Urteil vom 30. Oktober 2014, IV R 34/11

Verluste einer gewerblich geprägten Vorratsgesellschaft

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 20. Juni 2011, Az: 6 K 6203/08

Leitsätze

Es ist zu vermuten, dass die von einer gewerblich geprägten Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern angestrebte, aber bis zur Liquidation der Gesellschaft niemals aufgenommene wirtschaftliche Tätigkeit auf Erzielung eines Gewinns ausgerichtet war, wenn keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Tätigkeit verlustgeneigt hätte sein können oder dass die gewerbliche Prägung später hätte entfallen sollen. Die durch die Gründung und Verwaltung der Gesellschaft veranlassten Ausgaben sind dann als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesondert und einheitlich festzustellen.

Tatbestand

I.

1 Die zwischenzeitlich verstorbenen A und B verfügten über berufliche Erfahrung in der Immobilienbranche. Sie erwarben im Jahr 2002 von einem Anbieter von Vorratsgesellschaften die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) zu 1., eine GmbH. Die Klägerin zu 1. wurde dann umfirmiert.

2 Am ... Mai 2003 wurde die X-KG in das Handelsregister eingetragen. Kommanditisten mit einer Einlage von je 750 € waren A und B. Die Klägerin zu 1. war allein zur Geschäftsführung befugte Komplementärin der X-KG. Gegenstand der X-KG war nach dem Gesellschaftsvertrag der Erwerb von Wohn- und Geschäftshäusern und sonstigen Renditegrundstücken, die Verwaltung und Vermietung eigener Wohn- und Geschäftshäuser sowie sonstigen Grundbesitzes zum Zwecke der Fruchtziehung.

3 Die X-KG erklärte in den Streitjahren Einkünfte in Höhe von

2002	- 1.714,00 €,
2003	- 800,20 €,
2004	- 564,85 €,
2005	- 416,65 €,
2006	- 488,01 €,
2007	- 721,46 €.

4 In den Jahren 2002 bis 2007 war die X-KG nicht wirtschaftlich aktiv geworden. Die mit den Feststellungserklärungen geltend gemachten Aufwendungen setzten sich aus Kosten für Rechts- und Steuerberatung, für Abschluss und Prüfung, für den Geldverkehr und aus Beiträgen zusammen. Am ... Juni 2007 wurde die Löschung der X-KG in das Handelsregister eingetragen.

5 Im Jahr 2002 erwarben A und B insgesamt 24 weitere Gesellschaften und gaben ihr einen vergleichbaren Unternehmensgegenstand wie der X-KG. Auch diese Gesellschaften wurden nicht wirtschaftlich aktiv, erzielten Verluste und wurden im Jahr 2007 im Handelsregister gelöscht.

6 Ab dem Jahr 2006 gründeten A und B etwa 75 weitere Gesellschaften mit einem der X-KG vergleichbaren Unternehmensgegenstand. Hierbei handelten sie zum Teil unter Zwischenschaltung weiterer Gesellschaften, zum Teil auch gemeinsam mit weiteren Beteiligten. Im November 2007 waren 21 dieser Gesellschaften wirtschaftlich aktiv geworden. Sie erzielten Umsätze in einem sechsstelligen, zum Teil auch in einem mittleren siebenstelligen Bereich.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte die Vornahme einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die X-KG mit Bescheiden vom 12. Juli 2007 betreffend die Jahre 2002 bis 2006 und vom 6. Mai 2008 für das Jahr 2007 ab. Es fehle an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht. Die hiergegen gerichteten Einsprüche blieben erfolglos.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der durch die Klägerin zu 1. sowie A und B erhobenen Klage mit Urteil vom 21. Juni 2011 statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 39 veröffentlicht. Das FA wurde hierbei unter Aufhebung der ablehnenden Bescheide verpflichtet, die erklärten Verluste antragsgemäß festzustellen und auf die Feststellungsbeteiligten zu verteilen.

