Beschluss vom 18. April 2018, I R 2/16

Keine Einkünfteerzielungsabsicht bei von vornherein geplanter Übertragung der Einkunftsquelle auf Rechtsnachfolger

ECLI:DE:BFH:2018:B.180418.IR2.16.0

BFH I. Senat

AStG § 15 Abs 1 S 1, AStG § 15 Abs 2, EStG § 20, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , AStG § 7, AStG §§ 7ff

vorgehend FG Bremen, 10. November 2015, Az: 1 K 91/13 (5)

Leitsätze

1. Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung hat sich die Überschussprognose auch bei unentgeltlicher Übertragung einer Einkunftsquelle (hier: Kapitalanlage) regelmäßig an der Nutzung des Vermögensgegenstandes durch den Steuerpflichtigen zu orientieren . Nur ausnahmsweise kann auch die Nutzung durch einen (unentgeltlichen) Rechtsnachfolger berücksichtigt werden .

2. Eine solche Ausnahmekonstellation liegt nicht vor, wenn bereits bei Eingehung des Investments geplant ist, die Einkunftsquelle vor dem Eintreten positiver Einkünfte unentgeltlich auf einen im niedrig besteuerten Ausland ansässigen Rechtsnachfolger zu übertragen .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 11. November 2015 1 K 91/13 (5) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) errichtete mit Gründungsurkunde vom ... Dezember 2006 eine Stiftung (S) in ... Er stellte S mit Vertrag vom ... Dezember 2006 ein Darlehen in Höhe von A € zu einem Zinssatz von 6,65 % zur Verfügung. S beteiligte sich daraufhin mit einer Kommanditeinlage von A € an der ebenfalls im Jahr 2006 gegründeten X-GmbH & Co. KG (KG). Die beiden weiteren Kommanditisten, N und K, waren jeweils mit einer Kommanditeinlage von 10 € beteiligt. Komplementärin wurde die X-GmbH ohne Kapitalanteil. Gemäß § 2 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrages ist N geschäftsführende Kommanditistin; die KG war ausschließlich vermögensverwaltend tätig und nicht gewerblich geprägt.

2 Am ... Dezember 2006 erwarb die KG von der M-Bank (M) emittierte Schuldverschreibungen mit einem Nennbetrag von ... €. Die Laufzeit betrug zehn Jahre, die Rückzahlung war am ... Dezember 2016 fällig. Es wurde ein Zinssatz von 3,33 % vereinbart. Die Zinsen waren jährlich nachschüssig fällig. Ferner wurden ein fixer Bonuszins von 2,1176354 % sowie ein variabler Bonuszins vereinbart, jeweils mit Fälligkeit zum Laufzeitende. Zur Finanzierung des Erwerbs der Wertpapiere nahm die KG bei der M ein Darlehen mit einem anfänglichen Darlehensbetrag von ... € auf. Der Zinssatz betrug 3,1337334 %. Die Zinsen waren jährlich vorschüssig zu zahlen. Ferner wurden ein Disagio von 5 % sowie eine Zinsvorauszahlung in Höhe von A € im Erstjahr 2006 vereinbart.

3 Mit Vertrag vom ... Dezember 2007 erwarb die KG von der L-Bank (L) emittierte Schuldverschreibungen mit einem Nennbetrag von ... € mit einem Zinssatz von 4 %. Mit Ausnahme des ersten Jahres der Laufzeit sind die Zinsen jährlich vorschüssig jeweils am 21. Dezember zu zahlen. Die Rückzahlung hatte am 21. Dezember 2016 zu erfolgen. Zu diesem Zeitpunkt war ein einmaliger Betrag in Höhe von ... € zu leisten. Ferner wurde ein variabler Bonuszins

vereinbart, der dann fällig war. Zur Finanzierung des Erwerbs der Wertpapiere nahm die KG bei der L ein Darlehen mit einem anfänglichen Darlehensbetrag von ... € auf. Es wurde ein Zinssatz von 3,8 % vereinbart. Die Zinsen waren jährlich vorschüssig zu zahlen. Ferner wurden ein Disagio in Höhe von 5 % sowie eine Zinsvorauszahlung in Höhe von ... € im Erstjahr 2007 vereinbart.

4 Am ... November 2008 wurde die C Ltd. (C) errichtet. S ist alleinige Gesellschafterin der C und übertrug mit "Einbringungsvertrag im Rahmen einer verdeckten Einlage" vom ... Dezember 2008 ihre Kommanditbeteiligung an der KG unentgeltlich mit Wirkung zum 31. Dezember 2008, 24:00 Uhr, auf C.

