Beschluss vom 26. Oktober 2011, IV B 139/10

Publikums-KG als sog. Verlustzuweisungsgesellschaft - Verfahrensmängel - Rüge fehlerhafter Rechtsanwendung - Rüge überlanger Verfahrensdauer - Darlegung von Revisionszulassungsgründen

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 2, FGO § 76 Abs 1, FGO § 110 Abs 1 S 1 Nr 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 04. Oktober 2010, Az: 6 K 5393/05 B

Leitsätze

1. NV: Die Rüge rechtsfehlerhafter Anwendung von Beweislastgrundsätzen begründet keinen Verfahrensmangel.

2. NV: Hat das FG einen Beweisantrag mangels konkret benannter Tatsachen als Ausforschungsbeweisantrag behandelt und deshalb unbeachtet gelassen, muss zur Darlegung einer Rüge mangelnder Sachaufklärung im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ausgeführt werden, aus welchen Gründen der Beweisantrag als hinreichend substantiiert hätte beurteilt werden müssen und aus welchen Gründen unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Auffassung des FG ein anderes Ergebnis möglich gewesen wäre.

3. NV: Der Vortrag, das FG sei vordergründig der Rechtsprechung des BFH gefolgt, habe die übernommene Definition einer "Verlustzuweisungsgesellschaft" seiner Begründung jedoch nicht oder nur modifiziert zugrunde gelegt, enthält die Rüge einer fehlerhaften Rechtsanwendung, die grundsätzlich nicht zur Zulassung der Revision führt.

4. NV: Die Sachaufklärungspflicht dient dazu, die Spruchreife der Klage herbeizuführen; das Gericht hat deshalb nur das aufzuklären, was aus seiner (materiell-rechtlichen) Sicht entscheidungserheblich ist.

5. NV: Lässt ein Betrieb bei objektiver Beurteilung keinen Totalgewinn erwarten, liegt hierin ein widerlegbares Beweisanzeichen, dass der Steuerpflichtige nicht in Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat. Hinsichtlich der Darlegungsvoraussetzungen der Gewinnerzielungsabsicht besteht keine Divergenz zwischen der Rechtsprechung des IV. und VIII. Senats des BFH.

6. NV: Die Rüge der überlangen Verfahrensdauer erfordert Ausführungen dazu, inwieweit das angefochtene Urteil anders ausgefallen wäre, wenn das FG zu einem früheren Zeitpunkt entschieden hätte.

7. NV: Die Frage, ob sich die Rechtskraft des angegriffenen FG-Urteils auch auf Gesellschafter einer Personengesellschaft erstreckt, die ihre Beteiligung im Betriebsvermögen halten, ist nicht von grundsätzlicher Bedeutung.

Gründe

1 I. Die in der Beschwerdebegründung unter den Buchstaben A. bis G. geltend gemachten Zulassungsgründe liegen auch unter Berücksichtigung der weiteren, erst im Schriftsatz vom 17. Juni 2011 enthaltenen Ausführungen nicht vor. Die Beschwerde ist teils unzulässig, teils unbegründet, so dass sie insgesamt als unbegründet zurückzuweisen ist (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Oktober 2010 VI B 91/10, BFH/NV 2011, 280, m.w.N.).

2 A.1. Soweit die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) als Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) rügen, dass das Finanzgericht (FG) im Hinblick auf das Datum des Beginns der Außenprüfung die Beweislast zum Nachteil der Kläger umgekehrt habe, ist die Beschwerde jedenfalls unbegründet. Die Rüge rechtsfehlerhafter Anwendung von Beweislastgrundsätzen begründet keinen Verfahrensmangel; vielmehr erheben die Kläger damit Einwendungen gegen die materielle Richtigkeit des Urteils, die grundsätzlich nicht zur Zulassung der Revision führen (BFH-Beschluss vom 10. Mai 2011 VIII B 147/10, BFH/NV 2011, 1516, m.w.N.).

3 2. Hinsichtlich des Vorbringens, das FG habe zu Unrecht den Beweisantrag, Herrn X zu vernehmen, abgelehnt,

genügt die Beschwerde nicht den Darlegungsanforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Das FG hat diesen Beweisantrag mangels konkret benannter Tatsachen als Ausforschungsbeweisantrag behandelt und deshalb unbeachtet gelassen. Die Kläger hätten insoweit ausführen müssen, aus welchen Gründen der Beweisantrag als hinreichend substantiiert hätte beurteilt werden müssen und aus welchen Gründen unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Auffassung des FG ein anderes Ergebnis möglich gewesen wäre (BFH-Beschluss vom 8. Juni 2011 IX B 157/10, BFH/NV 2011, 1510). Die Beschwerdebegründung führt im Kern lediglich aus, dass eine Zeugenvernehmung das von den Klägern gewünschte Ergebnis gebracht hätte.

