Urteil vom 11. Mai 2010, IX R 19/09

Zur steuerrechtlichen Anerkennung einer formunwirksamen vereinbarten Unterbeteiligung zwischen Ehegatten - Erhöhte Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen - Scheincharakter von Vereinbarungen

BFH IX. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4, GmbHG § 15 Abs 4, AO § 41 Abs 2, AO § 42

vorgehend FG Köln, 31. März 2009, Az: 10 K 2898/08

Leitsätze

1. Ob bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen der Mangel der zivilrechtlichen Form als Beweisanzeichen mit verstärkter Wirkung den Vertragsparteien anzulasten ist, beurteilt sich nach der Eigenqualifikation des Rechtsverhältnisses durch die Parteien .

2. Vereinbaren Ehegatten die Unterbeteiligung an einem von einem Dritten treuhänderisch für einen der Ehegatten als Treugeber gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteil in einer zivilrechtlich nicht hinreichenden Form und behaupten sie, den Vertrag entsprechend dem Vereinbarten auch tatsächlich vollzogen zu haben, so können sie zum Beweis nicht lediglich ihre eigene Schilderung des Verfahrensablaufs mit Blick auf die zwischen Ehegatten intern üblichen Gepflogenheiten (keine schriftliche Kommunikation) anbieten .

Tatbestand

I.

1 Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden als Eheleute im Streitjahr (1997) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war alleiniger Geschäftsführer der durch Umwandlung aus einer handwerklichen Produktionsgenossenschaft entstandenen I-GmbH (GmbH) in P. An deren Stammkapital von (zuletzt) 84.100 DM waren die B GmbH & Co. Verwaltungs- und Treuhand KG (KG) in Höhe von nominell 83.600 DM (99,4 %) und ein weiterer Gesellschafter in Höhe von 500 DM beteiligt. Am 15. Juli 1994 schlossen die Klägerin und die KG einen notariellen Treuhandvertrag, nach dem die KG als Treuhänderin alle erhältlichen Geschäftsanteile, höchstens aber 99,5 %, an der GmbH erwerben (soweit sie es noch nicht getan habe) und die Hälfte dieser Geschäftsanteile für die Klägerin als Treugeberin halten sollte. Die KG verpflichtete sich in dem Treuhandvertrag dazu, sämtliche Gesellschafterrechte der für die Klägerin gehaltenen Gesellschaftsanteile nur nach deren Weisungen und Anordnungen auszuüben. Alle Einnahmen aus diesen Anteilen, insbesondere Ausschüttungen und Kapitalrückzahlungen, standen nach der Vereinbarung der Klägerin zu. Sie konnte das Treuhandverhältnis jederzeit kündigen. Im Fall der Kündigung war die KG verpflichtet, die betreffenden Geschäftsanteile auf die Klägerin oder einen von ihr benannten Dritten zu übertragen.

3 Ebenfalls am 15. Juli 1994 schlossen die Kläger untereinander mit Hinweis auf den mit der KG abzuschließenden Treuhandvertrag eine schriftliche --als "Treuhandvertrag" bezeichnete-- Vereinbarung. Danach hielt und verwaltete die Klägerin im Innenverhältnis jeweils die Hälfte der von der KG für sie treuhänderisch gehaltenen Anteile treuhänderisch für den Kläger. Dieser hatte der Klägerin die Hälfte der Kosten für den Erwerb und die Verwaltung der geplanten Beteiligung an der GmbH zu erstatten. Im Übrigen sollten die Bestimmungen des zwischen der Klägerin und der KG abzuschließenden Treuhandvertrages --und damit sollte auch die Rückübertragungsverpflichtung-- sinngemäß gelten.