9 Das Urteil wurde der Klägerin zu 1. sowie A und B jeweils am 5. Juli 2011 zugestellt. A verstarb danach und wurde von den Klägern zu 2. bis 6. beerbt. Der im Laufe des Revisionsverfahrens ebenfalls verstorbene B wurde von den Klägern zu 7. bis 9. beerbt. Alle Kläger haben die Aufnahme des Rechtsstreits beantragt.

10 Das FA macht in seiner Revision eine Verletzung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend. Die begehrten Verluste seien steuerirrelevant und könnten deshalb nicht in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert und entsprechend festgestellt werden. Das FG habe zu früh eine Gewinnerzielungsabsicht geprüft. Richtigerweise müsse zunächst festgestellt werden, welche Art von Einkünften mit den fraglichen Tätigkeiten erzielt werde, bevor die Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG geprüft werden könne. Die Einkünfteerzielungsabsicht sei nicht bereits im Hinblick auf die gewerbliche Prägung, sondern schon bezogen auf die zunächst erfüllte Einkunftsart zu prüfen.

11 Der Gegenstand der X-KG lasse nicht auf die Absicht zur Erzielung gewerblicher Einkünfte schließen. Eine nur abstrakte Vorstellung einer beabsichtigten Einkünfteerzielung liege immer dann vor, wenn keine Tätigkeit begonnen worden sei. Die innere Absicht alleine könne nicht genügen, es müsse jedenfalls eine "betätigte Absicht" vorliegen.

12 Bei der Prüfung der Totalgewinnprognose habe das FG über den zu entscheidenden Einzelfall hinaus Erkenntnisse über andere Projektgesellschaften mit personenidentischer Gesellschafterstruktur verwertet. Es sei keine Abgrenzung zwischen der Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter vorgenommen worden.

13 Der bloße Betätigungswille reiche nicht aus. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe für die steuerliche Abzugsfähigkeit bei vorbereitenden Maßnahmen einer unternehmerischen Tätigkeit einer Personengesellschaft eine klar erkennbare Beziehung zwischen den Aufwendungen und einer bestimmten Einkunftsart verlangt. In der Vorbereitungsphase könnten nur solche Aufwendungen Betriebsausgaben darstellen, die im Zeitpunkt der Aufwendungen auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet seien.

14 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 21. Juni 2011 6 K 6203/08 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

16 Alle Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

17 1. Der Senat kann in der Sache entscheiden. Das nach dem Tod der Kläger A und B gemäß § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO), § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung zunächst unterbrochene Verfahren wird auf Antrag der Klägerin zu 1., der Kläger zu 2. bis 6. als Rechtsnachfolger des A sowie der Kläger zu 7. bis 9 als

Rechtsnachfolger des B wieder aufgenommen und fortgeführt. Die Kläger als die Gesellschafter der vollbeendeten X-KG bzw. deren Rechtsnachfolger sind im Übrigen auch klagebefugt.

18 2. Die Revision ist nicht begründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das angefochtene Urteil verletzt kein Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).

19 Die Voraussetzungen für die beantragte gesonderte und einheitliche Feststellung von gewerblichen Einkünften liegen vor, sodass das FA zum Erlass entsprechender Verwaltungsakte verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 1992 IV R 6/91, BFH/NV 1994, 240).

20 a) Das FA hat zu Recht die Einkünfteerzielungsabsicht auf der Grundlage gewerblicher Einkünfte geprüft.

21 aa) Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne der Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft).

22 Die X-KG war nach den Feststellungen des FG eine solche gewerblich geprägte Personengesellschaft; Komplementärin und zur Geschäftsführerin bei der X-KG befugt war die Klägerin zu 1., eine GmbH.

23 bb) Nach Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 25. September 2008 IV R 80/05, BFHE 223, 86, BStBl II 2009, 266, unter II.2.d bb (1)) muss für die Zeit des Bestehens der gewerblichen Prägung die Absicht vorhanden sein, einen gewerblichen Totalgewinn zu erzielen. Es bedarf jedoch keiner "einkünftebezogenen Vorqualifikation" unter dem Blickwinkel der Einkünfte, die sich aus einer Einkunftsart ergeben, die fiktiv, also ohne die Umqualifizierung durch die gewerbliche Prägung, anzunehmen wäre.

