Urteil vom 30. August 2017, II R 46/15

Verzicht auf Vergütungsersatzanspruch als freigebige Zuwendung - Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid

ECLI:DE:BFH:2017:U.300817.IIR46.15.0

BFH II. Senat

AO § 162 Abs 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, AO § 119 Abs 1, AO § 157 Abs 1, AO § 125 Abs 1, AO § 90 Abs 1, ErbStG § 30 Abs 1, ErbStG § 30 Abs 2, ErbStG § 31 Abs 1, ErbStG § 31 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. März 2015, Az: 3 K 174/14

Leitsätze

1. Überlässt ein Dritter von ihm angestellte und entlohnte Arbeitnehmer einem Fußballverein in vollem Umfang zum Einsatz als Spieler, Trainer oder Betreuer und verzichtet er auf die Geltendmachung eines Vergütungsersatzanspruchs für die Überlassung, liegt in dem Verzicht eine freigebige Zuwendung des Dritten an den Verein.

2. Bei einer Schenkung von einer Gesamthandsgemeinschaft sind für die Schenkungsteuer die Gesamthänder als vermögensmäßig entreichert anzusehen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18. März 2015 3 K 174/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Fußballverein.

2 Als Sponsoren des Klägers engagierten sich seit der Saison 2002/2003 X und Y über die von ihnen beherrschten Gesellschaften. X und Y waren Kommanditisten der D-KG, die ihrerseits als Kommanditistin an der A-KG und an der B-KG beteiligt war. Die jeweiligen Komplementär-GmbHs, deren Geschäftsführer X und Y waren, waren nicht am Gesellschaftsvermögen der KGs beteiligt. An der B-KG war bis zum 31. Dezember 2008 als weiterer Kommanditist Z mit einem Anteil von 1,25 % beteiligt. Z hatte sich grundsätzlich verpflichtet, seine Anteile zum 31. Dezember 2005 an die D-KG zu veräußern. Er war unbekannten Aufenthaltsorts und zur Personenfahndung ausgeschrieben.

3 Mit seinen Spielern schloss der Kläger Arbeitsverträge ab, in denen sich die Spieler verpflichteten, unter Vollprofibedingungen nach Vorgabe des Trainers zu trainieren und ihre gesamte Arbeitskraft in die Dienste des Klägers zu stellen.

4 Außerdem schlossen verschiedene Spieler, Trainer und Betreuer (Aktive) des Klägers Arbeitsverträge mit der A-KG und der B-KG (C-Gruppe). Die Aktiven waren als kaufmännische Angestellte/ Bürokaufleute angestellt und hatten nach den Verträgen alle üblichen Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten im Rahmen dieser Positionen wahrzunehmen. In einzelnen Arbeitsverträgen war die Tätigkeit als "Repräsentant" angegeben. Die wöchentliche Arbeitszeit betrug jeweils 40 Stunden. Das vereinbarte Gehalt war umso höher, je länger die Karriere des Aktiven im Profifußballsport war. In einzelnen Arbeitsverträgen wurde angegeben, dass der Aktive für den Kläger spiele und für

seinen persönlichen Erfolg als Imagewerbung eine Sieg-/Auflaufprämie zwischen 300 € bis 500 € pro Meisterschaftsspiel in der ersten Mannschaft erhalte.

5 Mit der A-KG hatte der Kläger Werbeverträge ab dem 1. Juli 2002 abgeschlossen, die jeweils für ein Jahr liefen. Danach entrichtete die A-KG an den Kläger ein Entgelt und der Kläger betrieb im Gegenzug Trikot- und Stadienwerbung für die A-KG.