5 Die KG gab in ihren Feststellungserklärungen für die Streitjahre negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ... € (2006) und ... € (2007) an. Sie wurden in den entsprechenden Feststellungsbescheiden nicht berücksichtigt.

6 In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Kläger jeweils ein negatives Einkommen aus der S in der genannten Höhe gemäß § 15 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) in der in den Streitjahren geltenden Fassung (AStG) i.V.m. R 2 Abs. 1 Nr. 12 der Einkommensteuer-Richtlinien geltend. In den Einkommensteuerbescheiden vom 11. April 2008 (2006) und vom 13. November 2009 (2007) wurde unter Verweis auf die die KG betreffenden Feststellungsverfahren kein negatives Einkommen aus der S angesetzt.

7 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens legte der Kläger Berechnungen für die jeweils erworbenen Schuldverschreibungen vor. Danach wurde bezogen auf die 2006 vorgenommene Investition für 2006 ein negatives Ergebnis in Höhe von ... €, für 2007 bis 2015 ebenfalls negative Ergebnisse, für 2016 ein positives Ergebnis in Höhe von ... € und für 2017 wiederum ein negatives Ergebnis, in der Summe ein Ergebnis von + ... € erwartet. Für die 2007 vorgenommene Investition wurde für 2007 ein negatives Ergebnis in Höhe von ... €, für 2008 bis 2015 jeweils ein Ergebnis von 0 € und für 2016 ein positives Ergebnis in Höhe von ... €, in der Summe + ... € erwartet. Außerdem erklärte der Kläger, es sei bereits im Jahr 2006 die Möglichkeit erwogen worden, die S als Gesellschafterin durch eine Gesellschaft mit Sitz in einem niedrig besteuerten Staat abzulösen. Ursprünglich sei die verdeckte Einlage für das Jahr 2012 beabsichtigt gewesen. Auf Grund der Einführung der Abgeltungsteuer sei die verdeckte Einlage dann aber tatsächlich im Jahr 2008 getätigt worden.

8 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Nachdem während des Klageverfahrens die Einkommensteuerbescheide am 5. November 2015 wegen in diesem Verfahren nicht streitbefangener Punkte geändert wurden, wies das Finanzgericht (FG) Bremen die Klage mit Urteil vom 11. November 2015 1 K 91/13 (5) ab; der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) habe es zu Recht abgelehnt, dem Kläger für die Streitjahre ein negatives Einkommen der S nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG zuzurechnen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 182 veröffentlicht.

9 Mit der Revision beantragt der Kläger sinngemäß, das Urteil des FG Bremen vom 11. November 2015 1 K 91/13 (5) aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 5. November 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Oktober 2013 dergestalt zu ändern, dass ihm das negative Einkommen der S im Jahr 2006 in Höhe von ... € und im Jahr 2007 in Höhe von ... € gemäß § 15 Abs. 1 AStG zugerechnet wird.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Die hierbei vorgetragenen Einwände des Klägers erachtet der Senat aus den nachfolgend dargelegten Gründen (s. zu III.) nicht für durchgreifend.

III.

12 Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass dem Kläger für die Streitjahre kein negatives Einkommen der S nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG zuzurechnen war.

13 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG wird für Zwecke der Einkommen-steuer das Einkommen einer Familienstiftung i.S. des § 15 Abs. 2 AStG, die sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung im Ausland hat, dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zugerechnet. Es steht insoweit nicht in Zweifel, dass es sich bei der S um eine ausländische Familienstiftung i.S. von § 15 Abs. 2 AStG handelt. S hat Sitz und Geschäftsleitung in ...; Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei ihr um eine sog. kontrollierte Stiftung handeln könnte, hat das FG nicht festgestellt (vgl. dazu Senatsurteil vom 22. Dezember 2010 I R 84/09, BFHE 232, 352, BStBl II 2014, 361). Auch das FA macht dies nicht geltend.

