
Datum: 27.11.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3304/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1127.9K3304.02.00

Tenor:

Unter Änderung der Schenkungsteuerbescheide für die Zuwendung der Jahre 1978 bis 1987 v. 11. Juni 2002 sowie der Schenkungsteuerbescheide betreffend die Zuwendungen in 1988 und 1989 v. 23.11.1990 und Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 29.10.2002 wird dem Beklagten aufgegeben, die Schenkungsteuer nach Maßgabe der Entscheidungsgründe neu zu berechnen. Der Schenkungsteuerbescheid für die Zuwendungen des Jahres 1990 vom 23.11.1990 sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 29.10.2002 werden aufgehoben. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 62 v. H. und der Beklagte zu 38 v. H.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit dieser nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

TATBESTAND:

1

2

Streitig ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht insbesondere, ob der Beklagte die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1978-1987 nach Aufhebung der ursprünglichen Schenkungsteuerfestsetzung noch erlassen durfte, und in materieller Hinsicht, ob und inwieweit die finanziellen Zuwendungen des Klägers an den e.V. in den Jahren 1978-1990 gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegen.

Der Kläger war in den Streitjahren (1978 - 1990) Gesellschaftergeschäftsführer der in ansässigen Firma Sein persönliches Interesse galt dem Fußballsport... Nach Abschnitt I § 4 des Vereinsstatuts vom 27. Juli 1957, auf dessen Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird, bestand der Vereinszweck in dem Betrieb und der Förderung von Leibesübungen jeglicher Art. Hierzu bestimmt die Regelung weiter:

"Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 24. Dezember 1953 und zwar insbesondere durch Förderung des Volkssports.

Etwaige Gewinne dürfen nur für die satzungsgemäßen Zwecke verwandt werden. Als satzungsgemäßer Zweck gilt ausschließlich und uneingeschränkt, dass alle etwaigen Gewinne oder Überschüsse des Vereins zur Errichtung, Erhaltung und Pflege der Sportstätten oder sonstiger sportlicher Einrichtungen des Vereins zweckgebunden festgelegt werden.

Die Mitglieder erhalten keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln des Vereins..... Es darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die den Zwecken des Vereins fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden...."

Im Hinblick auf die in der Satzung festgelegte Zielsetzung war der SC zunächst als gemeinnützig i.S. der §§ 51 ff AO anerkannt worden. Für die Jahre bis 1987 hat das für die Körperschaftsteuerveranlagung zuständige Finanzamt-.... dem e.V. den Gemeinnützigkeitsstatus rückwirkend versagt, da die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins in dem genannten Zeitraum nicht mit den Satzungsbestimmungen übereingestimmt und die vereinnahmten Geldmittel nicht für satzungsgemäße Zwecke verwendet worden seien. Hiergegen eingelegte Rechtsmittel blieben erfolglos bzw. wurden zurückgenommen. ...

Der ...e. V. war in den Streitjahren nicht in der Lage, mit seinen Einnahmen aus dem Spielbetrieb, aus den Mitgliedsbeiträgen sowie aus öffentlichen Zuschüssen die vor allem durch die erste Mannschaft verursachten hohen Aufwendungen zu begleichen, sondern war ständig auf finanzielle Unterstützungsleistungen Dritter angewiesen...

Für den Ausgleich der erheblichen Deckungslücken, insbesondere im Profi- aber auch im Amateur- und Jugendbereich, sorgte im Wesentlichen der Kläger, dessen Förderung nach dem Ermittlungsergebnis der Steufa (vgl. Bericht vom 21. Dezember 1989 betreffend die, S.5-8, sowie S. 3-5 des Berichts betreffend den Kläger) und den darauf gestützten Feststellungen des LG (S. 16 ff des Urteils vom 4. Juni 1992) wie folgt ablief:

Am Ende einer Saison bzw. zum Beginn der nächsten Spielzeit stimmte der Kläger mit dem damaligen Vereinsvorsitzenden ab, welche Ausgaben in der nächsten Saison auf den ...e.V. zukamen. Dabei ging es in erster Linie um die Finanzierung von Spielereinkäufen und -verkäufen sowie um die Höhe der an die Spieler und Trainer der Vertragsmannschaft zu zahlenden laufenden Gehälter und Prämien. Ob und welche Spieler für die kommende Saison verpflichtet bzw. an andere Vereine abgegeben wurden, hing maßgeblich davon ab,

inwieweit der Kläger zu finanziellen Zugeständnissen bereit war. Der konkrete Vertragsabschluss mit den einzukaufenden und weiter zu beschäftigenden Spielern war sodann Aufgabe der Vereinsführung.

War der finanzielle Rahmen dergestalt umrissen, wurde in der betreffenden Spielzeit im Einzelnen wie folgt weiter verfahren: 11

Der Vereinsvorsitzende bzw. sein Nachfolger - der Zeuge - und der Schatzmeister teilten dem Kläger mindestens einmal monatlich den gesamten nicht von sonstigen Einnahmen gedeckten Finanzbedarf des Vereins mit. bzw. erhielt von dem Kläger einen Scheck, der dann, soweit die Zahlungen an die Vertragsspieler offiziell erfolgten, an Schatzmeister weitergeleitet wurde. Dieser löste ihn nach entsprechender Verbuchung ein und beglich die nicht anderweitig gedeckten Verbindlichkeiten aus dem Profibereich wie auch aus der Amateur- und Jugendabteilung. Soweit zu Beginn einer Spielzeit nicht vorhersehbare außergewöhnliche Ausgaben erforderlich wurden, wandte sich während der laufenden Saison an den Kläger, der sodann entschied, ob er auch für die zusätzlichen Kosten aufkommen wollte. Eine schriftliche Vereinbarung über den rechtlichen Charakter dieser Zuwendungen wurde ebenso wenig getroffen wie ausdrückliche Absprachen darüber, ob und inwieweit dem Kläger Ansprüche auf Rückzahlung hingegebener Gelder, namentlich aus den Ablösesummen bei Spielerverkäufen, zustehen sollten. Buchungstechnisch behandelte der Schatzmeister die Zuwendungen des Klägers, ohne hierzu angewiesen zu sein, als Darlehen. Diesem Darlehenskonto wurden auch die Erlöse aus - allerdings seltenen - Spielerverkäufen gutgeschrieben. Jeweils am Jahresende fertigte Schatzmeister eine Aufstellung über die ungefähren Kosten der Jugend- und Amateurabteilung. Einen Betrag in dieser Höhe leistete der Kläger sodann über die Stadt an den Verein, der die Zahlung als Spende vereinnahmte und buchte. In gleicher Höhe stellte Schatzmeister später einen Scheck aus und zahlte dem Kläger auf diese Weise einen Teil der zugewendeten Gelder zurück. Über die Restbeträge erteilte der Kläger dem Schatzmeister eine Buchungsanweisung, derzufolge dem ...e.V. die Rückzahlung wegen Uneinbringlichkeit erlassen werden sollte bzw. die Gelder als Spende anzusehen seien. Ausdrückliche schriftliche Erlasserkklärungen liegen dem Gericht für den 26. Februar 1980 (.....,- DM), 31. Juli 1980 (.....,- DM), 10. Juli 1981 (.....,- DM) und 5. September 1987 (885.336, 73 DM) vor. Nach den Feststellungen des LG und der Aussage des Schatzmeisters anlässlich seiner staatsanwaltschaftlichen Vernehmung vom 11. Juli 1990 wurden derartige Erlasse jedoch "zumeist" bzw. "in der Regel" (S. 19 des Urteils vom 4. Juni 1992) am Jahresende, nach den Ermittlungen der Steufa "zum jeweiligen Saisonende" (S. 4 des Steufa-Berichts vom 21. Dezember 1989 betreffend den Kläger und S. 5 des Steufa-Berichts vom 21. Dezember 1989 betreffend die) ausgesprochen. 12

Insgesamt hat der Kläger dem ... e.V. ... in dem streitbefangenen Zeitraum (1978 - 1990) insgesamt einen Betrag i.H. von,- DM zur Verfügung gestellt. 13

In den vorgenannten Beträgen waren nach den - insoweit unstreitigen - Feststellungen des LG auch solche Gelder des Klägers enthalten, die dem SC über das Sportamt der Stadt als Spende zugeleitet wurden. Diese Mittel wurden - wie bereits vorab beschrieben - dem Kläger kurze Zeit nach Zahlungseingang bei der vereinbarungsgemäß wieder zurückgezahlt. Die dem Spendenbetrag entsprechenden Rückzahlungen i. H. von insgesamt,- DM wurden zu folgenden Zeitpunkten in nachstehender Höhe geleistet: 14

28.11.1978,- DM 15

16

08.05.1979,-- DM	
31.01.1980,-- DM	17
07.07.1981,-- DM	18
09.07.1982,-- DM	19
24.05.1983,-- DM	20
26.04.1984,-- DM	21
15.05.1985,-- DM	22
07.05.1986,-- DM	23
21.05.1987,-- DM	24
<u>Insgesamt,-- DM</u>	25
Ob und in welcher Höhe der Kläger auch in den Jahren 1988 - 1990 Spenden an die, geleistet hat, ist nicht bekannt.	26
Die dem ... e. V. verbliebenen Zuwendungen des Klägers verwandte der Verein vereinbarungsgemäß in erster Linie für die Verpflichtung und Bezahlung von Vertragsspielern der ersten Mannschaft. Ein Teil der - als Spenden und sonstige Zuwendungen geflossenen - Gelder wurde indes auch gemeinnützigen Zwecken, namentlich der Unterhaltung und Förderung der Amateur- und Jugendabteilung, zugeführt. Dabei handelt es sich nach den Feststellungen des LG im Einzelnen um folgende Beträge:	27
1981,-- DM	28
1982,-- DM	29
1983,-- DM	30
1984,-- DM	31
1985,-- DM	32
1986,-- DM	33
1987,-- DM	34
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten betreffend die Spendenpraxis des Klägers, insbesondere die Ausstellung der - inhaltlich unrichtigen - Spendenbescheinigungen durch die Stadt, die einkommensteuerliche Handhabung des Klägers und die Verwendung der Spendengelder durch den ... e. V., wird auf die insoweit nicht bestrittenen Feststellungen des LG (S. 36 ff des Urteils vom 4. Juni 1992) ergänzend Bezug genommen.	35
Unter dem 3. Mai 1982 schlossen der Kläger und der ... e. V., vertreten durch seinen damaligen ersten Vorsitzenden, einen schriftlichen Werbevertrag ... Darin verpflichtete sich der ... e. V., bei allen Heimspielen der ersten Mannschaft vor Spielbeginn, während der Halbzeit und nach dem Spiel über die Stadionlautsprecheranlage einen von der Firma zu	36

entwerfenden Werbetext bekannt zu geben und in jeder Ausgabe der Stadionzeitung ... eine ganzseitige DIN A 4-Werbeanzeige der Firma zu veröffentlichen. Darüber hinaus hatte der ... e. V. bei allen anderen geeigneten Veranstaltungen nach Absprache mit der Firma werbewirksam tätig zu werden. Als Gegenleistung sagte der Kläger der ein Honorar i.H. von,- DM für die Saison 1982/83 zu. Ein inhaltlich gleichlautender Werbevertrag wurde unter dem 3. Februar 1988 abgeschlossen. Nach den unbestrittenen Aussagen der staatsanwaltschaftlich vernommenen Zeugen und Dr. wurden Werbeleistungen der vereinbarten Art - und zwar auch schon vor dem 3. Mai 1982 - seitens der erbracht (vgl. Vernehmungsprotokolle vom 22. Mai 1990). Allerdings wurden - wie der ehemalige Schatzmeister anlässlich seiner zeugenschaftlichen Vernehmung bei der Staatsanwaltschaft bekundet hat - "entsprechende Zahlungen durch Verbuchung nie vorgenommen" und "die in der ... erschienenen Anzeigen der Firma jeweils gesondert behandelt und abgerechnet" (vgl. Vernehmungsprotokoll vom 11. Juli 1990).	
Trikotwerbung sollte der ... e. V. nach dem ausdrücklichen Wunsch des Klägers für die Firma nicht betreiben. Diesbezügliche Werbemaßnahmen führte die aufgrund entsprechender vertraglicher Vereinbarungen in den Jahren 1984 bis 1986 gegen Zahlung einer jährlichen Vergütung i. H. von,- DM für durch.	37
Mit Schreiben vom 3. Juni 1987 bedankte sich der zu dieser Zeit amtierende erste Vorsitzende des ... e. V. - der Zeuge - für das finanzielle Engagement des Klägers in der Spielzeit 1986/87. Das Schreiben hat auszugsweise folgenden Wortlaut:	38
".... Ich hoffe sehr, dass Sie mit den Werbemaßnahmen des Vereins zufrieden waren, die wir für Ihre Firma durchgeführt haben. Dabei habe ich mich an die Absprachen gehalten, die wir zu Beginn der Spielzeit getroffen haben. Ich habe Sie so verstanden, dass Sie eine ständige Werbung wünschen,, etwa vergleichbar jenen Sponsoren aus der Wirtschaft, die im Bereich der Kunst werbewirksam Geldmittel einsetzen"....	39
Im Folgenden werden die wesentlichen Werbemaßnahmen - ganzseitige Anzeige für in der ... sowie Hinweise auf Sponsorentätigkeit des Klägers im redaktionellen Teil, Verteilung von Werbegeschenken für, Lautsprecherdurchsagen im Stadion, Erwähnung der Sponsorentätigkeit gegenüber Rundfunk- und Fernsehjournalisten - aufgeführt. Das Schreiben schließt mit den Worten:	40
".... Ich bitte Sie, vor Beginn der neuen Saison uns zu sagen, ob wir in gleicher Weise für Sie tätig sein dürfen. Wir gehen dabei weit über den Inhalt der kurzen schriftlichen Verträge hinaus, die Sie unterzeichnet haben und die wir dem DFB in jedem Jahr vorgelegt haben, um die wirtschaftliche Grundlage unseres Vereins darzustellen. In den Verträgen war ein Honorar genannt, das in der abgelaufenen Spielzeit durch Ihre Zahlungen übertroffen worden ist. Wir sind Ihnen sehr dankbar, wenn auch in der neuen Saison 1987/88 in der gleichen Weise verfahren werden kann."	41
Ausgehend von den Feststellungen der Steufa in den Berichten vom 21. Dezember 1989 gelangte der Beklagte zu der Auffassung, dass die in den Jahren 1978 bis 1987 geleisteten Zahlungen des Klägers an die den Tatbestand der freigebigen Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllten, und setzte mit Bescheid vom 10. August 1990 unter Zugrundelegung eines Erwerbswerts von insgesamt,- DM Schenkungsteuer i.H. von,- DM gegen den ... e. V. fest.	42
Nachdem die Verantwortlichen des ... notleidenden ... Vereins dem Beklagten im nachfolgenden Einspruchs- und einstweiligen Rechtsschutzverfahren die Vermögenssituation	43

des ... e. V. dargelegt und mit Schreiben vom 30. Oktober 1990 mitgeteilt hatten, dass die über keinerlei Mittel zur Begleichung der Steuerschuld verfügte, zog der Beklagte den Kläger gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG mit inhaltlich gleichlautendem Bescheid vom 19. November 1990 zur Zahlung der Schenkungsteuer heran. Zur Begründung verwies er auf die Feststellungen in Tzn. 9 ff des Steufa-Berichts vom 21. Dezember 1989, in dessen Anlage 2 die Gesamtzuwendungen des Klägers abzüglich der Spenden und - geschätzten - Rückzahlungen aus Veräußerungserlösen für jedes Kalenderjahr gesondert ausgewiesen sind. Eine separate Berechnung der auf den jährlichen Erwerbswert entfallenden Steuerschuld enthielt die Aufstellung, auf deren weiteren Inhalt Bezug genommen wird, nicht. Hinsichtlich der Inanspruchnahme des Klägers als Gesamtschuldner führte der Beklagte unter Zitierung der § 44 Abs. 1, 2 AO, § 20 Abs. 1 ErbStG im Erläuterungsteil des Bescheids aus, dass die Einziehung der Steuer beim Beschenkten keinen Erfolg verspreche. Der Wortlaut des § 20 Abs. 1 ErbStG war in Tz. 9 des in Bezug genommenen Steufa-Berichts wiedergegeben.

Gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 19. November 1990 in Gestalt der zurückweisenden Einspruchsentscheidung vom 2. Juli 1992 hatte der Kläger unter dem Aktenzeichen 9 K 3330/92 Klage erhoben, mit der er im weiteren Verlauf des Verfahrens unter Hinweis auf eine Urteilsbesprechung von Viskorf (FR 2000, 1288) unter anderem die inhaltliche Unbestimmtheit des angefochtenen Bescheids (mangelhafte Bezeichnung des der Besteuerung zugrunde gelegten Lebenssachverhalts) geltend gemacht hatte. Nachdem ein im Januar 2000 durchgeführter Erörterungstermin nicht zu einer außergerichtlichen Einigung der Beteiligten geführt hatte, gelangte der Vorsitzende und gleichzeitige Berichterstatter bei der weiteren Bearbeitung des Falles zu der Überzeugung, dass der angefochtene Bescheid mangels gesonderten Steuerausweises für jeden Erwerb nicht den Anforderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Urteil vom 9. Dezember 1998 (II R 6/97, BFH/NV 1999, 1091) genüge, und gab dem zuständigen Sachgebietsleiter des Beklagten fernmündlich einen entsprechenden Hinweis. Daraufhin stellte der Beklagte unter dem 18. Januar 2002 gemäß § 125 Abs. 5 AO die Nichtigkeit sowohl des gegen den Kläger als auch des gegen die ergangenen Bescheids fest. Gleichzeitig kündigte er unter Hinweis auf die noch offene Verjährungsfrist an, dem Kläger neue Bescheide zu erteilen. Nachdem der Berichterstatter dem Prozessvertreter des Klägers den Schriftsatz des Beklagten zur Kenntnis gegeben hatte, erklärte der Prozessbevollmächtigte mit Schreiben vom 30. Januar 2002 unaufgefordert den Rechtsstreit 9 K 3330/92 in der Hauptsache für erledigt. Dem schloss sich der Beklagte am 21. Februar 2002 auf entsprechende Nachfrage des Gerichts an. Am 25. März 2002 hob er außerdem - wie bereits angekündigt - die Bescheide vom 10. August und 19. November 1990 "zur Beseitigung der Rechtsscheinwirkungen" förmlich auf.

Mit Datum vom 11. Juni 2002 erließ der Beklagte - nunmehr für jedes Kalenderjahr des Zeitraums 1978 bis 1987 gesondert - neue Bescheide, in denen er unter Berücksichtigung des § 14 ErbStG die Schenkungsteuer wie folgt gegen den Kläger festsetzte:

1978-- DM Erwerbswert:,- DM

1979,- DM ",- DM

1980,- DM ",- DM

1981,- DM ",- DM

44

45

46

47

48

49

50

1982, - DM ", - DM	
1., - DM ", - DM	51
1984, - DM ", - DM	52
1985, - DM ", - DM	53
1986, - DM ", - DM	54
1987, - DM ", - DM	55
Im Erläuterungsteil zum Bescheid nahm der Beklagte - wie bei der erstmaligen Festsetzung - Bezug auf den Steuerfahndungsbericht vom 21. Dezember 1989. Weiter heißt es in dem Erläuterungstext wörtlich:	56
	57
"Der Bescheid ergeht an Sie als Schenker und Steuerschuldner gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG.	58
Bereits am 23. November 1990 hatte der Beklagte dem Kläger außerdem für jedes Kalenderjahr des Zeitraums 1988 bis 1990 gesondert Schenkungsteuerbescheide wegen weiterer Zuwendungen an die erteilt. Darin hatte er ausgehend von Erwerbswerten i.H. von, - DM in 1988,, - DM in 1989 und, - DM in 1990 unter Anrechnung der Steuer für die jeweiligen Vorerwerbe Schenkungsteuer i.H. von, - DM (1988),, - DM (1989) und, - DM (1990) gegen den Kläger festgesetzt. Die Veranlagung erfolgte ausweislich des Erläuterungstexts "analog zu den Feststellungen der Steuerfahndungsstelle für die Jahre 1978 - 1987". Weiter heißt es in der Begründung:	59
"Der Bescheid ergeht an Sie als Schenker gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG (Geamtschuldnerschaft), da die Einziehung der Steuer beim Beschenkten keinen Erfolg verspricht. Hinsichtlich der Gesamtschuldnerschaft verweise ich auf § 44 Abs. 1 und 2 AO."	60
In einer separaten Anlage zu den am selben Tag versandten insgesamt drei Bescheiden hatte der Beklagte die in jedem der drei Jahre geleisteten Beträge einzeln unter Angabe des Zahlungszeitpunkts aufgeführt. Auf den Inhalt dieser Zusammenstellung wird Bezug genommen.	61
Die gegen diese Schenkungsteuerfestsetzungen gerichteten Einsprüche wies der Beklagte durch gleichlautende Rechtsbehelfsentscheidungen vom 29. Oktober 2002 mit der Begründung zurück, für die dem Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegenden Zuwendungen des Klägers an den SC könne wegen der rückwirkenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit keine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG gewährt werden.	62
Gegen die den Zeitraum 1978 bis 1987 betreffenden Schenkungsteuerbescheide vom 11. Juni 2002 hat der Kläger mit Zustimmung des Beklagten unter dem Aktenzeichen 9 K 3304/02 Sprungklage erhoben. Die wegen der Zuwendungen in 1988, 1989 und 1990 erlassenen Schenkungsteuerbescheide vom 23. November 1990 und die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen hat der Kläger mit der unter 9 K 6334/02 geführten Klage ebenfalls angefochten. Zur Begründung seiner Klagen trägt er unter ergänzender Bezugnahme auf die dem Gericht vorgelegten Rechtsgutachten im Wesentlichen vor:	63

Die den Zeitraum 1978 bis 1987 betreffenden Bescheide vom 11. Juni 2002 seien schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da im Zeitpunkt ihres Erlasses bereits Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei. Der ursprünglich erteilte Bescheid vom 19. November 1990 habe nämlich entgegen der Auffassung des Gerichts nicht an einem zur Nichtigkeit führenden Bestimmtheitsmangel gelitten mit der Folge, dass er die durch die Fahndungsprüfung ausgelöste Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 5 AO beendet habe. Das Fehlen eines gesonderten Steuerausweises für jedes Jahr bzw. jeden einzelnen Erwerb sei weder ein besonders schwerwiegender Fehler i.S. des § 125 Abs. 1 AO noch sei dies bei Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig. Letzteres ergebe sich zum einen aus der Tatsache, dass im Rahmen einer Besprechung im Landesfinanzministerium NRW am 10. Januar 1992, an der "zwölf hohe Beamte mit Fachkompetenz und Sachverstand" teilgenommen hätten, ausdrücklich bestätigt worden sei, dass die Zusammenfassung der Zuwendungen in einem Bescheid zulässig sei. Zum anderen sei der Ursprungsbescheid Gegenstand eines gerichtlichen Erörterungstermins vor dem Vorsitzenden Richter und gleichzeitigen Berichterstatler gewesen, der als Mitglied des für Schenkungsteuer zuständigen Fachsenats den vermeintlichen Fehler trotz des bereits veröffentlichten BFH-Urteils vom 9.12.1998 (II R 6/97, BFH/NV 1999, 1091) nicht erkannt habe. Mangels Nichtigkeit hätten die neuen Bescheide daher nicht mehr ergehen dürfen. Nach dem Beitrag von Birk/Naujok in DStR 2003, 349 ff widerspreche die Regelung des § 171 Abs. 5 AO mit einer "ewigen" Festsetzungsfrist dem Rechtsstaatsprinzip. Zwischen dem Beginn der Fahndungsprüfung am 2. Mai 1988 und dem Erlass der angefochtenen Bescheide lägen mehr als vierzehn Jahre. Damit sei die der Rechtssicherheit dienende Festsetzungsfrist im Streitfall überschritten. In Anbetracht dessen, dass bereits ein Zeitraum von mehr als einem Jahrzehnt verstrichen sei, seien die Steueransprüche des Beklagten jedenfalls verwirkt.

Außerdem stelle sich, wenn man dem Verständnis des Gerichts zur Problematik der Nichtigkeit folge, die Frage, ob nicht auch die angefochtenen "neuen" Bescheide inhaltlich nicht hinreichend bestimmt seien, da in jedem von ihnen jahresbezogen jeweils zwanzig bis dreißig einzelne Zahlungen zusammengefasst worden seien. 65

Wegen der diesbezüglichen Einzelheiten werde auf die Ausführungen in den Gutachten von RiBFH a.D. Brockmeyer und von Prof. Dr. Seer verwiesen. 66

Aber auch in materiellrechtlicher Hinsicht seien die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide aus verschiedenen Gründen fehlerhaft. 67

Im Streitfall seien weder die objektiven noch die subjektiven Voraussetzungen des Tatbestands einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt. 68

In objektiver Hinsicht habe der Beklagte die Zuwendungen des Klägers zum einen rechtsirrig als Geldschenken unter Auflage angesehen und zum anderen deren Entgeltlichkeit verkannt. Die Annahme einer Geldschenkung scheitere daran, dass die über das ihr hingeebene Geld nicht habe frei verfügen können, sondern aufgrund seiner - des Klägers - Finanzierungszusage verpflichtet gewesen sei, die Mittel absprachegemäß für die Verpflichtung und Entlohnung der Spieler und Trainer zu verwerten. Mangels eigener Dispositionsbefugnis hinsichtlich der überlassenen Gelder sei der ... e. V. als bloße Durchgangsperson nicht gemäß §§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 ErbStG bereichert gewesen. Insoweit werde auf das BFH-Urteil vom 13. Oktober 1993 (II R 92/91, BStBl. II 1994, 128) verwiesen. 69

Allerdings habe die Durchleitung der von ihm - dem Kläger - erhaltenen Beträge bei der insoweit zu einer Bereicherung geführt, als sie hierdurch von ihren Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Spielern und Trainern befreit worden sei. Die Befreiung von Verbindlichkeiten sei jedoch nicht Gegenstand der angefochtenen Steuerbescheide.

Dem fehlenden Bereicherungseintritt durch die hingegebenen Gelder stehe auch nicht die vom Beklagten herangezogene Vorschrift des § 10 Abs. 9 ErbStG entgegen. Regelungsinhalt dieser Bestimmung sei nach der Rechtsprechung des BFH lediglich die Bewertung einer Zuwendung, nicht hingegen die bürgerlich - rechtliche Vorfrage nach ihrem Gegenstand. § 10 Abs. 9 ErbStG greife daher nicht ein, wenn - wie im Streitfall - die "Auflage" das Objekt der Schenkung bestimme. Soweit der RFH mit Beschluss vom 12. Mai 1931 (I eA 164/30, RStBl. 1931, 539) über die Schenkungsteuerpflicht einer juristischen Person entschieden habe, der für ihre satzungsgemäßen Zwecke eine Zuwendung gemacht worden sei, sei diese Rechtsprechung auf den vorliegenden - völlig anders gelagerten - Sachverhalt schon deswegen nicht anwendbar, weil er - der Kläger - dem ... e. V. die Gelder mit der Bestimmung zugewandt habe, sie für den Erwerb und die Vergütung von Spielern einzusetzen. Die Unterhaltung einer Vertragsspielermannschaft entspreche aber als allenfalls geduldete Tätigkeit des Vereins gerade nicht seinem Satzungszweck. 71

Eine Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG könne auch nicht in der dem ... e. V. zustehenden Nutzungsmöglichkeit der mit seinen - des Klägers - Mitteln "angeschafften" Vertragsspielermannschaft gesehen werden, da durch deren Spielbetrieb keine Vermögensmehrung auf Seiten der eingetreten sei. Insoweit gälten die gleichen Erwägungen wie für Arbeits- oder Dienstleistungen, die ebenfalls keine Vermögensmehrung bewirkten. Eine solche lasse sich im Streitfall nicht mit der Überlegung begründen, dass durch die Zuwendungen Ausgaben, die sonst angefallen wären, erspart worden seien. Denn ohne seine - des Klägers - finanzielle Unterstützung hätte der ... e. V. die Spieler und Trainer der ersten Mannschaft mangels eigener Mittel nicht verpflichtet ... Insoweit werde auf die Rechtsprechung des BGH in BGHZ 55, 128 (131) verwiesen, der bei einem blinden Passagier ebenfalls eine Bereicherung infolge ersparter Aufwendungen verneint habe. 72

Aber selbst wenn man annähme, dass die Nutzungsmöglichkeit der Vertragsspielermannschaft Objekt der streitigen Zuwendungen gewesen wäre, wäre diese - ebenso wie eine etwaige Befreiung von Verbindlichkeiten - nicht Gegenstand der angefochtenen Bescheide. 73

Schließlich würde es bei sämtlichen denkbaren Zuwendungsobjekten an der zur Tatbestandsverwirklichung weiterhin erforderlichen Unentgeltlichkeit fehlen. 74

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH schließe eine synallagmatische, konditionale oder kausale Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung die Unentgeltlichkeit des Leistungsaustauschs nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aus. Im vorliegenden Fall sei diese Voraussetzung entgegen der Auffassung des Beklagten erfüllt, da seine - des Klägers - Geldzuwendungen bzw. die ihnen zugrunde liegenden Finanzierungszusagen kausal mit der Verpflichtung und Aufstellung der von ihm bestimmten Vertragsspieler durch die verknüpft gewesen seien. Bei einer kausalen Verknüpfung sei die Erbringung der erstrebten Gegenleistung Geschäftsgrundlage für die eigene Leistung. Entscheidend für die Annahme einer solchen Geschäftsgrundlage sei der durch die Interessen des Zuwendenden an der Zweckerreichung bestimmte Parteiwille. Dementsprechend verneine der BGH die Unentgeltlichkeit auch dann, wenn die Zuwendung rechtlich lediglich die Geschäftsgrundlage habe, dass von dem Zuwendungsempfänger dafür eine Verpflichtung eingegangen oder eine 75

Leistung bewirkt werde. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei die Aufstellung einer attraktiven ersten Mannschaft nicht lediglich Motiv für seine - des Klägers - Zahlungen gewesen, sondern echte Gegenleistung, da der ... e. V. die Spieler und Trainer ohne diese Zahlungen nicht verpflichtet hätte.

Seine - des Klägers - Finanzierungszusage gegenüber den Verantwortlichen der 76
begründe darüber hinaus als echter Vertrag zugunsten Dritter i.S. der §§ 328 BGB einen selbständigen Vergütungsanspruch der Spieler gegen ihn - den Kläger. Dies ergebe sich bereits aus der Vermutungsregel des § 330 Satz 2 BGB, wonach bei unentgeltlichen Zuwendungen, wenn dem Bedachten eine Leistung an einen Dritten auferlegt werde, dieser im Zweifel ein eigenes Forderungsrecht erwerbe. Die Spieler hätten demzufolge von ihm - dem Kläger - die Bezahlung der vereinbarten Gehälter verlangen können. In Anbetracht der zwischen ihm und den Spielern bestehenden Rechtsbeziehungen unterscheide sich der hier zu beurteilende Sachverhalt hinsichtlich der Frage der Entgeltlichkeit im Kern nicht von dem Fall, über den das FG Rheinland Pfalz mit Urteil vom 22. Februar 1990 (Az. 6 K 255/87) entschieden und eine Schenkungsteuerpflicht verneint habe. Die dort angestellten Erwägungen seien daher auch vorliegend zu beachten.

Dabei könne die Gegenleistung - wie im vorgenannten Urteilsfall - auch in nicht geldwerten Leistungen bestehen. Zwar seien diese nach § 7 Abs. 3 ErbStG bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliege, nicht zu berücksichtigen. Dies gelte jedoch nicht für die Prüfung der vorrangigen Frage, ob und inwieweit die Zuwendung unentgeltlich erfolgt sei. Im Übrigen lasse sich auch der Standpunkt vertreten, dass angesichts der Kommerzialisierung des Fußballsports die Zusammenstellung und Unterhaltung einer Vertragsspielermannschaft eine materielle (Gegen-)Leistung darstelle. Jedenfalls könne der materielle Charakter dieser Leistungen dann nicht verneint werden, wenn die Nutzungsmöglichkeit einer Vertragsspielermannschaft als vermögensmehrend und damit als Bereicherung angesehen werde. Der Wert dieser Nutzungsmöglichkeit entspreche dann genau dem Betrag, der für die Aufstellung und Unterhaltung der Mannschaft erforderlich sei. Der streitbefangene Sachverhalt sei insoweit vergleichbar mit der Situation eines Kunstmäzens, der am Auftritt eines bestimmten Künstlers interessiert sei und deshalb dem - die notwendigen Kontakte zu diesem Künstler unterhaltenden - Veranstalter die finanziellen Mittel für die Durchführung der Veranstaltung und Bezahlung der Gage zur Verfügung stelle. In diesem Fall seien die Zuwendungen des Kunstmäzens entgeltlich, weil er sich eine bestimmte künstlerische Darbietung erkaufe. Nicht anders verhalte es sich bei seinen - des Klägers - Zuwendungen an die, mit denen er sich für sein ideelles Vergnügen eine Vertragsspielermannschaft gekauft und hierfür den notwendigen Preis gezahlt habe. 77

Im Übrigen unterscheide sich der vorliegende Sachverhalt nur der Höhe, nicht aber dem Grunde nach von der Situation eines Stadionbesuchers, der eine Eintrittskarte erwerbe, um ein bestimmtes Fußballspiel anzuschauen. In beiden Fällen bestehe eine die Unentgeltlichkeit ausschließende Abhängigkeit von einer Gegenleistung in Gestalt der Veranstaltung eines Fußballspiels. Bei ihm - dem Kläger - sei diese Gegenleistung kausal, bei dem Stadionbesucher synallagmatisch verknüpft. Er - der Kläger - habe lediglich für seinen Sonderwunsch, die Aufstellung der Spieler bestimmen zu können, einen entsprechenden Mehrpreis bezahlt, der genau dem Betrag entspreche, der für die Verpflichtung und Vergütung dieser Spieler benötigt worden sei. 78

Für seine - des Klägers - Sponsorentätigkeit sei jedoch ein weiterer Gesichtspunkt, namentlich die Öffentlichkeitsdarstellung seiner Person als Sportmäzen durch Reklameanzeigen für die Firma und Lautsprecherdurchsagen, in denen auf sein 79

finanzielles Engagement für die hingewiesen worden sei, ausschlaggebend gewesen. Der Wert der von der durchgeführten Werbemaßnahmen liege jedenfalls nicht unter dem Betrag, der ihr nach Abzug der Kosten für die Unterhaltung der Vertragsspielermannschaft verblieben sei. Mit der Unterhaltung der Vertragsspielermannschaft und den genannten Werbemaßnahmen stehe seinen - des Klägers - Zahlungen eine wertausgleichende Gegenleistung des ... e. V. gegenüber.

Schließlich habe bei sportlichen Erfolgen der ersten Mannschaft die Chance des Aufstiegs in eine höhere Spielklasse und damit die Möglichkeit bestanden, für die mit seinen Mitteln verpflichteten und finanzierten Spieler bedeutende Ablösesummen zu erhalten, die ihm sodann abredgemäß zugestanden hätten. Auch hierin liege eine die Unentgeltlichkeit ausschließende Gegenleistung. 80

Da er - der Kläger - der die Gelder in dem Bewusstsein hingegeben habe, dafür eine gleichwertige Gegenleistung in Gestalt der Nutzungsmöglichkeit einer attraktiven ersten Mannschaft sowie der Öffentlichkeitsdarstellung seiner mit der Firma assoziierten Person zu erhalten, habe er auch nicht mit dem für die subjektive Tatbestandsverwirklichung erforderlichen Willen gehandelt, der unentgeltlich Vermögenswerte zuzuwenden. 81

Aber selbst wenn man den Schenkungsteuertatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als erfüllt ansähe, wären die angefochtenen Bescheide rechtswidrig, weil die streitigen Zuwendungen jedenfalls nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG steuerbefreit wären. Zur Begründung werde auf die diesbezüglichen Ausführungen von Lang/Seer im Rechtsgutachten von Dezember 1991 Bezug genommen. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass der ... e. V. entgegen der Auffassung des Beklagten während des gesamten in Streit stehenden Zeitraums gemeinnützig gewesen sei. 82

Für die Zeit der Zugehörigkeit des Vereins zur 2. Bundesliga, d.h. bis zum 1. Juli 1981, gelte dies schon deshalb, weil die Beschäftigung von Lizenzspielern nach Abschn. 11 KStR 1977 - 1985 die Gemeinnützigkeit des Lizenzspielervereins unberührt lasse. 83

Ab dem 1. Juli 1985 ergebe sich die Gemeinnützigkeit der aus § 67a AO a.F., der zwar grundsätzlich erst mit Wirkung zum 1. Januar 1986 in Kraft getreten sei, aber wegen des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres der für diese bereits ab dem 1. Juli 1985 gelte. Danach stehe die Veranstaltung der Spiele der ersten Mannschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dem Gemeinnützigkeitsstatus des Vereins und somit der Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG nicht entgegen... 84

Zumindest soweit seine - des Klägers - Zuwendungen an die in deren Amateur- und Jugendbereich verwandt worden seien, greife nach R 47 Abs. 2 ErbStR 1999/2003 die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG ein. 85

Außerdem verstoße seine - des Klägers - Heranziehung zur Schenkungsteuer gegen das durch Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich verbürgte Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer sei eine Bereicherungsteuer, die ihre Rechtfertigung aus dem Gedanken beziehe, dass derjenige, der unentgeltlich Vermögen erwirbt, bereichert und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch den Erwerb gesteigert werde. Diese Überlegung treffe jedoch für den Zuwendenden, dessen Vermögen sich infolge der Zuwendung mindere, gerade nicht zu. Hier werde die einmal getroffene Belastungsentscheidung nicht - wie das BVerfG in ständiger Rechtsprechung fordere - folgerichtig umgesetzt. Überzeugende Gründe für eine ausnahmsweise Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips seien nicht erkennbar. Soweit der Beklagte die Inanspruchnahme 86

des Schenkers damit zu rechtfertigen versuche, dass dieser bei der Zuwendung einen der Schenkungsteuer entsprechenden Betrag zurückbehalten könne, versage sein Argument bei solchen Schenkungen, deren Gegenstand, wie etwa bei der Nutzungsmöglichkeit einer Vertragsspielermannschaft, nicht in Geld, sondern in Sachzuwendungen bestehe.

Abgesehen davon führe die Erhebung von Schenkungsteuer im vorliegenden Fall zu einer verfassungswidrigen Steuerbelastung von über 100 % für ein und denselben Sachverhalt, da seine - des Klägers - Zahlungen an die in deren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geflossen und daher körperschaftsteuerpflichtig geworden seien. 87

Der Kläger beantragt, 88
die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide und, soweit Einspruchsentscheidungen 89
ergangen sind, auch diese aufzuheben,

hilfsweise, 90

die Revision zuzulassen. 91

Der Beklagte beantragt, 92

die Klage abzuweisen, 93

hilfsweise, 94

die Revision zuzulassen. 95

Er hält an seiner Auffassung fest, derzufolge die Schenkungsteuerbescheide vom 11. Juni 2002 mangels Eintritts der Festsetzungsverjährung noch erlassen werden konnten und - ebenso wie die Bescheide vom 23. November 1990 - auch materiell rechtmäßig sind. Zur Begründung führt er unter weitgehender Bezugnahme auf sein Vorbringen in dem Verfahren 9 K 3330/92 ergänzend aus: 96

Die Sichtweise des Klägers zum Anwendungsbereich des § 125 AO stehe nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH, der in seinem Urteil vom 9. Dezember 1998 (BFH/NV 1999, 1091) bei einer dem Streitfall vergleichbaren Sachlage die Offenkundigkeit der inhaltlichen Unbestimmtheit bejaht habe. Würde man der Betrachtungsweise des Klägers folgen, hätte der BFH in dem genannten Revisionsverfahren die Vorentscheidung sowie die angefochtenen Bescheide nicht aufheben dürfen. Denn auch in dem der BFH-Entscheidung zugrunde liegenden Fall habe das zweifelsfrei sachkundige Finanzgericht die inhaltliche Unbestimmtheit der angefochtenen Bescheide nicht im Sinne des BFH "erkannt" bzw. "gewertet". Ausgehend von der Rechtsauffassung des Klägers könnte der BFH daher - vor allem wegen Zeitablaufs - nie die Nichtigkeit eines Steuerbescheids feststellen. 97

Auch in materiellrechtlicher Hinsicht seien die streitigen Steuerfestsetzungen dem Grunde und der Höhe nach zutreffend. Die Zahlungen des Klägers an die unterlägen als freigebige Zuwendungen i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuerpflicht und seien auch nicht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG von der Steuer befreit. 98

Unter Zugrundelegung der ständigen Rechtsprechung des BFH seien die - in Geld bestehenden - Leistungen des Klägers objektiv unentgeltlich erfolgt. Dies gelte ungeachtet dessen, dass sich der Kläger von seinem finanziellen Engagement für die eine Mehrung des persönlichen Ansehens versprochen habe. Derartige Reflexwirkungen des 99

eigenen Verhaltens seien keine die Unentgeltlichkeit ausschließenden Gegenleistungen und müssten, da sie nicht in Geld zu veranschlagen seien, bei der Beurteilung nach § 7 Abs. 3 ErbStG außer Betracht bleiben. Infolgedessen habe der ... e. V. als Zuwendungsempfänger auch weder einen Rechtsanspruch auf die streitigen Geldleistungen gehabt, noch seien diese i.S. der BFH-Rechtsprechung synallagmatisch, konditional oder kausal mit einer gegenüber dem Kläger zu erbringenden Gegenleistung des Vereins verknüpft gewesen.

Soweit der Kläger das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 22. Februar 1990 (6 K 255/87) im Streitfall für einschlägig halte, übersehe er, dass dieser Entscheidung ein völlig anderer Sachverhalt zugrunde gelegen habe. Durch die Absprachen zwischen den Verantwortlichen der und dem Kläger sei entgegen dessen Auffassung kein echter Vertrag zugunsten Dritter zustande gekommen, da die Vertragsspieler keinen eigenen Rechtsanspruch auf Geldzuwendungen gegenüber dem Kläger erworben hätten. 100

Die sonach den objektiven und subjektiven Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllenden Geldzuwendungen des Klägers seien auch nicht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG von der Schenkungsteuer befreit. 101

Durch die Bezugnahme des § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG auf die allgemeinen Grundsätze zur Anerkennung einer Körperschaft als gemeinnützig seien bei Beurteilung der Frage, ob die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG eingreife, auch die allgemeinen Bestimmungen der §§ 51 - 63 AO zu beachten. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG sei deshalb, dass die die Zuwendung empfangende Körperschaft entsprechend ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolge. Gemeinnützige Zwecke verfolge eine Körperschaft nach § 52 AO dann, wenn sie die Allgemeinheit selbstlos fördere, also ihre Betätigung nicht in erster Linie eigenwirtschaftlichen Zwecken diene und darüber hinaus die weiteren in § 55 Abs. 1 AO genannten Erfordernisse erfüllt seien. 102

Selbstlosigkeit bedeute nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO unter anderem, dass die Mittel nur, d.h. ausschließlich für die in der Satzung festgelegten gemeinnützigen Zwecke verwendet würden. Dies schließe eine Normauslegung dahingehend, dass die Körperschaft auch dann noch die Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO erfülle, wenn sie lediglich in geringem Umfang ihre Mittel aus dem ideellen Bereich zum Ausgleich von Verlusten aus einer eigenwirtschaftlichen Tätigkeit verwende, aus. Dabei seien dem ideellen Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft alle Mittelzuflüsse zuzuordnen, die - wie etwa Spenden, Schenkungen und letztwillige Zuwendungen - der nichtwirtschaftlichen Erfüllung von Satzungszwecken dienten. Nach den Feststellungen des LG im Urteil vom 4. Juni 1992 stehe indessen fest, dass die in den Streitjahren in erheblichem Umfang Spendengelder nicht gemeinnützigen, satzungsgemäßen Zwecken, nämlich den gemeinnützigkeitsrechtlich als schädlich zu qualifizierenden Sportveranstaltungen ihrer Profifußballabteilung, zugeführt habe. Die sich damit über einen Zeitraum von mehreren Jahren hinziehende Fehlverwendung zweckgebundener, da für den ideellen Bereich bestimmter oder zumindest so deklarierter Spendenzahlungen sei als derart schwerwiegend anzusehen, dass der die Gemeinnützigkeit für den in Rede stehenden Zeitraum zu Recht aberkannt worden sei. 103

Auch die Absicht, Mittel, die keine Entgelte für Leistungen darstellten, unmittelbar in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO zuzuwenden, sei gemeinnützigkeitsschädlich, weil die nicht aus einer eigenwirtschaftlichen Tätigkeit zugeflossenen Mittel dem ideellen Bereich zuzuordnen seien. § 64 AO a.F.(= § 64 Abs. 1 AO n.F.), der für bestimmte Besteuerungsgrundlagen bzw. Steuerarten die 104

Steuervergünstigungsnorm des § 51 AO einschränke und eine partielle Steuerpflicht für eigenwirtschaftliche Erträge begründe, sei für § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG nicht rechtsfolgenrelevant. Die Vorschriften der §§ 64 - 68 AO ergänzten die Bestimmungen der Einzelsteuergesetze, welche die jeweilige Steuervergünstigung ausschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO unterhalten werde. § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG enthalte eine derartige Einschränkung nicht. Darüber hinaus setze eine nach § 64 Abs. 1 AO i.V.m. einem Einzelsteuergesetz mögliche partielle Steuerpflicht bestimmter Einkünfte, Umsätze oder Vermögen voraus, dass die Körperschaft überhaupt die Grunderfordernisse der §§ 51 - 63 AO erfülle. Daran fehle es aber - wie oben ausgeführt - im Streitfall.

Schließlich verstoße die mit ihrer tatsächlichen Geschäftsführung auch gegen die 105
Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, der als Ausprägung des Grundsatzes der allgemeinen
Mittelbindung auch Rechtsgrundlage für die Begrenzung von Honorarzahlungen an
Amateursportler sei. Seit dem Rechtsgutachten des RFH vom 7. September 1949 (RFHE 54,
386) entspreche es der herrschenden Auffassung, dass ein Verein, der auch nur einem
einzigsten Sportler mehr als den Ersatz seiner Aufwendungen bezahle, nicht gemeinnützig sei.
Dem folge letztlich auch der Gesetzgeber, nach dessen Vorstellungen die Frage, ob ein
Sportler bezahlt werde oder lediglich eine Aufwandsentschädigung erhalte, nach den
Abgrenzungskriterien des Sports für die Amateureigenschaft zu beurteilen sei (Hinweis auf
die Begründung des Finanzausschusses in BT-Drs. 10/4513, 14).

Mit der Einführung des § 67a AO zum 1. Januar 1986 habe die bisherige Rechtsfolge - 106
Verlust der Gemeinnützigkeit - durch die Anerkennung eines wirtschaftlichen
Geschäftsbetriebs vermieden werden sollen. Zugleich habe verhindert werden sollen, dass
an den Amateurbereich gebundene Mittel, also Spenden und sonstige Zuwendungen, für den
bezahlten Sport gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich verwendet werden könnten.

Im Regelungsbereich des § 67 a AO in der bis zum 31. Dezember 1989 geltenden Fassung 107
(a.F.) sei es erforderlich, Ausgaben für den unbezahlten und den bezahlten Sport
voneinander abzugrenzen, andernfalls liege ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO
vor. Denn nach den allgemeinen Grundsätzen habe ein Verein vor Änderung des § 67a AO
a.F. durch das Vereinsförderungsgesetz die Anerkennung als gemeinnützig verloren, wenn
auch nur eine von mehreren möglichen eigenwirtschaftlichen Betätigungen, z.B.
Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern, auf Dauer zu Verlusten führten.

Eine Tätigkeit aber, die gegen das Gebot der Ausschließlichkeit verstoße, führe zum 108
vollständigen Verlust der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG.

Im Übrigen sei der Beklagte der Auffassung, dass die angefochtenen Bescheide auch 109
hinsichtlich der Inanspruchnahme des Klägers nach § 20 Abs. 1 ErbStG hinreichend
bestimmt bzw. begründet seien.

Aus dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Satz 1 (".... auch der Schenker ...") und dem Charakter der 110
Schenkungssteuer als einer Bereicherungssteuer folge, dass sich das Finanzamt grundsätzlich
zunächst an den Beschenkten halten müsse. Der Schenker hafte neben dem Beschenkten
als Gesamtschuldner, doch treffe in erster Linie den Erwerber die Steuerpflicht. Die
Heranziehung des Schenkers sei nur ausnahmsweise möglich, nämlich insbesondere dann,
wenn die Einziehung der Steuer beim Beschenkten unmöglich oder aus triftigem Grunde
unzweckmäßig erscheine. Dabei sei jedoch als Ausgangspunkt jeder einschlägigen
Überlegung zu berücksichtigen, dass die Gesamtschuldnerschaft der Finanzbehörde
grundsätzlich eine möglichst rasche und sichere Erhebung der Steuerschuld ermöglichen

solle, ohne vorher die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesamtschuldner im einzelnen prüfen zu müssen.

Von diesen Erwägungen habe sich auch der Beklagte leiten lassen. Er habe aus der unstreitigen Tatsache, dass der Beschenkte ohne die Zuwendungen des Klägers nicht mehr liquide gewesen und darüber hinaus vor Erlass der streitbefangenen Bescheide infolge Vermögenslosigkeit aus dem Vereinsregister gelöscht worden sei, den einzigen folgerichtigen Schluss gezogen, dass mit einer umgehenden Steuerentrichtung durch den Beschenkten nicht zu rechnen sei. Der Beklagte habe daher das ihm eingeräumte Auswahlermessen gemäß § 5 AO fehlerfrei nur mit Wirkung gegenüber dem Kläger ausüben können. 111

Das Gericht hat dem Verfahren neben den Schenkungsteuer- und Rechtsbehelfsvorgängen des Beklagten die Akten der Steufa sowie die beim Finanzamt - ... geführten Akten betreffend die und die Prozessakte des Klageverfahrens 9 K 3330/92 beigezogen. Auf den Inhalt dieser Akten wie auch den Inhalt der Prozessakten 9 K 3340/02 und 9 K 6334/02 wird Bezug genommen. 112

Der Senat hat Beweis erhoben über die Fragen, welche Vereinbarungen zwischen dem Kläger und der Vereinsführung der hinsichtlich der streitigen Zuwendungen des Klägers in den Jahren 1978-1990 getroffen worden sind und in welcher Weise die in den Streitjahren Werbemaßnahmen für die Firma durchgeführt hat, durch Vernehmung der Herren und als Zeugen. Darüber hinaus hat das Gericht den Kläger zu den Beweisthemen formlos angehört. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme und der Beteiligtenbefragung wird auf die Anlagen zur Sitzungsniederschrift verwiesen. 113

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE: 114

Die Klage ist teilweise begründet. 115

Sie ist begründet, soweit der Beklagte die Zuwendungen des Klägers an die als reine Schenkungen angesehen und das Vorliegen einer die Unentgeltlichkeit teilweise ausschließenden Gegenleistung der verneint hat. Darüber hinaus hat der Beklagte dem Kläger für die Zuwendungen in der Zeit vom 1. Juli 1987 bis zum 31. Dezember 1990, soweit sie in den Amateur- und Jugendbereich der geflossen sind, zu Unrecht die Gewährung einer Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG versagt. Im Übrigen ist die Klage unbegründet. 116

1. Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide sind formell rechtmäßig. Sie sind sowohl inhaltlich hinreichend bestimmt (§ 119 i.V.m. § 157 Abs. 1 AO) als auch ordnungsgemäß begründet (§ 121 AO). 117

a) Schriftliche Steuerbescheide müssen nach § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Danach muss der Regelungsinhalt dem Verwaltungsakt eindeutig entnommen werden können. Hierzu gehört nicht nur, dass der Verwaltungsakt die erlassende Behörde erkennen lässt (§ 119 Abs. 3 AO), sondern auch die Angabe, wer die Steuer schuldet, sowie die Bezeichnung der festgesetzten Steuer nach Art und Betrag (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Das Erfordernis, die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag zu bezeichnen, verlangt dabei die Angabe der einzelnen durch die Verwirklichung eines bestimmten Steuertatbestands (§ 38 AO) jeweils ausgelösten Steuerschuld (BFH-Urteile vom 30.1.1980 II R 90/75, BStBl. II 1980, 316, vom 15.10.1980 II R 127/77, BStBl. II 1981, 84, und BFH in BFH/NV 1999, 1091). Dies gilt grundsätzlich auch in den Fällen, in denen das Finanzamt - wie hier - von der 118

verfahrensrechtlichen Möglichkeit Gebrauch macht, mehrere Erwerbe (Steuerfälle) in einem Steuerbescheid zusammenzufassen (BFH-Urteile vom 16.12.1992 II R 114/89, BFH/NV 1993, 298, und vom 20.2.1980 II R 90/77, BStBl. II 1980, 414, sowie BFH in BFH/NV 1999, 1091).

Allerdings sind die Anforderungen an das Bestimmtheitsgebot (§ 119 Abs. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO) als Ausfluss des Prinzips der Rechtssicherheit und -klarheit sowohl steuerartspezifisch als auch von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig (vgl. BFH-Urteil vom 12. 10. 1983 II R 56/81, BStBl. II 1984, 140, 141, und Söhn in Hübschmann / Hepp / Spitaler, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, AO § 119 Anm. 56, m.w.N. in Fn. 63). Ob und inwieweit unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie ausnahmsweise auf einen gesonderten Steuerschuldausweis für jeden einzelnen Besteuerungstatbestand verzichtet werden kann, richtet sich nach den Wertungen des zugrunde liegenden materiellen Steuergesetzes (vgl. BFH-Urteil vom 30.1.1980 II R 90/75, BStBl. II 1980, 316, 317, m.w.N.) und den Besonderheiten des den jeweiligen Steuertatbestand erfüllenden Lebenssachverhalts (BFH in BStBl. II 1984, 140, 141). Eine separate Steuerfestsetzung für jeden einzelnen Steuerfall (Erwerb) ist daher entbehrlich, wenn trotz unaufgegliederter Zusammenfassung eindeutig feststeht, welche Steuerfälle (Erwerbe) von dem Bescheid erfasst werden, und auch ansonsten keine (materiellrechtliche) Notwendigkeit zu einer Differenzierung besteht (vgl. BFH-Urteile vom 17.9.1986 II R 62/84, BFH/NV 1987, 738, vom 22.11.1995 II R 26/92, BStBl. II 1996, 162, und BFH in BFH/NV 1999, 1091, m.w.N.). Letzteres ist nach der Rechtsprechung des BFH der Fall, wenn das rechtliche Schicksal der verschiedenen Steueransprüche nach Anspruchsgrund bzw. dessen Wegfall, hinsichtlich möglicher Befreiungstatbestände und des Eintritts der Verjährung keinen unterschiedlichen Verlauf nehmen sowie der für den Einzelfall festgesetzten Steuer keine weitere rechtliche Bedeutung für weitere Steuerfälle - z.B. im Rahmen des § 14 ErbStG - zukommen kann (BFH in BFH/NV 1999, 1091, 1092).

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide inhaltlich hinreichend bestimmt (§ 119 Abs. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO). 120

aa) Insbesondere sind die der Besteuerung unterworfenen Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände, -zeiträume) hinreichend bezeichnet. 121

(1) Ob ein Verwaltungsakt den Anforderungen des § 119 Abs. 1 AO entspricht, richtet sich nach dem Inhalt seines Tenors, der erforderlichenfalls im Wege der Auslegung aus der Sicht des Empfängers zu ermitteln ist (Söhn in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., AO § 119 Anm. 20, und Klein / Brockmeyer, Abgabenordnung, Kommentar, 8. Auflage, § 119 Rz. 4, 5). Dabei können neben der Begründung auch etwaige Anlagen zum Bescheid und diesem angeheftete oder in Bezug genommene Unterlagen wie etwa Prüfberichte herangezogen werden (BFH-Urteile vom 20.12.1985 VI R 146/80, BFH/NV 1986, 517, und vom 12.3.1991 IX R 282/87, BFH/NV 1991, 506, sowie Klein / Brockmeyer, a.a.O., § 119 Rz. 4, m.w.N., und Schwarz / Frotscher, Abgabenordnung, Kommentar, § 119 Rz. 6a). Sogar eine aus sich selbst heraus unverständliche Erläuterung kann ausreichen, wenn der Inhalt für den Adressaten z.B. aufgrund eines vorangegangenen Schriftwechsels erkennbar ist (BFH in BFH/NV 1991, 506, BFH-Urteil vom 23.9.1992 X R 10/92, BStBl. II 1993, 338, 339, und Klein / Brockmeyer, a.a.O., § 119 Rz. 4). 122

(2) Unter Zugrundelegung dieses Beurteilungsmaßstabs sind die besteuerten Lebenssachverhalte in den streitigen Bescheiden hinreichend bezeichnet. Zwar enthalten die Bescheide selbst keinerlei Angaben dazu, durch welche konkreten Rechtsvorgänge zu welchem Zeitpunkt inwiefern der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung verwirklicht 123

worden sein soll. Dies ist jedoch unschädlich, weil in den Erläuterungen zum jeweiligen Bescheid auf den - dem Kläger bereits vorliegenden - Steufa-Bericht vom 21. Dezember 1989 direkt (1978 - 1987) oder jedenfalls "analog" (1988-1990) Bezug genommen worden ist. Dort hat der Prüfer der Steufa unter Tz. 5 den für die Besteuerung erheblichen Lebenssachverhalt, insbesondere die - zumeist monatlich erfolgende - Hingabe von Schecks oder Bargeld an die Verantwortlichen der und die Verwendung dieser Mittel, ausführlich geschildert und im Anschluss daran unter Tzn. 9 ff schenkungsteuerrechtlich gewürdigt. Dass der Bericht neben den Feststellungen zur Hingabe der Schecks bzw. Bargeldbeträge auch Ausführungen dazu beinhaltet, dass der Kläger wegen Uneinbringlichkeit zum jeweiligen Saisonende schriftlich einen Großteil des "Darlehens" erlassen und am Ende der Saison 1986/87 "ganz auf die Rückzahlung verzichtet" habe, begründet keinen zur inhaltlichen Unbestimmtheit führenden Widerspruch des Tenors. Denn aus dem Gesamtzusammenhang unter Berücksichtigung der Anlage 2 zum Steufa-Bericht sowie der Bezugnahme auf die Unterlagen des Klägers ergibt sich bei verständiger Würdigung des Berichtsinhalts, dass die Steufa und ihr folgend der Beklagte bereits in der Hingabe eines jeden Schecks oder Bargeldbetrags die Verwirklichung des jeweiligen Schenkungsteuertatbestands gesehen hat.

Aber selbst wenn man die Sachverhaltsdarstellung im Steufa-Bericht insoweit für unklar oder 124 widersprüchlich hielte, als nicht hinreichend deutlich geworden sei, ob Gegenstand der Besteuerung Darlehenserlasse oder Geldhingaben sein sollen, beträfe die diesbezügliche Ungewissheit nicht die Bezeichnung des Lebenssachverhalts, sondern allein dessen - nicht dem Bestimmtheitserfordernis unterliegende - rechtliche Würdigung.

Dass für die Zuwendungen der Jahre 1978 - 1987 weder in den Bescheiden selbst noch in 125 dem in Bezug genommenen Steufa-Bericht die einzelnen Erwerbe (Geldhingaben) nach ihrem Zeitpunkt und der Höhe des Betrags bezeichnet sind, begründet ebenfalls keinen Bestimmtheitsmangel i.S. des § 119 AO. Die Beurteilung der Frage, ob ein Verwaltungsakt den Inhaltserfordernissen des § 119 AO genügt, richtet sich nicht danach, wie ein außenstehender Dritter die Erklärung der Behörde auffassen musste, sondern danach, wie der Adressat nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (Klein/Brockmeyer, a.a.O., § 119 Rz. 5, Söhn in Hübschmann / Hepp / Spitaler, a.a.O., AO § 119 Anm. 56). Da Tz. 10 des Steufa-Berichts vom 21. Dezember 1989 wegen der einzelnen Zuwendungen auf die Unterlagen des Klägers verweist, konnte dieser ohne weiteres erkennen, aus welchen wann hingegebenen Geldbeträgen sich die für jedes Kalenderjahr ermittelte Gesamtsumme zusammensetzt. Soweit der Steufa-Bericht wegen der Berechnung betreffend die Zuwendungen in der Zeit vom 1. Juli 1986 bis zum 30. Juni 1987 auf die Buchführung der Bezug nimmt, wird hierdurch die inhaltliche Bestimmtheit der entsprechenden Schenkungsteuerbescheide ebenfalls nicht berührt. Zwar sind diese Unterlagen dem Kläger möglicherweise nicht zugänglich. Eine Aufgliederung mehrerer zusammengefasster Steuerfälle ist jedoch nach der Rechtsprechung des BFH entbehrlich, wenn zwischen den Beteiligten keinerlei Streit darüber besteht, welche Steuerfälle der Bescheid im einzelnen umfasst (BFH in BStBl. II 1984, 140, 141). So liegen die Dinge auch hier. Wie der Kläger durch Vorlage des Gutachtens von Seer/Drüen vom 2. 11. 2003 (S.24) vorträgt, war zwischen den Beteiligten zu keiner Zeit streitig, welche einzelnen Erwerbe Gegenstand der zusammengefassten Schenkungsteuerfestsetzung vom 19. November 1990 und mithin auch der an ihre Stelle getretenen Bescheide vom 11. Juni 2002 waren. Bestand aber in diesem Punkt Einvernehmen, hätte durch eine Auflistung der einzelnen Zuwendungen nach Zeitpunkt und Betrag keine zusätzliche Klarheit gewonnen werden können (vgl. BFH in BStBl. II 1984, 140, 141).

bb) Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide leiden schließlich auch nicht deswegen an einem Bestimmtheitsmangel, weil in ihnen nicht für jeden einzelnen Erwerb die darauf entfallende Steuer gesondert ausgewiesen ist.

(1) Dabei geht der Senat im Anschluss an die formlose Anhörung des Klägers in der mündlichen Verhandlung davon aus, dass Steuerfall bzw. Erwerb vorliegend jede einzelne Scheck- oder Bargeldhingabe des Klägers an die Verantwortlichen der ist. Die Annahme eines ebenfalls gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegenden Verzichts des Klägers auf Darlehensrückzahlung am jeweiligen Saisonende scheidet nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung aus, da der Kläger hierzu unwidersprochen vorgetragen hat, die Verzichte bzw. Erlasse seien allein aus formalen Gründen, namentlich um die Lizenzerteilung durch den DFB zu gewährleisten, erklärt worden. Darüber hinaus sei ihm - dem Kläger - bereits bei Hingabe der Gelder klar gewesen, dass Rückforderungsansprüche gegenüber der "vollkommen unrealistisch" seien. Auch eine sämtliche Geld- bzw. Scheckhingaben einer Spielzeit umfassende einheitliche Schenkung aufgrund eines zu Beginn jeder Saison abgegebenen Schenkungsversprechens kommt nach Lage der Dinge nicht in Betracht. Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob er der Rechtsprechung des BFH folgt, der bei mehreren aufgrund eines einheitlichen Schenkungsversprechens zu verschiedenen Zeitpunkten ausgeführten Zuwendungen zwischen denselben Personen eine einheitliche Schenkung bejaht (BFH-Urteil vom 10.2.1982 II R 3/80, BStBl. II 1982, 351, 352, m.w.N.), oder ob er sich der Auffassung der Kommentarliteratur anschließt, die über den Einheitswillen des Schenkers hinaus unter Hinweis auf das Stichtagsprinzip (§ 11 ErbStG) verlangt, dass der Ausführungszeitpunkt der einzelnen Zuwendungen übereinstimmt (Gebel in Troll / Gebel / Jülicher, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 7 Rz. 78, und ders., ZEV 2001, 213, Kapp / Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 14 Rz. 35, sowie Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 14 Rz. 33). Denn im Streitfall hat der Kläger den Verantwortlichen der nicht versprochen, im Verlauf einer bestimmten Saison oder eines darüber hinausgehenden Zeitraums einen konkret bezifferten - der Gesamtsumme der Zuwendungen entsprechenden Betrag - zu schenken. Vielmehr wurde nach den insoweit unwidersprochenen Ausführungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung vor Beginn einer jeden Spielzeit lediglich der finanzielle Rahmen "angepeilt", innerhalb dessen der Kläger bereit war, die nicht gedeckten Kosten der zu übernehmen. Außerdem hat der Kläger auch solche - außerplanmäßigen - Aufwendungen der getragen, die erst während einer Spielzeit entstanden sind und daher weder dem Grunde noch der Höhe nach Gegenstand eines vorher erteilten Schenkungsversprechens sein konnten.

127

(2) Ist aber danach Steuerfall bzw. Erwerb jeder einzelne der per Scheck oder in bar zugewandte Geldbetrag, so konnte - wie bereits dargelegt - auf eine gesonderte Festsetzung der darauf entfallenden Schenkungsteuer nur verzichtet werden, wenn trotz unaufgegliederter Zusammenfassung eindeutig feststeht, welche Steuerfälle erfasst werden, und auch ansonsten keine Notwendigkeit zu einer Differenzierung besteht (BFH in BFH/NV 1999, 1091, m.w.N.).

128

Diese Ausnahmenvoraussetzungen liegen im Streitfall vor. Wie bereits in den Ausführungen zur Sachverhaltsbezeichnung dargelegt, war für den Kläger aus den ihm vorliegenden Unterlagen ohne weiteres erkennbar, welche wann vollzogenen Zuwendungen an die durch die Bescheide vom 11. Juni 2002 und 23. November 1990 besteuert werden sollten. Damit ist das von der BFH-Rechtsprechung geforderte Positivkriterium der Identifikationsmöglichkeit sämtlicher vom Bescheid erfasster Steuerfälle erfüllt. Aber auch die

129

Negativvoraussetzung - das fehlende Differenzierungsbedürfnis zwischen den einzelnen Erwerben - ist im Streitfall gewahrt. Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 9. 12.1998 (II R 6/97, BFH/NV 1999, 1091, 1092) die Notwendigkeit einer Differenzierung verneint, wenn das rechtliche Schicksal der verschiedenen Steueransprüche nach Anspruchsgrund bzw. dessen Wegfall, hinsichtlich möglicher Befreiungstatbestände und des Eintritts der Verjährung keinen unterschiedlichen Verlauf nehmen sowie der für den Einzelfall festgesetzten Steuer keine weitere rechtliche Bedeutung für weitere Steuerfälle, z.B. im Rahmen des § 14 ErbStG, zukommen kann. Im Streitfall greift keiner der genannten Unterscheidungsgründe ein.

Hinsichtlich des Eintritts der Festsetzungsverjährung konnten die einzelnen Erwerbe der schon deswegen kein unterschiedliches Schicksal erfahren, weil der Beklagte von sämtlichen Zuwendungen des Klägers an die erst durch die Ermittlungen der Steuerverwaltung Kenntnis erlangt hat mit der Folge, dass die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO für alle Erwerbe gleichzeitig begann. 130

Was den Anspruchsgrund bzw. dessen Wegfall sowie die Anwendung etwaiger Befreiungstatbestände anbelangt, kann hingegen nicht ausgeschlossen werden, dass die einzelnen Erwerbe rechtlich unterschiedlich zu beurteilen sind. So könnte z.B. bei einer einzelnen Zuwendung Streit darüber entstehen, ob und inwieweit dadurch überhaupt eine Bereicherung bei der eingetreten ist oder ob und in welchem Umfang einzelne Erwerbe gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG von der Schenkungsteuer befreit sind. Hätten die diesbezüglichen Einwendungen des Klägers Erfolg, stünde angesichts der einheitlichen Steuerfestsetzung für sämtliche Erwerbe eines Kalenderjahres nicht fest, welche Steuer auf die anderen mit demselben einheitlichen Steuerbescheid erfassten Lebenssachverhalte entfielen. Dies allein begründet jedoch kein Differenzierungserfordernis. Da es nämlich - anders als in dem der BFH-Entscheidung vom 9. 12. 1998 (II R 6/97, BFH/NV 1999, 1091) zugrunde liegenden Fall - keine Verrechnungsprobleme zwischen positiven und negativen Steuerwerten gibt, wäre diese für die anderen Lebenssachverhalte insgesamt geschuldete Steuer ohne Schwierigkeiten zu ermitteln, indem der Wert der - z.B. nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG befreiten - Zuwendung(-en) ganz oder zum Teil von dem im Bescheid angehaltenen Gesamterwerbswert abgezogen würde. Der sodann aus den Tarifvorschriften des ErbStG ohne weiteres ablesbare Betrag der Steuer auf den verbleibenden Gesamterwerbswert wäre genau derselbe wie der, der sich ergäbe, wenn über die steuerbefreite Zuwendung und die anderen Erwerbe selbständige Bescheide ergangen wären. 131

Bewirkt aber - wie in den Rechtsgutachten von Brockmeyer und Seer/Drüen dargelegt - die Anwendung des § 14 ErbStG, dass die Summe der Steuern für jede einzelne Zuwendung genau dem Steuerbetrag entspricht, den der Beklagte für den Gesamterwerb eines jeden Kalenderjahres festgesetzt hat, und zwingen die zugrunde liegenden materiellen Steuergesetze auch im Übrigen nicht zu einer Differenzierung zwischen den einzelnen Erwerben, ist es nicht zuletzt auch aus Gründen der Verwaltungsökonomie gerechtfertigt, in Verfahren mit einer Vielzahl gleichartiger Steuerfälle zusammengefasste Bescheide zu erlassen. 132

c) Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide sind hinsichtlich der Inanspruchnahme des Klägers als Schenker (§ 20 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 44 Abs. 1, 2 AO i.V.m. § 5 AO) ermessensgerecht und hinreichend begründet (§ 121 AO). 133

aa) Gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker. Aus dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ("...auch der Schenker...") und dem Charakter der Schenkungsteuer als einer Bereicherungsteuer 134

folgt, dass sich das Finanzamt grundsätzlich zunächst an den Beschenkten halten muss (BFH-Urteil vom 29. 11. 1961 I 282/58 U, BStBl. III 1962, 323, Moench, a.a.O., § 20 Rz. 7, Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 13. Auflage, § 20 Rz. 6, und Tipke / Kruse, a.a.O., AO § 44 Tz. 31). Der Schenker haftet neben dem Beschenkten als Gesamtschuldner (§ 44 AO), doch trifft den Erwerber in erster Linie die Steuerpflicht (BFH in BStBl. III 1962, 323). Die Inanspruchnahme des Schenkers ist nur ersatzweise möglich, insbesondere dann, wenn der Schenker dies selbst beantragt, wenn er dem Beschenkten gegenüber die Steuer übernommen hat (§ 10 Abs. 2 ErbStG) oder wenn die Einziehung der Steuer vom Beschenkten unmöglich oder aus triftigem Grund unzweckmäßig erscheint (Meincke, a.a.O., § 20 Rz. 6, Moench, a.a.O., § 20 Rz. 7). Dabei ist jedoch als Ausgangspunkt jeder einschlägigen Überlegung zu berücksichtigen, dass die Gesamtschuldnerschaft der Finanzbehörde grundsätzlich eine möglichst rasche und sichere Erhebung der Steuerschuld ermöglichen soll (BFH-Urteil vom 11. 5. 1966 II 171/63, BStBl. III 1966, 400, 402, Kühn / Hofmann, a.a.O., AO § 44 Bem. 6, und Tipke / Kruse, a.a.O., AO § 44 Tz.30), ohne vorher die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesamtschuldner im einzelnen prüfen zu müssen (BFH in BStBl. III 1966, 400, 402, m.w.N.).

Die Frage, ob sich die Finanzbehörde an den Erwerber oder den Schenker hält, ist eine Ermessensentscheidung, die das Gericht nach § 102 FGO nur daraufhin zu überprüfen hat, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist (§ 5 AO). Dabei ist das Gericht grundsätzlich weder zu eigenen Tatsachenermittlungen noch zur eigenen Ermessensausübung befugt (BFH-Urteil vom 3. 6. 1982 VI R 48/79, BStBl. II 1982, 710, 713, und BFH-Beschlüsse vom 25. 4. 1986 VI S 3/86, BFH/NV 1988, 518, und 12. 7. 1999 VII B 2/99, BFH/NV 2000, 99, sowie Gräber / von Groll Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 5. Auflage, § 102 Rz. 14).

Fehlerfreie Ermessensausübung setzt voraus, dass die Finanzbehörde ihre Entscheidung aufgrund einer einwandfreien und erschöpfenden Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhalts getroffen und die für die Ermessensausübung nach dem Zweck der Ermächtigungsnorm wesentlichen Gesichtspunkte tatsächlicher und rechtlicher Art spätestens bis zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung berücksichtigt hat (BFH-Urteile vom 1. 7. 1981 VII R 84/80, BStBl. II 1981, 740, vom 15. 6. 1983 I R 76/82, BStBl. II 1983, 672, und vom 23. 5 1985 V R 124/79, BStBl. II 1985, 489, 490, sowie Gräber / von Groll, a.a.O., § 102 Rz. 15, m.w.N.). Die für die Entscheidungsfindung maßgeblichen Erwägungen muss die Finanzbehörde - jedenfalls in den wesentlichen Zügen - spätestens im Rahmen der Rechtsbehelfsentscheidung in überprüfbarer Form kundgetan haben (BFH-Urteil vom 18. 9.1981 VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801, 803, BFH in BFH/NV 2000, 99, sowie Gräber / von Groll, a.a.O., §102 Rz. 16, m.w.N.), wobei ihr § 102 Satz 2 FGO in der mit Wirkung vom 23.12.2001 geltenden Fassung die Möglichkeit eröffnet, ihre Ermessenserwägungen bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens zu ergänzen.

Allerdings kann eine Begründung des Auswahlermessens gemäß § 121 Abs. 2 Nr. 2 AO ausnahmsweise entbehrlich sein, wenn infolge der wirtschaftlichen Situation eines der beiden Gesamtschuldner nur mehr die Festsetzung der Steuer gegenüber dem anderen in Frage kommt und diesem der hierfür maßgebende Grund bekannt oder ohne weiteres erkennbar ist (BFH-Urteile vom 26. 6. 1996 II R 31/93, BFH/NV 1997, 2, und vom 22. 9. 1992 VII R 73-74/91, BFH/NV 1993, 215, sowie Klein / Brockmeyer, a.a.O., § 121 Rz. 6).

bb) So verhält es sich auch im Streitfall. Der Kläger war wegen seines engen persönlichen Kontakts zu den Verantwortlichen der jederzeit über deren desolate Finanzlage

informiert. Er wusste, dass die wirtschaftliche Existenz des Vereins ausschließlich von seinen Zahlungen abhing und dass die ohne sein finanzielles Engagement nicht einmal in der Lage gewesen wäre, ihre laufenden Kosten - geschweige denn Steuerforderungen in der hier streitigen Größenordnung - selbst zu tragen. Bei dieser Sachlage bedurfte es neben der Anführung der für die Inanspruchnahme maßgeblichen Rechtsgrundlagen (§§ 20 Abs. 1 ErbStG, 44 AO) keiner weiteren Begründung des Auswahlermessens, zumal dem Kläger diese bereits in dem ursprünglichen Bescheid vom 19. November 1990 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung detailliert mitgeteilt worden ist.

Auch in der Sache ist die Ermessensentscheidung des Beklagten nicht zu beanstanden. Die 139
Tatsache, dass die als chronisch notleidender Verein nicht einmal über die für den regulären Spielbetrieb erforderlichen Mittel verfügte, legte den folgerichtigen Schluss nahe, dass mit einer zeitnahen Steuerentrichtung durch sie nicht zu rechnen gewesen wäre. Im Hinblick auf den oben genannten Zweck der Gesamtschuldnerschaft, Zahlungsverzögerungen und Beitreibungsschwierigkeiten zu vermeiden, hat der Beklagte das ihm durch § 20 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 44 AO eingeräumte Auswahlermessen nach Maßgabe des § 5 AO fehlerfrei ausgeübt.

cc) Der Senat teilt nicht die verfassungsrechtlichen Bedenken des Klägers hinsichtlich der 140
Vorschrift des § 20 Abs. 1 ErbStG. Zwar ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine (auch) am Grundsatzgebot der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientierte Bereicherungsteuer, so dass es auf den ersten Blick "sinnwidrig" (Tipke, Die Steuerrechtsordnung II 1993, S.746, vgl. auch Meincke, a.a.O., § 20 Rz. 6) erscheinen mag, dass gerade derjenige, der sein Vermögen gemindert hat, zur Steuerzahlung herangezogen wird. Dabei ist jedoch zum einen zu berücksichtigen, dass eben deshalb, weil die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Bereicherungsteuer ausgestaltet ist, der Zuwendende - ähnlich einem Haftungsschuldner - nur subsidiär in die Pflicht genommen werden darf (BFH in BStBl. III 1962, 323). Zum anderen stehen dem Zuwendenden, wenn der "Quasi-Haftungsfall" eingetreten ist, im Innenverhältnis privatrechtliche Ausgleichsansprüche (§§ 421, 426 BGB) gegen den Zuwendungsempfänger zu. Auch wenn diese zivilrechtlichen Ansprüche u.U. wegen finanzieller Schwierigkeiten des Zuwendungsempfängers nicht, nicht sogleich oder nicht in voller Höhe realisierbar sind, so sieht die Gesamtrechtsordnung auf dem Gebiet des Bürgerlichen Rechts doch Instrumentarien vor, um dem Konflikt zwischen dem allgemeinen fiskalischen Interesse an einer möglichst reibungslosen Befriedigung des Steuergläubigers einerseits und den durch das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 3 Abs. 1 GG) geschützten Belangen des in Anspruch genommenen (Gesamt-) Steuerschuldners andererseits zu einem verfassungsrechtlich hinnehmbaren Ausgleich zu verhelfen.

2. Der Beklagte war entgegen der Auffassung des Klägers nicht gehindert, wegen der 141
Zuwendungen in 1978 bis 1987 neue Schenkungsteuerbescheide zu erteilen.

Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob der ursprüngliche Bescheid vom 19. November 142
1990 mangels inhaltlicher Bestimmtheit nichtig und damit unwirksam (§§ 119, 125 Abs. 1, 124 Abs. 3 AO) war mit der Folge, dass er die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO nicht beenden konnte, oder ob er - wie der Kläger nunmehr behauptet - tatsächlich rechtswirksam gewesen ist. Jedenfalls ist es dem Kläger nach den auch im Steuerrecht geltenden (vgl. hierzu ausführlich BFH-Urteil vom 9. 8. 1989 I R 181/85, BStBl. II 1989, 990) Grundsätzen von Treu und Glauben (§ 242 BGB) verwehrt, in dem vorliegenden Klageverfahren die Wirksamkeit des Ausgangsbescheids geltend zu machen.

a) Zwar steht es grundsätzlich jedermann frei, sich jederzeit gegenüber der Finanzbehörde 143
oder dem Gericht auf die Nichtigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts - oder nach gemäß

§ 125 Abs. 5 AO festgestellter Nichtigkeit auf dessen Wirksamkeit - zu berufen (Klein / Brockmeyer, a.a.O., § 125 Rz. 15, und Tipke / Kruse, a.a.O., AO § 125 Tz. 23, jeweils m.w.N.). Dies gilt jedoch ausnahmsweise dann nicht, wenn der Geltendmachung der Nichtigkeit (bzw. Wirksamkeit) die Grundsätze von Treu und Glauben entgegenstehen (FG, Urteil vom 22. 9. 1994 4 K 5642/90, EFG 1995, 240, 241, und sinngemäß Kühn / Hofmann, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 17. Auflage, AO § 125 Bem. 5).

Die aus der Gerechtigkeitsidee abgeleiteten Grundsätze von Treu und Glauben gebieten, 144
dass in einem bestehenden Steuerrechtsverhältnis jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und sich mit seinem eigenen früheren Verhalten, auf das der andere vertraut und aufgrund dessen er unwiderruflich disponiert hat, nicht in Widerspruch setzt (BFH-Urteil vom 4. 11. 1975 VII R 28/72, BFHE 117, 317, 321, BFH in BStBl. II 1989, 990, 992, FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 21. 1. 1997 6 V 20/95, EFG 1997, 784 f, und FG in EFG 1995, 240, 241). Zu den nicht generell und abstrakt festgelegten Rechtsfolgen, die einen am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten aus treuwidrigem Verhalten treffen können, kann es auch gehören, dass er die Befugnis verliert, sich auf die Nichtigkeit eines Steuerverwaltungsakts zu berufen. Eine solche Begrenzung kann sich, und zwar für beide Teile des konkreten Steuerrechtsverhältnisses, aus den Grundsätzen von Treu und Glauben ausnahmsweise dann ergeben, wenn die Geltendmachung der Nichtigkeit zu einem schlechthin untragbaren Ergebnis führen würde (BFH-Urteil vom 17. 6. 1992 X R 47/88, BStBl. II 1993, 174, und FG in EFG 1995, 240, 241 f).

b) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen kann der Kläger im vorliegenden Verfahren 145
nicht (mehr) mit dem Einwand gehört werden, der ursprüngliche Schenkungsteuerbescheid sei entgegen der Auffassung des Beklagten wirksam gewesen. Zwar betrifft die vorzitierte Rechtsprechung die umgekehrte Situation, in der der Steuerpflichtige seiner Heranziehung die Unwirksamkeit des Steuerbescheids entgegenhält. Dieselben Erwägungen gelten jedoch auch für den vorliegenden Fall.

Dabei führt die gemäß § 125 Abs. 5 AO getroffene Feststellung des Beklagten, der Bescheid 146
vom 19. November 1990 sei nichtig (§ 125 Abs. 1 AO), für sich gesehen noch nicht dazu, dass die Beteiligten nach Treu und Glauben an diese Feststellung gebunden sind. Denn nach der Rechtsprechung des BFH (z.B. im Urteil vom 17. 10. 1985 VII R 185/83, BFH/NV 1986, 720) und Teilen der Kommentarliteratur (Kühn / Hofmann, a.a.O., AO § 125 Bem. 5, und Klein / Brockmeyer, a.a.O., § 125 Rz. 15, m.w.N.) sind weder die (positive) Nichtigkeitsfeststellung nach § 125 Abs. 5 AO noch ihre Ablehnung Verwaltungsakte i.S. des § 118 AO, sondern lediglich für die Beteiligten unverbindliche Rechtsauskünfte.

Gleichwohl ist im Streitfall nach den Grundsätzen von Treu und Glauben eine 147
Bindungswirkung dadurch eingetreten, dass der Prozessbevollmächtigte des Klägers im Hinblick auf die festgestellte Nichtigkeit des Verwaltungsakts den Rechtsstreit 9 K 3330/92 - unaufgefordert - in der Hauptsache für erledigt erklärt und der Beklagte sich dieser Erklärung am 21. Februar 2002 angeschlossen hat. Damit haben beide Beteiligten - ungeachtet der tatsächlichen Rechtslage - zu erkennen gegeben, dass sie von der Rechtsunwirksamkeit (§ 124 Abs. 3 AO) des ursprünglichen Bescheids ausgehen. Dabei war dem Kläger, der ausdrücklich auf den Erlass neuer Bescheide hingewiesen worden war, bekannt, dass die Abgabe der Erledigungserklärungen nicht zu einer endgültigen Beendigung des Besteuerungsverfahrens wegen der Zuwendungen in 1978 - 1987 führen würde. Indem er gleichwohl im Anschluss an die Nichtigkeitsfeststellung des Beklagten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt hat, hat er sich des grundsätzlich bestehenden Rechts

begeben, dem Erlass der neuen Bescheide die Wirksamkeit der ursprünglichen Schenkungsteuerfestsetzung entgegenzuhalten.

c) Der Beklagte war schließlich auch nicht deswegen gehindert, dem Kläger für die Zuwendungen der Jahre 1978 - 1987 neue Schenkungsteuerbescheide zu erteilen, weil zwischen deren Bekanntgabe im Juni 2002 und dem Beginn der Steuerfahndungsprüfung in 1988 ein Zeitraum von mehr als vierzehn Jahren liegt. 148

§ 171 Abs. 5 AO verknüpft seinem Wortlaut nach die Dauer der Ablaufhemmung mit der Unanfechtbarkeit der aufgrund der Ermittlungen (u.a. der Steuerverfahren) erlassenen Steuerbescheide. Er macht sie nicht davon abhängig, dass die Bescheide innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach Abschluss der Ermittlungen ergehen. Ebenso enthält § 171 Abs. 5 AO keine Bestimmung, nach der die Ablaufhemmung endet, wenn der Erlass von Bescheiden über längere Zeit unterbleibt. Die gesetzliche Regelung unterscheidet sich insoweit vor allem von derjenigen in § 171 Abs. 4 AO, der in Bezug auf die Außenprüfung anordnet, dass die Festsetzungsfrist spätestens innerhalb einer bestimmten Zeit nach Durchführung der Schlussbesprechung oder nach Abschluss der Ermittlungen abläuft (§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO). Angesichts dessen lässt § 171 Abs. 5 AO bei wortgetreuer Auslegung den Erlass von Änderungsbescheiden im Anschluss an eine Fahndungsprüfung ohne zeitliche Begrenzung zu (BFH-Urteil vom 24.4.2002 I R 25/01, BStBl. II 2002, 586). 149

Ausgehend von diesen Grundsätzen durften die neuen Bescheide, obwohl am 11. Juni 2002 bereits vierzehn Jahre seit Beginn der steuerstrafrechtlichen Ermittlungen verstrichen waren, noch erlassen werden. Eine zeitliche Grenze für die Erteilung von (Änderungs-)Bescheiden wird lediglich durch den Eintritt der Verwirkung gezogen, die jedoch über den bloßen Zeitablauf hinausgehende Umstände voraussetzt, deren Vorliegen die verspätete Rechtsausübung als Verstoß gegen Treu und Glauben erscheinen lassen (BFH-Urteil vom 9.8.1988 VII R 40/85, BFH/NV 1989, 260, 261, und BFH in BStBl. II 2002, 586, m.w.N.). Derartige Umstände sind im Streitfall weder vorgetragen worden noch aus dem Inhalt der Akten ersichtlich. Vielmehr spricht der Geschehensablauf - Erlass des Ursprungsbescheids innerhalb eines Jahres nach Übersendung des Fahndungsberichts und Erteilung der neuen Bescheide kurz nach Feststellung der Nichtigkeit der erstmaligen Festsetzung - gegen die Annahme, der Beklagte habe seine Steueransprüche nicht mehr geltend machen wollen (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 11.7.1986 VI R 105/83, BStBl. II 1986, 775 - Abhilfebescheid kein Ausdruck für endgültigen Forderungsverzicht). Dies gilt umso mehr, als der Beklagte bereits im Rahmen der Nichtigkeitsfeststellung nach § 125 Abs. 5 AO mit Schreiben vom 18. Januar 2002 angekündigt hat, zeitgleich mit der (deklaratorischen) Aufhebung des Ausgangsbescheids neue Bescheide bekannt zu 150

geben. 151

d) Der Senat brauchte dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag des Prozessbevollmächtigten des Klägers nicht nachzugehen. Da sich der Kläger aus den unter Ziff. 2 dargelegten Gründen ohnehin nicht auf eine etwaige Wirksamkeit des ursprünglichen Bescheids berufen kann, ist die Beantwortung der Frage, ob die Zusammenfassung von Schenkungsteuerbescheiden der damals gängigen Verwaltungspraxis entsprach, für die Entscheidung des Rechtsstreits unerheblich. 152

3. Mit den Scheck- bzw. Bargeldhingaben an die Verantwortlichen der hat der Kläger (jeweils) den Tatbestand der gemischt freigebigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) verwirklicht. 153

Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Eine freigebige Zuwendung i.S. dieser Vorschrift liegt vor, wenn jemand einen anderen lebzeitig aus seinem Vermögen bereichert, sofern er den Willen hat, die Zuwendung unentgeltlich vorzunehmen (BFH-Urteil vom 14. 7. 1982 II R 125/79, BStBl. II 1982, 714, 715). Dabei ist der Wille zur Freigebigkeit des Zuwendenden auf der Grundlage der ihm bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen zu ermitteln (BFH-Urteile vom 12. 7. 1979 II R 26/78, BStBl. II 1979, 631, vom 21. 10. 1981 II R 176/78, BStBl. II 1982, 83, 84, und in BStBl. II 1982, 714, 715). Schenkungsteuerrechtlich erfasst wird nicht nur die reine, sondern auch die gemischt freigebige Zuwendung. Eine solche ist anzunehmen, wenn einer höherwertigen Leistung eine Leistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Zuwendung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrags enthält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt (BFH in BStBl. II 1982, 83, 84, und in BStBl. II 1982, 714, 715).

155

Ausgehend von diesen Grundsätzen stellen die streitigen Zuwendungen gemischte Schenkungen (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) des Klägers an die dar.

156

a) Dabei ist Gegenstand dieser Zuwendungen nicht erst - wie der Kläger meint - die "Nutzungsmöglichkeit einer attraktiven Vertragsspielermannschaft", sondern bereits das der per Scheck oder in bar überlassene Geld. Zwar gelten die Grundsätze der mittelbaren Grundstücksschenkung grundsätzlich für alle als Zuwendungsobjekt in Frage kommenden Gegenstände und Rechte (BFH-Urteil vom 21. 5. 2001 II R 10/98, HFR 2001, 1094). Jedoch sind die Voraussetzungen, bei deren Vorliegen der BFH eine mittelbare Zuwendung annimmt, im Streitfall nicht erfüllt. Für die Abgrenzung der mittelbaren Schenkung eines Grundstücks oder sonstigen Vermögensgegenstands von der Geldschenkung ist grundsätzlich maßgebend, was nach der Schenkungsabrede geschenkt sein sollte und worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker tatsächlich und rechtlich endgültig verfügen konnte (BFH-Urteile vom 17. 4. 1974 II R 34/67, BStBl. II 1974, 521, und vom 28. 11. 1984 II R 133/83, BStBl. II 1985, 159, m.w.N.). Wird der Parteiwille nicht entsprechend der Schenkungsabrede vollzogen, ist die tatsächliche Bereicherung ausschlaggebend, die sich danach richtet, was der Bedachte - endgültig - erhalten hat (BFH-Urteil vom 26. 9. 1990 II R 50/88, BStBl. II 1991, 32, 33).

157

Im Streitfall war die nicht erst durch die vom Prozessbevollmächtigten des Klägers sogenannte "Nutzungsmöglichkeit" einer spielstarken ersten Mannschaft bereichert, sondern bereits durch das - in der Regel monatlich - vom Kläger hingegebene Geld. Denn unter Berücksichtigung der Ausführungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung kann nicht davon ausgegangen werden, dass die das ihr überlassene Geld nur, d.h. ausschließlich, für die Verpflichtung und Entlohnung zuvor bestimmter Vertragsspieler der ersten Mannschaft verwenden durfte und auch tatsächlich verwendet hat. Vielmehr war es so, dass - wie der Kläger erklärt hat - der jeweils amtierende erste Vorsitzende einen Scheck bei ihm abholte, der dem Betrag entsprach, den der Verein zur Deckung aller monatlich anfallenden Kosten sowohl der Amateur- und Jugendabteilung als auch der Vertragsspielermannschaft benötigte. Hierunter fielen entsprechend der vorher erteilten - ganz allgemein gehaltenen - Finanzierungszusage des Klägers keinesfalls nur Gehälter und Prämien für die Spieler der ersten Mannschaft, sondern sämtliche für die Aufrechterhaltung des Vereinslebens erforderlichen Kosten wie etwa für die Instandhaltung der Sportstätten, die Durchführung der jährlichen Weihnachtsfeiern und "alle sonstigen Kosten".

158

- b) Die durch Hingabe der Gelder bewirkte Vermögensmehrung bei der wird 159
entgegen der Auffassung des Klägers nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Verein einen Teil der Mittel bestimmungsgemäß für den Erwerb und die Vergütung der Vertragsspieler eingesetzt hat. Soweit der Prozessbevollmächtigte des Klägers in diesem Zusammenhang auf die BFH-Rechtsprechung zum Durchgangserwerb bei Weitergabeverpflichtung (BFH-Urteil vom 13. 10. 1993 II R 92/91, BStBl. II 1994, 128) hinweist, verkennt er, dass sich der dem BFH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalt in einem entscheidungserheblichen Punkt von den Gegebenheiten im Streitfall unterscheidet. Während nämlich im Urteilssachverhalt die Mittelsperson das ihr zugewendete Geld in voller Höhe weisungsgemäß an einen Dritten weitergeleitet hat, ohne dass ein wertentsprechender Vorteil bei ihr verblieb, hat die trotz teilweiser Weitergabe des Geldes an die Vertragsspieler eine äquivalente Vermögensmehrung insofern erfahren, als sie - soweit die Spieler bereits verpflichtet waren - in den Stand versetzt wurde, sich von ihren Verbindlichkeiten aus dem Arbeitsvertrag zu befreien (zur Schuldentilgung vgl. BFH-Urteil vom 9. 11. 1994 II R 87/92, BStBl. II 1995, 83) und - soweit das Geld dem Erwerb neuer Spieler diene - deren Freigabe und Einsatzbereitschaft für den Verein erhielt.
- c) Die das Vermögen der mehrenden Geldzuwendungen des Klägers sind indes 160
nicht in vollem Umfang unentgeltlich erfolgt.
- aa) Nach der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung und der herrschenden Zivilrechtslehre, 161
denen grundsätzlich auch für das Schenkungsteuerrecht zu folgen ist, "ist der Erwerb eines zugewendeten Gegenstands, auf den kein Rechtsanspruch besteht, unentgeltlich, wenn er nicht rechtlich abhängig ist von einer den Erwerb ausgleichenden Gegenleistung des Erwerbers. Dabei kommen als rechtliche Abhängigkeit, welche die Unentgeltlichkeit ausschließt und die Entgeltlichkeit begründet, Verknüpfungen sowohl nach Art eines gegenseitigen Vertrags als auch durch Setzung einer Bedingung oder eines entsprechenden Rechtszwecks in Betracht" (BFH-Urteil vom 2.3.1994 II R 59/92, BStBl. II 1994, 366 unter Hinweis auf BGH, Urteil vom 27.11.1991 IV ZR 164/90, NJW 1992, 564, m.w.N.). Erforderlich ist danach eine synallagmatische, konditionale oder kausale Verknüpfung der Zuwendungen des Klägers mit einer (Gegen-) Leistung der
- bb) Eine solche - synallagmatische - Verknüpfung der Geldhingaben des Klägers mit einer 162
(Gegen-)Leistung der liegt im Streitfall vor. Denn der Senat ist unter Berücksichtigung des Ergebnisses der Beweisaufnahme und der formlosen Anhörung des Klägers in der mündlichen Verhandlung zu der Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) gelangt, dass der Verein aufgrund entsprechender vertraglicher Vereinbarungen mit dem Kläger während des gesamten in Rede stehenden Zeitraums Werbemaßnahmen für das Unternehmen des Klägers - die Firma ... - durchgeführt hat.
- Ausweislich der dem Gericht vorliegenden Werbeverträge vom 3. Mai 1982 und 3. Februar 163
1988 hatte sich die gegen Zahlung einer spielzeitbezogenen Vergütung von,- DM gegenüber dem Kläger verpflichtet, sowohl in Form von Stadionsdurchsagen vor Beginn eines jeden Heimspiels, während der Halbzeit und nach Spielende als auch durch eine ganzseitige DIN A 4 - Anzeige in jeder Auflage der Vereinszeitung ... für die Firma zu werben. Diese Verträge sind zur Überzeugung des Gerichts nicht nur - wie der damalige Schatzmeister anlässlich seiner staatsanwaltschaftlichen Vernehmung vom 11. Juli 1990 ausgesagt hat - "pro forma" für Zwecke der Lizenzerteilung abgeschlossen, sondern sie sind auch von den Parteien ernsthaft gewollt und in vollem Umfang tatsächlich vollzogen worden.
- Dass es sich bei den Werbeverträgen nicht lediglich um Scheingeschäfte handelte, ergibt 164
sich bereits aus der Einlassung des Klägers, der in der mündlichen Verhandlung

unwidersprochen vorgetragen hat, es sei sein Wunsch gewesen, dass die in einem für ihn seriösen Sinne für die Firma Reklame mache; wäre keine Werbung für sein Unternehmen betrieben worden, hätte er interveniert. Für eine ernstgemeinte Vereinbarung spricht auch die Aussage des Zeugen, der auf Befragen des Gerichts glaubhaft bekundet hat, dass das finanzielle Engagement für den Verein verpflichtend gewesen sei und dass er als Vorsitzender immer auf die Erfüllung des Werbevertrags hingewirkt habe. Schließlich deutet auch der - von dem Zeugen inhaltlich bestätigte - Wortlaut des an den Kläger gerichteten Dankschreibens vom 3. Juni 1987 darauf hin, dass die jeweils zum Saisonbeginn getroffenen Absprachen zwischen dem Kläger und den Verantwortlichen der für die Parteien bindend waren und dass der Kläger - wie es dort heißt - eine "ständige Werbung" wünschte.

Der Senat hat auch keinen Zweifel daran, dass die ihrer (Gegen-) 165
Leistungspflicht während des gesamten in Rede stehenden Zeitraums vereinbarungsgemäß nachgekommen ist. Dies ergibt sich bereits aus dem Inhalt des vorzitierten Dankschreibens, zufolge dessen die die dort genannten Leistungen wie etwa ganzseitige Anzeigen für die Firma ..., Verteilung von Werbegeschenken der Firma, Lautsprecherdurchsagen im Stadion und andere "über den Inhalt der kurzen schriftlichen Verträge hinausgehende" Werbemaßnahmen erbracht hat. Zwar betrifft das Schreiben ausdrücklich nur die abgelaufene Spielzeit 1986/87. Aus den weiteren schriftsätzlichen Ausführungen, namentlich dem Hinweis auf die ständige Praxis, jeweils zu Beginn einer Spielzeit derartige Werbeverträge zu unterzeichnen, und der Bitte um Mitteilung, ob die in der neuen Saison in gleicher Weise für den Kläger tätig sein solle, lässt sich jedoch entnehmen, dass der Verein das Unternehmen des Klägers während des gesamten streitigen Zeitraums in der vorbeschriebenen Art und Weise beworben hat. Bestätigt wird dies zudem durch die schlüssige Schilderung des Klägers in der mündlichen Verhandlung und die Aussage des Zeugen, der als Stadionsprecher in den Jahren 1978 bis 1990 sowohl für die Lautsprecherdurchsagen als auch für die Herausgabe der Vereinszeitung ... verantwortlich war. So hat der Kläger bei seiner formlosen Anhörung ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, das Werbeengagement habe selbst dann für alle Jahre gegolten, wenn nicht für jedes einzelne Jahr erneut ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden sei. Dass dieses Werbeengagement auch tatsächlich während des gesamten streitbefangenen Zeitraums stattgefunden hat, hat der Zeuge ... glaubhaft bekundet, indem er angegeben hat, er sei "von 1978 bis 1990" Stadionsprecher gewesen und habe "zu dieser Zeit" bei jedem Heimspiel drei Werbedurchsagen für die Firma gesprochen. Außerdem hat er auf Nachfrage des Beklagtenvertreters bzw. des Gerichts erklärt, die Zeitung mit der darin abgedruckten ganzseitigen-Reklame sei während seiner Zuständigkeit mit Ausnahme von vielleicht drei Auflagen "immer" erschienen; auch seien über den gesamten streitigen Zeitraum Werbepräsentate an Spieler, Journalisten und zum Teil auch die Zuschauer verteilt worden. Schließlich hatte der Zeuge - ebenso wie der damalige Zeuge Dr. - schon bei seiner staatsanwaltschaftlichen Vernehmung vom 22. Mai 1990 ausgesagt, dass die auch schon vor dem 3. Mai 1982 Werbung für die Firma betrieben habe.

Dem Gegenleistungscharakter der von der durchgeführten Werbemaßnahmen 166
steht nicht entgegen, dass bei den Stadionsdurchsagen und in Presseveröffentlichungen auch der Name des Klägers genannt und dieser als Förderer des Vereins hervorgehoben wurde. Zwar ist die persönliche Genugtuung, die ein Gönner oder Mäzen dadurch erfährt, dass sein finanzielles Engagement in der Öffentlichkeit gewürdigt wird, weder eine die Unentgeltlichkeit seiner Zuwendungen ausschließende Gegenleistung noch könnte sie gemäß § 7 Abs. 3 ErbStG in Geld veranschlagt werden (Thiel, DB 1993, 2452, 2453). Im Streitfall esteht jedoch die Besonderheit, dass - worauf auch der Zeuge bei seiner Vernehmung

hingewiesen hat - jedermann in, aber auch über die Stadtgrenzen hinaus, die Person des Klägers mit der Firma, deren Gesellschaftergeschäftsführer er viele Jahre war, assoziiert, so dass jedwede Honorierung seines persönlichen Einsatzes für die und den lokalen Fußballsport zugleich als Firmenwerbung dem Unternehmen zugute kam. Hinzu kommt, dass nach der glaubhaften Aussage des Zeugen ohnehin nie vergessen wurde, die Verbindung zwischen der Person des Klägers und der Firma herzustellen.

Die Anerkennung der Werbemaßnahmen als Gegenleistung im Rahmen einer gemischten Schenkung scheitert auch nicht daran, dass - wie der Schatzmeister bei seiner Zeugeneinvernahme vor der Staatsanwaltschaft (vgl. Protokoll vom 11. Juli 1990) bekundet hat - "die erschienenen Anzeigen der Firma jeweils gesondert behandelt und abgerechnet wurden". Diese Aussage ist nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme und der formlosen Befragung des Klägers nicht dahin zu verstehen, dass die Firma sämtliche Werbemaßnahmen für ihre Produkte separat, d.h. zusätzlich zu den Zahlungen des Klägers, vergütet hat. Der Zeuge hat hierzu erklärt, er habe dem Unternehmen (nur) die reinen Druckkosten für die Reklameanzeige in der Vereinszeitung in Rechnung gestellt. Diese Aussage deckt sich mit der Einlassung des Klägers, der in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen vorgetragen hat, die Stadiondurchsagen und Reklameanzeigen seien nicht von der Firma gesondert bezahlt worden; vielmehr sei der als Vergütung vereinbarte Betrag von, - DM in den Zahlungen enthalten gewesen, die er jährlich bzw. in jeder Spielzeit an die Verantwortlichen der geleistet habe. 167

Schließlich wird der Gegenleistungscharakter der Werbemaßnahmen nicht dadurch in Frage gestellt, dass sie dem beworbenen Unternehmen - der Firma - und damit einer nicht vertragsbeteiligten Person zugute kamen. Denn eine Leistung ist auch dann entgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht dem Leistenden (Kläger), sondern einem Dritten erbracht wird. (RG 112, 368, Mezger in Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofs - RGRK - , 12. Auflage, § 516 Rz. 9, und Ballerstedt in Soergel-Siebert, a.a.O., § 516 Rz. 16, m.w.N.) . 168

cc) Die nach alledem grundsätzlich als Gegenleistung der zu berücksichtigenden Werbemaßnahmen sind in - voller - Höhe der vertraglich vereinbarten Vergütung von, - DM auf die jährlichen bzw. spielzeitbezogenen Gesamtzuwendungen des Klägers anzurechnen. Dem steht weder die Vorschrift des § 7 Abs. 3 ErbStG noch der Einwand des Beklagten entgegen, die vertraglich festgelegte Vergütung sei in Anbetracht des geringen Wertes der überhöht und infolgedessen eine verschleierte Schenkung. 169

(1) Nach § 7 Abs. 3 ErbStG bleiben Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, unberücksichtigt. Abgesehen davon, dass diese Bestimmung nach der - allerdings umstrittenen - Rechtsprechung des BFH nur für das Ausmaß der Bereicherung bedeutsam ist, nicht hingegen für die Beantwortung der vorrangigen Frage, ob der Zuwendung eine äquivalente Gegenleistung gegenübersteht (BFH-Urteile vom 15.5. 1953 III 65/51, BStBl. III 1953, 199, vom 28. 11. 1967 II 72/63, BStBl. II 1968, 239, und vom 23. 6. 1971 II R 59/67, BStBl. II 1972, 43, kritisch dazu: Meincke, a.a.O., § 7 Rz. 119, Moench, a.a.O., § 7 Rz. 226, und Troll / Gebel /Jülicher, a.a.O., § 7 Rzn. 356 ff), liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 7 Abs. 3 ErbStG im Streitfall nicht vor. Es unterliegt keinem Zweifel, dass Werbeleistungen bzw. die Überlassung von Werberechten (Rechte zur kommunikativen Nutzung des Namens und Images von Personen oder Institutionen) einen, wenn auch gelegentlich schwer zu ermittelnden, Marktwert haben. 170

(2) Entgegen der Auffassung des Beklagten ist die Vergütung der Werbemaßnahmen mit, - DM je Spielzeit jedenfalls nicht so hoch bemessen, dass der Schluss gerechtfertigt 171

wäre, es liege - in Höhe des die Angemessenheitsgrenze, d.h. den Marktwert übersteigenden Teilbetrags - eine verschleierte (gemischte) Schenkung vor.

Zwar bewegt sich das vereinbarte Honorar - wie der Kläger selbst eingeräumt hat - an der oberen Grenze" dessen, was man noch als marktgerecht bezeichnen kann. Eine krasse Wertdifferenz zwischen Leistung und Gegenleistung ist jedoch unter Berücksichtigung der auch schon in den Streitjahren fortschreitenden Kommerzialisierung des Fußballsports und der Intensität der von der betriebenen Werbung nicht feststellbar. ... 172

Zweifel hinsichtlich der Angemessenheit der zwischen dem Kläger und der vereinbarten Vergütung sind auch nicht deswegen angebracht, weil die dem Verein in den Jahren 1984 bis 1986 für Trikotwerbung pro Saison lediglich,- DM gezahlt hat. Denn der objektive Marktwert dieser Werbemaßnahme blieb - nach damaligen Maßstäben - erheblich hinter demjenigen zurück, der den Werbeleistungen für die Firma zukam. Nach dem unwidersprochenen Vorbringen des Klägers wurde Trikotwerbung in den siebziger und achtziger Jahren allgemein als "etwas anrühlich", jedenfalls aber als undezent und aufdringlich empfunden. Die Effizienz der Trikotwerbung wurde außerdem dadurch eingeschränkt, dass - wie der Zeuge ausgeführt hat - Größe und Format der Beschriftung stark elementiert waren und der Schriftzug des beworbenen Unternehmens bei Fernsehübertragungen regelmäßig ausgeblendet oder unleserlich gemacht wurde. Berücksichtigt man neben qualitativen Gesichtspunkten die außergewöhnliche Quantität und Vielfalt der von der erbrachten Werbeleistungen, wird deren ungleich höhere Vergütung plausibel. 173

dd) Da nach alledem die vertraglich vereinbarten Werbemaßnahmen als Gegenleistung(-en) im Rahmen einer gemischt freigebigen Zuwendung des Klägers an den Verein anzuerkennen sind, sind die Zahlungen des Klägers bis zur Höhe von,- DM je Saison entgeltlich erfolgt. Soweit die Zuwendungen des Klägers jedoch über diesen Betrag hinausgehen, steht ihnen keine (Gegen-) Leistung der gegenüber mit der Folge, dass insoweit der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt ist. 174

Die abweichende Auffassung des Klägers, der eine - die Unentgeltlichkeit ausschließende - synallagmatische Verknüpfung aufgrund eines Vertrags zugunsten Dritter oder jedenfalls eine kausale Verknüpfung zwischen seiner Finanzierungszusage gegenüber der einerseits und der Zusammenstellung einer attraktiven Vertragsspielermannschaft andererseits annimmt, teilt der Senat nicht. 175

(1) Nach der auch für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht maßgebenden Rechtsprechung des BGH und der herrschenden Zivilrechtslehre kann die - die Unentgeltlichkeit ausschließende und die Entgeltlichkeit begründende - Verknüpfung der Leistung mit einer Gegenleistungspflicht synallagmatisch, konditional oder kausal sein. Synallagmatisch ist die Verknüpfung beim gegenseitigen Vertrag, und zwar auch dann, wenn dieser Vertrag zugunsten eines Dritten (§ 328 ff BGB) abgeschlossen worden ist und im Verhältnis zu diesem eine Schenkung vorliegt (vgl. Kollhosser in Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch - MüKo - , 2. Auflage, § 516 Rz. 14, m.w.N.). Konditional ist die Verknüpfung, wenn der Leistende die Gegenleistung zwar nicht beanspruchen kann, diese aber zur Bedingung für die eigene Leistung gemacht wird (Erman/Seiler, Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 8. Auflage, § 516 Rz. 8, m.w.N., und Kollhosser in MüKo, § 516 Rz. 15). Eine kausale Verknüpfung liegt schließlich vor, wenn die Bewirkung der Gegenleistung nicht Wirksamkeitsbedingung, sondern (nur) Geschäftsgrundlage für die eigene Leistung ist. Abzugrenzen ist die kausale Verknüpfung von der Zweckschenkung, bei welcher der Zuwendende - wie bei der kausalen Verknüpfung - mit seiner Zuwendung eine 176

weitere Leistung initiieren will mit dem einzigen Unterschied, dass er sie bei der kausalen Verknüpfung als Gegenleistung erwartet, bei der Zweckschenkung hingegen nicht. Entscheidendes Differenzierungskriterium ist der Parteiwille, für dessen Ermittlung in erster Linie auf das Interesse des Zuwendenden an der Zweckerreichung abzustellen ist (Kollhosser in MüKo, § 516 Rz. 16). Je stärker die Intensität ist, mit der der Zuwendende sein Interesse bekundet, desto eher liegt Entgeltlichkeit vor (Erman/Seiler, a.a.O., § 516 Rz. 8). Da es sich bei dem Interesse des Zuwendenden um ein subjektives Merkmal handelt, sind bei der Prüfung seines Vorliegens - ähnlich wie bei der Feststellung des Willens zur Unentgeltlichkeit im subjektiven Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG - die äußeren Umstände des Einzelfalls unter Berücksichtigung der Maßstäbe des allgemein Verkehrsüblichen heranzuziehen (zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vgl. z.B. BFH in BStBl. II 1979, 631, in BStBl. II 1982, 84, 84, und in BStBl. II 1982, 714, 715, sowie Meincke, a.a.O., § 7 Rz. 91 ff).

(2) Ausgehend von diesen Grundsätzen liegt keine synallagmatische, konditionale oder kausale Verknüpfung zwischen der Finanzierungszusage bzw. den einzelnen Geldhingaben des Klägers und der Zusammenstellung einer spielstarken ersten Mannschaft und/oder der Mannschaftsleistung der vor. 177

(a) Soweit der Prozessbevollmächtigte des Klägers vorgetragen hat, den Spielern und Trainern der ersten Mannschaft stehe aufgrund eines zwischen dem Kläger und der Vereinsführung abgeschlossenen echten Vertrags zugunsten Dritter nach der Vermutungsregel des § 330 Satz 2 BGB ein selbständiger Vergütungsanspruch gegen den Kläger zu, hat er die Richtigkeit dieser Behauptung weder nachgewiesen noch unter Beweis gestellt. Nach der Rechtsprechung des BFH zur Verteilung der Feststellungslast bei unklarem Rechtsgrund einer Zuwendung (BFH-Urteile vom 5. 3. 1980 II R 148/76, BStBl. II 1980, 402, vom 5. 4. 1989 II R 51/86, BFH/NV 1990, 234, vgl. auch FG Köln, Urteil vom 14.5.1998 9 K 3553/98, EFG 1998, 1345) hat der Leistungsempfänger (oder sonstige nach § 20 Abs. 1 ErbStG Steuerpflichtige), wenn er sich auf einen inneren Vorbehalt, z.B. ein verdecktes Treuhandverhältnis, oder eine Rückübertragungspflicht beruft, diejenigen Tatsachen - soweit streitig - zu beweisen, die den Tatbestand der zur Rückübertragung verpflichtenden Rechtsnorm ausfüllen oder das Treuhandverhältnis begründen. Gelingt ihm das nicht, trifft ihn insoweit die objektive Beweislast (Feststellungslast). Diese Beweislastverteilung gilt auch für den hier vorliegenden Fall, dass der Steuerpflichtige entgegen dem objektiven, für eine Schenkung sprechenden Geschehensverlauf das Vorliegen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs behauptet. Da der Senat sich aufgrund der aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Erkenntnisse nicht davon überzeugen konnte, dass den Spielern und Trainern tatsächlich ein eigenes einklagbares Recht auf Zahlung der mit der vereinbarten Vergütung gegen den Kläger zustand, geht die Nichterweislichkeit zu seinen Lasten. 178

(b) Entgegen der Auffassung des Klägers fehlt es bezüglich der Zusammenstellung einer attraktiven Vertragsspielermannschaft auch an einer die Unentgeltlichkeit der Geldhingaben ausschließenden kausalen Verknüpfung. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme und der formlosen Befragung des Klägers in der mündlichen Verhandlung steht zwar zur Überzeugung des Gerichts fest, dass der Kläger ein Interesse daran hatte, der zu einer spielstarken ersten Mannschaft und damit zu sportlichen Erfolgen zu verhelfen... Dieses - unstreitig vorhandene - Interesse des Klägers reicht jedoch für die Annahme einer kausalen Verknüpfung nicht aus. Die Fälle, in denen die Zivilrechtsprechung eine kausale Verknüpfung bejaht hat (z.B. RG HRR 1931 Nr. 1752, RG Recht 1909 Nr. 2105, und BGH FamRZ 1970, 376, 377f, sowie Kollhosser in MüKo, § 516 Rz. 16, m.w.N. in Fn. 47), unterscheiden sich in einem wesentlichen Punkt von dem vorliegenden Sachverhalt. Der 179

Ehemann, der seiner scheidungswilligen Frau etwas zuwendet, um sie zur Rückkehr zu bewegen, die Zuwendung, damit der Empfänger einem Dritten Kredit gibt, und die Zuwendungen zur Herbeiführung eines Erbausgleichs zeichnen sich dadurch aus, dass der Zuwendungsempfänger durch die Zuwendung zu einem Verhalten bewogen werden soll, das seinem eigenen Willen nicht entspricht oder ihm selbst zumindest keinerlei Vorteile bringt. Anders liegen die Dinge hier. Der Kläger wollte mit Hilfe der Zuwendungen etwas erreichen, das ohnehin im ureigensten Interesse der lag. Er und die verfolgten - anders als der Ehemann und seine zur Scheidung entschlossene Frau - nicht gegenläufige, sondern gleichgerichtete Ziele. Die Zuwendungen an die waren auch nicht - wie etwa die Geldhingaben zum Zwecke der Kreditgewährung an einen Dritten - für den Verein selbst ohne Vorteil. Vielmehr wurde die durch die ihr überlassenen Gelder in die Lage versetzt, auch und vor allem ihr eigenes Interesse an der Aufstellung einer spielstarken Mannschaft zu verwirklichen. Denn nach der Aussage des Zeugen war der sportliche Erfolg der nicht ausschließlich oder vorrangig das Ziel des Klägers, sondern dies war "das ganze Bestreben" auch des Vereins ("und uns"). Das in der Natur der Sache liegende - die Interessen Dritter und damit auch des Klägers überlagernde - Eigeninteresse der schließt die Annahme einer kausalen Verknüpfung aus. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die ohne die streitigen Zuwendungen diese Spieler und Trainer der ersten Mannschaft nicht verpflichtet hätte.

Gegen eine kausale Verknüpfung spricht im Übrigen auch, dass der Kläger die Gelder - wie bereits an anderer Stelle ausgeführt - nicht nur für den Kauf und die Entlohnung der Vertragsspieler hingegeben, sondern sämtliche anderweitig nicht gedeckten Kosten des Vereins getragen hat. 180

Hierdurch unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt von dem Fall, über den das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 22. 2. 1990 (6 K 255/87) entschieden hat. Dort hatte ein Anhänger dess A einem Spieler eines anderen Vereins Sachwerte (Möbel etc) und Geld versprochen, um ihn als Spieler für den Verein A zu gewinnen. Außerdem hatte er ihm - wie den meisten anderen Spielern auch - erfolgsabhängige Prämien zugesichert und gezahlt. Das FG verneinte sowohl hinsichtlich der Prämienzahlungen als auch hinsichtlich des "Wechselgeldes" das Vorliegen einer Schenkung und bejahte einen entgeltlichen Leistungsaustausch zwischen dem Vereinsanhänger und dem Spieler. Mit der Zusage des Vereinswechsels habe der Spieler gegenüber dem Anhänger eine - wenn auch nur ideelle - Gegenleistung erbracht. Dabei hat das FG als Zweck der "Wechselgeldzahlung" die durch die Verpflichtung des Spielers bewirkte Steigerung der Spielstärke der ersten Mannschaft und die daraus wiederum resultierende Verschaffung einer persönlichen Genugtuung für den Vereinsanhänger angesehen. Hinsichtlich der Erfolgsprämien hat das FG ausgeführt, die Mannschaft schulde ihren Spieleinsatz zwar dem Verein. Durch das Prämienversprechen sei aber zusätzlich ein besonderer Anreiz geschaffen worden, in jedem Spiel optimale Leistungen zu zeigen. Die Mannschaft habe daher letztlich auch "für" ihren Sponsor gespielt. 181

Im Streitfall bestehen indes - wie bereits dargelegt - keine auf einen Leistungsaustausch gerichteten synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Rechtsbeziehungen zwischen dem Kläger und einzelnen Spielern der Insbesondere hat der Kläger nicht nachgewiesen, dass den Spielern und Trainern ein selbständiger Anspruch auf Vergütung einschließlich etwaiger Zusatzprämien gegen ihn zustand. Arbeitgeber und Schuldner der Vergütung war allein die, deren Verantwortliche - wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat - die Arbeitsverhältnisse mit den Spielern und Trainern begründet hatten. Dass diesen bei ihrer Verpflichtung die Herkunft der für ihre Vergütung verwandten Mittel bekannt war und dass sie - wie der Zeuge vermutet hat - 182

möglicherweise nicht zur gekommen wären, wenn ihre Gehälter nicht durch die Zahlungen des Klägers gedeckt gewesen wären, ändert an dieser Beurteilung nichts. Das rein tatsächliche Vertrauen der Spieler darauf, dass ihre Gehaltszahlungen durch das finanzielle Engagement des Klägers für die gesichert waren, begründete keinerlei Rechtsansprüche gegenüber dem Kläger. Unbeachtlich ist ferner, dass der Kläger erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, die zu verpflichtenden Spieler hätten üblicherweise ein Handgeld verlangt, das er ihnen in aller Regel unmittelbar aus seiner Privatschatulle gezahlt habe. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob und inwieweit diese Behauptung zutrifft. Jedenfalls sind nach Lage der Akten etwaige direkt vom Kläger an die Spieler geflossene Zahlungen (Handgelder) in den Beträgen, die der Beklagte als Erwerbe angesetzt hat, ohnehin nicht enthalten.

Schließlich kann auch nicht angenommen werden, den Zahlungen des Klägers stehe als 183
Gegenleistung der gegenüber, dass diese den Wünschen des Klägers entsprechende Spieler verpflichtet, aus ihnen eine Vertragsmannschaft zusammengestellt und deren Spielbetrieb organisiert hat. Denn unabhängig davon, dass die Gelder - wie bereits wiederholt ausgeführt - bestimmungsgemäß zur Deckung aller Kosten des Vereins verwendet wurden, hätte die eine erste Mannschaft, wenn auch nicht in dieser personellen Konstellation, auch ohne die Zuwendungen des Klägers aufgestellt und die sonstigen für einen typischen Aktivitäten, wie etwa die Organisation und Durchführung sportlicher Veranstaltungen, ausgeübt.

ee) Die hier zu beurteilenden Zuwendungen des Klägers an die erfüllen auch 184
den subjektiven Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

(1) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH genügt zur Verwirklichung des subjektiven 185
Tatbestands einer (gemischt) freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der einseitige Wille des Zuwendenden zur (teilweisen) Unentgeltlichkeit. Ein auf die Bereicherung des Empfängers gerichteter Wille im Sinne einer Bereicherungsabsicht ("animus donandi") ist nicht erforderlich (BFH-Urteile vom 5. 3. 1980 II R 148/76, BStBl. II 1980, 402, 403, vom 10. 9. 1986 II R 81/84, BStBl. II 1987, 80, 81, vom 1. 7. 1992 II R 70/88, BStBl. II 1992, 921, 923, und vom 30.3.1994 II R 105/93, BFH/NV 1995, 70, sowie BFH in BStBl. II 1994, 366, 369, m.w.N.). Für den "Willen zur (teilweisen) Unentgeltlichkeit" genügt es, wenn sich der Zuwendende der (teilweisen) Unentgeltlichkeit der Zuwendung derart bewusst ist, dass er seine Leistung (teilweise) ohne Verpflichtung - und sei es auch nur in Bezug auf eine Naturalobligation - und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder einem Gemeinschaftszweck erbringt (BFH-Urteil vom 1. 7. 1992 II R 12/90, BStBl. II 1992, 925, 927, BFH in BStBl. II 1994, 366, 369, und in BFH/NV 1995, 70, m.w.N.), d.h. wenn er 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 (gleichwertige) Gegenleistung zu erhalten (BFH-Urteil vom 29. 10. 1997 II R 60/94, BStBl. II 1997, 832, 834, BFH in BStBl. II 1994, 366, 369, und in BFH/NV 1995, 70). Dabei reicht es für die richtige - ggf. irrtumsausschließende - Vorstellung des Zuwendenden von dem Begriff der (teilweisen) Unentgeltlichkeit aus, wenn er dessen rechtlich-sozialen Bedeutungsgehalt "nach Laienart" zutreffend erfasst (BFH in BStBl. II 1997, 832, 834, in BStBl. II 1994, 366, 369, und in BFH/NV 1995, 70).

Bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge genügt deshalb regelmäßig das Bewusstsein 186
des einseitig benachteiligten Partners über den Mehrwert seiner Leistung; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes der Wertdifferenz kommt es nicht an (BFH in BStBl. II 1982, 83, und in BStBl. II 1997, 832, 834 f). Stehen bei einer Vermögensübertragung die bei verständiger

und den Umständen nach vertretbarer Würdigung zugrunde zu legenden Werte von Leistung und Gegenleistung in einem auffallenden Missverhältnis zueinander, ist die Kenntnis des Zuwendenden hinsichtlich der Tatsachen, aus denen sich die objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers ergibt, regelmäßig prima facie zu unterstellen (BFH-Urteil vom 1. Juli 1992 II R 70/88, BStBl. II 1992, 921, sowie BFH in BStBl. II 1987, 80, und in BStBl. II 1997, 832, 835). Behauptet der Steuerpflichtige in dieser Situation, dass zumindest dem Zuwendenden die Unausgewogenheit nicht bewusst gewesen sei, so muss er dies durch konkreten Vortrag untermauern (BFH in BStBl. II 1987, 80).

Im Bereich geschäftlicher Beziehungen kann jedoch bei einem objektiv (teil-) unentgeltlichen Vorgang das subjektive Merkmal der Freigebigkeit i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG trotz vorliegender Kenntnis des Zuwendenden hinsichtlich der Umstände, die seine Leistung zu einer objektiv (teil-) unentgeltlichen machen, entfallen, soweit der Steuerpflichtige in objektiv nachvollziehbarer Weise dartut, dass die Bereicherung des Zuwendungsempfängers der Förderung des Geschäfts des Zuwendenden diene, d.h. objektiv und nahezu ausschließlich auf die Erzielung geschäftlicher Vorteile des Zuwendenden gerichtet war (BFH in BStBl. II 1997, 832, 835). 187

(2) Unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechungsgrundsätze hat der Kläger mit dem Willen gehandelt, der die streitigen Geldbeträge teilweise unentgeltlich zuzuwenden. Ihm war bekannt, dass sich seine werbevertraglich begründete Zahlungsverpflichtung auf einen spielzeitbezogenen Betrag i.H. von ... DM beschränkte und dass er rechtlich nicht verpflichtet war, der über diesen Betrag hinausgehende Gelder zukommen zu lassen. Er wusste nach eigenem Bekunden auch, dass der finanzschwache Verein niemals in der Lage sein würde, auch nur einen Teil der hingegebenen Gelder an ihn zurückzuzahlen. Deshalb sind - wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung erklärt hat - Rückforderungsansprüche von vornherein nicht vereinbart worden. Nach den Maßstäben des Verkehrsüblichen war dem Kläger schließlich auch bewusst, dass die - abgesehen von den vertraglich festgelegten Werbemaßnahmen - keine weitere Gegenleistung erbringen würde. Soweit sein Prozessbevollmächtigter als Gegenleistung die Zusammenstellung einer attraktiven ersten Mannschaft angeführt hat, kann der Senat der schlüssigen Einlassung des Klägers keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass dieser in der tatbestandsausschließenden Fehlvorstellung gehandelt haben könnte, von der ein derartiges Leistungsäquivalent zu erhalten. Vielmehr war es - auch aus der Sicht des Klägers - so, dass er der durch die Übernahme sämtlicher nicht anderweitig gedeckter Kosten die finanzielle Grundlage für einen erfolgreichen Spielbetrieb schaffen wollte. Dass sein Verhalten möglicherweise zugleich von der Vorstellung getragen war, sich durch die erhofften sportlichen Erfolge des Vereins eine persönliche Genugtuung zu verschaffen, begründet keinen im Rahmen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beachtlichen Irrtum über die Unentgeltlichkeit der streitigen Zuwendungen. 188

Eine andere Beurteilung ist auch nicht mit Rücksicht auf das BFH-Urteil vom 29. 10. 1997 (II R 60/94, BStBl. II 1997, 832) geboten. Denn soweit der Kläger mit seinem finanziellen Engagement subjektiv eigene geschäftliche Interessen, namentlich die Förderung seines Unternehmens, verfolgt hat, hat der Senat mangels Unentgeltlichkeit bereits den objektiven Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verneint. Hinsichtlich der die Werbevergütungen übersteigenden Beträge ist indes weder vorgetragen worden noch aus dem Akteninhalt erkennbar, dass deren Zahlung objektiv und nahezu ausschließlich auf die Erzielung geschäftlicher Erfolge des Klägers gerichtet war. 189

4. Die dem Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegenden gemischt freigebigen Zuwendungen sind, soweit sie auf die Zeit vom 1. Juli 1987 bis zum 31. Dezember 1990 entfallen, teilweise gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG von der Schenkungsteuer befreit.

a) Nach dieser Vorschrift bleiben steuerfrei Zuwendungen an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Die Befreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Institution innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird. 191

Da die Steuervergünstigung des § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG an die Eigenschaft einer Körperschaft als steuerbegünstigte Körperschaft anknüpft (Viskorf in Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 13 Rz. 114), müssen zunächst die in den allgemeinen Vorschriften der §§ 51 ff AO geregelten Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllt sein. 192

Dabei ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu beachten, dass zwar nach Auffassung der Finanzverwaltung (Abschn. 47 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2003) aus Vereinfachungsgründen eine Entscheidung über die Befreiung der Körperschaft von der Körperschaftsteuer grundsätzlich zu übernehmen ist. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann jedoch über das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung und deren Umfang nur im Veranlagungsverfahren für die jeweilige Steuer und den jeweiligen Veranlagungszeitraum entschieden werden (BFH-Urteile vom 13. 12. 1978 I R 77/76, BStBl. II 1979, 481, und vom 10. 1. 1992 II R 201/90, BStBl. II 1992, 684, sowie Klein/Gersch, a.a.O., § 51 Rz. 3, m.w.N.). Die (Nicht-)Anerkennung der Gemeinnützigkeit im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung ist kein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung i.S. der §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Nr. 1 AO für andere Steuerarten zukommt (BFH in BStBl. II 1992, 684, und Kühn/Hofmann, a.a.O., AO § 51 Bem. 5). Die rückwirkende Versagung der zunächst zuerkannten Gemeinnützigkeit für die Jahre 1981 bis 1987 durch das Finanzamt-Ost hat daher für das vorliegende Verfahren allenfalls indizielle Bedeutung. 193

Da - wie eingangs dargelegt - bei Prüfung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs.1 Nr. 16b ErbStG die gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen der AO zugrunde zu legen sind, gilt auch die Vorschrift des § 64 AO. Nach § 64 AO a.F. (= § 64 Abs. 1 n. F.) verliert die Körperschaft, wenn das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit ausschließt, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird, die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 - 68 AO) ist. Damit verweist die AO hinsichtlich der steuerlichen Folgen, die sich aus der Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ergeben, auf die Einzelsteuergesetze. Diese können zum einen - wie etwa § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 3 KStG - abweichend von dem Grundsatz der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften vorsehen, dass sich die Steuerbegünstigung auch auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erstreckt. Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs kann aber auch zum Verlust der Steuerbegünstigung einer Körperschaft insgesamt, also auch für die ihren ideellen Bereich betreffenden Besteuerungsgrundlagen, führen (Klein/Gersch, a.a.O., § 64 Rz. 2). In diesem Sinne hat der II. Senat des BFH zum Beispiel die Befreiungsvorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 1 194

KVStG 1972 ausgelegt und mit Urteil von 10.4.1991 (II R 77/87, BStBl. II 1992, 41) entschieden, dass eine inländische Kapitalgesellschaft, die nicht ausschließlich ihre satzungsmäßigen gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke verfolgt, wegen des Verstoßes gegen das Gebot der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) die Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 KVStG 1972 in vollem Umfang selbst dann verliert, wenn die Tätigkeit, mit der sie andere Zwecke verfolgt, ein Zweckbetrieb ist.

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist diese - auf die Besonderheiten des Kapitalverkehrsteuerrechts zugeschnittene - Rechtsprechung nicht auf die schenkungsteuerrechtliche Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG übertragbar (im Ergebnis zustimmend Thiel, DB 1993, 2452, 2454, a. A. Viskorf in Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a.a.O., § 13 Rzn. 120 - 122). Zwar stimmt der Wortlaut des § 7 Abs. 1 Nr. 1 KVStG mit dem Gesetzestext des § 13 Abs. 1 Nr. 16b Satz 1 ErbStG im Wesentlichen überein. Insbesondere enthalten beide Bestimmungen - anders als etwa § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG - keine Einschränkungen i.S. eines nur partiellen Befreiungsausschlusses für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Gleichwohl legt der Senat die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG unter Berücksichtigung des Normzusammenhangs mit § 64 AO und des Gesetzeszwecks dahin aus, dass einerseits die - nach § 64 AO als Ausnahme vom Gebot der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) ausdrücklich zulässige - Unterhaltung eines oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 14 AO) der Gewährung der Schenkungsteuerbefreiung nicht entgegensteht, wenn und soweit die Zuwendungen dem ideellen Bereich der Körperschaft zugute kommen, die dortige Mittelverwendung aber andererseits als weitere - einschränkende - Normvoraussetzung zu dem Gemeinnützigkeitsstatus der Körperschaft hinzutreten muss. Damit folgt der Senat im Ergebnis der Auffassung der Finanzverwaltung in R 47 Abs. 2 Sätze 3 und 4 ErbStR 2003, wonach die (bloße) Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs für die Steuerfreiheit der Zuwendungen unschädlich ist, solange die Körperschaft nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt, die Steuerbefreiung jedoch stets ausgeschlossen ist bei Zuwendungen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zufließen. Dieses Gesetzesverständnis gewährleistet, dass dem Prinzip der wettbewerbsneutralen Besteuerung in dem notwendigen, aber auch hinreichenden Umfang Genüge getan wird. Aus dem Grundsatz, miteinander konkurrierende Unternehmen steuerlich gleich zu behandeln, ergibt sich für gemeinnützige Körperschaften die Forderung nach einer Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten nur, wenn und soweit diese wettbewerbsrelevant und für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke nicht unbedingt erforderlich sind (Hüttemann, Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, DStJG Band 26, S. 73, m.w.N.). Der vereinzelt erhobene Einwand, der Gedanke der Wettbewerbsneutralität gelte im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nicht (FG Nürnberg, Urteil vom 30. 9. 1997 IV 4/95, EFG 1998, 121, und Troll / Gebel / Jülicher, a.a.O., § 13 Rz. 200), überzeugt schon deswegen nicht, weil jedwede Belastung mit Steuern, ganz gleich welcher Art, als zusätzlicher Kostenfaktor die Finanzkraft mindert und letztlich zu einem Wettbewerbsnachteil führt. Für die Richtigkeit der vom Senat bevorzugten Norminterpretation spricht darüber hinaus auch der Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 16b Satz 2 ErbStG, der den rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiung davon abhängig macht, dass (erstens) die Voraussetzungen für die Anerkennung der Körperschaft als gemeinnützig entfallen und (zweitens) das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird. Knüpft aber der Wegfall der Steuerbefreiung an eine Verwendung des Vermögens für nicht begünstigte Zwecke an, ist es nur folgerichtig, deren Gewährung spiegelbildlich an die Mittelverwendung im gemeinnützigen Bereich zu koppeln.

b) Ausgehend von diesem Gesetzesverständnis sind die (unentgeltlichen) Zuwendungen des Klägers an die, soweit sie in den Jahren 1978 bis 1986 sowie im 1. Halbjahr 1987 erfolgt sind, in vollem Umfang schenkungsteuerpflichtig. Denn in dieser Zeit lagen die Voraussetzungen für die Anerkennung des Vereins als gemeinnützige Körperschaft (§§ 51 ff AO) nicht vor.

Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Tätigkeiten, die gegen die Rechtsordnung verstoßen, erfüllen diese Voraussetzungen nicht (BFH-Urteile vom 13. 7. 1994 I R 5/93, BStBl. II 1995, 134, und vom 29. 9. 2001 V R 17/99, BFH/NV 2002, 395, 396). Auch die tatsächliche Geschäftsführung muss sich im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten, da die Rechtsordnung als selbstverständlich das gesetzestreue Verhalten aller Rechtsunterworfenen voraussetzt (BFH-Urteile vom 29. 8. 1984 I R 215/81, BStBl. II 1985, 106, und vom 13. 12. 1978 I R 39/78, BStBl. II 1979, 482, sowie BFH in BFH/NV 2002, 395, 396). Als Verstoß gegen die Rechtsordnung, der die Annahme der Gemeinnützigkeit ausschließt, kommt unter anderem eine der Körperschaft zurechenbare Lohnsteuerverkürzung in Betracht (BFH in BFH/NV 2002, 395).

197

aa) Eine derartige Gesetzesverletzung liegt in der Zeit vom 1. Juli 1983 bis zum 30. Juni 1986 auch im Streitfall vor. Nach den insoweit nicht bestrittenen Feststellungen der Steufa hatten die Verantwortlichen der dafür gesorgt, dass für die Spielzeiten 1983/84 bis 1985/86 zwischen den Spielern der ersten Mannschaft und der nur auf dem Papier existierenden Firma Unternehmensberatungsgesellschaft Scheinarbeitsverhältnisse begründet wurden. Die Firma rechnete die auf die Gehaltszahlungen der Spieler entfallenden Lohnsteuerbeträge zwar über Lohnsteuernkarte ab (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG), führte sie aber nicht ordnungsgemäß an das Betriebsstättenfinanzamt ab (§ 41a Abs. 1 Nr 2 EStG). Diese Missachtung ihrer steuerlichen Arbeitgeberpflichten hatte die objektive Tatbestandsverwirklichung einer - zumindest leichtfertigen (§ 378 Abs. 1 AO) - Lohnsteuerverkürzung (§ 370 Abs. 4 AO) zur Folge, die dem damals amtierenden ersten Vorsitzenden der als deren gesetzlichem Vertreter auch zuzurechnen war, weil er als (Mit-) Initiator der Idee, durch Scheinarbeitsverhältnisse die Amateur-Statuten zu umgehen, die (Mit-) Verantwortung für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten durch den - wie er wusste - real nicht einmal existierenden Arbeitgeber trug.

198

bb) Aber auch in den Jahren 1978 bis Juni 1983 und in der Spielzeit 1986/87 hat die in einer zum Verlust der Gemeinnützigkeit führenden Art und Weise gegen geltendes Recht verstoßen.