6 Nach einer Steuerfahndungsprüfung war der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Auffassung, dass die Arbeitsverträge mit der C-Gruppe nicht wie vereinbart durchgeführt worden waren. Es ging deshalb davon aus, dass die Gehaltszahlungen durch die C-Gruppe an die Aktiven Schenkungen von X und Y an den Kläger waren. Mangels Anzeige der Schenkungen und Abgabe von Steuererklärungen durch den Kläger schätzte es die Besteuerungsgrundlagen, wobei es der Schätzung den Lohnaufwand der C-Gruppe an die Aktiven zugrunde legte, den die C-Gruppe als Betriebsausgaben in den Streitjahren geltend gemacht hatte. Da aus den Lohnkontenauszügen das Datum der jeweiligen Zahlungen nicht ersichtlich und teilweise Lohn nachgezahlt worden war, konnten die genauen Zahlungstage nicht ermittelt werden. Deshalb fasste das FA die Lohnaufwendungen als Bemessungsgrundlage der Zuwendungen jeweils in Jahresbeträgen zusammen. Am 21. Februar 2011 erließ das FA insgesamt 14 Schenkungsteuerbescheide gegenüber dem Kläger als Beschenktem (jeweils zwei für eine Schenkung auf den 31. Dezember 2003, 31. Dezember 2004, 31. Dezember 2005, 31. Dezember 2006, 31. Dezember 2007, 31. Dezember 2008 und 31. Dezember 2009). Als Schenker wurden jeweils entweder X oder Y genannt. Die nach Ansicht des FA dem Kläger insgesamt geschenkten Beträge wurden X und Y jeweils zur Hälfte zugerechnet.

7 Gegen die Bescheide vom 21. Februar 2011 legte der Kläger Einspruch ein. Nachdem in dem als Musterverfahren geführten Verfahren betreffend die Schenkung von X an den Kläger auf den 31. Dezember 2003 der Einspruch erfolglos geblieben und die Klage rechtskräftig abgewiesen worden war, wies das FA die Einsprüche gegen die übrigen 13 Bescheide ebenfalls als unbegründet zurück.

8 Hiergegen erhob der Kläger Klage. Während des Klageverfahrens änderte das FA mit Bescheiden vom 28. Oktober 2014 die Schenkungsteuerbescheide auf den 31. Dezember 2008 und 31. Dezember 2009 und setzte die freigebigen Zuwendungen teilweise herab.

9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage im Wesentlichen als unbegründet ab. In der Übernahme von Gehaltszahlungen an Aktive des Klägers durch die C-Gruppe seien Schenkungen von X und Y an den Kläger zu sehen. Bei den Arbeitsverträgen zwischen der von X und Y beherrschten C-Gruppe und den Aktiven des Klägers handle es sich insoweit um Scheingeschäfte i.S. des § 41 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO), als die Aktiven nach den schriftlichen Arbeitsverträgen als kaufmännische Angestellte, Bürokaufleute oder Repräsentanten eingestellt worden seien. Die Arbeitsverträge seien zwar nicht unwirksam und würden gegenseitige Rechtspflichten begründen. Entgegen ihrem offiziellen Vertragstext würden sie jedoch einen Anspruch auf Zahlung des überwiegenden Teils des Gehalts an die Aktiven durch die C-Gruppe begründen und die Aktiven zur Leistung als Fußballspieler gegenüber dem Kläger und nicht als kaufmännische Angestellte in den Unternehmen der C-Gruppe verpflichten. Die Aktiven seien --mit wenigen Ausnahmen-- tatsächlich ausschließlich beim Kläger im Einsatz und nicht als kaufmännische Angestellte bei der C-Gruppe tätig gewesen. Nach den Aussagen der Aktiven sei bei den Vertragsverhandlungen unter den Beteiligten offen darüber gesprochen worden, dass sie --die Aktiven-- insgesamt eine Vergütung erhalten sollten, zu der sie bereit gewesen seien, als Profifußballer beim Kläger zu spielen. Da der Kläger sich die Vergütung aber nicht aus eigenen wirtschaftlichen Mitteln habe leisten können, habe die C-Gruppe die Vergütungsdifferenz übernommen.

10 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1096 veröffentlicht.

11 Mit seiner Revision rügt der Kläger eine Verletzung von § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sowie § 41 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO.

12 Er beantragt, die Vorentscheidung und die Schenkungsteuerbescheide vom 21. Februar 2011 betreffend die Schenkung von Y auf den 31. Dezember 2003, die Schenkungen von X und Y auf den 31. Dezember 2004, 31. Dezember 2005, 31. Dezember 2006 und 31. Dezember 2007, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Mai 2014, sowie die Änderungsbescheide vom 28. Oktober 2014 betreffend die Schenkungen von X und Y jeweils auf den 31. Dezember 2008 und den 31. Dezember 2009 aufzuheben.

13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Steuerbescheide für die Schenkungen jeweils zum 31. Dezember der Streitjahre sind inhaltlich hinreichend bestimmt. In dem Verzicht auf Vergütungsersatz für die unentgeltliche Überlassung der Aktiven durch die C-Gruppe an den Kläger zum Einsatz als Fußballspieler, Trainer oder Betreuer liegen freigebige Zuwendungen von X und Y an den Kläger.

15 1. Entgegen der Auffassung des Klägers sind die Schenkungsteuerbescheide inhaltlich hinreichend bestimmt. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, das FA habe die Steuer jeweils unter Angabe des Endes des Kalenderjahres, in dem die Zuwendungen vorgenommen wurden, als maßgeblichen Ausführungszeitpunkt der Schenkungen festsetzen können. X und Y wurden in den Steuerbescheiden zutreffend als Schenker bezeichnet.

16 a) Schriftliche Steuerbescheide müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO). Erforderlich ist u.a. die Bezeichnung der festgesetzten Steuer nach Art und Betrag (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO).

17 Mehrere Steuerfälle erfordern entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder --bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück-- die genaue Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände) dem Steuerbescheid zugrunde liegen, sowie eine gesonderte Steuerfestsetzung für jeden einzelnen Lebenssachverhalt (Steuerfall). Es ist deshalb grundsätzlich unzulässig, bei mehreren Lebenssachverhalten die verschiedenen Steuerschulden desselben Steuerschuldners in einem Betrag unaufgegliedert zusammenzufassen. Die fehlende Angabe der besteuerten einzelnen Lebenssachverhalte oder die unzulässige unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid führt zur Nichtigkeit eines solchen Bescheids nach § 125 Abs. 1 AO.

18 Das Finanzamt kann sich jedoch in den Fällen, in denen ihm Zeitpunkt und Höhe der jeweiligen Einzelzuwendungen unbekannt geblieben sind, darauf beschränken, die Steuer unter Angabe des mutmaßlichen Zeitraums, in dem diese Zuwendungen vorgenommen wurden, nach einem einheitlichen (Schätz-)Betrag (§ 162 AO), der alle Zuwendungen umfassen soll, einheitlich festzusetzen. Ein solcher zusammenfassender Steuerbescheid ist ausnahmsweise inhaltlich hinreichend bestimmt (§ 119 Abs. 1 AO) und daher wirksam (§ 124 Abs. 3 AO). Als der für die Steuerentstehung maßgebliche Ausführungszeitpunkt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) ist in diesen Fällen das Ende des im Bescheid angegebenen Zeitraums für die Einzelzuwendungen anzusehen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juni 2007 II R 17/06, BFHE 217, 398, BStBl II 2008, 46, unter II.1.a).

19 b) Die Einzelheiten der Zuwendungen gehören zu der von dem Schenker und dem Beschenkten beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre. Diesen obliegen insoweit Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 AO. Zeigen sie den Erwerb dem FA nicht an (§ 30 Abs. 1 und 2 ErbStG), machen sie auch keine entsprechenden Angaben im Rahmen der von ihnen angeforderten Steuererklärungen (§ 31 Abs. 1 und 2 ErbStG) und lässt sich der Zeitpunkt der einzelnen Zuwendungen durch das Finanzamt auch im Rahmen seiner Aufklärung des Sachverhalts von Amts wegen (§ 88 AO) nicht ermitteln, kann sich das Finanzamt ausnahmsweise damit begnügen, die Steuer unter Angabe des mutmaßlichen Zeitraums der Zuwendungen zusammenfassend festzusetzen, und dabei unterstellen, dass die Zuwendungen spätestens am Ende des angegebenen Zeitraums bewirkt wurden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 398, BStBl II 2008, 46, unter II.1.a). Mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht bei Schenkungen unter Lebenden die Schenkungsteuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

20 c) Dem FA waren im Zeitpunkt des Erlasses der streitigen Steuerbescheide vom 21. Februar 2011 die Anzahl, die Zeitpunkte und die Höhe der Einzelzuwendungen unbekannt. Da die Schenkungen weder angezeigt noch entsprechende Steuererklärungen abgegeben wurden und das FA auch aus den Akten nicht die genauen Daten der Zahlungen ermitteln konnte, durfte es die Bemessungsgrundlage der Schenkungen schätzen und ausnahmsweise für jedes streitige Kalenderjahr zusammenfassende Steuerbescheide erlassen. Die Steuerbescheide sind deshalb inhaltlich hinreichend bestimmt und nicht nichtig.

21 2. Das FA hat zutreffend X und Y und nicht die zur C-Gruppe gehörenden KGs als Schenker angesehen.

22 a) Bei einem schenkweisen Erwerb von einer Gesamthandsgemeinschaft ist schenkungsteuerrechtlich der Bedachte auf Kosten der Gesamthänder --und nicht der Gesamthand-- bereichert (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 1998 II R 82/96,

BFHE 186, 147, BStBl II 1998, 630, unter II.1.b). Zuwendende sind in diesen Fällen die durch die Zuwendung allein vermögensmäßig entreicherten Gesamthänder.

23 Für eine Schenkung "an" eine Gesamthandsgemeinschaft hat der BFH mit Urteil vom 22. Februar 2017 II R 52/14 (BFHE 257, 363, BStBl II 2017, 653, 856, Rz 19) die Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 14. September 1994 II R 95/92, BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81), dass für die Schenkungsteuer die Gesamthänder vermögensmäßig als bereichert anzusehen sind, bestätigt. Diese Rechtsprechung gilt entsprechend für die Frage, wer bei einer Schenkung von einer Gesamthandsgemeinschaft für die Schenkungsteuer als vermögensmäßig entreichert anzusehen ist. Dies sind die Gesamthänder und nicht die Gesamthandsgemeinschaft.

24 b) Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zur Teilrechtsfähigkeit der GbR (z.B. BGH-Urteil vom 29. Januar 2001 II ZR 331/00, BGHZ 146, 341) rechtfertigt es nicht, bei einer Zuwendung von einer KG diese schenkungsteuerrechtlich als Zuwendende anzusehen. Das BGH-Urteil betrifft eine GbR und nicht --wie im Streitfall-- KGs. Bereits vor diesem Urteil war unbestritten, dass eine KG nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs ebenso wie eine OHG Trägerin von Rechten und Pflichten sein kann und damit rechtsfähig ist. Das Urteil des BGH in BGHZ 146, 341 hat daher für die Rechtslage, die dem BFH-Urteil in BFHE 186, 147, BStBl II 1998, 630 zugrunde lag und die der BFH in seinem Urteil in BFHE 257, 363, BStBl II 2017, 653, 856 für die Erwerberseite bestätigt hat, keine Änderungen gebracht.

25 c) Der Beurteilung von X und Y als Zuwendende steht nicht entgegen, dass sie nur mittelbar über die D-KG an der C-Gruppe beteiligt gewesen sind. Denn auch bei der D-KG handelt es sich um eine Gesamthandsgemeinschaft, deren Gesamthänder X und Y waren. Daher waren durch die freigebigen Zuwendungen an den Kläger X und Y aus ihrem Vermögen entreichert.

26 d) Revisionsrechtlich ist zudem nicht zu beanstanden, Z --wie es das FG getan hat-- nicht als Zuwendenden anzusehen. Er war zwar bis Ende 2008 formell mit einer geringen Beteiligung von 1,25 % Gesellschafter der B-KG. Sein Aufenthaltsort war aber unbekannt und er war zur Personenfahndung ausgeschrieben. Er war daher nicht aktiv in die Führung der Geschäfte der C-Gruppe eingebunden.

27 e) Unschädlich für die Rechtmäßigkeit der Schenkungsteuerbescheide ist schließlich, dass die jeweiligen Komplementär-GmbHs nicht ebenfalls als Schenker angesehen wurden. Nach den Feststellungen des FG waren sie nicht am Gesellschaftsvermögen der Gesamthandsgemeinschaften beteiligt und wurden somit durch die Zuwendungen nicht entreichert.

28 3. Die dem Kläger ersparten Vergütungen für die unentgeltliche Überlassung der Aktiven durch die C-Gruppe an ihn zum Einsatz als Fußballspieler, Trainer oder Betreuer sind der Schenkungsteuer unterliegende freigebige Zuwendungen von X und Y an den Kläger. Der Kläger ist dadurch bereichert, dass X und Y auf die der C-Gruppe zustehenden Vergütungsersatzansprüche für die Überlassung der Aktiven zum sportlichen Arbeitseinsatz beim Kläger verzichtet haben. X und Y sind durch die Lohnzahlungen an die Aktiven und den Verzicht auf die Geltendmachung eines Ersatzanspruchs hierfür gegenüber dem Kläger entreichert. Die Zuwendungen erfolgten unentgeltlich. X und Y erhielten keine adäquate Gegenleistung.

29 a) Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. auch § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit. Erforderlich ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juni 2016 II R 41/14, BFHE 254, 64, BStBl II 2016, 865, Rz 9). Der Gegenstand der Schenkung richtet sich nach bürgerlichem Recht (BFH-Urteil vom 27. Oktober 2010 II R 37/09, BFHE 231, 223, BStBl II 2011, 134, Rz 17). Ob eine Bereicherung des Empfängers vorliegt und welche Personen als Zuwendender und als Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sind, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtslage (BFH-Urteil vom 18. Juli 2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 12).

30 b) Überlässt ein Dritter seine Arbeitnehmer einem Fußballverein zum Einsatz als Fußballspieler, Trainer oder Betreuer, ohne dafür die übliche Vergütung zu erhalten, liegt in dem Verzicht des Dritten auf die Geltendmachung des Ersatzanspruchs für die Vergütung eine freigebige Zuwendung des Dritten an den Verein. Das Vermögen des Dritten wird durch die Lohnzahlungen an die Arbeitnehmer und den Verzicht auf den Vergütungsersatzanspruch

gegenüber dem Verein gemindert. Das Vermögen des Vereins wird dadurch vermehrt, dass er für die Überlassung der Arbeitskraft keine entsprechende Vergütung bezahlen muss.

31 aa) Arbeits- oder Dienstleistungen können zivilrechtlich regelmäßig ebensowenig wie Gebrauchsüberlassungen als Zuwendungen angesehen werden, weil sie keine Vermögenseinbuße bewirken. Nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung setzt eine Schenkung i.S. der §§ 516 ff. BGB eine Zuwendung voraus, durch die der Schenker die Substanz seines Vermögens vermindert und das Vermögen des Beschenkten entsprechend vermehrt. Allerdings kann in diesen Fällen Gegenstand der Schenkung die ersparte Vergütung sein, die für derartige Leistungen üblicherweise gezahlt wird. Hat nämlich derjenige, der die Arbeit geleistet hat, einen Vergütungsanspruch erlangt, so kann die Vermögensverschiebung darin gesehen werden, dass der Arbeitnehmer auf die Geltendmachung des Vergütungsanspruches gegenüber dem Arbeitgeber verzichtet (vgl. BGH-Urteil vom 1. Juli 1987 IVb ZR 70/86, BGHZ 101, 229, unter 2.).

32 bb) Gegenstand einer Schenkung kann auch eine durch den Entleiher ersparte Vergütung für eine Arbeitnehmerüberlassung sein, auf die der Verleiher verzichtet.

33 (1) Eine Arbeitnehmerüberlassung ist gegeben, wenn ein Arbeitgeber (Verleiher) einem Dritten (Entleiher) einen bei ihm angestellten Arbeitnehmer (Leiharbeitnehmer) zur Verfügung stellt, den dieser nach seinen Vorstellungen und Zielen in seinem Betrieb wie einen eigenen Arbeitnehmer einsetzt (vgl. z.B. Urteil des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 18. Januar 2012 7 AZR 723/10, Entscheidungssammlung zum Arbeitsrecht § 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes --AÜG-- Nr. 14, Rz 26; BGH-Urteil vom 16. April 2014 1 StR 516/13, Neue Juristische Wochenschrift 2014, 1975, Rz 27). Der Arbeitnehmerüberlassungsvertrag ist ein gegenseitiger Vertrag eigener Art, bei dem der Verleiher die Arbeitnehmerüberlassung und der Entleiher die vereinbarte Überlassungsvergütung schuldet. Kann der Entleiher den Arbeitnehmer während der Überlassung nicht beschäftigen, so trägt er das Verwendungsrisiko. Von seiner Pflicht zur Zahlung der Vergütung wird er nicht befreit (vgl. Wank in Wank/Müller/Glöge/Preis/Schmidt, Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 17. Aufl. 2017, AÜG, Einleitung, Rz 14 ff.). Die Rechte und Pflichten des Arbeitgebers übernimmt der Verleiher. Der Leiharbeitnehmer steht in einem Arbeitsverhältnis zu diesem. Der Verleiher zahlt den Arbeitslohn an die Arbeitnehmer und entrichtet die Sozialversicherungsbeiträge an die Krankenkasse. Seine Arbeitsleistung erbringt der Leiharbeitnehmer nicht bei dem Verleiher, sondern beim Entleiher nach dessen Weisungen und in dessen Interesse (vgl. BAG-Urteil vom 15. April 2014 3 AZR 395/11, juris, Rz 20). Die Arbeitnehmerüberlassung setzt eine --zumindest konkludente-- Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten voraus, nach der der Arbeitnehmer für den Dritten tätig werden soll (vgl. BAG-Urteil vom 26. April 1995 7 AZR 850/94, BAGE 80, 46, unter II.2.).

34 (2) Die Hauptleistungspflicht des Entleihers besteht darin, an den Verleiher die vereinbarte Überlassungsvergütung zu zahlen. Wird der Überlassungsvertrag nicht schriftlich geschlossen, aber dennoch durchgeführt, so stehen dem Verleiher Vergütungsansprüche nach den Grundsätzen der ungerechtfertigten Bereicherung (§ 812 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 818 Abs. 2 BGB) in Höhe der allgemein üblichen Vergütung zu. Die allgemein übliche Vergütung umfasst --neben den Lohnkosten einschließlich aller Lohnnebenkosten-- auch einen Anteil, der beim Verleiher die anfallenden Verwaltungskosten abdeckt (BAG-Urteil vom 9. Februar 2011 7 AZR 32/10, Der Betrieb 2011, 1528, Rz 36) sowie den Gewinn des Verleihers. Die Höhe dieser vom Entleiher ersparten Aufwendungen bestimmt den Umfang seiner Bereicherung (vgl. BGH-Urteile vom 17. Januar 1984 VI ZR 187/82, Entscheidungssammlung zum AÜG Nr. 141, unter II.B.2.c bb, und vom 2. Dezember 2004 IX ZR 200/03, BGHZ 161, 241, unter II.2.). In dieser Höhe liegt bei einem Verzicht auf den Vergütungsersatzanspruch ein schenkungsteuerpflichtiger Erwerb vor (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

35 c) Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Ergebnis zu Recht angenommen, dass in dem Verzicht von X und Y auf die Geltendmachung eines Vergütungsersatzanspruchs für die Überlassung der Aktiven durch die C-Gruppe an den Kläger zum Einsatz als Spieler, Trainer oder Betreuer freigebige Zuwendungen i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von X und Y an den Kläger liegen. Die Höhe der freigebigen Zuwendungen wurde zutreffend unter Heranziehung der bei der C-Gruppe als Lohnaufwand für die Aktiven in den Streitjahren geltend gemachten Betriebsausgaben geschätzt.

36 aa) Die C-Gruppe, bei der die Aktiven angestellt waren und deren Lohn sie bezahlte, überließ die Aktiven dem Kläger zum Einsatz als Spieler, Trainer oder Betreuer und verzichtete bewusst auf die Geltendmachung eines Ersatzanspruches für die Überlassung gegenüber dem Kläger. Hierdurch wurde der Kläger objektiv auf Kosten von X und Y bereichert.

37 (1) Nach den Feststellungen des FG und dem eigenen Vortrag des Klägers im Revisionsverfahren waren die Aktiven überwiegend nicht für die C-Gruppe tätig, sondern spielten Fußball beim Kläger oder erbrachten Trainer- und

Betreuerleistungen für den Kläger; dabei waren sie dessen Weisungen unterworfen. Unstreitig zahlte der Kläger an die C-Gruppe keine Vergütung für die Überlassung der Aktiven.

38 (2) Ob wegen der Abweichung der tatsächlichen Durchführung der Verträge von den schriftlichen Vereinbarungen --wie das FG meint-- insoweit Scheingeschäfte nach § 41 Abs. 2 Satz 1 AO vorliegen oder ob die schriftlichen Arbeitsverträge zivilrechtlich wirksam durch mündliche Absprachen abgeändert worden sind, kann dahingestellt bleiben. Denn in dem Verzicht der C-Gruppe auf den Vergütungsersatzanspruch für die Überlassung der Aktiven als Arbeitskräfte liegt eine Vermögensverschiebung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

39 Nach den Feststellungen des FG war zwischen den Aktiven, dem Kläger und den Vertretern der C-Gruppe bei den Vertragsverhandlungen offen darüber gesprochen worden, dass die Aktiven für den Kläger Fußball spielen oder Trainer- und Betreuerleistungen erbringen sollten und das Gehalt hierfür in der von ihnen geforderten Höhe durch die C-Gruppe aufgestockt wurde. Die C-Gruppe und der Kläger kamen demnach zumindest konkludent überein, dass die C-Gruppe dem Kläger die Aktiven für einen Arbeitseinsatz überlässt, die Löhne in der vereinbarten Höhe bezahlt und hierfür keine Vergütung von dem Kläger fordert. Der tatsächliche Geschehensablauf spricht für eine zumindest konkludente Schenkungsabrede zwischen dem Kläger einerseits sowie X und Y als Geschäftsführer der Komplementär-GmbHs der C-Gruppe andererseits. Da eine solche Arbeitnehmerüberlassung in der Regel nur gegen ein Entgelt erfolgt, im Streitfall aber ein solches Entgelt weder (schriftlich) vereinbart noch tatsächlich vom Kläger an die C-Gruppe entrichtet oder sonst eine Gegenleistung von dem Kläger an die C-Gruppe für die Arbeitnehmerüberlassung erbracht wurde, hatte die C-Gruppe gegen den Kläger einen Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung nach § 812 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 818 Abs. 2 BGB auf Aufwendungsersatz in Höhe der üblichen Vergütung für eine solche Arbeitnehmerüberlassung. Da die C-Gruppe auf die Geltendmachung des Vergütungsersatzanspruchs verzichtete, liegt in dem Verzicht auf den Vergütungsersatzanspruch eine freigebige Zuwendung an den Kläger.

40 bb) Die Zuwendung erfolgte unentgeltlich. Die C-Gruppe erhielt keine adäquate Gegenleistung. Die Aktiven erbrachten ihre Arbeitsleistung nur gegenüber dem Kläger und nicht gegenüber der C-Gruppe. Der Kläger entrichtete keine Vergütung an die C-Gruppe für die Arbeitnehmerüberlassung. Eine Gegenleistung ist auch nicht in den Werbeleistungen des Klägers zu sehen. Diese waren vielmehr Gegenleistung für die Zahlungen der A-KG an den Kläger aufgrund gesondert abgeschlossener Werbeverträge. Schließlich war auch die Aufstellung einer attraktiven Mannschaft nicht als Gegenleistung des Klägers an die C-Gruppe im Rahmen der Überlassung der Aktiven anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 2007 II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, unter II.5.d).

41 cc) Die durch das FG angesetzte Höhe der objektiven Bereicherung des Klägers ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Insoweit hat der Kläger auch keine Einwendungen vorgebracht. Die Zuwendungen konnten nach § 162 Abs. 1 AO geschätzt werden, da der Kläger seinen schenkungsteuerrechtlichen Mitwirkungspflichten nicht nachkam und eine weitere Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen nicht möglich war (vgl. oben unter II.1.c). Mangels Verböserungsmöglichkeit im Revisionsverfahren kann im Übrigen dahingestellt bleiben, ob die im Rahmen der Schätzung angesetzten, an dem Lohnaufwand für die Aktiven orientierten Werte der üblichen Vergütung für die Arbeitnehmerüberlassung entsprachen oder zu niedrig waren.

42 d) Der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist ebenfalls erfüllt.

43 aa) Dieser erfordert, dass der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten (BFH-Urteil in BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, unter II.8.). Der subjektive Tatbestand entfällt, wenn der Zuwendende seine Leistung --wenn auch irrtümlich-- als entgeltliche ansieht, wenn er also annimmt, entweder zu seiner Leistung rechtlich verpflichtet zu sein oder dafür eine Gegenleistung im oben beschriebenen Sinne zu erhalten. Allerdings schließt nicht jeder Irrtum des Zuwendenden über die Unentgeltlichkeit den subjektiven Tatbestand der freigebigen Zuwendung aus. Bei der "(Un-)Entgeltlichkeit" handelt es sich um einen komplexen normativen ("wertausfüllungsbedürftigen") Begriff, dessen exakter Sinngehalt sich nur durch umfangreiche und komplizierte rechtliche Wertungen und Subsumtionen erschließt. Für die zutreffende --irrtumsausschließende-- Vorstellung des Zuwendenden von dem Begriff der (Un-)Entgeltlichkeit genügt es, wenn er dessen rechtlich-sozialen Bedeutungsgehalt "nach Laienart" zutreffend erfasst ("Parallelwertung in der Laiensphäre"); eine exakte juristische Subsumtion ist nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteile vom 2. März 1994 II R 59/92, BFHE 173, 432, BStBl II 1994, 366, unter II.2.a, und vom 27. November 2013 II R 25/12, BFH/NV 2014, 537, Rz 11).

44 bb) Da die C-Gruppe die Aktiven dem Kläger zu einem Arbeitseinsatz bei ihm überließ, jedoch auf eine Vergütung

für die Überlassung verzichtete, war der C-Gruppe bzw. den Geschäftsführern X und Y bewusst, dass die Vermögensverschiebung unentgeltlich erfolgen würde.

45 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de