-..., worauf der Prozessvertreter dieses Unternehmens in dem Arbeitsgerichtsprozess des ... vor dem Arbeitsgericht ... überzeugend hingewiesen hat. Letztlich sind diverse der Arbeitsverträge auch in sich selbst widersprüchlich, wenn darin nämlich den angeblichen Arbeitnehmern bestimmte Sieg/Anlaufprämien zugesagt werden und damit eine unmittelbare Verknüpfung mit deren Tätigkeit als Spieler hergestellt wird. Durch diese Klauseln offenbaren die angeblichen Arbeitsverträge in aller Deutlichkeit, was die Vertragsparteien tatsächlich gemeint haben.

Vor allem aber haben die Spieler bei ihrer Vernehmung durch die Steuerfahndung (Akte ... Bd. II S. 67-88 bzw. Vernehmungsprotokolle Bl. FG-Akte) durchweg ausgesagt, dass sie ausschließlich als Fußballer tätig gewesen wären und – von den oben unter I. behandelten Sonderfällen einmal abgesehen - niemals in den Unternehmen der ...-Gruppe tätig geworden sind. Bei den Vertragsverhandlungen mit den Spielern wurde offen darüber gesprochen, was tatsächlich beabsichtigt war: nämlich die Verpflichtung der Spieler zu einem Gehalt, das sich der Kläger aus eigenen wirtschaftlichen Mitteln nicht leisten konnte und in Papierform die Aufspaltung dieser Vereinbarung in einen Amateurspielervertrag sowie einen fiktiven Arbeitsvertrag mit den ...-Firmen, durch den das Gehalt der Spieler auf den vereinbarten Betrag aufgestockt wurde.

Dieser tatsächliche Hintergrund des Abschlusses der Arbeitsverträge wird ebenfalls aus dem sichergestellten Schriftverkehr aus dem Arbeitsgerichtsprozess ... gegen die ... KG vor dem Arbeitsgericht ... deutlich. Als der Spielervertrag von ... zum Saisonende nicht verlängert wurde, war es für die ... KG offensichtlich eine Selbstverständlichkeit, dass ... hinfort auch keinen Arbeitslohn durch die ... KG erhalten würde. Als ... den Arbeitsvertrag beim Wort nahm und Kündigungsschutzklage erhob, war für das Unternehmen offensichtlich „Holland in Not“; man entschied sich dazu (so wörtlich) „dem Gericht reinen Wein einzuschenken“ (Akte ... Bd. III, S. 194) und klarzustellen, dass der Arbeitsvertrag als solcher niemals durchgeführt wurde bzw. werden sollte. In diesem Zusammenhang hat der damalige Prozessbevollmächtigte der ... KG nach entsprechender Rücksprache mit seinen Auftraggebern selbst den Begriff des „Scheinarbeitsverhältnisses“ (Akte ... Bd. III S. 210) in das Verfahren eingeführt.

Soweit der Kläger auf die wirtschaftlichen Vorteile durch das Sponsoring des Klägers für die ...-Gruppe abstellt, so war dieses Gegenstand gesonderter Verträge mit dem Kläger, in dem sich die ...-Gruppe verpflichtete, für die Banden- und Trikotwerbung festgelegte Geldbeträge an die Vereine zu zahlen. Die Spieler - die im Übrigen in der Mehrzahl als „kaufmännische Angestellte“ und nicht als „Repräsentant“ angestellt wurden - haben nach ihren Aussagen über das Fußballspiel in ...-Trikots hinaus keine gesonderten Repräsentationsleistungen für die ...-Unternehmen erbracht. Im Übrigen ist der Senat davon überzeugt, dass nicht in erster Linie ein wirtschaftliches, sondern vorrangig ein privates Interesse an dem ... hatte. Aus einer Vielzahl von verfügbaren Informationen - dem Umstand, dass die Lebensgefährtin von, Martina ..., laut Eintragung im Vereinsregister vom 17. Februar 2003 zur stellvertretenden Vereinsvorsitzenden bestellt wurde, einem Artikel im „Kicker“ vom 21. Juni 2004 und einer Vielzahl von Einträgen von Fußballfans des ... in diversen Internet-Foren, in denen die Einflussnahme des Sponsors auf Trainerentscheidungen kritisch behandelt werden, die Übernahme des Trainer, der zuvor einen damals von der ...-Gruppe geförderten Verein betreut hatte - lässt sich ableiten, dass der Sponsor auch auf sportliche Entscheidungen Einfluss genommen hat.