14 2. Die Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG setzt voraus, dass die Familienstiftung ein entsprechendes Einkommen im steuerrechtlichen Sinn erzielt (vgl. Senatsurteile vom 5. November 1992 I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl II 1993, 388; in BFHE 232, 352, BStBl II 2014, 361; Senatsbeschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Vorschrift regelt nur die Zurechnung des Einkommens, nicht aber die --vorgelagerte-- Frage der Erzielung von Einkünften (vgl. Senatsurteile vom 2. Februar 1994 I R 66/92, BFHE 173, 404, BStBl II 1994, 727, und in BFHE 232, 352, BStBl II 2014, 361). Unter Einkommen i.S. des § 15 Abs. 1 AStG ist dabei dasjenige Einkommen zu verstehen, das sich bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung ergeben würde. Dies entspricht der Überlegung, dass das Einkommen der Familienstiftung dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter oder Bezugsberechtigten zuzurechnen ist und dieser sodann nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht besteuert wird. Demgemäß besteht das Einkommen i.S. von § 15 Abs. 1 AStG aus den Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) und den in § 2 Abs. 3 und 4 EStG genannten Abzugsbeträgen; eine Einkommenszurechnung gemäß § 15 Abs. 1 AStG kommt deshalb nur dann in Betracht, wenn die Familienstiftung Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 EStG erzielt (Senatsurteil in BFHE 170, 62, BStBl II 1993, 388).

15 3. Im Streitfall sind der S als Kommanditistin der nach den den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG rein vermögensverwaltend tätigen und nicht gewerblich geprägten KG die von dieser gehaltenen Kapitalanlagen sowie die daraus erzielten Kapitaleinkünfte nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung zuzurechnen (vgl. allgemein Dornheim, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2013, 306, 312; zur Bruchteilsbetrachtung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften vgl. etwa Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. April 2012 IV R 44/09, BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142). Deshalb müssen die Voraussetzungen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der S geprüft werden (vgl. Dornheim, DStZ 2013, 306, 311; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz 201 ff.).

16 4. Abzustellen ist hierbei mit dem FG darauf, welche Einkünfte diese erzielt hat (vgl. BFH-Urteil vom 29. März 2001 IV R 88/99, BFHE 195, 267, BStBl II 2002, 791). Es steht insoweit zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass es sich bei den vorliegend zu beurteilenden Einkünften der S aus den erworbenen Schuldverschreibungen um solche aus Kapitalvermögen gehandelt hat. Aus § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung ergibt sich deshalb nichts anderes, weil die Norm auf die in ... ansässige S nicht anwendbar ist (Dornheim, DStZ 2013, 306, 312; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 15 AStG Rz 203).

17 5. Die Absicht zur Erzielung von Kapitaleinkünften setzt das Streben des Steuerpflichtigen voraus, durch die Vermögensnutzung ein positives Ergebnis, d.h. einen (Total-)Überschuss der (steuerpflichtigen) Kapitaleinnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Maßgebend ist dabei das Gesamtergebnis der voraussichtlichen Vermögensnutzung; nichtsteuerbare und steuerfreie Veräußerungsgewinne bleiben allerdings außer Betracht (vgl. z.B. 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 aa der Gründe, m.w.N.). Die Absicht zur Erzielung von Einnahmeüberschüssen ist eine innere Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann. Das Vorliegen oder Fehlen einer solchen Absicht ist daher aus nach außen erkennbaren --objektiven-- Umständen (Indizien und Beweisanzeichen) zu erschließen (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb der Gründe, m.w.N.). Maßgebend ist insoweit die unter Heranziehung aller objektiven Umstände zu treffende Prognose über erstens die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung, d.h. die mutmaßliche Zeitspanne des Haltens der (konkreten) Kapitalanlage, zweitens die in dieser Zeitspanne voraussichtlich erzielten steuerpflichtigen Erträge und drittens die in dieser Zeitspanne voraussichtlich anfallenden Erwerbsaufwendungen (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1999 VIII R 7/97, BFH/NV 2000, 564). Dabei ist die Einkünfteerzielungsabsicht für jede einzelne Kapitalanlage getrennt zu beurteilen (BFH-Urteil vom 14. Mai 2014 VIII R 37/12, BFH/NV 2014, 1883). Ist aufgrund einer solchen Prognose nicht zu erwarten, dass der Steuerpflichtige das Anlageobjekt längerfristig nutzen wird und auf die Dauer der Vermögensnutzung gesehen ein --wenn auch bescheidenes-- positives Gesamtergebnis erzielen kann, so ist die Überschusserzielungsabsicht zu verneinen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. September 1994 IX R 71/93, BFHE 175, 416, BStBl II 1995, 116).