199

So sind nach dem insoweit unstreitigen Ermittlungsergebnis der Steufa in der gesamten Zeit, in der die Spieler über Scheinarbeitsverhältnisse vergütet wurden, also von Oktober 1981 bis Juni 1986, neben diesen Gehältern weitere Zusatzgehälter und Prämien "schwarz" an die Spieler ausgezahlt worden. Einzelne Spieler, die keine Lohnsteuernkarte abgeben konnten, erhielten sogar ihre gesamten Bezüge "schwarz" (vgl. Tz. 6 des Steufa-Berichts vom 21. 12. 1989 betreffend die). Auch insoweit liegt aus den bereits dargelegten Gründen ein steuerstrafrechtlich relevanter Verstoß gegen die Vorschriften der §§ 38 ff EStG vor. Als weitere Rechtsverletzung tritt während des Zeitraums 1978 bis 1/1987 der Umstand hinzu, dass die Verantwortlichen der durch die vom Kläger in der mündlichen Verhandlung bestätigte Spendenpraxis mit dazu beigetragen haben, dass dieser durch Vorlage sachlich unzutreffender Spendenbescheinigungen der Stadt Einkommensteuer hinterzogen hat. Inhaltlich unrichtig waren die von der Stadt ausgestellten

200

Spendenbescheinigungen deshalb, weil der darin angegebene Spendenbetrag nicht mit dem Betrag übereinstimmte, der tatsächlich und endgültig in den gemeinnützigen Bereich der geflossen ist. Vielmehr ist dem Kläger - wie dieser auf Befragen bestätigt hat - ein Teil dieser Gelder später wieder zurückgezahlt worden. Wegen des tatsächlichen Ablaufs der Spendenhingabe und teilweisen -rückzahlung wird ergänzend auf die Feststellungen des LG im Urteil vom 4. Juni 1992 Bezug genommen.

c) Demgegenüber hat der Beklagte der die - teilweise - Steuerbefreiung der 201
Zuwendungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG zu Unrecht versagt, soweit sie im 2. Halbjahr 1987 sowie in den Jahren 1988 bis 1990 ausgeführt worden sind.

aa) In der genannten Zeit lagen die Voraussetzungen für die Anerkennung des Vereins als 202
gemeinnützige Körperschaft (§ 51 ff AO) vor.

Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre 203
Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Unter diesen Voraussetzungen ist als Förderung der Allgemeinheit unter anderem die Förderung des Sports anzuerkennen (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO). Dieser Zielsetzung, namentlich der Förderung des Fußballsports, hatte sich ausweislich des - den formalen Anforderungen des § 60 AO entsprechenden - Vereinsstatuts vom 27. Juli 1957 auch die verschrieben. Die Förderung des Sports geschah in dem genannten Zeitraum auch selbstlos. Selbstlos ist eine Förderung nach § 55 Abs. 1 Satz 1 AO unter den in Nrn. 1-4 aufgeführten weiteren Voraussetzungen, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Dabei ist die Unterhaltung eines auf Gewinnerzielung gerichteten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 i.V.m. § 14 AO) unschädlich, wenn die Körperschaft die in dessen Rahmen angestrebten eigenwirtschaftlichen Zwecke nicht primär verfolgt (BFH-Urteil vom 26. 4. 1989 I R 209/85, BStBl. II 1989, 670, 671 f, m.w.N.). Selbstloses Handeln ist erst dann nicht mehr anzunehmen, wenn die ihm eigene Opferwilligkeit zugunsten anderer wegfällt oder in den Hintergrund verdrängt wird und an deren Stelle in erster Linie Eigennutz tritt (BFH-Urteil vom 13. 12. 1978 I R 39/78, BStBl. II 1979, 482, 487, BFH in BStBl. II 1989, 670, 672, und Klein/Gersch, a.a.O., § 55 Rz. 2). Unter Zugrundelegung dieser Beurteilungskriterien ist Selbstlosigkeit bei der zu bejahen. Sie unterhielt zwar mit der Veranstaltung von Fußballspielen ihrer Vertragsspielermannschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§§ 64, 14 AO). Da der Verein in der streitigen Zeit jedoch außerdem über zwei Amateur- und 18 Jugendmannschaften verfügte, stellten die im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs entfalteten Aktivitäten nicht die Hauptsache, sondern lediglich einen kleinen Teilbereich aus ihrem gesamten Tätigkeitsspektrum dar. Selbstlosigkeit verlangt darüber hinaus, dass Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden und dass Mitglieder keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 AO). Außerdem darf die Körperschaft, will sie ihre Selbstlosigkeit nicht gefährden, keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Danach dürfen sämtliche Mittel der Körperschaft grundsätzlich nur den in der Satzung festgelegten Zwecken zugeführt und Mittel des ideellen Bereichs, insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse und Rücklagen, nicht für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, z.B. zum Ausgleich von Verlusten, verwendet werden (Klein/Gersch, a.a.O., § 55 Rzn. 5 und 6). Im Streitfall hat der Kläger den Verantwortlichen der die Geldbeträge - größtenteils - mit der Bestimmung übergeben, sie zur Finanzierung der ersten Mannschaft einzusetzen. Es ist daher zweifelhaft, ob diese Mittel zunächst in den ideellen Bereich der

Körperschaft geflossen (vgl. zum Regelfall Scholtz in Koch/Scholtz, Abgabenordnung, 3. Auflage, § 64 Rz. 4/1) und diesem sodann durch satzungswidrige Verwendung für Zwecke der Lizenzspielerabteilung wieder entzogen worden sind, oder ob - wie Lang/Seer in ihrem Rechtsgutachten vom Dezember 1991 (S. 24) überzeugend dargelegt haben - die von vornherein für die Vertragsspielermannschaft gedachten Gelder aufgrund ihrer Zweckbindung nie in den gemeinnützigen Sektor der gelangt sind. Diese Frage kann indes dahingestellt bleiben, da die mit Wirkung zum 1. 1. 1986 in die Abgabenordnung eingefügte Vorschrift des § 67a Sonderregelungen für sportliche Veranstaltungen trifft.

Nach § 67a Abs. 1 AO in der bis zum 31. 12. 1989 geltenden Fassung (a.F.) waren sportliche 204
Veranstaltungen eines Sportvereins, der keine Fußballveranstaltungen unter Einsatz seiner
Lizenzspieler nach dem Bundesligastatut des DFB durchführt, unter bestimmten - hier
unstreitig nicht vorliegenden Voraussetzungen - ein Zweckbetrieb. Andere sportliche
Veranstaltungen waren ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der die
Steuervergünstigung nicht ausschließt, wenn die Vergütungen oder anderen Vorteile
ausschließlich aus diesem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder von Dritten geleistet
wurden (§ 67a Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO a.F.).

Der Spielbetrieb der Vertragsspielermannschaft war zwar in den Jahren 1987 bis 1989 kein 205
Zweckbetrieb i.S. des § 67a Abs. 1 AO a.F., wohl aber eine "andere sportliche Veranstaltung"
i.S. des § 67a Abs. 2 AO a.F., die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der
..... der (teilweisen) Schenkungsteuerbefreiung nicht entgegensteht, weil die
Vergütungen der Lizenzspieler vollständig aus den bestimmungsgemäß dafür hingegebenen
Mitteln des Klägers - eines Dritten - gezahlt wurden.

Für das Streitjahr 1990 gilt im Ergebnis nichts anderes. Da die Vorschrift des § 67a AO durch 206
das Vereinsförderungsgesetz vom 18. 12. 1989 (BGBl. I 1989, 2212) mit Wirkung zum
1.1.1990 neu gefasst worden ist, wären die fußballsportlichen Veranstaltungen der
..... auch unter der - alternativ hinzugetretenen - Voraussetzung, dass die
Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 60.000,- DM im Jahr nicht überstiegen
hätten und der Verein auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO nicht verzichtet hätte
(§ 67a Abs. 1 Satz 1. Abs. 2 AO), ein Zweckbetrieb gewesen. Diese Voraussetzungen lagen
jedoch in 1990 schon wegen der die Betragsgrenze von 60.000,- DM deutlich
überschreitenden Zuwendungen des Klägers nicht vor. Allerdings stand der die
Steuervergünstigung auch im letzten Streitjahr zu, da die für die Vorjahre maßgebende
Bestimmung des § 67a Abs. 2 AO als nunmehriger § 67a Abs. 3 AO n. F. in den
entscheidungserheblichen Tatbestandsmerkmalen unverändert geblieben ist.

Ungeachtet dessen hat die in 1990 auch deshalb nicht gegen das Gebot der 207
Selbstlosigkeit verstoßen, weil die - ebenfalls durch das Vereinsförderungsgesetz geänderte -
Vorschrift des § 58 Nr. 9 AO insoweit eine Ausnahme von dem Erfordernis des § 55 AO
statuiert, als sie es für vergünstigungsunschädlich erklärt, wenn ein Sportverein neben dem
unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert.

Schließlich wird die Gemeinnützigkeit der in den Jahren 2/1987 bis 1990 auch 208
nicht durch ihre tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) in Frage gestellt. Nach Lage der
Akten bestehen - anders als in den Vorjahren - keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die
Verantwortlichen der bei der Beschaffung unrichtiger Spendenbescheinigungen
mitgewirkt oder sonstige dem Verein zurechenbare Verstöße gegen die Rechtsordnung
begangen haben. Auch den Anforderungen an die Nachweispflicht (§ 63 Abs. 3 AO) ist durch
die zu den Akten gereichten Bilanzen und weiteren Buchführungsunterlagen, die keinerlei
gravierende Aufzeichnungsmängel oder Widersprüche enthalten, Genüge getan. Jedenfalls

lässt sich den Gewinn- und Verlustrechnungen für die in Rede stehenden Jahre mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, welche vereinnahmten Beträge wofür verwendet und welche Ausgaben für welche Zwecke getätigt worden sind.

bb) Die danach als gemeinnützige Körperschaft anzuerkennende hat die 209
Zuwendungen des Klägers ausweislich der vorgelegten Gewinnermittlungen i.H. von DM
im 2. Halbjahr 1987, i.H. von DM in 1988, i.H. von ... DM in 1989 und i.H. von ... DM in
1990 zur Förderung ihrer Amateur- und Jugendabteilung verwendet mit der Folge, dass
insoweit die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG zu gewähren ist.

In der Spielzeit 1987/88 ergaben sich für die zweite Mannschaft eine Unterdeckung von ... 210
DM (= ... DM Aufwand ./.. DM Erträge) und für die Jugendabteilung ein Negativsaldo i.H.
von ... DM (= ... DM Aufwand ./.. DM Erträge), für den ideellen Bereich insgesamt also ein
Fehlbetrag von ... DM (= ... DM + ... DM). Von den unter der Rubrik "Sonstiges" aufgeführten
Positionen sind als Einnahmen die Beiträge (... DM), Zuschüsse (... DM), Mieteinnahmen (...
DM) und Spenden (... DM) dem gemeinnützigen Sektor zuzuordnen, so dass der o.g.
Fehlbetrag von ... DM um "sonstige" Erträge i.H. von insgesamt ... DM auf ... DM zu mindern
ist. Dieser verbleibende Fehlbetrag ist andererseits um den auf die Amateur- und
Jugendabteilung entfallenden ...-Anteil der als sonstiger Aufwand verbuchten AfA i.H. von ...
DM (=... x ...) auf ... DM zu erhöhen. Danach beläuft sich bezogen auf die Monate Juli bis
Dezember 1987 die aus Mitteln des Klägers aufgefangene Unterdeckung im ideellen Bereich
der auf **145.353,- DM** (= ... DM : 12 Monate x 6 Monate).

In der folgenden Saison 1988/89 betrug der auf durch die zweite Mannschaft entstandene 211
Verlust ... DM (=... DM Aufwand ./.. DM Erträge); auf die Jugendabteilung entfiel ein
Fehlbetrag i.H. von ... DM (= ... DM Aufwand ./.. DM Erträge). Dem Gesamtverlust im
ideellen Bereich i.H.v. ... DM (=... DM + ... DM) sind unter der Position "Sonstiges"
aufgelistete - dem gemeinnützigen Sektor zuzuordnende - Erträge, namentlich Beiträge (...
DM), Zuschüsse (... DM), Mieteinnahmen (... DM) und Spenden (... DM) i.H. von insgesamt ...
DM gegen zu rechnen, so dass sich unter Berücksichtigung des "sonstigen" Aufwands, d.h.
der dem ideellen Bereich zuzuordnenden anteiligen AfA i.H. von DM (= ... DM x ...), ein
spielzeitbezogener Fehlbetrag von ... DM (= ... DM ./.. DM + DM) ergibt. Für die Monate
Juli bis Dezember 1988 bedeutet dies eine Unterdeckung i.H. von ... DM (= ... DM : 12
Monate x 6 Monate), die mit dem im ersten Halbjahr 1988 entstandenen Verlust i.H. von ...
DM zu einem durch die Zuwendungen des Klägers ausgeglichenen Jahresfehlbetrag von
insgesamt **217.403,- DM** zusammenzurechnen ist.

Für die Spielzeiten 1989/90 und 1990/91 ist der im ideellen Bereich der 212
erwirtschaftete Verlust in der Gewinn- und Verlustrechnung mit Beträgen von ... DM
(1989/90) sowie ... DM (1990/91) gesondert ausgewiesen. Unter Zugrundelegung dieser
saisonbezogenen Zahlen ergibt sich für das 2. Halbjahr 1989 eine Unterdeckung von ... DM
(= ... DM : 12 Monate x 6 Monate) und damit für das gesamte Kalenderjahr 1989 ein Verlust
von **180.580,- DM** (= ... DM im 1. Halbjahr + ... DM im 2. Halbjahr). Von dem in der Saison
1990/91 entstandenen Fehlbetrag i.H. von ... DM entfallen rein rechnerisch ... DM auf das 2.
Halbjahr 1990 mit der Folge, dass der dem Amateur- und Jugendbereich zuzuordnende
Gesamtverlust im Kalenderjahr 1990 **181.394,- DM** (= ... DM im 1. Halbjahr + ... DM im 2.
Halbjahr) betrug.

5. Unter Berücksichtigung der von der erbrachten Gegenleistungen und des 213
nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG steuerbefreiten Teils der Zuwendungen ergeben sich - ohne
Hinzurechnung der jeweiligen Vorschenkungen (§ 14 ErbStG) - für die Streitjahre folgende
Erwerbe:

1978: =,- DM	214
1979: =,- DM	215
1980: =,- DM	216
1981: =,- DM	217
1982: =,- DM	218
1983: =,- DM	219
1984: =,- DM	220
1985: = DM	221
1986: =,- DM	222
1987: =,- DM	223
1988: =,- DM	224
1989: =,- DM	225
1990: = 0,- DM	226

Weitere bereicherungsmindernde Positionen sind nicht in Abzug zu bringen. Insbesondere stellt die Mitbestimmung des Klägers bei der Auswahl der zu verpflichtenden Spieler bzw. seine Anordnung, mit Hilfe der hingegebenen Gelder eine attraktive erste Mannschaft zusammenzustellen, keine nach § 10 Abs. 9 ErbStG zu berücksichtigende Auflage (§ 525 BGB) dar. 227

Nach § 10 Abs. 9 ErbStG, der inhaltlich dem § 24 Abs. 8 ErbStG 1959 entspricht, sind Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen, nicht bereicherungsmindernd zu berücksichtigen. Die Vorschrift trägt dem Umstand Rechnung, dass durch derartige Auflagen zwar die Dispositionsmöglichkeiten des Erwerbers im Hinblick auf seinen Erwerb eingeschränkt werden, dass die wirtschaftliche Bereicherung aber durch sie regelmäßig nicht beeinflusst wird (Meincke, a.a.O., § 10 Rz. 60). Kann die Auflage nicht in Geld veranschlagt werden und / oder hat sie keinerlei Vermögenswert, bleibt sie bei der Besteuerung außer Ansatz (Kapp/Ebeling, a.a.O., § 10 Rzn. 180,181). Aber auch eine vermögenswerte Auflage kann nicht in Abzug gebracht werden, wenn sie den Beschwerten nicht entreichert (Kapp/Ebeling, a.a.O., § 10 Rz. 185, BFH-Urteil vom 7.4.1976 II R 87-89/70, BStBl. II 1976, 632). Demgegenüber kommen Anordnungen, die dem Erwerber eine Verwendung seines Erwerbs auferlegen, ohne ihm damit zugleich entsprechende Vorteile zukommen zu lassen, dem Erwerber nicht i.S. des § 10 Abs. 9 ErbStG zugute mit der Folge, dass sie den Erwerbswert mindern (Meincke, a.a.O., § 10 Rz. 60, Schuck in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, a.a.O., § 10 Rz. 159). 228

Ob die Absprachen zwischen dem Kläger und den Vertretern der überhaupt als Auflage i.S. des § 525 BGB zu qualifizieren sind oder ob es sich lediglich um einen rechtlich unbeachtlichen Wunsch oder eine Zweckschenkung handelt, kann im Streitfall auf sich beruhen. Denn selbst bei Bejahung einer Auflage i.S. des § 525 BGB würde diese die Bereicherung der nach § 10 Abs. 9 ErbStG nicht mindern. 229

Der Senat vermag der Auffassung Meinckes (a.a.O., § 10 Rz. 60), der das Abzugsverbot in Anlehnung an die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 KStG verneint, wenn einem Amateur..... Gelder zur Bezahlung seiner Spieler und damit zur Verfolgung satzungswidriger Zwecke zugewandt werden, nicht zu folgen.	230
Abzugsfähig sind Anordnungen des Zuwendenden - wie Meincke selbst a.a.O. formuliert - nur, aber auch immer dann, wenn sie dem Erwerber eine Verwendung seines Erwerbs auferlegen, die diesen aufzehrt, ohne dem Erwerber zugleich wertentsprechende Vorteile zukommen zu lassen (Meincke, a.a.O., § 10 Rz. 60).	231
Unter Zugrundelegung dieses Beurteilungsmaßstabs kann die Einflussnahme des Klägers auf die Verwendung der hingegebenen Mittel durch die Verantwortlichen der nicht bereicherungsmindernd berücksichtigt werden. Zwar ist durch die weisungsgemäße Verpflichtung der vom Kläger maßgeblich mitbestimmten Spieler und deren ebenfalls mit ihm abgesprochene Vergütung der Erwerb zu einem großen Teil verbraucht. Jedoch sind der erhebliche geldwerte Vorteile in Gestalt der Spieler bzw. ihrer Arbeitsleistung verblieben.	232
Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Entscheidung des RFH	233
vom 12. 5. 1931 (I e 164/30, RStBl. 1931, 539). Danach begründet die Verpflichtung einer Stiftung, eine ihr gemachte Zuwendung satzungsgemäß zu verwenden, keine auf der Zuwendung beruhende Last oder Auflage i.S. des § 525 BGB und mindert die Bereicherung nicht. Begründet hat der RFH dies mit dem Wesen der Stiftung als juristische Person, die ihre Rechts- und Handlungsfähigkeit nicht uneingeschränkt, sondern nur bestimmungsgemäß zur Geltung bringen soll. Selbst wenn den Urteilsgründen die allgemeine Überlegung entnommen werden kann, dass die (Eigen-) Interessen einer juristischen Person nur aus ihren satzungsgemäßen Zwecken abgeleitet werden dürfen, kann hieraus nicht ohne weiteres im Umkehrschluss gefolgert werden, dass bei einer satzungswidrigen Mittelverwendung der Abzug zulässig sein soll.	234
6.Die Schenkungsteuerbescheide 1978-1989 sind unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen für die Jahre 1988 und 1989 zu ändern; die Steuerfestsetzung für die Erwerbe des Jahres 1990 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung werden aufgehoben.	235
Dem Beklagten wird aufgegeben, die auf die steuerpflichtigen Erwerbe eines jeden Jahres unter Berücksichtigung des § 14 ErbStG entfallende Schenkungsteuer nach Maßgabe der Entscheidungsgründe dieses Urteils neu zu berechnen und den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mitzuteilen (§ 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO).	236
Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO; die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3 und Abs. 1 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.	237
Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen.	238
