Urteil vom 28. März 2012, II R 39/10

Mittelbare Schenkung des Erlöses aus dem Verkauf übertragener Gesellschaftsanteile - Prüfungsumfang bei Festsetzung von Hinterziehungszinsen - Schenkungsteuerbescheid kein Grundlagenbescheid für Zinsbescheid - Hinterziehungszinsen gegen Steuerschuldner trotz dessen fehlender Mitwirkung

BFH II. Senat

AO § 171 Abs 10, AO § 235, AO § 370 Abs 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 2 Nr 2

vorgehend FG München, 12. Juli 2009, Az: 4 K 235/06

Leitsätze

1. In der Übertragung von Gesellschaftsanteilen kann die mittelbare Schenkung des Erlöses aus einem bereits geplanten Verkauf der Anteile liegen .

2. Bei der Festsetzung von Hinterziehungszinsen sind die Voraussetzungen der Steuerhinterziehung und die Höhe der hinterzogenen Steuer unabhängig von einem ergangenen Steuerbescheid zu prüfen .

Tatbestand

I.

1 Der Ehemann (E) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war zu 75 % am Stammkapital der ... GmbH (GmbH) beteiligt. Die übrigen Anteile hielt seine Mutter (M). E war darüber hinaus Eigentümer des von der GmbH langfristig gepachteten Betriebsgrundstücks. Steuerberater P war der Aufsichtsratsvorsitzende der GmbH.

2 Ab Ende des Jahres 1988 kam es zu umfangreichen Verhandlungen zwischen Vertretern der GmbH (E, P und ein weiterer Steuerberater) und der Firma V über einen Verkauf von Anteilen an der GmbH an V. V war an dem Anteilserwerb interessiert, weil sie ihre Produktpalette um die von der GmbH hergestellten Maschinen ergänzen wollte. Die Verhandlungsergebnisse wurden in einer schriftlichen Absichtserklärung ("LETTER OF INTENT") niedergelegt, die von E, M und P am 8. Dezember 1989 sowie von V am 13. Dezember 1989 unterzeichnet wurde. In dieser Absichtserklärung waren insbesondere ein Zeitplan für den Verkauf einer Mehrheitsbeteiligung an der GmbH an V, die jeweiligen Kaufpreise und zwei Kapitalerhöhungen vorgesehen. Der Absichtserklärung entsprechend wurde das Stammkapital der GmbH am 14. Dezember 1989 von 15 Mio. auf 30 Mio. DM erhöht.

3 Im Hinblick auf die ab 1. Januar 1990 vorgesehene Änderung des § 34 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (Art. 1 Nr. 8 des Gesetzes vom 30. Juni 1989, BGBl I 1989, 1267, § 52 Abs. 23a EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 25 Buchst. c des Gesetzes vom 30. Juni 1989) beabsichtigte E, die zwischen seinem Verpachtungsunternehmen und der GmbH bestehende Betriebsaufspaltung zu beenden. Er verkaufte deshalb mit notariell beurkundetem Vertrag vom 28. Dezember 1989 Beteiligungen von insgesamt 26 % am Stammkapital der GmbH an die Klägerin, seine Schwägerin Sn und P. Die Klägerin erwarb dabei 24 % der Anteile am Stammkapital für einen Kaufpreis von 11.160.000 DM. Dieser Kaufpreis ergab sich aus dem von P nach dem Stuttgarter Verfahren errechneten Wert von 155 DM je Anteil im Nominalwert von 100 DM. Die Klägerin finanzierte den Kaufpreis zunächst durch ein Darlehen einer weiteren GmbH, an der E mit 75 % und M mit 25 % beteiligt waren. Dieses Darlehen löste sie im Februar 1990 durch ein Bankdarlehen ab, für das E eine unbeschränkte, unbefristete und selbstschuldnerische Bürgschaft übernahm.

4 Am 16. März 1990 traf E, der zugleich für die Klägerin, M, Sn und P handelte, mit V in privatschriftlicher Form eine weitgehend, insbesondere hinsichtlich der Kaufpreise mit der Absichtserklärung vom 8./13. Dezember 1989 übereinstimmende Vereinbarung über den Verkauf von Anteilen an der GmbH. Danach sollte die aus diesen Personen bestehende E-Gruppe in drei Schritten zu näher bestimmten Zeitpunkten 25,1 %, 24,9 % und 20 % des Stammkapitals der GmbH an die V verkaufen. Der Kaufpreis sollte für die 25,1 % und 24,9 % jeweils 37,5 Mio. DM

und für die 20 % 33 Mio. DM betragen. Für die danach der E-Gruppe verbleibenden 30 % am Stammkapital der GmbH wurden der E-Gruppe eine Verkaufsoption und der V eine Kaufoption für jeweils 60 Mio. DM eingeräumt.