Rechtsfolge der Einstufung der Einstellung der Spieler als kaufmännische Angestellte der ...-Gruppe als Scheingeschäfte ist, dass die entsprechenden Bestimmungen in den Arbeitsverträgen für die Besteuerung unerheblich sind (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO). Weiterhin bestimmt § 41 Abs. 2 Satz 2 AO, dass, wenn durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt wird, dieses für die Besteuerung maßgebend ist.

Im Streitfall wird durch die Scheinbeschäftigungsverhältnisse der Abschluss von Spielerverträgen mit einem höheren Gehalt und die Übernahme der Gehaltszahlung durch Dritte, nämlich die ...-Firmen, verdeckt. In der Übernahme des größten Teils der Spielergehälter durch die ...-Unternehmen liegt gleichzeitig eine Zuwendung von den ...-Firmen an den Kläger. Denn der Sache nach ging es den Beteiligten der diversen Verträge darum, zunächst den finanzschwachen Kläger in die Lage zu versetzen, Spieler zu verpflichten, die er sich ohne die Zuwendung von Geldmitteln nicht hätte leisten können und danach durch die Spielerverträge die Spieler zu veranlassen, ihre gesamte Arbeitskraft für den Kläger einzusetzen. Durch diese Zahlung eines Teiles der Spielergehälter wurden die Brüder ... entreichert - und zwar wegen des Scheincharakters der Anstellung der Spieler als Arbeitnehmer der ...-Gruppe ohne Gegenleistung - und der Kläger kehreseitig bereichert in Gestalt der ersparten eigenen Geldmittel. Damit liegt der objektive Tatbestand einer Schenkung vor. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Schenkung dergestalt mittelbar ausgeführt wurde, dass die Geldmittel nicht zunächst dem Kläger ausgehändigt und anschließend an die Spieler gezahlt wurden, sondern unmittelbar von den ...-Firmen an die Spieler/Trainer flossen; auch eine solche mittelbare Bereicherung durch Übernahme von Aufwendungen erfüllt den Besteuerungstatbestand des § 7 ErbStG (Meincke, Kommentar zum ErbStG, § 7 Rn. 17a). Auch der subjektive Tatbestand der Schenkung ist gegeben, da die beiden ...-Brüder wussten, dass die Arbeitsverträge nicht ernst gemeint waren und es tatsächlich um die Zuwendung von Geldbeträgen an den Kläger ging; im Übrigen war ausweislich der Aussagen der Spieler anlässlich ihrer Vernehmung durch die Steuer-

fahndung allen an den Vertragsverhandlungen teilnehmenden Personen klar, dass durch die Scheinarbeitsverträge zwischen den Spielern und den ...-Firmen Geldzuwendungen an den Kläger verschleiert werden sollten. Soweit der Kläger vorträgt, fehle es an dem Willen zur Freigebigkeit, so ist dem entgegenzuhalten, dass es nicht darauf ankommt, dass sich bewusst war, dass die gewählte Gestaltung rechtlich als Schenkung zu beurteilen war. Dass ihm hingegen bekannt war, dass nur der Kläger, nicht aber die Unternehmen der ...-Gruppe durch die Gehaltszahlungen an die Spieler profitieren würden, weil niemals beabsichtigt war, dass die Spieler in den entsprechenden Unternehmen arbeiten würden, wird aus den Vernehmungsprotokollen deutlich, weil danach an einer großen Zahl der Vertragsverhandlungen auch persönlich teilgenommen hat. Geht man wie hier davon aus, dass die Arbeitsverträge als solche nicht gewollt waren und eine Zuwendung der ...-Firmen an den Kläger verdecken, dann entspricht der Sachverhalt im Wesentlichen doch jener Fallgestaltung, die Gegenstand des Urteils des BFH vom 15. März 2007 II R 5/04, BStBl. II 2007, 472 war.