18 6. Der Senat geht mit dem Kläger davon aus, dass S ihre Beteiligung an der KG ohne Erhalt einer Gegenleistung (unentgeltlich) in die C (verdeckt) eingelegt hat; auch war § 20 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) in den Streitjahren noch nicht anwendbar (zutreffend Podewils, DStZ 2014, 480, 486; a.A. Dornheim, DStZ 2013, 306, 313). Dementsprechend ist der Prognosezeitraum nicht schon deshalb zu begrenzen, weil sich S die Möglichkeit verschafft hätte, den Gegenstand der Einkünfteerzielung innerhalb einer bestimmten Frist entgeltlich zu übertragen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 31. März 1987 IX R 111/86, BFHE 150, 7, BStBl II 1987, 668; in BFHE 175, 416, BStBl II 1995, 116; vom 5. September 2000 IX R 33/97, BFHE 192, 559, BStBl II 2000, 676; vom 9. Juli 2002 IX R 47/99, BFHE 199, 417, BStBl II 2003, 580, und IX R 57/00, BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695; vom 31. Juli 2002 X R 48/99, BFHE 200, 504, BStBl II 2003, 282).

19 7. Der Senat teilt indessen die Auffassung des FG, dass sich nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung die Überschussprognose auch bei unentgeltlicher Übertragung einer Einkunftsquelle regelmäßig an der Nutzung des Vermögensgegenstandes durch den Steuerpflichtigen zu orientieren hat (ebenso Dornheim, DStZ 2013, 306, 314; kritisch Stöber, Finanz-Rundschau 2017, 801, 809 f.). Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer. Sie erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person und wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung sowie demjenigen der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Die personale Anknüpfung der Einkommensteuer garantiert die Verwirklichung des verfassungsrechtlich fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; demgemäß ist grundsätzlich die einzelne natürliche Person Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.1.).

20 8. Soweit die Rechtsprechung den Grundsatz der Individualbesteuerung durchbrochen und bei der Prognose ausnahmsweise auch die Nutzung durch einen (unentgeltlichen) Rechtsnachfolger berücksichtigt hat, handelt es sich um begrenzte Ausnahmefälle und kommt den entsprechenden Aussagen --entgegen der Einlassung des Klägers im Schriftsatz vom 20. März 2018-- deshalb keine allgemeine Bedeutung zu. Der Senat weicht auch nicht von der im Folgenden wiedergegebenen Rechtsprechung anderer BFH-Senate ab. Er stützt sich hierbei --entgegen der Interpretation des Klägers-- auch nicht auf den Rechtsgrundsatz, das Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht diene der Durchsetzung des Subjektsteuerprinzips. Vielmehr entscheidet der Senat lediglich über den Streitfall.

21 a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Prognose des Totalgewinns bei sog. Generationenbetrieben in der Land- und Forstwirtschaft auch auf den Rechtsnachfolger zu erstrecken, weil die Besonderheiten der entsprechenden Betriebe (etwa Umtriebszeiten) eine Ausdehnung der Totalgewinnperiode auf mehr als nur eine Generation gebieten (BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 46/99, BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674). Diese Rechtsprechung soll insbesondere den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Hofübergabeverträgen (sog. Generationenfolge) Rechnung tragen (vgl. in Einzelheiten BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465).

22 b) Soweit der BFH bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die mögliche Nutzung durch unentgeltliche Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen in die Überschussprognose miteinbezieht (BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726), hat er dies damit gerechtfertigt, dass der Prognosezeitraum bei Immobilien --allerdings nur dann, wenn sich nicht aus objektiven Umständen eine Befristung der Nutzung (z.B. wegen eines bereits im Streitjahr beabsichtigten späteren Verkaufs; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 175, 416, BStBl II 1995, 116) und damit ein kürzerer Zeitraum ergibt-- typisierend mit 30 Jahren zugrunde zu legen sei.

23 c) Soweit die unter Ehegatten übliche Vereinbarung von Hinterbliebenenversorgungen bei der Begründung von Rentenansprüchen eines Ehegatten (BFH-Urteil vom 16. September 2004 X R 29/02, BFHE 208, 129, BStBl II 2006, 234; ebenso für die gesetzlich vorgesehene Hinterbliebenenversorgung BFH-Urteil vom 28. August 2008 VI R 50/06, BFHE 223, 7, BStBl II 2009, 243) eine erweiterte Totalüberschussprognose gebietet, hat der BFH dies darauf gestützt, dass der gegenständliche Charakter der Einkunftsquelle bei den Einkünften aus einer Leibrente, die durch eine einmalige Zahlung erworben wurde, in gleicher Weise im Vordergrund stehe wie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder den Generationenbetrieben in der Land- und Forstwirtschaft.