5 Der Vertrag vom 16. März 1990 wurde am 26. April 1990 notariell beurkundet. Zugleich traten E und M insgesamt 25,1 % der Anteile am Stammkapital der GmbH zu einem Gesamtpreis von 37,5 Mio. DM an V ab. Das entspricht einem Kurs von 498 DM je Anteil am Stammkapital im Nominalwert von 100 DM. Die Klägerin, M, Sn und P wurden beim Vertragsabschluss durch E als Bevollmächtigten vertreten. Durch die u.a. von der Klägerin unterzeichnete Vollmacht vom 25. April 1990 wurde E ermächtigt, den bereits privatschriftlich abgeschlossenen schuldrechtlichen Kaufvertrag zu notarieller Urkunde zu bestätigen und ggf. ergänzende Vereinbarungen hierzu zu treffen, über die Geschäftsanteile der übrigen Gesellschafter zu verfügen, sie insbesondere abzutreten und die anderen Gesellschafter auch zu späteren Abtretungen zu verpflichten sowie das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung auszuüben, insbesondere die Satzung zu ändern, auch das Kapital zu erhöhen und für die anderen Gesellschafter neue Gesellschaftsanteile zu übernehmen, Geschäftsführer zu bestellen und abzuberufen.

6 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 14. Januar 1991 verkauften die Klägerin, M, Sn und P insgesamt 24,9 % der Anteile am Stammkapital der GmbH an V zu einem Gesamtpreis von 37,5 Mio. DM. 14 % der Anteile am Stammkapital mit einem Nominalwert von 4,2 Mio. DM stammten von der Klägerin. Der anteilige Kaufpreis dafür betrug 21.084.332,40 DM.

7 Nachdem das Stammkapital der GmbH zum 15. Januar 1991 von 30 Mio. DM auf 45 Mio. DM erhöht worden war, verkauften E und die Klägerin durch notariell beurkundeten Vertrag vom 31. Juli 1991 20 % ihrer Anteile am Stammkapital der GmbH an V zu einem Gesamtpreis von 33 Mio. DM. Die Klägerin erhielt dabei für den Verkauf von 5 % am Stammkapital (Nominalwert 2.250.000 DM) 8.250.000 DM. Die nach diesen Anteilsübertragungen noch bei der E-Gruppe verbliebenen 30 % am Stammkapital der GmbH wurden später für 60 Mio. DM an V verkauft.

8 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 25. Februar 1993 überließ E der Klägerin Grundbesitz mit einem Verkehrswert von 4.250.000 DM gegen Übernahme dinglich gesicherter Darlehensschulden von 1.485.000 DM.

9 In der am 20. Januar 1991 beim damals zuständigen Finanzamt ... (FA M) eingegangenen, von P erstellten und auf die Übertragung der Anteile an der GmbH auf die Klägerin im Dezember 1989 bezogenen Schenkungsteuererklärung wurde ausgeführt, es handle sich um eine Anteilsübertragung mit angemessener Gegenleistung. Eine Schenkung könne somit nicht vorliegen. Das FA M setzte demgemäß zunächst keine Schenkungsteuer gegen die Klägerin fest.

10 In der im Oktober 1993 für die Grundstücksschenkung vom 25. Februar 1993 eingereichten Schenkungsteuererklärung gab die Klägerin an, von E keine Vorschenkungen erhalten zu haben. Die Schenkungsteuer wurde zunächst erklärungsgemäß festgesetzt.

11 Aufgrund von Ermittlungen der zuständigen Steuerfahndungsstelle setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für die Anteilsübertragung vom 28. Dezember 1989 durch Bescheid vom 27. Mai 1997 gegen die Klägerin Schenkungsteuer in Höhe von 5.154.597 DM fest. Das FA ging dabei von einem Wert der auf die Klägerin übertragenen Anteile von 36 Mio. DM aus (24 % des sich bei einem Wert von 500 DM je Anteil im Nominalwert von 100 DM ergebenden Gesamtwerts aller Anteile am Stammkapital der GmbH von 150 Mio. DM) und zog hiervon den Kaufpreis von 11.160.000 DM sowie Kosten von 44.287 DM ab. Darüber hinaus setzte das FA die Schenkungsteuer für die Grundstücksübertragung vom 25. Februar 1993 nunmehr unter Berücksichtigung der Zuwendung der Anteile an der GmbH an die Klägerin als Vorerwerb fest. Die Einsprüche gegen die Schenkungsteuerbescheide blieben erfolglos.