Als Bemessungsgrundlage der Schenkung in Ansatz zu bringen sind ausschließlich jene Zuwendungen, die während der jeweiligen Kalenderjahre 2003-2009 geleistet wurden. Aus einigen Vernehmungsprotokollen ergibt sich, dass zum Ende der Sponsorentätigkeit der Brüder ... die Gehälter der Spieler nicht immer pünktlich gezahlt wurden und sich teilweise nicht unerhebliche Gehaltsrückstände aufgebaut haben. Insoweit weist aber der Beklagte zu Recht darauf hin, dass der Kläger seiner Verpflichtung nach § 30 ErbStG, die Schenkung anzuzeigen, nicht nachgekommen ist und es sich bei dem streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheid der Sache nach um einen Schätzungsbescheid handelt. Im Rahmen der einer Schätzung immanenten Unsicherheit ist es nicht zu beanstanden, wenn die Gehaltszahlungen bei dem Monat in Ansatz kommen, für den das Gehalt gezahlt wird, auch wenn möglicherweise tatsächlich in einzelnen Jahren geringfügig höhere und in anderen Jahren geringfügig niedrigere Zahlungen geleistet wurden.

4. Der Beklagte hat zutreffend als Beschenkte den Kläger und nicht die einzelnen Spieler/Trainer angesehen. Denn die Spieler haben als Gegenleistung für ihre Spielerleistung im Rahmen der Vertragsverhandlungen anlässlich ihrer Verpflichtung abhängig von ihrem Marktwert als Spieler ein bestimmtes Gehalt eingefordert, das lediglich aus Gründen der Verschleierung auf zwei Verträge verteilt wurde. Für das geringe vom Kläger gezahlte Gehalt wären sie hingegen nicht bereit gewesen, eine Verpflichtung einzugehen. Für sie kam es außerdem darauf an, einen Rechtsanspruch auf das ausgehandelte Gehalt zu haben, wie aus der Aussage des Spielers ... (Akte ... Bd. II, S. 82) deutlich wird, der erklärte, er sei angesichts der branchenbekannten finanziellen Schwierigkeiten des Klägers froh gewesen, durch Einschaltung des finanzkräftigen Sponsors sicher von der Gehaltszahlung ausgehen zu können. Für die Annahme einer freigebigen Zuwendung und einer Unentgeltlichkeit der Zuwendung im Verhältnis zwischen den Spielern und den Sponsoren ist vor diesem Hintergrund kein Raum.

5. Als Schenker sind - wie oben bereits ausgeführt - nicht die beiden Personengesellschaften ...und ... anzusehen, die die Schein-Anstellungsverträge mit den Spielern/Trainer abgeschlossen haben, sondern die an diesen Gesellschaften beteiligten Gesellschafter. Allerdings war neben den beiden mittelbar beteiligten Brüdern ... zusätzlich noch ... mit einem Anteil von 1,25 % an der ... beteiligt war. Rechnerisch würde sich die steuerliche Bemessungsgrundlage, soweit sie auf Lohnzahlungen der ... beruht (2003: 122.462,29 €; 2004: 176.787,11 €, 2005: 136.249,71 €, 2006: 186.640,14 €, 2007: 174.336,67 €, 2008: 115.000,- €, vgl. Bl. 106 FG-Akte 3 K 3/12) um 1,25 % mindern. Es bleibt aber ungewiss, ob dieser rechnerisch auf ... entfallende Anteil nicht im Verhältnis der Gesellschafter ausgeglichen wurde; die geringfügige Auswirkung wird durch die Schätzungsungenauigkeit aufgefangen, die darin begründet ist, dass der Kläger keine Schenkungsteuererklärung abgegeben und es sich bei dem streitgegenständlichen Bescheid deshalb um einen Schätzungsbescheid handelt.

6. Soweit der Kläger hilfsweise vorträgt, dass deshalb keine Schenkung vorliegen könne, weil sich die Brüder ... mit ihren Gehaltszahlungen Einfluss auf den Verein „erkaufte“ hätten, was bezeugen könne, so ist dieses nicht entscheidungserheblich. Auch der Senat geht davon aus, dass die Sponsoren wegen des hohen Umfangs ihrer Zuwendungen über einen erheblichen faktischen Einfluss auf den Kläger ausgeübt haben. Dies schließt die Annahme einer Schenkung aber weiterhin nicht aus. Erst wenn die Sponsoren mit ihren Zahlungen an den Kläger einen damit in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehenden Rechtsanspruch auf eine Gegenleistung erhalten hätten, wäre die Annahme einer Schenkung ausgeschlossen. Dass den Brüdern ... ein förmlicher Anspruch eingeräumt wurde, bei allen Entscheidungen das Letztentscheidungsrecht zu haben oder selbst als Trainer zu fungieren, hat der Kläger aber nicht vorgetragen und ist aus den vorliegenden Akten auch in keiner Weise ersichtlich.