24 Entgegen der Ansicht des FA hat das FG deshalb zutreffend keine Untersuchung der Einkünfteerzielungsabsicht der X-KG auf Grundlage einer anderen Einkunftsart als der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgenommen.

25 b) Für den Streitzeitraum hat das FG im Ergebnis zutreffend eine Gewinnerzielungsabsicht der X-KG und damit sinngemäß auch ihrer Gesellschafter bejaht.

26 aa) Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer einen Totalgewinn zu erzielen. Angestrebt werden muss ein positives Ergebnis zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung auf Grund einer Betätigung, die über eine größere Zahl von Jahren gesehen auf die Erzielung positiver Ergebnisse angelegt ist. Als eine innere Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen (ständige Rechtsprechung des BFH, grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c der Gründe).

27 In objektiver Hinsicht ist eine Prognose darüber anzustellen, ob der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf Dauer geeignet ist, einen Gewinn zu erwirtschaften. Aus einer objektiv negativen Prognose kann nicht ohne weiteres darauf geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige auch subjektiv die Erzielung eines Totalgewinns nicht beabsichtigte. Ein solcher --vom Steuerpflichtigen widerlegbarer-- Schluss ist nur dann gerechtfertigt, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen. Bei anderen Tätigkeiten müssen zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden (BFH-Urteile vom 19. März 2009 IV R 40/06, BFH/NV 2009, 1115; vom 20. September 2012 IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408).

28 Wird eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die nicht typischerweise in der Nähe eines Hobbybereichs anzusiedeln ist, so können im Falle einer längeren Verlustperiode die Reaktionen des Steuerpflichtigen auf die Verluste die Bedeutung wichtiger äußerer Beweisanzeichen erlangen. Das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, spricht für sich genommen schon dafür, dass langjährige, stetig ansteigende Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden (vgl. BFH-Urteile vom 26. Februar 2004 IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455; vom 23. Mai 2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874).

29 bb) Bei einer unternehmerischen Tätigkeit, die sich in der --betriebsspezifisch festzulegenden-- Anlaufphase befindet, spricht der Beweis des ersten Anscheins für das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht. Nur wenn

eindeutig feststeht, dass der Betrieb, so wie der Steuerpflichtige ihn betrieben hat, von vornherein keine nachhaltigen Gewinne abwerfen konnte, sind auch Verluste in der Anlaufphase eines neu gegründeten Gewerbebetriebs als Indiz für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu werten, selbst wenn der Steuerpflichtige den Betrieb aufgrund der Verluste einstellt (BFH-Urteile vom 25. Juni 1996 VIII R 28/94, BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202, unter II.3.a der Gründe; vom 24. Februar 1999 X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081; in BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874).

30 Unter dem Gesichtspunkt der vergeblichen oder vorweggenommenen Betriebsausgaben sind Aufwendungen aus der Anlaufzeit eines Gewerbebetriebs auch dann gewinnmindernd zu berücksichtigen, wenn es später entgegen den Planungen des Steuerpflichtigen nicht zur Erzielung von Einnahmen kommt. Voraussetzung ist hier jedoch, dass mit den Aufwendungen nicht nur irgendeine noch unsichere Einkommensquelle angestrebt wird, sondern eine klar erkennbare Beziehung zwischen den Aufwendungen und einer bestimmten Einkunftsart besteht (BFH-Urteile vom 21. September 1995 IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461; vom 20. April 2004 VIII R 4/02, BFHE 205, 292, BStBl II 2004, 597; BFH-Beschlüsse vom 17. Mai 1982 IV B 66/79, juris; vom 5. März 2013 X B 98/11, BFH/NV 2013, 924). Diese Grundsätze sind auch bei Aufwendungen einer Personengesellschaft für ein von ihr zu eröffnendes Unternehmen anzuwenden (BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 461).

31 cc) Bei den von einer Personengesellschaft erzielten Einkünften ist die Gewinnerzielungsabsicht in zweifacher Hinsicht zu prüfen. So muss einerseits auf Ebene der Gesellschaft die Absicht zur Vermehrung des Betriebsvermögens bestehen. Andererseits sind nur für die Gesellschafter Einkünfte festzustellen, die auch persönlich die Absicht haben, aus ihrer Beteiligung einen Gewinn zu erzielen (BFH-Beschlüsse vom 23. April 1999 IV B 149/98, BFH/NV 1999, 1336, m.w.N.; vom 24. Januar 2001 VIII B 59/00, BFH/NV 2001, 895).

32 dd) Die Feststellung, ob ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat oder nicht, liegt im Wesentlichen auf dem Gebiet der Tatsachenwürdigung. Sie obliegt daher dem FG (BFH-Beschluss vom 28. Mai 2009 VIII B 76/08, juris; BFH-Urteile vom 27. Januar 2000 IV R 33/99, BFHE 191, 119, BStBl II 2000, 227; in BFH/NV 2013, 408). Der BFH ist als Revisionsgericht an die tatrichterlichen Feststellungen gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Die aus diesen Tatsachen gezogenen Schlussfolgerungen sind auf der Grundlage der Denkgesetze und von Erfahrungssätzen zu überprüfen (BFH-Urteil in BFHE 191, 119, BStBl II 2000, 227).

33 ee) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, dass die X-KG --und damit sinngemäß auch ihre Gesellschafter-- mit Gewinnerzielungsabsicht tätig geworden sei, revisionsrechtlich jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden.

34 Dabei kann dahingestellt bleiben, ob die Vorbefassung von A und B mit Immobiliengeschäften ohne die Feststellung irgendwelcher objektbezogener Aktivitäten im Rahmen der X-KG auch den Schluss trägt, dass auch im Rahmen dieser "Vorratsgesellschaft" Immobiliengeschäfte abgewickelt werden sollten. Gleichfalls kann offen bleiben, ob der Beweis des ersten Anscheins selbst dann für eine Gewinnerzielungsabsicht spricht, wenn im Rahmen der "Anlaufphase" einer anschließend liquidierten Gesellschaft über bloße Verwaltungsaktivitäten hinaus keine konkreten Vorbereitungshandlungen oder gar Geschäftsvorfälle festzustellen sind, die sich auf den im Gesellschaftsvertrag bestimmten Unternehmensgegenstand beziehen.

35 Denn nach Auffassung des erkennenden Senats begründet eine "Vorratsgesellschaft" in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG als gewerblich geprägte Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG die --vom FA widerlegbare-- Vermutung, dass die von dieser Gesellschaft und ihren Gesellschaftern angestrebte Tätigkeit auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist, solange sich aus dem Gesellschaftszweck und/oder anderen Umständen keine Anhaltspunkte für eine verlustgeneigte Tätigkeit ergeben und solange die gewerbliche Prägung dieser KG nicht in Folge einer Umstrukturierung der Geschäftsführung der KG entfällt. Denn der "Erwerb" bzw. die Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG schließt es grundsätzlich aus, dass hierfür nicht betriebliche Gründe oder in der privaten Sphäre der Gesellschafter liegende Motive ausschlaggebend gewesen sein könnten.

36 Im Streitfall hat das FG indes keine gegen die Vermutung sprechenden Gesichtspunkte festgestellt, zumal das FA solche auch nicht vorgetragen hat. Deshalb wird im Streitfall die Würdigung des FG durch den Umstand getragen, dass die X-KG als GmbH & Co. KG gewerblich geprägt gewesen ist.

37 c) Die Beteiligten haben gegen die Höhe der durch das FG --erklärungsgemäß-- festgestellten Einkünfte der X-KG in den Streitjahren keine Einwendungen erhoben. Es ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Feststellungen unzutreffend sein könnten. Es wird von einer weiteren Begründung insoweit abgesehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de