12 Nachdem das Landgericht ... das gegen die Klägerin eingeleitete Strafverfahren wegen des Verdachts der vorsätzlichen Verkürzung von Schenkungsteuer im April 2001 gemäß § 153a der Strafprozessordnung gegen eine Zahlungsauflage eingestellt hatte, setzte das FA mit Bescheid vom 19. November 2002 gegen die Klägerin Hinterziehungszinsen in Höhe von 1.001.490 € für die mit Bescheid vom 27. Mai 1997 festgesetzte Schenkungsteuer fest. Es ging dabei von einem Zinslauf vom 24. Februar 1991 bis zum 30. Juni 1997 und somit von einem Zinszeitraum von 76 Monaten aus. Zugleich setzte das FA gegen die Klägerin auch Hinterziehungszinsen auf die Schenkungsteuer für die Zuwendung des Grundvermögens fest. Die Einsprüche blieben erfolglos.

13 Das Finanzgericht (FG) hob den Zinsbescheid hinsichtlich der Zuwendung des Grundvermögens auf und änderte den auf die Übertragung der Anteile an der GmbH auf die Klägerin bezogenen Bescheid vom 19. November 2002 dahin,

dass es den steuerpflichtigen Erwerb, der der Berechnung der Schenkungsteuer zum Zweck der Festsetzung von Hinterziehungszinsen zugrunde zu legen ist, von 24.545.700 DM auf 17.345.700 DM herabsetzte, und übertrug die Berechnung der Hinterziehungszinsen dem FA.

14 Zur Begründung führte das FG aus, das FA habe gemäß § 235 der Abgabenordnung (AO) dem Grunde nach zu Recht Hinterziehungszinsen auf die den Erwerb der Klägerin aus der Zuwendung des E vom 28. Dezember 1989 betreffende Schenkungsteuer festgesetzt. Der objektive und der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) seien insoweit erfüllt. Die als Hausfrau steuerrechtlich unerfahrene und in die Transaktionen mit V kaum eingebundene Klägerin habe sich zwar keine Steuerhinterziehung zu Schulden kommen lassen. Aufgrund der unvollständigen und irreführenden Angaben in der am 20. Januar 1991 beim FA M eingereichten Schenkungsteuererklärung liege aber eine Steuerhinterziehung durch P zugunsten der Klägerin vor. Die vom FA der Berechnung der Hinterziehungszinsen zugrunde gelegte Schenkungsteuer sei dem Grunde nach entstanden. Der Erwerb eines Anteils von 24 % am Stammkapital der GmbH zum Preis von 155 DM je 100 DM Nominalwert durch die Klägerin am 28. Dezember 1989 stelle eine gemischt-freigebige Zuwendung des E an die Klägerin gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) dar. Der Anteilswert sei nicht nach dem Stuttgarter Verfahren zu ermitteln, sondern aus dem bei der Anteilsveräußerung am 26. April 1990 erzielten Kaufpreis abzuleiten, da bereits vor dem 28. Dezember 1989 eine Einigung über den von V zu entrichtenden Kaufpreis erzielt worden sei. Da V eine Mehrheitsbeteiligung an der GmbH habe erwerben wollen, sei dieser Kaufpreis um einen Paketabschlag von 20 % zu vermindern. Der Wert der am 28. Dezember 1989 auf die Klägerin übertragenen Anteile an der GmbH sei daher bei der Zinsberechnung lediglich mit 80 % von 36 Mio. DM, also mit 28,8 Mio. DM anzusetzen. Die vom FA festgesetzten Hinterziehungszinsen seien in entsprechendem Umfang herabzusetzen. Die von V im eigenen Unternehmen erwarteten Synergieeffekte rechtfertigten keine weitere Herabsetzung des Anteilswerts. P habe den Tatbestand der Steuerhinterziehung auch in subjektiver Hinsicht verwirklicht. Er habe die zum Vorliegen einer gemischt-freigebigen Zuwendung führenden Umstände gekannt und bedingt vorsätzlich gehandelt. Dass lediglich P, nicht aber der Klägerin selbst Steuerhinterziehung zur Last gelegt werden könne, stehe der Festsetzung der Hinterziehungszinsen gegen die Klägerin als Steuerschuldnerin nicht entgegen.

15 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 9 Abs. 2 und § 11 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes, § 235 AO und § 76 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Wert der von ihr erworbenen Anteile an der GmbH müsse nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelt werden. Er könne nicht aus dem beim Anteilsverkauf vom 26. April 1990 erzielten Kaufpreis abgeleitet werden. Sähe man dies anders, müsste jedenfalls der von V für die erwarteten Synergie-Effekte gezahlte Aufpreis wertmindernd berücksichtigt werden.

16 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen wurde, und den Bescheid des FA vom 19. November 2002 über Hinterziehungszinsen wegen ihres Erwerbs aus der Zuwendung des E vom 28. Dezember 1989 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 16. Dezember 2005 ebenfalls aufzuheben.

17 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit sie den Bescheid des FA vom 19. November 2002 über Hinterziehungszinsen wegen des Erwerbs aus der Zuwendung des E an die Klägerin vom 28. Dezember 1989 betrifft, und insoweit zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

19 1. Das FG hat zutreffend angenommen, dass es über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Zinsbescheids zu entscheiden habe, ohne an die Festsetzung von Schenkungsteuer durch den Bescheid vom 27. Mai 1997 gebunden zu sein (ebenso Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. November 1973 I R 92/72, BFHE 111, 7, BStBl II 1974, 125, zu § 4a des Steuersäumnisgesetzes). Schenkungsteuerbescheide sind keine Grundlagenbescheide i.S. des § 171 Abs. 10 AO für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO.

20 a) Grundlagenbescheide sind gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO Feststellungsbescheide, Steuermessbescheide oder sonstige für eine Steuerfestsetzung bindende Verwaltungsakte. Für die Annahme einer Bindungswirkung ist grundsätzlich eine gesetzliche Regelung erforderlich (BFH-Urteile vom 10. Juni 1988 III R 232/84, BFHE 154, 68,

BStBl II 1988, 981; vom 20. August 2009 V R 25/08, BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15, unter II.3.c aa, und vom 27. Januar 2011 III R 90/07, BFHE 232, 485, BStBl II 2011, 543, unter II.2.b). Ohne gesetzlich angeordnete Bindungswirkung hat der BFH einen Grundlagenbescheid nur dort für möglich gehalten, wo Sachverhalte zu beurteilen sind, die die Finanzbehörde mangels eigener Sachkunde nicht selbst nachzuprüfen vermag (BFH-Urteil in BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15, unter II.3.c aa, m.w.N.; dazu kritisch BFH-Beschluss vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.4.a). Eine Rechtsgrundlage für die Bindungswirkung kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen oder vergleichbare sinnvolle Überlegungen ersetzt werden (BFH-Beschluss in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.4.a).

21 b) Ein Schenkungsteuerbescheid entfaltet danach keine Bindungswirkung für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen nach § 235 AO. Weder § 235 AO noch eine andere Vorschrift sieht insoweit eine Bindungswirkung vor. Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen richtet sich nicht akzessorisch nach dem festgesetzten, sondern nach dem tatsächlich hinterzogenen Steuerbetrag (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 235 AO Rz 40; Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 235 Rz 27; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 235 AO Rz 11). Dies wird durch § 235 Abs. 3 Satz 3 AO verdeutlicht. Danach lässt eine nach Ende des Zinslaufs erfolgende Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids die bis dahin entstandenen Zinsen unberührt. Um Fälle mangelnder Sachkunde des FA geht es bei der Festsetzung von Hinterziehungszinsen nicht.

22 2. Ebenfalls zutreffend ist die Auffassung des FG, dass es der Festsetzung von Hinterziehungszinsen gegen den Schuldner der hinterzogenen Steuer nicht entgegensteht, wenn er an der Steuerhinterziehung nicht mitgewirkt hat (BFH-Urteil vom 27. August 1991 VIII R 84/89, BFHE 165, 330, BStBl II 1992, 9).