8. Soweit der Kläger bemängelt, dass der Beklagte keine Einzelfallprüfung für jeden einzelnen Spielervertrag vorgenommen habe und über die Spielerverträge hinaus, die zu einer Teilabhilfe geführt haben, die Verträge mit und erwähnt, kann der Senat den entsprechenden Protokollen nicht entnehmen, dass diese Personen als Arbeitnehmer für die ...-Unternehmen tätig waren. Zwar erklärt zunächst, dass er repräsentativ für das Unternehmen ... tätig gewesen sei. Aus der Beschreibung seiner beruflichen Tätigkeit im Einzelnen ergibt sich aber, dass seine einzige konkrete Beschäftigung die als Trainer für den Kläger war. Inwieweit nach 2008 tatsächlich als Arbeitnehmer für die ...-Gruppe gearbeitet hat, kann dahinstehen, weil es sich bei der Schenkung auf den 31.12.2009 um eine pauschale Schätzung handelt und die Zeit danach nicht mehr streitgegenständlich ist. hat zwar zu Beginn seiner Vernehmung behauptet, er habe als Repräsentant für die Firma ... gearbeitet, diese Tätigkeit auf Nachfrage aber nicht beschreiben können und schließlich nach Insistieren des Fahnders seine Aussage im Hinblick auf seine schlechten Deutschkenntnisse relativiert. Der Senat kann danach nicht erkennen, dass im streitgegenständlichen Zeitraum konkrete Arbeitsleistungen für Unternehmen der ...-Gruppe erbracht hat.

9. Die Schenkung ist weiterhin nicht nach § 13 Nr. 16b) ErbStG steuerbefreit, weil die Übernahme der Spielergehälter weder den ideellen Bereich des Vereins betraf, noch einen Zweckbetrieb, weil die Einnahmen des Klägers aus der Veranstaltung von Fußball-spielen die Zweckbetriebsgrenze des § 67a AO von 30.678,- € einschließlich Umsatzsteuer im Jahr überstieg und keine Optionsmöglichkeit nach § 67a Abs. 3 AO bestand, weil der Verein seine Spiele mit Spielern bestritt, die - wie oben ausgeführt - für ihre Spielertätigkeit ein teilweise erhebliches Gehalt bezogen.

10. Es ist für dieses Verfahren unerheblich, dass der Beklagte gleichzeitig die Schenker ... und ebenfalls durch einen Schenkungsteuerbescheid in Anspruch genommen hat. Denn der Schenker, nicht der Beschenkte ist subsidiärer Schuldner der Schenkungsteuer; die Finanzbehörde hat sich zunächst an den Beschenkten zu halten (BFH Urteil vom 29. März 1961 II 282/58 U, BStBl. III 1962, 323; Wilms/Jochum, Kommentar zum ErbStG, § 20 Rn. 46; Meincke, Kommentar zum ErbStG, § 20 Rn. 6). Den Beschenkten kann die Finanzbehörde damit selbst dann in Anspruch nehmen, wenn sich der Bescheid gegenüber dem Schenker als rechtswidrig erweisen sollte.

11. Verfahrensrechtliche Hindernisse stehen der Steuerfestsetzung nicht entgegen. Insbesondere ist keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

Gem. § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO beginnt die Festsetzungsfrist bei der Schenkungsteuer nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat. Der Beklagte hat von den streitgegenständlichen Sachverhalten erst durch den Fahndungsbericht der Steuerfahndung ... im Jahre 2009 erfahren. Insofern ist bei der Steuerfestsetzung durch Schenkungsteuerbescheid vom 21. Februar 2011 die vierjährige Festsetzungsverjährung des § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO längst noch nicht abgelaufen gewesen.

III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zugelassen.

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO.

V. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

VI. Die Berechnung der Steuer wird gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen, weil sie einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert.