Beschluss vom 10. Dezember 2013, IV B 63/13

Totalgewinnprognose bei geplanter Verschenkung eines Personengesellschaftsanteils

BFH IV. Senat

EStG § 2 Abs 1, EStG § 6 Abs 3, FGO § 69 Abs 2, FGO § 69 Abs 3

vorgehend FG München, 01. Mai 2013, Az: 1 V 568/13

Leitsätze

NV: Es ist ernstlich zweifelhaft, ob vom Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht eines Personengesellschafters auszugehen ist, wenn er die Schenkung des Anteils an Angehörige plant, nachdem ihm Verlustanteile zugewiesen worden sind und bevor später erwartete Gewinnanteile anfallen.

Tatbestand

1 I. Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) war im Streitjahr (2004) als Treugeber mittelbar über die Treuhandkommanditistin "I-GmbH" an der D-KG, einem gewerblich geprägten Medienfonds, mit einer Pflichteinlage in Höhe von 200.000 € beteiligt. In Höhe von 70.000 € wurde die Pflichteinlage auf der Grundlage eines Darlehensvertrags vom 20. Dezember 2004 fremd finanziert.

2 Gesellschaftszweck der D-KG war die Finanzierung, Entwicklung, Herstellung, Vermarktung, Verwertung und Lizensierung von Filmwerken und Nebenprodukten. Konzeptionell war vorgesehen, den Gesellschaftern in den ersten beiden Beteiligungsjahren durch nicht aktivierbare Herstellungskosten Verlustanteile zuzuweisen, die über die geplante Laufzeit des Fonds von sieben Jahren aus den Verwertungserlösen von Filmrechten ausgeglichen werden sollten. Spätestens am Ende der vorgesehenen Laufzeit sollte sich ein Totalüberschuss ergeben. In diesem Zusammenhang garantierte die X-Bank den Investoren zumindest die Rückzahlung der erbrachten Kommanditeinlage.

3 Neben seiner Beteiligung an der D-KG war der Antragsteller zuvor bereits an drei anderen (geschlossenen) Medienfonds beteiligt, und zwar

- seit dem Jahr 1999 an der A-KG mit einer Einlage in Höhe von 150.000 DM
- seit dem Jahr 2000 an der B-KG mit einer Einlage in Höhe von 300.000 DM und
- seit dem Jahr 2003 an der C-KG mit einer Einlage in Höhe von 120.000 €.

4 Seit 1997 war der Antragsteller als leitender Angestellter bei der X-Bank bzw. bei Tochtergesellschaften der X-Bank tätig. Zumindest in der Zeit vom 31. Juli 2003 bis zum 30. Juli 2009 war er in diesem Zusammenhang Geschäftsführer der F-GmbH, die Initiatorin und Komplementärin aller vier erwähnten Fondsgesellschaften war.

5 Nachdem er bereits seine Anteile an der A-KG und B-KG zum 31. Dezember 2002 schenkweise auf seine drei minderjährigen Kinder übertragen hatte, schenkte der Antragsteller den Kindern aufgrund von Schenkungsverträgen vom 23. Dezember 2008 mit Wirkung zum 31. Dezember 2008 anteilig auch Anteile an der C-KG und D-KG. Zugleich übernahmen die beschenkten Kinder die zur Finanzierung der Beteiligungen bestehenden Darlehensverträge. Zuvor hatte der Antragsteller aus allen Beteiligungen Verlustanteile zugewiesen bekommen, aus der Beteiligung an der D-KG insgesamt 212.040 €. Die Schenkungsverträge beruhten auf Mustern, die von einer Tochtergesellschaft der X-Bank unter Mitwirkung des Antragstellers für Kunden entwickelt worden waren.