24 d) Aus den vorgenannten Erwägungen der Rechtsprechung lässt sich indessen nicht folgern, dass bei unentgeltlicher Übertragung einer Einkunftsquelle der Zeitraum der Nutzung durch den Rechtsnachfolger bei der Prognose generell zu berücksichtigen (so aber Podewils, DStZ 2014, 480, 486; Valentin, Deutsches Steuerrecht 2001, 505 ff.) oder der Rechtsnachfolger jedenfalls dann in die Prognose miteinzubeziehen sei, wenn das

Einkommensteuerrecht eine Fortsetzung des Engagements des Steuerpflichtigen durch den Rechtsnachfolger in der Weise anerkenne, dass auf eine Gewinnrealisation bei der Rechtsnachfolge verzichtet werde (so Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rz 387). Dazu hat der Große Senat des BFH zutreffend --mit Blick auf § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 7 Abs. 1, § 11d der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung-- darauf hingewiesen, dass es sich insoweit um "atypische" Regelungen und Tatbestände des Einkommensteuerrechts handelt, in denen "ausnahmsweise" bereits in der Person des Rechtsvorgängers begründete Besteuerungsmerkmale und Rechtspositionen beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger fortwirken (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.6.b der Gründe, m.w.N.).

25 9. Im Streitfall ist hiernach die vom Kläger angestrebte personenübergreifende Prognose ausgeschlossen; die Übertragung der KG-Anteile von der S auf C ist mit keiner der vorgenannten Ausnahmekonstellationen vergleichbar. Die Wertpapiergeschäfte waren lediglich auf maximal zehn Jahre angelegt. Vor allem aber war nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG bereits bei Eingehung des jeweiligen Investments durch S geplant, die Einkunftsquelle vor dem Eintreten positiver Einkünfte unentgeltlich auf die im niedrig besteuerten Ausland ansässige C zu übertragen (vgl. zum Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht bei derartigen Konstellationen Urteile des FG Niedersachsen vom 9. November 2004 12 K 383/98, EFG 2005, 770, sowie des FG Düsseldorf vom 10. Oktober 2007 7 K 2177/04 F, EFG 2008, 377). Es ist ferner nicht erkennbar, dass sich aus einer im Streitfall einschlägigen Bestimmung des deutschen Steuerrechts die vom Kläger begehrte personenübergreifende Prognosebetrachtung ableiten ließe (ebenso V. Wendt, EFG 2016, 185); insbesondere hat das FG dazu zutreffend darauf hingewiesen, dass sich die Frage der Fortführung der Buchwerte im Sinne des deutschen Steuerrechts nicht stellt. Zum einen waren weder S noch C im Inland steuerpflichtig. Zum anderen hat auch keine unentgeltliche, steuerrechtlich privilegierte Rechtsnachfolge in die Rechtsstellung der S --einschließlich ihrer Steuersubjekteigenschaft-- stattgefunden (gl.A. Dornheim, DStZ 2013, 306, 314; zum Fall der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht bei verlustträchtigem Betrieb einer Steuerberaterkanzlei zur Ermöglichung der späteren Übertragung auf den noch in Ausbildung befindlichen Sohn vgl. auch BFH-Urteil vom 31. Mai 2001 IV R 81/99, BFHE 195, 382, BStBl II 2002, 276).

26 10. Nichts anderes folgt aus den Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG. Denn die Hinzurechnungsbesteuerung kann bezogen auf die Einkünfte der C auf der Ebene der im Inland nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen S nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Außerdem würde die Anwendung der genannten Normen im Verhältnis der C zum Kläger nichts daran ändern, dass S selbst Subjekt der Einkünfteerzielung und Einkommensermittlung nach § 15 AStG ist (Dornheim, DStZ 2013, 306, 314), auch wenn es nach Ansicht des Klägers "wirtschaftlich" um seine Besteuerung geht. Hieraus folgt des Weiteren: Selbst wenn bei der sog. Schattenveranlagung der S nach § 15 Abs. 1 AStG ab 2008 --dem Jahr der Übertragung der KG-Anteile-- S die Einkünfte der C zuzurechnen gewesen sein sollten, wäre insoweit der Prognosezeitraum für die Prüfung der Absicht der S, Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erzielen, nicht zu verlängern. Die Hinzurechnung dient insoweit lediglich der Kompensation der Abschirmwirkung einer ausländischen Zwischengesellschaft, sie kann aber nicht dazu führen, bei der unentgeltlichen Übertragung einer Einkunftsquelle auf eine ausländische Zwischengesellschaft den Prognosezeitraum auf den Zeitraum der Nutzung der Einkunftsquelle durch den Rechtsnachfolger auszudehnen.