23 3. Das FG hat aber zu Unrecht die Ansicht vertreten, die aufgrund des Kaufvertrags vom 28. Dezember 1989 auf die Klägerin übertragenen Anteile an der GmbH seien Gegenstand einer gemischt-freigebigen Zuwendung des E an die Klägerin gewesen.

24 a) Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. auch § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches). Die Besteuerung richtet sich danach, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Zuwendung beim Beschenkten darstellt (BFH-Urteile vom 9. November 1994 II R 87/92, BFHE 176, 53, BStBl II 1995, 83, und vom 22. Juni 2010 II R 40/08, BFHE 230, 182, BStBl II 2010, 843). Dementsprechend bestimmt sich der steuerpflichtige Erwerb gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nach der Bereicherung des Erwerbers und knüpft die Wertermittlung (§ 11 ErbStG) über § 9 Abs. 1 Nr. 2 und § 12 ErbStG an den Gegenstand an, über den der Beschenkte endgültig verfügen kann (BFH-Urteil in BFHE 230, 182, BStBl II 2010, 843, m.w.N.).

25 Es ist nicht erforderlich, dass der Gegenstand, um den der Beschenkte bereichert wird, sich vorher in derselben Gestalt im Vermögen des Schenkers befunden hat und wesensgleich übergeht. "Entreicherungsgegenstand" und "Bereicherungsgegenstand" brauchen nicht identisch zu sein (BFH-Urteile vom 13. März 1996 II R 51/95, BFHE 180, 174, BStBl II 1996, 548, und in BFHE 230, 182, BStBl II 2010, 843). Danach kann in der Hingabe von Vermögensgegenständen mittelbar die Schenkung eines anderen Vermögensgegenstandes gesehen werden. Dies setzt voraus, dass der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker nicht über das ihm unmittelbar Zugewendete, sondern (erst) über das Surrogat desselben, z.B. über den Verkaufserlös, verfügen kann; denn in diesem Fall ist der Beschenkte nicht um das unmittelbar Hingegebene, sondern erst um den Verkaufserlös bereichert. Dies gilt nicht nur für die Fälle der mittelbaren Grundstücksschenkung, sondern generell bei mittelbarer Schenkung aller als Zuwendungsobjekt in Betracht kommenden Gegenstände oder Rechte (BFH-Urteil in BFHE 230, 182, BStBl II 2010, 843).

26 In der Hingabe von Gesellschaftsanteilen kann somit die mittelbare Schenkung des Erlöses aus einem späteren Weiterverkauf der Gesellschaftsanteile liegen. Dies ist dann der Fall, wenn der Erwerber der Anteile im Verhältnis zum Schenker nur über den Verkaufserlös, nicht aber über die Anteile frei verfügen durfte, sondern sich insoweit den Verfügungen des Schenkers unterzuordnen hatte (BFH-Urteil in BFHE 230, 182, BStBl II 2010, 843).

27 Liegt eine mittelbare Schenkung vor, ist sie erst dann i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt, wenn die Vermögensverschiebung endgültig ist, also der Beschenkte gegenüber dem Schenker die freie Verfügung über den Gegenstand der freigebigen Zuwendung erhält und insoweit die endgültige Vermögensmehrung des Beschenkten auf Kosten des Schenkers eintritt (BFH-Urteile vom 4. Dezember 2002 II R 75/00, BFHE 200, 406, BStBl II 2003, 273; vom 23. August 2006 II R 16/06, BFHE 213, 399, BStBl II 2006, 786, und vom 27. August 2008 II R 19/07, BFH/NV

2009, 29, unter II.B.3.). Erst im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht nach dieser Vorschrift die Schenkungsteuer.

28 b) Nach den vom FG getroffenen Feststellungen war die Klägerin gegenüber E nicht berechtigt, über die auf sie übertragenen Anteile an der GmbH frei zu verfügen, sie etwa gegen den Willen des E langfristig zu behalten oder an einen Dritten zu verkaufen, sondern musste sich hinsichtlich der Anteile den Verfügungen des E unterordnen. Der Verkauf der Anteile an die Klägerin durch Vertrag vom 28. Dezember 1989 diente der Beendigung der bestehenden Betriebsaufspaltung aus steuerlichen Gründen. Dass es auch darum gegangen sei, die Klägerin persönlich in das Unternehmen der GmbH einzubinden und sie an den insoweit anfallenden Entscheidungen zu beteiligen, hat weder das FG festgestellt noch trägt dies die Klägerin vor.

