

Urteil vom 11. December 2012, IX R 33/11

Verkauf von Aktien - Treuhandverhältnis - Feststellung der Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung

BFH IX. Senat

AO § 159 Abs 1, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 370 Abs 1

vorgehend FG München, 29. November 2010, Az: 13 K 1150/07

Leitsätze

NV: Lehnt das FG im Rahmen einer Gesamtwürdigung eine Treuhand i.S. von § 159 Abs. 1 AO ab, so gewinnt es damit nicht zugleich die volle Überzeugung von einer darin möglicherweise enthaltenen Steuerhinterziehung.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Besteuerung eines Gewinns aus dem Verkauf von Anteilen an einer Aktiengesellschaft (AG).
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen veranlagte Ehegatten, gaben in ihrer 1998 für das Streitjahr 1996 eingereichten Einkommensteuererklärung im Anhang zur Anlage KSO die zu versteuernden Einnahmen aus Aktien der AG mit 0 DM an. Die Einkommensteuer 1996 wurde auf 15.286 DM bestandskräftig festgesetzt.
- 3 Im Rahmen einer im August 2001 begonnenen Fahndungsprüfung beim Kläger (Bericht vom 15. Oktober 2003) wurde festgestellt, dass dieser einer der Gründungsaktionäre der AG war und deren Vorstand ab 1993 angehörte. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug bei Gründung 1 Mio. DM. Der Kläger war am Grundkapital zunächst mit 250.000 DM (25 %) beteiligt. Die AG war nicht an der Börse notiert und hatte keine Aktien ausgegeben. Statt der Aktien wurden in unregelmäßigen Abständen jeweils Namenszwischen­scheine erstellt, die die Mitgliedschaftsrechte auswiesen. Im Sommer 1994 erfolgte eine Kapitalerhöhung auf 5 Mio. DM (eingeteilt in 100 000 auf den Inhaber lautende Stammaktien zu je 50 DM, verbrieft durch Zwischen­scheine), nach der der Kläger nur noch mit 1,2 Mio. DM (24 000 Aktien, 24 %) beteiligt war. Nach der Kapitalerhöhung war die Familie B mit insgesamt 35,5 % beteiligt, wovon 24 % (24 000 Aktien, 1.200.000 DM) von MB und 11,5 % (11 500 Aktien, Nennwert 575.000 DM) von dessen Schwester KaB gehalten wurden. Letztere hatte das Aktienpaket von ihrem Vater Dr. MaB übertragen bekommen, der zum Jahresende 1995 aus dem Aufsichtsrat ausscheiden sollte. Die Beteiligungen waren in zwei Zwischen­scheinen vom 30. September 1994 lautend auf MB bzw. Dr. MaB verbrieft, die jeweils vom Kläger als Vorstand und Dr. MaB als Aufsichtsratsvorsitzendem unterzeichnet waren. Der Zwischen­schein für MB war diesem mit Schreiben des Klägers vom 16. Dezember 1994 übersandt worden und ging lt. handschriftlichem Vermerk am 27. Dezember 1994 bei ihm ein.
- 4 Mit Schreiben vom 22. Dezember 1995 wandte sich der Kläger an MB und bot an, das Aktienpaket der Familie B für 55 DM pro Aktie käuflich zu erwerben. Dem Schreiben waren zwei im Wesentlichen gleichlautende, vom Kläger entworfene und unterzeichnete Kaufvertragsangebote für die jeweils von MB und KaB gehaltenen Beteiligungen am Aktienkapital beigefügt. Das Angebot wurde am 11. Januar 1996 von MB und am 8. Januar 1996 von KaB angenommen. Nach den Bestimmungen des Vertrags war der Kaufpreis von 1.320.000 DM bzw. 632.500 DM mit Annahme des Angebots fällig. Der jeweilige Zwischen­schein war im Gegenzug zu übergeben. Handschriftlich ergänzt wurde, dass der Bilanzgewinn 1995 einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses, spätestens am 30. September 1996, anteilig zu vergüten sei.
- 5 Am 17. Januar 1996 wandte sich der Kläger mit einem Schreiben an die C-Bank und teilte mit, dass er als Vorstand der AG gemeinsam mit deren Aufsichtsräten Herrn Bö und Dr. St-H das Aktienpaket der Familie B erworben habe. "Konkret" würden die Aktien jeweils von den Frauen erworben. Zur Abwicklung erhalte er von Frau R (der Lebensgefährtin von Herrn Bö) 646.250 DM und Frau Dr. St-H 660.000 DM. Der Rest des Kaufpreises von 646.250 DM werde von ihm für seine Frau übernommen, weshalb er um Erhöhung seines Kreditrahmens bitte. Zur Erläuterung der Aktienverschiebung fügte er eine Tabelle bei, in der als neue Aktionäre lediglich die Klägerin und

Frau R mit einer Beteiligung von jeweils 11,75 % (11 750 Aktien) aufgeführt sind und die Beteiligung des Ehepaars St-H von 5 % auf 17 % erhöht wurde, ohne dass eine Aufteilung zwischen den Ehegatten erfolgte.

- 6 Am 23. Januar 1996 überwies der Kläger telegrafisch die vereinbarten Kaufpreise an MB und KaB, nachdem er zuvor von Frau R und Herrn Bö insgesamt 646.250 DM und von Herrn Dr. St-H ("Kauf 2 % Aktien J.") und dessen Eltern He und KaSt ("Kauf 10 % Aktien J.") insgesamt 660.000 DM überwiesen bekommen hatte.
- 7 Die vom Kläger beantragte Finanzierung wurde von der C-Bank abgelehnt, worauf sich der Kläger an die S-Bank wandte und von dieser einen Kredit erhielt. Mit Fax vom 24. Januar 1996 teilte er der Bank mit, dass er sich nun entschlossen habe, die mit dem Kredit erworbenen Aktien an seine Frau zu verkaufen. Sie werde denselben Preis bezahlen, den auch er bezahlt habe. Gleichzeitig bat er um Einrichtung eines Kontos auf den Namen seiner Frau und Übertragung der Aktien und des Kredits auf sie. Er werde den Zwischenschein für sie hinterlegen, sobald dieser auf sie ausgestellt sei. Am 26. Februar 1996 wurde von der Klägerin ein Antrag auf Kontoeröffnung an die S-Bank übersandt. Ein Darlehensvertrag über 650.000 DM wurde von ihr am 25. März 1996 geschlossen.
- 8 Am 16. Februar 1996 teilte der Kläger dem neuen Aufsichtsratsvorsitzenden Dr. F mit, dass die Aktien der Familie B von den Familien St, Herrn Bö sowie von ihm übernommen worden seien, wobei Herr Bö und er die Anteile jeweils durch ihre Frauen hätten erwerben lassen. Gleichzeitig übersandte er die Aktionärsliste vom 17. Januar 1996, die er auch an die C-Bank gesandt hatte sowie die neu auszustellenden Zwischenscheine mit der Bitte um Gegenzeichnung. MaBr wird weder in dem Schreiben noch in der Aktionärsliste erwähnt. Mit Datum vom 16. Februar 1996 wurde dem Kläger von KaB auch eine Kopie des auf ihren Vater lautenden Zwischenscheins übermittelt mit dem handschriftlichen Vermerk "in Ersatz des Originals retourniere ich die Kopie des Zwischenscheins K B". Der MB Ende 1994 vom Kläger übersandte Zwischenschein vom 30. September 1994 wurde von diesem mit dem Vermerk "Mit besten Grüßen M B" zurückgesandt und vom Kläger handschriftlich mit dem Vermerk "entwertet" versehen.
- 9 In der Folgezeit schloss der Kläger mit MaBr eine Vereinbarung, nach der Letzterer 5 % des Grundkapitals der AG (5 000 Aktien im Nennwert von 50 DM je Aktie) zu einem sofort fälligen Kaufpreis von 55 DM je Aktie zuzüglich anteiligem Bilanzgewinn 1995 (fällig nach Feststellung des Jahresabschlusses 1995) vom Kläger als Verkäufer erwarb. Ferner wurde festgehalten, dass nach Einziehung der alten Zwischenscheine ein neuer Zwischenschein von der AG auf den Namen des Käufers ausgestellt werde. Am 26. Februar 1996 überwies MaBr 275.000 DM an den Kläger. Als Verwendungszweck war auf der Überweisung "Kaufpreis AG gem. sep. Vereinbarung" angegeben. Eine gleichlautende Vereinbarung wurde auch zwischen MaBr und Frau R geschlossen, so dass MaBr insgesamt eine Beteiligung von 10 % erwarb.
- 10 Mit Kaufvertrag vom 14. März 1996 verkaufte der Kläger 9 000 Aktien (Nennwert 450.000 DM) aus dem Bestand seiner Aktien für insgesamt 1.350.000 DM (Kaufpreis pro Aktie 150 DM) an Herrn Ha.
- 11 Mit Datum vom 28. April 1996 wurde für die Klägerin ein Zwischenschein über einen Anteil von 337.500 DM am Grundkapital der AG von 5.000.000 DM erteilt. Im April 1996 erfolgte eine Kapitalerhöhung der AG auf 10 Mio. DM, an der der Kläger mit 24 % (1,2 Mio. DM) und die Klägerin mit 6,75 % (337.500 DM) teilnahmen. Für den Kläger wurde am 25. September 1996 ein neuer Zwischenschein über eine Beteiligung von 1.950.000 DM ausgestellt, nachdem er zuvor von der AG mit Schreiben vom 4. September 1996 aufgefordert worden war, den obsoleten alten Zwischenschein zurückzugeben bzw. zu erklären, dass dieser nicht mehr auffindbar sei und die Anteile weder abgetreten noch verpfändet seien.
- 12 Bei den Durchsuchungsmaßnahmen wurden gleichlautende auf November 1995 datierte Treuhandvereinbarungen des Klägers mit der Klägerin, mit Frau R, mit MaBr und mit Frau St-H gefunden sowie Bestätigungen der Klägerin und des MaBr vom 31. Juli 2001, dass die Treuhandverträge, so wie sie schriftlich abgefasst seien, die mündlichen Vereinbarungen vom November 1995 richtig und vollständig wiedergäben und in der Folgezeit ab dem Tag der mündlichen Vereinbarung von den Beteiligten auch tatsächlich wie vereinbart vollzogen worden seien. Von MaBr wurde bestätigt, dass die Vereinbarung 11 750 Aktien zu einem Kaufpreis von 55 DM je Aktie umfasst habe. Auch die Klägerin bestätigte, dass von ihr als Treugeberin der Erwerb von 11 750 Aktien der AG mit dem Kläger als Treuhänder vereinbart worden sei. Ferner wurden eine weitere für die Klägerin entworfene, jedoch von ihr nicht unterzeichnete Bestätigung gleichen Datums gefunden, in der bestätigt werden sollte, dass die Treuhandvereinbarung 6 750 Aktien umfasste, sowie eine ebenfalls nicht unterschriebene Bestätigung für Frau St-H, mit der bestätigt werden sollte, dass die Treuhandvereinbarung mit ihr 11 750 Aktien umfasst habe.
- 13 Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass das behauptete Treuhandverhältnis zwischen dem Kläger und der Klägerin steuerlich nicht anzuerkennen sei und der Kläger daher im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Erwerbs der B-Anteile die

Voraussetzungen der wesentlichen Beteiligung nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt habe. Den bei dem Verkauf von 9 000 Aktien an Herrn Ha erzielten Gewinn errechnete er mit 890.100 DM, wobei er von durchschnittlichen Anschaffungskosten von 51,10 DM pro Aktie ausging. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Ansicht des Prüfers an und setzte die Einkommensteuer 1996 mit nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändertem Einkommensteuerbescheid vom 13. Januar 2004 auf 120.953,25 € (entspricht 236.564 DM) fest. Hierbei setzte es bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers einen Veräußerungsgewinn von 890.100 DM an.

- 14 Der Einspruch hatte keinen Erfolg, vielmehr wurde die Einkommensteuer auf 122.258,07 € (239.116 DM) erhöht (Veräußerungsgewinn des Klägers 900.000 DM).
- 15 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Der vom Kläger beim Verkauf eines Teils seiner Anteile an der AG erzielte --der Höhe nach unstreitige-- Veräußerungsgewinn von 900.000 DM sei zu versteuern, weil er am Kapital wesentlich i.S. des § 17 Abs. 1 EStG (in der für das Streitjahr gültigen Fassung) beteiligt gewesen sei. Der Anteil des Klägers habe zunächst 25 % und nach der Kapitalerhöhung in 1994 24 % betragen. Durch den Erwerb der in zwei Zwischenscheinen verbrieften Anteile der Familie B habe jedoch seine Beteiligung im Streitjahr zeitweilig über 25 % gelegen.
- 16 Gegenüber den Geschwistern B sei der Kläger als Erwerber im eigenen Namen und für eigene Rechnung aufgetreten.
- 17 Auch die Beteiligung von MB von 24 % sei zivilrechtlich zunächst auf den Kläger übergegangen.
- 18 Die vom Kläger erworbenen Anteile könnten auch nicht abweichend von der zivilrechtlichen Inhaberschaft nach § 39 Abs. 1 AO der Klägerin und MaBr zugerechnet werden.
- 19 Eine Änderung der bestandskräftigen Steuerfestsetzung sei nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO im Streitfall noch möglich gewesen. Dass der Erwerb der Beteiligungen an der AG durch den Kläger eine neue Tatsache darstelle, sei unstreitig. Die Änderung sei auch trotz Ablaufs der regulären vierjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO noch zulässig gewesen. Denn die Festsetzungsfrist habe im Streitfall gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zehn Jahre betragen.
- 20 Die Kläger hätten den Erwerb der Anteile an der AG von der Familie B verschwiegen. Der treuhänderische Erwerb der Aktien für MaBr und die Klägerin sei von den Klägern durch nachträglich erstellte schriftliche Treuhandverträge und unzutreffende Bestätigungen fingiert worden, um die tatsächliche Höhe der Beteiligung des Klägers von zeitweilig über 25 % vor dem Verkauf von Anteilen an Herrn Ha gegenüber den Finanzbehörden zu verschleiern und so die Steuerfreiheit dieses Verkaufs zu erreichen. Durch ihre unrichtigen und unvollständigen Angaben in der Einkommensteuererklärung bezüglich der Beteiligung des Klägers an der AG hätten sie den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) erfüllt.
- 21 Den Klägern sei bewusst gewesen, dass bei einer Beteiligung des Klägers über 25 % der Gewinn aus dem Verkauf von Anteilen nach § 17 EStG zu versteuern gewesen sei. Um dies unter allen Umständen zu vermeiden, sei die Existenz von Treuhandverhältnissen behauptet worden, obwohl ein Treuhandverhältnis mit MaBr nicht und mit der Klägerin jedenfalls nicht eindeutig vereinbart gewesen sei und durch nachträgliche, mindestens teilweise falsche Bestätigungen zu untermauern versucht worden. Der Senat sei deshalb davon überzeugt, dass die Kläger es zumindest für möglich hielten, dass dadurch, dass sie in ihrer Steuererklärung keine Einkünfte aus der Beteiligung an der AG erklärten, Steuern hinterzogen zu haben und dies billigend in Kauf nahmen.
- 22 Dass ein Strafverfahren gegen die Kläger insoweit nicht eröffnet worden sei, sei für die Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO nicht erforderlich. Das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerhinterziehung sei nicht nach den Vorschriften der Strafprozessordnung, sondern nach der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu prüfen. Für die Feststellung der Steuerhinterziehung sei kein höherer Grund von Gewissheit notwendig als für andere Tatsachen, für die das FA die Feststellungslast trifft (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. März 1998 V R 54/97, BFHE 185, 351, BStBl II 1998, 466).
- 23 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügen. Materielles Recht werde insbesondere verletzt, weil

- durch eine lediglich unzureichende Erfüllung steuerlicher Nachweiserfordernisse der Treuhanderschaft gemäß § 159 AO keine Steuerhinterziehung und folglich auch keine Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO begründet werde,
- durch eine lediglich unzureichende Erfüllung steuerlicher Nachweiserfordernisse der Treuhanderschaft gemäß § 159 AO durch den ("aktiven") Ehegatten, der das Treuhandverhältnis für sich behauptet, keine Steuerhinterziehung des anderen ("passiven") Ehegatten und folglich auch keine Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO für den anderen ("passiven") Ehegatten begründet werden,
- die Festsetzungsfrist nicht gegenüber dem Gesamtschuldner verlängert werde, der jedenfalls keine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung begangen habe,
- durch eine lediglich unzureichende Erfüllung steuerlicher Nachweiserfordernisse der Treuhanderschaft gemäß § 159 AO die Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ausgeschlossen sei, da die Behauptung des Klägers, er habe Anteile an einer Kapitalgesellschaft lediglich treuhänderisch für andere erworben, nicht ohne weiteres als Schutzbehauptung von der Hand zu weisen sei,
- die Beteiligungsquote des Klägers an der AG, auch unter Berücksichtigung der Anteilsübertragung von MB, unterhalb der für den Veranlagungszeitraum geltenden Wesentlichkeitsgrenze von 25 % des § 17 EStG geblieben sei.

24 Darüber hinaus beruhe das angefochtene Urteil auf Verfahrensmängeln, weil

- das FG, ohne den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) in der mündlichen Verhandlung erörtert zu haben, seine Entscheidung auf die zehnjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO stütze, obwohl der Beklagte den Vorwurf der Steuerhinterziehung nicht mehr aufrechterhalten habe; der Vorwurf der Steuerhinterziehung habe im gesamten finanzgerichtlichen Verfahren keine Rolle mehr gespielt.

25 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1996 vom 13. Januar 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. März 2007 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 15.286 DM festgesetzt wird.

26 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

27 Da nach den Feststellungen des FG ein Treuhandverhältnis mit der Klägerin mindestens bis Ende März 1996 nicht bestanden habe, seien die fraglichen Anteile an der AG bis dahin dem Kläger zuzurechnen mit der Folge, dass seine Beteiligung zeitweise mehr als 25 % betragen habe. Da das Urteil in Bezug auf das behauptete Treuhandverhältnis mit Herrn MaBr (ebenfalls) eindeutig sei, käme es aber auf ein mit der Klägerin bestehendes Treuhandverhältnis gar nicht mehr an. Den Tatbestand der Steuerhinterziehung habe die Klägerin selbst erfüllt.

Entscheidungsgründe

28 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die finanzgerichtlichen Feststellungen tragen die Annahme einer Festsetzungsfrist von zehn Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) wegen Steuerhinterziehung nicht (§ 370 AO).

29 1. Die reguläre Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO ist abgelaufen; ihr Ablauf war nicht nach § 171 Abs. 5 AO gehemmt.

30 2. Die Festsetzungsfrist von zehn Jahren gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO greift ein, soweit eine Steuer hinterzogen worden ist. Das FG hat die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung, d.h. eines der Tatbestände des § 370 Abs. 1 AO, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festzustellen (BFH-Urteil vom 20. Juni 2007 II R 66/06, BFH/NV 2007, 2057). Die Feststellungslast für die Tatbestandsmerkmale der

Steuerhinterziehung trifft das FA (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. März 1979 GrS 5/77, BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 169 AO Rz 69; Mack, Die Steuerberatung 2012, 440, 443).