4 Mit notariellem Vertrag vom 3. Dezember 1996 wurden das Treuhandverhältnis mit der KG und der "Treuhandvertrag" zwischen den Klägern einvernehmlich mit sofortiger Wirkung aufgelöst. Zugleich übertrug die KG auf die Klägerin und den Kläger Geschäftsanteile und Teilgeschäftsanteile an der GmbH von jeweils nominal 20.900

DM. Zum 1. Januar 1996 wurde die GmbH aufgelöst. Nach Beendigung der Liquidation am 12. Dezember 1997 erhielten die Kläger einen Liquidationserlös in Höhe von jeweils 267.152,20 DM.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Streitjahr 1997 einen Auflösungsgewinn der Klägerin in Höhe von 492.504,40 DM nach § 17 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Der zwischen den Klägern geschlossene "Treuhandvertrag" sei mangels notarieller Beurkundung (§ 15 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--) nicht wirksam und die Klägerin zu 49,7 %, d.h. i.S. des § 17 EStG wesentlich an der GmbH beteiligt gewesen.

6 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) setzte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 1195 veröffentlichten Urteil die Einkünfte aus § 17 EStG auf 452.969 DM herab. Dieses Urteil hob der Bundesfinanzhof (BFH) mit seiner Entscheidung vom 22. Juli 2008 IX R 61/05 (BFH/NV 2008, 2004) auf und wies die Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Das FG sollte prüfen, ob die zwischen den Klägern als Unterbeteiligungsvertrag auszulegende und als "Treuhandvertrag" bezeichnete, gemäß § 15 Abs. 4 GmbHG formunwirksame Vereinbarung steuerlich anzuerkennen ist und ob die Unterbeteiligungsrechte des Klägers nach Inhalt und tatsächlichem Vollzug dazu geführt hätten, die Hälfte der von der KG für die Klägerin treuhänderisch gehaltenen Anteile wirtschaftlich dem Kläger zuzurechnen.

7 Die Klage hatte auch im zweiten Rechtsgang keinen weiter gehenden Erfolg als im ersten Rechtsgang. Das FG führte zur Begründung aus: Die Kläger hätten die zwischen ihnen geschlossene Vereinbarung nicht ernsthaft gewollt. Dies ergebe sich nach Überzeugung des FG daraus, dass sie den von ihnen als Treuhandvertrag eingeordneten Vertrag --anders als den am selben Tag geschlossenen Vertrag der Klägerin mit der KG-- nicht notariell beurkunden ließen. Überdies habe der Kläger durch den Vertrag kein wirtschaftliches Eigentum erlangt. Abgesehen davon, dass ein --wie hier-- formunwirksamer Vertrag mangels Durchsetzbarkeit der Rechte im Konfliktfall keine für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums notwendige rechtlich geschützte Position vermittele, sei der Vertrag tatsächlich nicht durchgeführt worden.

8 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie auf Verletzung formellen und materiellen Rechts stützen. Im Hinblick auf die notwendige Form der Vereinbarung zwischen den Klägern möge man an eine Heilung durch die nachfolgende Beurkundung analog § 313 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches a.F. (BGB) denken. Es könne zudem über die Beurkundungspflicht gestritten werden. Nach der auch den Klägern vermittelten Auffassung des Prozessbevollmächtigten bestehe keine Beurkundungspflicht. Zumindest sei es fraglich, ob aus dem Nichtbeurkunden --ein Offenlegen des Rechtsverhältnisses gegenüber Dritten sei nicht erwünscht gewesen-- auf eine mangelnde Ernsthaftigkeit geschlossen werden könne. Der Eintritt eines Beteiligtenverlusts sei trotz der --wohl temporären-- Liquiditätsenge eher unwahrscheinlich gewesen. Das angefochtene Urteil habe sich auch nicht ernsthaft mit der Rechtsprechung des BFH zur bloß indiziellen Wirkung eines Formmangels befasst. Es sei geradezu widersinnig, wenn das FG eine tatsächliche Durchführung der Vereinbarung (mit der Folge der hälftigen Zurechnung der Anteile auf den Kläger als wirtschaftlicher Eigentümer) deshalb ablehne, weil allein der Kläger die Rechte aus den Anteilen ausgeübt habe. Zur Durchführung der Vereinbarung hätten die Kläger im Klageverfahren ausführlich vorgetragen. Außerdem könnten nur sie selbst Aussagen über das in häuslicher Gemeinschaft Besprochene machen, seien aber entgegen ihrer Anregung vom Gericht dazu nicht angehört worden.

9 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer 1997 unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 in Gestalt des Einkommensteueränderungsbescheides vom 12. August 1999 auf 1.376 DM (703,53 €) festzusetzen.

10 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

11 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

12 1. Die Revision ist nicht schon wegen Verfahrensfehler begründet. Wenn die Kläger vortragen, das FG habe sie zu ihren schriftsätzlichen Ausführungen nicht angehört und sie deshalb im Rahmen ihrer auch auf die Verletzung formellen Rechts gestützten Revision sinngemäß eine Verletzung des rechtlichen Gehörs rügen (vgl. § 96 Abs. 2, § 119 Nr. 3 FGO), so können sie damit im Revisionsverfahren nicht gehört werden. Denn ein Verfahrensmangel kann nicht mehr mit Erfolg geltend gemacht werden, wenn er eine Verfahrensvorschrift betrifft, auf deren Beachtung die Prozessbeteiligten verzichten können und verzichtet haben (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung). Zu diesen verzichtbaren Mängeln gehört nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auch das Übergehen eines Beweisantrags. Geht das FG einem schriftsätzlich gestellten Beweisantrag nicht nach, dann muss jedenfalls ein rechtskundig vertretener Beteiligter dies in der (nächsten) mündlichen Verhandlung, an welcher er teilnimmt, rügen, weil sonst das Rügerecht endgültig verloren geht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 15. Juni 2005 X B 180/03, BFH/NV 2005, 1843).

13 Im Streitfall enthält der Schriftsatz im erstinstanzlichen Verfahren (vom 29. Dezember 2008) zwar einen Antrag auf Parteivernehmung. Die durch ihren Prozessbevollmächtigten vertretenen Kläger haben in der mündlichen Verhandlung vom 1. April 2009 indes nur einen Antrag zur Sache gestellt und damit den Vernehmungsantrag nicht weiterverfolgt. Dies gilt hier umso mehr, als das Gericht in der mündlichen Verhandlung mit den Beteiligten ausdrücklich das Verhalten der Kläger bei den Gesellschafterversammlungen und das Abstimmungsverhalten der KG erörtert hatte. Nach den insoweit eindeutigen Erläuterungen des Prozessbevollmächtigten war für das Gericht nicht ersichtlich, wozu die Kläger als Parteien noch hätten vernommen werden können. Wenn die Kläger in diesem Stadium des Verfahrens gleichwohl ihre Vernehmung noch für erforderlich gehalten hätten, hätten sie einen entsprechenden Beweisantrag in der mündlichen Verhandlung stellen müssen.

14 2. Die Revision ist auch in der Sache unbegründet. Zutreffend hat das FG Einkünfte aus § 17 EStG in Höhe von 452.969 DM der Besteuerung unterworfen.

15 a) Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Anteilseigner in den letzten fünf Jahren am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen gehalten hat. Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Anteilseigner an der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (§ 17 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG). Notwendige und hinreichende Voraussetzung für die Zurechnung einer Beteiligung i.S. des § 17 EStG ist das wirtschaftliche Eigentum (vgl. eingehend dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 2004, m.w.N.).

16 Die Vorinstanz hat diese Voraussetzungen im Streitfall zutreffend bejaht. Die Klägerin war innerhalb der letzten fünf Jahre vor der im Streitjahr beendeten Liquidation der GmbH zu mehr als 25 % an dieser Gesellschaft beteiligt, weil ihr die von der KG zur Hälfte treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteile --also 49,7 % des Stammkapitals-- nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zuzurechnen waren. Da der zwischen den Klägern geschlossene Unterbeteiligungsvertrag steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist und dem Kläger kein wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an der Hälfte der seiner Frau, der Klägerin, als Treugeberin zuzurechnenden Anteile --also zu 24,85 %-- vermittelte (s. dazu unter c), erwarb der Kläger am 3. Dezember 1996 eine nach § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG steuerverhaftete Beteiligung.