29 Dass die Klägerin gegenüber E nicht berechtigt war, über die auf sie übertragenen Anteile an der GmbH frei zu verfügen, ergibt sich insbesondere aus dem Zeitablauf und den Umständen beim Verkauf der Anteile an die V (vgl. BFH-Urteil in BFHE 230, 182, BStBl II 2010, 843). Die von E mit V geführten Verhandlungen über einen Verkauf von Anteilen an der GmbH waren beim Abschluss des Kaufvertrags vom 28. Dezember 1989 bereits weit fortgeschritten und hatten zur Unterzeichnung der Absichtserklärung vom 8./13. Dezember 1989 sowohl durch E als auch durch V geführt. Die Klägerin war geschäftsunerfahren und in die Transaktion mit V kaum eingebunden. Der Kaufvertrag mit V wurde bereits am 16. März 1990 und somit kurze Zeit nach Abschluss des Kaufvertrags vom 28. Dezember 1989 privatschriftlich abgeschlossen und am 26. April 1990 notariell beurkundet. Die Klägerin wurde dabei jeweils von E vertreten.

30 E war zudem aufgrund der von der Klägerin unterzeichneten Vollmacht vom 25. April 1990 umfassend zu Verfügungen über die auf die Klägerin übertragenen Anteile an der GmbH ermächtigt. Er war nicht nur berechtigt, den bereits privatschriftlich abgeschlossenen schuldrechtlichen Kaufvertrag zu notarieller Urkunde zu bestätigen und ggf. ergänzende Vereinbarungen hierzu zu treffen und über die Geschäftsanteile der übrigen Gesellschafter einschließlich der Klägerin zu verfügen, sie insbesondere abzutreten und die anderen Gesellschafter auch zu späteren Abtretungen zu verpflichten, sondern auch dazu, das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung auszuüben, insbesondere die Satzung zu ändern, das Kapital zu erhöhen und für die anderen Gesellschafter neue Gesellschaftsanteile zu übernehmen sowie Geschäftsführer zu bestellen und abzuberufen.

31 Die Klägerin konnte darüber hinaus den im Vertrag vom 28. Dezember 1989 vereinbarten Kaufpreis für die Anteile nicht aus eigenem Vermögen aufbringen. Sie nahm vielmehr zunächst ein Darlehen bei einer GmbH auf, an der E zu 75 % und M zu 25 % beteiligt waren, und löste dieses Darlehen im Februar 1990 durch ein Bankdarlehen ab, für das E eine unbeschränkte, unbefristete und selbstschuldnerische Bürgschaft leistete.

32 Diese Umstände ermöglichten es dem E, das Geschehen bezüglich der auf die Klägerin übertragenen Anteile an der GmbH zu beherrschen. Die Klägerin musste sich den Verfügungen des E über die Anteile unterordnen und hat dies auch getan.

33 c) Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.

34 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Es bedarf einer erneuten Prüfung durch das FG, inwieweit im Hinblick auf die vorliegende gemischt-freigebige mittelbare Zuwendung der Erlöse aus den Verkäufen der auf die Klägerin übertragenen Anteile an der GmbH an die V eine zur Festsetzung von Hinterziehungszinsen berechtigende Steuerhinterziehung gegeben ist und ab welchem Zeitpunkt oder ab welchen Zeitpunkten der Zinslauf begonnen hat. Diese Prüfung ist deshalb erforderlich, weil die Schenkungsteuer nicht bereits mit der Übertragung der Anteile an der GmbH entstanden ist, sondern jeweils erst in dem Zeitpunkt, zu dem die Klägerin über die ihr zugewendeten Verkaufserlöse im Verhältnis zu E frei verfügen konnte (vgl. oben II.3.a). Zur Berechnung der Schenkungsteuer sind dabei vom Verkaufserlös jeweils der Kaufpreis und die sonstigen der Klägerin entstandenen Kosten abzuziehen, die auf die im Einzelfall verkauften Anteile der Klägerin an der GmbH entfallen sind. Bei den nach der Erhöhung des Stammkapitals am 15. Januar 1991 erfolgten Anteilsveräußerungen durch die Klägerin ist zudem der der Klägerin in diesem Zusammenhang entstandene Aufwand bereicherungsmindernd zu berücksichtigen.

35 Auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, mit welchem Wert die auf die Klägerin übertragenen Gesellschaftsanteile zum 28. Dezember 1989 anzusetzen sind, kommt es danach nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de