- 31** a) Das FG trifft zu den Voraussetzungen der Steuerhinterziehung der Kläger keine eigenständigen Tatsachenfeststellungen. Vielmehr nimmt es allein auf der Grundlage seiner Feststellungen zu § 159 AO an, die Kläger hätten den Anteilserwerb "verschwiegen", die Treuhandverträge seien "nachträglich" erstellt und "fingiert" worden, um die Beteiligung des Klägers "zu verschleiern". Durch die unrichtigen und unvollständigen Angaben in der Einkommensteuererklärung sei "der objektive und subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO)" erfüllt worden. Um eine Besteuerung "unter allen Umständen zu vermeiden, sei die Existenz von Treuhandverhältnissen behauptet worden, obwohl ein Treuhandverhältnis mit MaBr nicht und mit der Klägerin jedenfalls nicht eindeutig vereinbart gewesen sei, und durch nachträgliche, mindestens teilweise falsche Bestätigungen zu untermauern versucht" worden. "Der Senat sei deshalb davon überzeugt, dass die Kläger es zumindest für möglich hielten, Steuern hinterzogen zu haben und dies billigend in Kauf nahmen."
- 32** Mit dieser Argumentation folgert das FG allein aus seinen Feststellungen zu den Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG zugleich die Steuerhinterziehung und verletzt § 169 Abs. 2 Satz 2 AO.
- 33** b) Hinsichtlich des objektiven Tatbestands von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hätte das FG die volle Überzeugung gewinnen müssen, dass keine --einer Anteilszurechnung beim Kläger entgegenstehenden-- Treuhandvereinbarungen vorlagen. Eine Beweislastentscheidung auf der Grundlage von § 159 Abs. 1 AO zu Lasten der Kläger genügt insoweit nicht (FG München vom 26. November 1997 1 K 805/92, Entscheidungen der Finanzgerichte 1998, 524; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 159 AO Rz 6). Dafür, dass das FG aber eine solche getroffen hat, spricht, dass es im Rahmen der Prüfung von § 17 EStG auf § 159 AO verweist und feststellt, dass es an eindeutigen und klar nachweisbaren Treuhandvereinbarungen fehle. Zwar gehe es davon aus, eine Treuhandvereinbarung zwischen dem Kläger und MaBr habe nicht bestanden und es fehle auch hinsichtlich des Treuhandvertrags zwischen den Klägern an einer klaren im Vorhinein vereinbarten Erwerbstreuhand, insbesondere sei die Höhe der treuhänderisch zu erwerbenden Beteiligung unklar. Jedoch stellt es im Rahmen der Prüfung der Steuerhinterziehung dann fest, dass ein Treuhandverhältnis mit der Klägerin jedenfalls nicht eindeutig vereinbart gewesen sei. Insoweit hat sich das FG schon keine volle Überzeugung davon gebildet, ob die Treuhand zwischen den Klägern tatsächlich bestanden hat oder nicht, bevor der Kläger wirtschaftlicher Eigentümer werden konnte.
- 34** c) Zudem fehlt es an einer hinreichenden Überzeugungsbildung des FG zum Vorsatz der Kläger. Auch wenn das FG annimmt, dass zwischen den Klägern ein Treuhandverhältnis jedenfalls nicht eindeutig vereinbart gewesen sei, bedeutet dies noch nicht, dass nicht die Kläger von einer unwirksamen Treuhand ausgegangen wären. Hierzu trifft das FG keine Feststellungen. Dies wäre aber gerade im Hinblick darauf erforderlich gewesen, dass unstreitig die von der Familie B erworbenen Anteile letztendlich nicht beim Kläger verbleiben sollten.
- 35** Insoweit ist schon der Vorsatz des Klägers nicht hinreichend festgestellt. Umso mehr gilt dies für die Klägerin; denn das FG prüft nicht, inwieweit sie bei der Unterzeichnung der Treuhandvereinbarung und der nachträglichen Klarstellung davon ausging, die Anteile tatsächlich nicht zu erwerben.
- 36** 3. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die fehlenden Feststellungen hinsichtlich einer etwaigen Steuerhinterziehung nachzuholen haben. Sollte sich dabei ergeben, dass die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist, wären weitere Feststellungen im Hinblick darauf zu treffen, dass nach der Rechtsprechung eine wesentliche Beteiligung i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG auch dann nicht zustande kommt, wenn im Zuge von Anteilsübertragungen in mehreren Teilakten zwar vorübergehend die Beteiligungsgrenze von 25 % überschritten wird, der Gesellschafter aber nach dem vertraglichen Gesamtkonzept im Ergebnis nur mit 25 % beteiligt werden soll (vgl. BFH-Urteil vom 5. Oktober 2011 IX R 57/10, BFHE 235, 376, BStBl II 2012, 318).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de