17 b) Sind die Instanzen des zweiten Rechtszuges gemäß § 126 Abs. 5 FGO an die rechtliche Beurteilung des BFH im ersten Rechtszug gebunden (vgl. dazu eingehend den Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 6. Februar 1973 GmS-OGB 1/72, BFHE 109, 206), geht es im vorliegenden Verfahren nur noch darum, ob der zwischen den Klägern formwidrig abgeschlossene Unterbeteiligungsvertrag steuerrechtlich anzuerkennen ist und dem Kläger nach Inhalt und tatsächlichem Vollzug die Position eines wirtschaftlichen Eigentümers der Hälfte der von der KG für die Klägerin treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteile vermittelt. Wegen dieser Verengung des Prüfungsumfangs kann der Senat auch den vom FG problematisierten Inkonsequenzen der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung bezogen auf die Frage, ob dem Kläger Anteile gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO trotz zivilrechtlich unwirksamer Vereinbarung zurechenbar sind, in diesem Verfahren nicht nachgehen. Denn tragend für die Zurückverweisung der Sache an das FG war die Annahme, dass der Unterbeteiligungsvertrag trotz nicht beachteter zivilrechtlicher Form eine von § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO (Zurechnung dem Treugeber) abweichende steuerrechtliche Zurechnung immerhin rechtfertigen kann. Damit in

Widerspruch stünde aber die Annahme, ein formnichtiger Vertrag stände von vornherein der effektiven Durchsetzung der Rechte im Konfliktfall entgegen.

18 c) Zutreffend hat das FG die als Unterbeteiligung auszulegende Vereinbarung zwischen den Klägern steuerrechtlich nicht anerkannt.

19 aa) Es hat den Umstand, dass die Kläger die zivilrechtlichen Formerfordernisse bei Vertragsabschluss (§ 15 Abs. 4 GmbHG; eingehend dazu in BFH/NV 2008, 2004) nicht beachtet haben, in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH (vgl. dazu BFH-Urteil vom 7. Juni 2006 IX R 4/04, BFHE 214, 173, BStBl II 2007, 294, m.w.N.) als Beweisanzeichen gewürdigt, das gegen die steuerrechtliche Anerkennung dieser Vereinbarung spricht. Dabei kommt entgegen der Revision eine Heilung dieses Formmangels bereits im Jahr 1994 durch notarielle Beurkundung des Treuhandvertrags der Klägerin mit der KG analog § 313 Satz 2 BGB a.F. nicht in Betracht. Abgesehen davon, dass an beiden Verträgen unterschiedliche Berechtigte und Verpflichtete beteiligt sind, fehlt es wegen der speziellen Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 2 GmbHG ersichtlich an einer Lücke im Gesetz.

20 bb) Die Vorinstanz ist zutreffend auch von einer verstärkten Indizwirkung im Streitfall ausgegangen. Die Indizwirkung gegen den vertraglichen Bindungswillen wird verstärkt, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften insbesondere bei klarer Zivilrechtslage angelastet werden kann (BFH-Urteil vom 22. Februar 2007 IX R 45/06, BFHE 217, 409, m.w.N.). Davon ist hier auszugehen. Zu Recht sieht das FG den Umstand des am gleichen Tag abgeschlossenen Treuhandvertrags mit der KG, der formwirksam notariell beurkundet wurde, als Indiz gegen den Bindungswillen der Vertragsparteien an. Es entspricht überdies der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), dass ein Treuhandvertrag hinsichtlich eines GmbH-Geschäftsanteils dem Formzwang des § 15 Abs. 4 GmbHG unterliegt, wenn er sich --wie im Streitfall-- auf bereits existente Geschäftsanteile bezieht (vgl. BGH-Beschluss vom 12. Dezember 2005 II ZR 330/04, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 2006, 1388; BGH-Urteile vom 19. April 1999 II ZR 365/97, BGHZ 141, 208, WM 1999, 1118, und vom 6. Juli 1961 II ZR 219/58, BGHZ 35, 272; vgl. zusammenfassend auch Bayer in Lutter/ Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 17. Aufl., 2009, § 15 Rz 91, 92 zur Treuhand und Rz 96 zur Unterbeteiligung, jeweils m.w.N. aus Schrifttum und Rechtsprechung). Zwar haben die Kläger untereinander ein als Unterbeteiligung auszulegendes Rechtsverhältnis vereinbart, für das der Formzwang höchstrichterlich erstmals durch die Entscheidung des BFH im ersten Rechtszug bestätigt wurde (s. aber auch die Angaben zum Schrifttum im BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 2004, unter II.2.c aa, m.w.N.). Das spielt für die Vorwerfbarkeit des Formmangels aber keine entscheidende Rolle. Denn bei der Beurteilung, ob der Mangel der zivilrechtlichen Form den Vertragsparteien anzulasten ist, kann nur deren Eigenqualifikation des Rechtsverhältnisses bedeutsam sein. Im Streitfall sind die Kläger aber stets von einem Treuhandverhältnis ausgegangen.

21 Die Vorinstanz hat als Erklärung für die bloße Schriftform statt der gebotenen notariellen Form überdies zutreffend auf die (auf der Hand liegende) mögliche Erwägung der Vertragsparteien abgestellt, die Vereinbarung nur bei Bedarf zu verwenden, und zwar je nach dem, ob sich später bei der Veräußerung oder bei der Verwirklichung eines Ersatztatbestandes ein Gewinn (dann Verwerten der Vereinbarung mit der Folge des Unterschreitens der Wesentlichkeitsgrenze) oder ein Verlust ergibt (dann Außerachtlassen der Vereinbarung und volle Verlustrealisierung bei der Klägerin). Diese Erwägung des FG wird der Intention der Rechtsprechung gerecht, mit der sie die besonderen Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen rechtfertigt. Sie tragen den innerhalb eines Familienverbundes typischerweise fehlenden Interessengegensätzen und --hieran ist besonders zu erinnern-- "der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch Ehegatten Rechnung" (so explizit Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34, m.w.N.; aus der Rechtsprechung des BFH vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 46/08, BFHE 225, 112). Die Überlegungen des FG verstoßen deshalb entgegen der Auffassung der Revision keinesfalls gegen Denkgesetze, zumal auch die Revision ausdrücklich hervorhebt, ein "Offenlegen" des Rechtsverhältnisses gegenüber Dritten sei aus der Sicht der Kläger nicht erwünscht gewesen. Ob ein Verlust aus der Beteiligung trotz der zugestandenermaßen gegebenen Liquiditätsengpässe unwahrscheinlich gewesen sein mag, kann wegen der jedenfalls bei Vertragsabschluss bestehenden Ungewissheit, ob und wann es zu einer Realisierung kommen könnte, als rein spekulatives Element vor diesem Hintergrund dahinstehen.

22 cc) Das FG hat nicht nur auf die aus dem Nichtbeachten der zivilrechtlich gebotenen Form resultierenden Beweisanzeichen abgestellt.

23 (1) Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn es zu der Überzeugung gelangt, dass die Vereinbarung darüber hinaus tatsächlich nicht durchgeführt wurde. Wenn es sich für seine Feststellungen den Vortrag des Klägers

zu eigen macht und daraus den Schluss zieht, allein der Kläger habe die maßgebenden Entscheidungen getroffen, das Abstimmungsverhalten der KG bestimmt und Anweisungen gegeben, so ist es entgegen der Revision nicht widersprüchlich, wenn das FG dem Kläger keine Anteile aufgrund des Unterbeteiligungsvertrages nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zurechnet. Denn eine Zuordnung entsprechend den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 18. Mai 2005 VIII R 34/01 (BFHE 210, 247, BStBl II 2005, 857), auf die der BFH im ersten Rechtszug Bezug genommen hat, kommt nur in Betracht, wenn der Unterbeteiligungsvertrag steuerrechtlich anzuerkennen ist. Dabei betrifft die vom Kläger selbst hervorgehobene Stellung nicht nur das Außenverhältnis der (vereinbarten) Unterbeteiligung, sondern auch das hier maßgebende Innenverhältnis der Kläger untereinander. Widersprüchlich ist es deshalb nicht, wenn dem Kläger als dem die Rechtsverhältnisse Dominierenden, der überdies mit einer notariellen Generalvollmacht der Klägerin aus dem Jahre 1983 operierte, keine Anteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zugerechnet werden. Denn sein auf alle für die Klägerin als Treugeberin gehaltenen Anteile und deshalb über die vereinbarte Unterbeteiligung hinausgreifendes Verhalten, wie es das FG seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, impliziert einen ganz anderen Vertragsinhalt als denjenigen, den die Kläger untereinander vereinbart haben. Dieses "aliud" gegenüber einer Unterbeteiligung lediglich an der Hälfte der treuhänderisch gehaltenen Anteile ist nicht geeignet, sozusagen in einem Erst-Recht-Schluss eine Stellung wie ein wirtschaftlicher Eigentümer zu begründen.