4 3. Soweit die Kläger geltend machen, das FG sei verfahrensfehlerhaft davon ausgegangen, dass ihr Beweisantrag auf Vorlage der Prüfertagebücher ins Leere gehe, weil diese nicht aufbewahrt worden seien, ist schon nicht erkennbar, dass die angegriffene Entscheidung auf dem behaupteten Verfahrensfehler beruht. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) weist zutreffend darauf hin, dass das FG seine Überzeugung, dass am 11. Dezember 1986 eine Außenprüfung begonnen hat, schon ungeachtet des Inhalts der Prüfertagebücher gebildet hat.

5 B. Die Kläger halten zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) eine höchstrichterliche Entscheidung zu der Frage für erforderlich, ob eine im Ausland tätige Gesellschaft, was ihren Charakter als "Verlustzuweisungsgesellschaft" anbelangt, nach deutschem oder nach ausländischem Recht zu beurteilen ist. Die Beschwerde genügt insoweit nicht den Darlegungsanforderungen. Eine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts ist insbesondere in Fällen erforderlich, in denen über bisher ungeklärte Rechtsfragen zu entscheiden ist, so beispielsweise, wenn der Einzelfall Veranlassung gibt, Grundsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Erforderlich ist eine Entscheidung des BFH nur dann, wenn die Rechtsfortbildung über den Einzelfall hinaus im allgemeinen Interesse liegt und wenn die Frage nach dem "Ob" und ggf. "Wie" der Rechtsfortbildung klärungsbedürftig ist. Es gelten insoweit die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO höchstrichterlich entwickelten strengen Darlegungsanforderungen (z.B. BFH-Beschluss vom 13. Juli 2011 VI B 20/11, juris). Die Kläger legen indes im Kern lediglich ihre Rechtsauffassung dar, dass die Gewinnerzielungsabsicht einer inländischen KG in dem Sinne zu beurteilen sei, dass im Ausland erzielte, dort aber steuerlich nicht zu verwertende Verluste jedenfalls bei dieser KG Berücksichtigung finden können.

6 C.1. Soweit die Kläger eine Abweichung des FG von der Rechtsprechung des BFH zu sog. Verlustzuweisungsgesellschaften geltend machen, kommt die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht in Betracht. Der Zulassungsgrund der Divergenz ist gegeben, wenn die tragenden Ausführungen des FG in dem angefochtenen Urteil und diejenigen der Divergenzentscheidung bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage voneinander abweichen (z.B. BFH-Beschluss vom 29. Juni 2011 X B 59/10, juris). Die Kläger machen indes geltend, das FG sei vordergründig der Rechtsprechung des BFH gefolgt, habe die übernommene Definition einer "Verlustzuweisungsgesellschaft" seiner Begründung jedoch nicht oder nur modifiziert zugrunde gelegt. Damit legen die Kläger keine Divergenz dar, sondern rügen im Kern lediglich eine fehlerhafte Rechtsanwendung, die die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht zu begründen vermag (z.B. BFH-Beschluss vom 1. April 2011 XI B 75/10, BFH/NV 2011, 1372, m.w.N.).

7 2. Die in diesem Zusammenhang von den Klägern erhobene Verfahrensrüge eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) führt die Beschwerde gleichfalls nicht zum Erfolg. Da die Sachaufklärungspflicht dazu dient, die Spruchreife der Klage herbeizuführen, hat das Gericht nur das aufzuklären, was aus seiner (materiell-rechtlichen) Sicht entscheidungserheblich ist (BFH-Beschlüsse vom 23. September 2009 IV B 133/08, BFH/NV 2010, 52, und vom 5. August 2011 III B 144/10, juris). Das FG hat den angebotenen ausländischen Zeugen u.a. deshalb keine Bedeutung beigemessen, weil das von ihnen erstellte Gutachten nichts zu der vom FG für entscheidungserheblich erachteten Frage habe beitragen können, ob auf der Ebene der KG, an der die Kläger beteiligt waren, Gewinne entstehen konnten.

8 D. Die Kläger halten sinngemäß die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO für geboten hinsichtlich der Frage, ob bei einer Fondsgesellschaft (KG) für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht auch dann zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene zu unterschieden ist, wenn Fondsinitiatoren und Anleger teilweise identisch sind. Falls dies zu bejahen sei, sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) eine klarstellende Entscheidung des BFH erforderlich, weil die Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH von der des IV. Senats des BFH möglicherweise abweiche, soweit der IV. Senat (BFH-Urteile vom 24. November 1988 IV R 37/85, BFH/NV 1989, 574, und vom 2. Februar 1989 IV R 109/87, BFH/NV 1989, 692) das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht bei einer Gesellschaft als irrelevant ansehe, sofern die Gesellschafter in Verkennung der Sachlage versuchen, im Rahmen der Geschäftstätigkeit dieser Gesellschaft einen Totalgewinn zu

erzielen. Ungeachtet der Frage, ob die Beschwerdebegründung insoweit den Darlegungsanforderungen entspricht, rechtfertigt auch dieser Vortrag nicht die Zulassung der Revision.