27 11. Die für die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen zu treffenden Prognosen beruhen im Wesentlichen auf Schlussfolgerungen tatsächlicher Art, die zu den tatsächlichen Feststellungen i.S. von § 118 Abs. 2 FGO gehören (vgl. BFH-Urteil vom 9. Mai 2000 VIII R 77/97, BFHE 192, 445, BStBl II 2000, 660) und deshalb das Revisionsgericht grundsätzlich binden. Der BFH kann solche Tatsachenwürdigungen nur daraufhin überprüfen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen sind und mit den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang stehen. Ist das zu bejahen, so ist die Tatsachenwürdigung auch dann für den BFH bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 192, 445, BStBl II 2000, 660). So liegt der Streitfall.

28 a) Das FG hat das von ihm gefundene Ergebnis, wonach der Prognosezeitraum bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht der S längstens auf den Zeitraum bis zum Jahr 2012 zu erstrecken ist, auf die Feststellung gestützt, dass nach der von vornherein bestehenden Planung der Beteiligten die KG-Anteile spätestens in diesem Jahr auf eine Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland übertragen werden sollten. Dies hat das FG zunächst aus den Einlassungen des Klägers im Einspruchsverfahren (Schreiben vom 13. Juni 2013) gefolgert, in dem dieser ausgeführt hatte, ursprünglich sei die verdeckte Einlage für das Jahr 2012 geplant gewesen. Zusätzlich hat das FG auf die vom Kläger für die von der KG in den Jahren 2006 und 2007 erworbenen Schuldverschreibungen vorgelegten "Liquiditäts- und Ergebnisprognosen" abgestellt. Daraus ergibt sich jeweils die Absicht der Übertragung der KG-Anteile von S auf eine Kapitalgesellschaft vor dem Zeitraum der Erzielung eines positiven Ergebnisses auf der Ebene der KG.

29 b) Insbesondere enthält danach die für die im Jahr 2006 erworbene Schuldverschreibung vorgelegte "Berechnung für ... - Liquiditäts- und Ertragsprognose für die Jahre 2006 bis 2016" in Zeile 26 die Angabe "Ergebniszuweisung an S von KG (ab 2012 über zwischengeschaltetes Offshore-SPV)" und sind dort für die Jahre 2006 bis 2011 negative Beträge, für die Jahre 2012 bis 2015 "0" und erst für das Jahr 2016 ein positiver Betrag angegeben. Für die im Jahr 2007 erworbene Schuldverschreibung war bereits für 2009 die Übertragung geplant, denn es heißt in Zeile 22 der entsprechenden Liquiditäts- und Ertragsprognose "Steuerliches Ergebnis der KG (der S/ab 2009 dem Offshore-SPV zuweisen)" und wird auch dort für den Zeitraum 2007 bis 2015 insgesamt ein negatives Ergebnis und erst für 2016 ein positives Ergebnis ausgewiesen.

30 c) Der daraus vom FG gezogene Schluss, dass in der Person der S und bezogen auf die Zeit vom Erwerb der Schuldverschreibungen bis 2012 kein Totalüberschuss zu erwarten gewesen sei, ist nicht nur möglich, sondern zwingend; er bindet den Senat.

31 12. Einer Auseinandersetzung mit den von den Beteiligten aufgeworfenen Fragen, ob steuerfreie Einnahmen bei der Totalüberschussprognose zu berücksichtigen sind, ob der Ausschluss der Zurechnung eines negativen Einkommens nach § 15 Abs. 7 Satz 2 AStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 (vom 19. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74), der gemäß § 21 Abs. 18 Satz 2 AStG i.d.F. des JStG 2009 in allen noch offenen Fällen anzuwenden ist, wegen eines Verbotes gegen das Rückwirkungsverbot verfassungswidrig ist bzw. ob im Streitfall eine modellhafte Gestaltung i.S. von § 15b Abs. 2 EStG vorliegt, bedarf es nach den vorstehenden Erläuterungen nicht.

32 13. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de