24 (2) Verhielte es sich indes tatsächlich so, wie der Kläger vorgetragen hat und wovon auch das FG ausgeht, mögen die Kläger mit dem Unterbeteiligungsvertrag in Verbindung mit dem gegenüber der KG vereinbarten Treuhandverhältnis eine nach § 41 Abs. 2 AO für die Besteuerung unerhebliche Scheinvereinbarung getroffen haben. In Wirklichkeit sollte der Kläger --und nur er-- als Treugeber die maßgebenden Entscheidungen treffen, so dass ihm die Hälfte der Anteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO --mit einer der Vorentscheidung entsprechenden Steuerfolge-- zuzurechnen wären. Die Folgerungen aus dem Treuhandverhältnis der Klägerin und dem Unterbeteiligungsvertrag hätten die Vertragsparteien dann bewusst nicht gezogen, was als Beweisanzeichen für den Scheincharakter der Vereinbarungen spricht (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 1997 IX R 23/94, BFHE 182, 542, BStBl II 1997, 655).

25 Aber auch eine andere Möglichkeit läge aufgrund des vom FG festgestellten Verhaltens des Klägers nahe: Nach § 6 des notariellen Treuhandvertrags vom 15. Juli 1994 war der Treugeber (also zu Beginn die Klägerin) berechtigt, jederzeit einen anderen Treugeber zu benennen, der anstelle des Treugebers in alle Rechte und Pflichten aus diesem Treuhandvertrag eintritt. Wenn nicht schon zu Beginn der vertraglichen Beziehungen, so kann der Kläger jedenfalls später in den Vertrag dadurch konkludent eingetreten sein, dass er in Bezug auf alle treuhänderisch gehaltenen Anteile die entscheidenden Anweisungen erteilte.

26 (3) Dem FG ist auch darin beizupflichten, die Kläger hätten nicht nachgewiesen, dass sie sich entsprechend dem Vereinbarten im Innenverhältnis tatsächlich verhalten und somit den Vertrag auch durchgeführt haben. Den strengen Anforderungen, welche die Rechtsprechung stellt, um Verträge zwischen nahe stehenden Personen steuerrechtlich anzuerkennen, kann nur entsprechen, wer objektive Anhaltspunkte vorträgt. Beweisanzeichen zur Ermittlung letztlich innerer Tatsachen können nur äußere Merkmale sein (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb, m.w.N.). Deshalb können die klagenden Ehegatten nicht damit gehört werden, ihre Vereinbarungen untereinander hätten sich in ihrer häuslichen Gemeinschaft --als Internum-- abgespielt und seien nicht nach außen gedrungen. Wenn die Kläger hierzu vortragen, nur sie selbst hätten dazu gehört werden können, stünde die Verifikation der streitigen Tatsachen (hier tatsächliche Durchführung der Unterbeteiligung) in ihrem Belieben und hinge davon ab, welchen Sachverhalt sie präsentieren. Das widerspricht der Intention der Rechtsprechung, wie sie oben dargelegt wurde (unter bb), und wäre letztlich selbstbezüglich, weil man dann aus inneren Merkmalen auf innere Tatsachen schlösse. Es ist deshalb der Revisionserwiderung zu folgen, nach der die generelle Berufung auf durchaus übliche Absprachen im Familienverbund nicht zum Beweis der tatsächlichen Durchführung geeignet ist. Es wäre mit dem FA und dem FG zu erwarten gewesen, dass mittels Gesellschafterversammlungen, Entscheidungen, Abschlüssen und Ähnlichem schriftlich nachvollziehbar kommuniziert worden wäre.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de