9 1. Nach der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH, die auch von den Klägern benannt wird (Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, unter II.B.2.b cc), ist Voraussetzung dafür, dass dem Gesellschafter eine Mitunternehmerstellung und damit die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vermittelt wird, dass die Personengesellschaft (die Mitunternehmerschaft) ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG betreibt. Das setzt wiederum --wie die Kläger selbst vortragen-- voraus, dass die Personengesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird. Etwas anderes gilt --so die Ausführungen des VIII. Senats des BFH-- nur dann, wenn der Gesellschafter selbst einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält und die Beteiligung dort im Betriebsvermögen hält (betrieblich beteiligter Gesellschafter). An diesen Grundsätzen ändert sich auch bei einer Fondsgesellschaft in Gestalt einer sog. Publikums-KG nichts, selbst wenn Fondsinitiatoren und Anleger (als Kommanditisten und/oder als stille Gesellschafter) teilweise identisch sind. Ob dieser Umstand für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht auf Gesellschaftsebene von Bedeutung ist, ist eine Tatfrage, die vom FG unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls zu beurteilen ist.

10 2. Die von den Klägern vermutete Divergenz besteht --worauf das FA zutreffend hinweist-- nicht. In seinem Urteil in BFH/NV 2004, 1372 (unter II.B.2.b bb) hat der VIII. Senat des BFH ausgeführt, dass die Gewinnerzielungsabsicht auch dann gegeben sein könne, wenn ein Betrieb aus der Sicht eines objektiven, sachkundigen Beobachters nach seiner Wesensart oder der Art seiner Betriebsführung nicht geeignet sei, einen Totalgewinn zu erzielen. In diesem Fall müsse der Steuerpflichtige (im entschiedenen Fall eine GmbH & Co. KG) allerdings substantiiert Umstände darlegen und glaubhaft machen, die ihn subjektiv zu der Annahme berechtigten, insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielen zu können. Der IV. Senat des BFH ist in seinem von den Klägern zitierten Urteil in BFH/NV 1989, 574 (unter 1.a) davon ausgegangen, dass in dem Umstand, dass der Betrieb bei objektiver Beurteilung keinen Totalgewinn erwarten lasse, ein Beweisanzeichen liege, dass dem Steuerpflichtigen dies bekannt gewesen sei und er nicht in Gewinnerzielungsabsicht gehandelt habe. Diese Folgerung hält jedoch auch der IV. Senat nicht für zwingend; der Steuerpflichtige könne darlegen, aus welchen besonderen Gründen er gleichwohl mit einer Gewinnerzielung gerechnet habe.

11 E. Soweit die Kläger geltend machen, das FG sei irrig von einer sog. Verlustzuweisungsgesellschaft ausgegangen und habe deshalb von den Klägern für entscheidungserheblich erachtete BFH-Entscheidungen nicht berücksichtigt und Tatsachen nicht aufgeklärt, rügen sie im Kern erneut eine fehlerhafte Rechtsanwendung durch das FG. Wie bereits ausgeführt, vermag dies die Zulassung der Revision im vorliegenden Fall nicht zu begründen.

12 F. Auch die Rüge einer überlangen Verfahrensdauer rechtfertigt nicht die Zulassung der Revision. Macht ein Beschwerdeführer den Verfahrensmangel einer überlangen Verfahrensdauer geltend, so sind Ausführungen dazu erforderlich, inwieweit das angefochtene Urteil anders ausgefallen wäre, wenn das FG zu einem früheren Zeitpunkt entschieden hätte (BFH-Beschluss vom 31. August 2010 III B 95/09, BFH/NV 2010, 2294, m.w.N.); hieran fehlt es. Im Übrigen kann im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde eine solche Rüge nur auf die Dauer des gerichtlichen Verfahrens, nicht (auch) auf die Dauer des Einspruchsverfahrens gestützt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 26. September 2007 VII B 75/07, BFH/NV 2008, 126). Des Weiteren ist durch die Rechtsprechung geklärt, dass eine überlange Verfahrensdauer keine Verwirkung des Steueranspruchs nach sich ziehen kann (z.B. BFH-Beschluss vom 14. Juli 2010 VIII B 83/09, BFH/NV 2010, 1848, m.w.N.).

13 G. Von grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) ist vorliegend auch nicht die Frage, ob sich nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 FGO die Rechtskraft des angegriffenen FG-Urteils auch auf Gesellschafter erstreckt, die ihre Beteiligung im Betriebsvermögen halten. Zum einen legen die Kläger nicht dar, dass diese Frage in einem Revisionsverfahren überhaupt klärungsfähig wäre; dass die Kläger selbst ihre Beteiligung im Betriebsvermögen halten, ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Zum anderen kommt es --wie unter I.D.1. ausgeführt-- auf die Frage, ob die Personengesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird, für die Annahme von Einkünften eines Gesellschafters aus Gewerbebetrieb nicht an, wenn dieser selbst einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält und die Beteiligung dort im Betriebsvermögen hält (BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1372).

14 II. Von einer weiteren Begründung, insbesondere der Darstellung des Sachverhalts, wird nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de