6 Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für das Streitjahr vom 3. August 2005 stellte der Antragsgegner und

Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) für den Antragsteller aus seiner Beteiligung an der D-KG zunächst erklärungsgemäß einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 198.088 € fest. In der Folgezeit wurde der Gewinnfeststellungsbescheid mehrfach geändert. Auswirkungen auf die festgestellten Einkünfte des Antragstellers hatte dies nicht.

7 Nach einer bei der D-KG durchgeführten Außen- und Steuerfahndungsprüfung änderte das FA unter Reduzierung des Gesamtverlusts den Gewinnfeststellungsbescheid 2004. Zugleich erließ es am 25. März 2011 gegenüber dem Antragsteller einen negativen Feststellungsbescheid 2004. Das FA war der Auffassung, dem Antragsteller habe die Absicht zur Erzielung positiver Einkünfte aus der Beteiligung gefehlt. Die Schenkung der Beteiligung sei von Anfang an geplant gewesen, um die in den ersten Jahren der Kommanditbeteiligung anfallenden Verluste zur Verrechnung mit anderen Einkunftsarten zu nutzen und die in den Folgejahren anfallenden Erträge durch die Kinder, die ansonsten über keine weiteren Einkünfte verfügen, versteuern zu lassen.

8 Gegen den negativen Feststellungsbescheid legte der Antragsteller fristgerecht Einspruch ein und beantragte am 9. Mai 2011 die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Über den Einspruch ist noch nicht entschieden. Den Antrag auf AdV lehnte das FA mit Bescheid vom 18. Mai 2011 ab. Über den gegen die Ablehnung der AdV am 31. Mai 2011 eingelegten Einspruch ist bisher ebenfalls noch nicht entschieden worden.

9 Am 19. Februar 2013 beantragte der Antragsteller daraufhin die AdV des negativen Feststellungsbescheids beim Finanzgericht (FG). Dieses lehnte den Antrag mit Beschluss vom 2. Mai 2013 mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1120 veröffentlichten Gründen ab und ließ die Beschwerde zum Bundesfinanzhof (BFH) zu.

10 Mit der Beschwerde, der das FG nicht abgeholfen hat, verfolgt der Antragsteller sein Begehren nach AdV des negativen Feststellungsbescheids weiter. Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass er sich ohne Gewinnerzielungsabsicht an der D-KG beteiligt habe.

11 Insbesondere habe er den Entschluss, seine Anteile schenkweise auf seine Kinder zu übertragen, erst zu einem späteren Zeitpunkt gefasst. Dies ergebe sich u.a. daraus, dass die Beteiligung erst vier Jahre nach Erwerb übertragen worden sei. Mit der Zuwendung der Beteiligung an die Kinder habe ein Beitrag für deren Ausbildung geleistet werden sollen. Zudem müsse berücksichtigt werden, dass er, der Antragsteller, im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs von einem zukünftigen Erfolg der Beteiligung überzeugt gewesen sei. Aus rechtlichen Gesichtspunkten sei die Übertragung von Beteiligungen auf Dritte (z.B. Kinder) nicht geeignet, eine Gewinnerzielungsabsicht beim Übertragenden zu widerlegen. Vielmehr müsse bei unentgeltlicher Übertragung von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden, wenn in einem zusammengefassten Prognosezeitraum (Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger) von einem Totalgewinn auszugehen sei. Aus seiner Mitwirkung an Überlegungen zu Schenkungen im Interesse der Kunden seines Arbeitgebers könnten keine Anhaltspunkte für seine persönliche Gewinnerzielungsabsicht gewonnen werden.

12 Der Antragsteller beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Vollziehung des negativen Feststellungsbescheids 2004 vom 25. März 2011 auszusetzen.

13 Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

14 II. Die Beschwerde ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Anordnung der AdV bis einen Monat nach Ergehen einer Entscheidung über den vom Antragsteller eingelegten Einspruch gegen den negativen Feststellungsbescheid vom 25. März 2011.

15 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der

Beteiligten und der Aktenlage ergibt (BFH-Beschluss vom 21. Juli 1994 IX B 78/94, BFH/NV 1995, 116). Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16. März 2012 IV B 155/11, BFH/NV 2012, 950, unter II.1., m.w.N.).

16 2. Bei der gebotenen summarischen Betrachtung hat der Senat ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht.

17 a) In rechtlicher Hinsicht ist zweifelhaft, ob einem Gesellschafter einer Personengesellschaft die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht fehlt, wenn er plant, die Beteiligung nach Erzielung eines erwarteten Anteils am Verlust und vor der Erzielung erwarteter Gewinnanteile an Angehörige zu verschenken, und ob bei Bejahung dieser Frage die Übernahme von zum Erwerb der Beteiligung aufgenommenen Darlehen durch den Beschenkten zu einem Gewinn des Übertragenden führt, der im Rahmen der für ihn anzustellenden Totalgewinnprognose zu berücksichtigen wäre.

18 aa) Der Gesellschafter einer Personengesellschaft ist nur dann i.S. von § 179 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an den aus der Personengesellschaft bezogenen Einkünften beteiligt und deshalb in die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der Personengesellschaft einzubeziehen, wenn er selbst beabsichtigt, aus der Beteiligung Gewinne zu erzielen. Denn eine Gewinnerzielungsabsicht muss nach ständiger Rechtsprechung sowohl auf der Ebene der Personengesellschaft als auch auf der Ebene des Gesellschafters bestehen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 23. April 1999 IV B 149/98, BFH/NV 1999, 1336, unter 2.a, m.w.N., und vom 24. Januar 2001 VIII B 59/00, BFH/NV 2001, 895; BFH-Urteil vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, unter II.B.2.b cc).

19 Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn der Gesellschafter für die Dauer seiner Beteiligung und unter Einschluss eines Gewinns im Zusammenhang mit der Beendigung der Beteiligung einen Totalgewinn erstrebt. Grundsätzlich kann die Gewinnerzielungsabsicht nur die Erzielung eines Totalgewinns in eigener Person betreffen. Allerdings hat der Senat es im Fall eines sog. Generationenbetriebs für möglich gehalten, die Totalgewinnprognose auch auf einen Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen zu erstrecken (BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 46/99, BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674). Grundlage für eine solche Betrachtung kann sein, dass der unentgeltliche Erwerber eines Betriebs nach § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen hat. Dieser Vorschrift liegt eine streng objekt- und einkunftsquellenbezogene Konzeption zugrunde (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.6.a cc). Diese könnte Anlass dafür sein, entgegen der Auffassung des FG den maßgeblichen Zeitraum für die Totalgewinnprognose nicht auf die Zeit bis zur unentgeltlichen Übertragung zu beschränken. Die Frage ist bisher nicht abschließend geklärt.

20 bb) Selbst wenn der Prognosezeitraum im Streitfall auf die Zeit bis zur Übertragung auf die Kinder zu begrenzen wäre, ist denkbar, dass der Antragsteller bis zu diesem Zeitpunkt überhaupt keinen Totalverlust aus seiner Beteiligung erzielt hätte. Es ist in Betracht zu ziehen, dass die Übertragung des Anteils auf die Kinder zu einer Gewinnrealisierung geführt hat, deren Höhe nach Aktenlage nicht ermittelt werden kann.

21 Bei der bisherigen Betrachtung der Rechtslage ist unberücksichtigt geblieben, dass zugleich mit der Schenkung der Gesellschaftsanteile auch Schulden übernommen worden sind. Diese waren Sonderbetriebsvermögen des Antragstellers und wurden zu Sonderbetriebsvermögen der Kinder. Betrachtet man als Gegenstand der Übertragung eines Mitunternehmeranteils den Anteil am Gesamthandsvermögen zuzüglich des mitübertragenen Sonderbetriebsvermögens und berücksichtigt man, dass das Kapitalkonto des Antragstellers in der Gesamthand durch Verlustanteile bei überschlägiger Berechnung nahezu aufgezehrt war, hätten die Kinder insgesamt negatives Betriebsvermögen übernommen. Ein solcher Vorgang könnte vergleichbar mit der Übertragung eines Gesellschaftsanteils mit negativem Kapitalkonto sein, die zur Entstehung eines Gewinns in Höhe des negativen Kapitalkontos führen kann (vgl. etwa BFH-Urteil vom 11. Mai 1995 IV R 44/93, BFHE 177, 466; Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1374; Schmidt/Kulosa, EStG, 32. Aufl., § 6 Rz 655). Würde man die Schuldübernahme nicht als Bestandteil der Übertragung des Mitunternehmeranteils behandeln, wäre sie als Gegenleistung für die Übertragung des Gesellschaftsanteils zu beurteilen und könnte insoweit zur Erzielung eines Gewinns aus der Anteilsübertragung führen.

22 Inwieweit und ggf. in welcher Höhe durch die Übernahme von Schulden durch die Kinder Gewinne hätten erzielt werden können, die in die Berechnung des vom Antragsteller erwarteten Totalgewinns einzubeziehen wären, kann anhand der getroffenen Feststellungen und der vom FG beigezogenen Akten nicht entschieden werden. Dies wird im Hauptsacheverfahren zu klären sein.

23 b) In tatsächlicher Hinsicht ist zweifelhaft, ob der Antragsteller seinen Anteil an der D-KG entsprechend ursprünglicher Planung vollständig auf seine Kinder übertragen hat und deshalb davon auszugehen ist, dass im Rahmen der Totalgewinnprognose keine späteren Gewinnanteile mehr zu berücksichtigen sind.

24 Das FG hat seine Entscheidung darauf gestützt, dass der Antragsteller von Anfang an geplant habe, die Beteiligung vollständig auf seine Kinder zu übertragen. Dies folgert das FG aus der seines Erachtens im Jahr 2008 tatsächlich erfolgten Übertragung des gesamten Anteils an der D-KG auf die drei Kinder des Antragstellers. Hierzu verweist das FG auf die "unwidersprochene Darstellung im Fahndungsbericht". Den vom FG beigezogenen Akten lässt sich eine solche Übertragung jedoch nicht entnehmen. In den Ermittlungsakten findet sich nur der Entwurf für einen "Schuldbefreienden Übernahmevertrag" (Kopien Bl. 139, 154 und 169 der Ermittlungsakten). Danach hatte der Antragsteller mit seinen drei Kindern einen "Schenkungs- und Abtretungsvertrag hinsichtlich eines Kommanditanteils an der Investor KG in Höhe von € 70.000,00" schließen wollen. Da der Anteil des Antragstellers nominal 200.000 € betrug, worauf in dem Vertragsentwurf auch hingewiesen wird, muss in Betracht gezogen werden, dass tatsächlich nur ein Teil des Kommanditanteils auf die Kinder übertragen worden ist.

25 Es ist mithin zweifelhaft, ob im Rahmen der Totalgewinnprognose die vollständige Übertragung der Anteile berücksichtigt werden darf. Sollte nur von einer teilweisen Übertragung auszugehen sein, würde dies einerseits bedeuten, dass künftige Gewinnanteile in die Berechnung des Totalgewinns einzubeziehen wären. Andererseits würde auch ein ggf. im Zusammenhang mit der Übertragung entstehender Gewinn vom Umfang der übertragenen Anteile abhängen.

26 3. Der Senat setzt danach antragsgemäß die Vollziehung des angefochtenen negativen Feststellungsbescheids bis einen Monat nach Ergehen einer Entscheidung über den anhängigen Einspruch aus. Eine Sicherheitsleistung kommt bei der Aussetzung eines Grundlagenbescheids nicht in Betracht. Darüber wird bei der Aussetzung von Folgebescheiden zu befinden sein (§ 69 Abs. 2 Satz 6 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de