
Datum: 27.05.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 8/08 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2010:0527.14K8.08E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
"..."	2
Entscheidungsgründe	3
Die Klage ist nicht begründet.	4
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist nicht entsprechend dem Antrag der Kläger zu ändern, denn er ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -).	5
Zutreffend hat der Beklagte keinen Veräußerungsverlust nach § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 berücksichtigt, weil jedenfalls eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht festgestellt werden kann.	6
1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch der Gewinn auch der Veräußerung an Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war.	7
Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt;	8

Veräußerungsverlust ist der Betrag, um den die genannten Kosten den Wert des Veräußerungspreises übersteigen (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 29. Aufl., § 17 Rz 131). Zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung gehören auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind. Dazu zählt auch eine Wertminderung des Rückzahlungsanspruchs aus einem der Gesellschaft gewährten Darlehen (ständige Rechtsprechung, Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 04.11.1997 VIII R 18/94, Bundessteuerblatt – BStBl - II 1999, 344, unter 2. a, m.w.N. und vom 13.07.1999 VIII R 31/98, BStBl 1999, 724, unter 2.).

§ 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung steht der Berücksichtigung eines Verlustes nicht entgegen. Danach ist ein Veräußerungsverlust allerdings nicht zu berücksichtigen, soweit er auf Anteile entfällt, die entgeltlich erworben worden sind und nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer wesentlichen Beteiligung des Steuerpflichtigen gehört haben. Die Fünfjahresfrist ist im Streitfall nicht gewahrt, da der Kläger die im Jahr 1997 erworbene Beteiligung bereits im Jahr 2000 veräußert hat. § 17 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG wird jedoch durch den Satz 2 der Regelung eingeschränkt für den Fall, dass die innerhalb der letzten 5 Jahre erworbenen Anteile zur Begründung einer Beteiligung geführt haben. Die Gesetzesformulierung "Erwerb zur Begründung einer Beteiligung" umfasst grundsätzlich nicht nur den Hinzuerwerb von Anteilen, durch den eine bis dahin geringere Beteiligung relevant wird, sondern auch die Fälle, in denen der Steuerpflichtige von vornherein eine qualifizierte Beteiligung erwirbt (vgl. BFH-Urteil vom 01.04.2009 IX R 31/08, JURIS Rn. 12 und 13). Verluste aus den Veräußerungen von Anteilen, die im Rahmen der Gründung zu einer wesentlichen Beteiligung geführt haben, sind demzufolge stets voll abziehbar (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 19. Auflage 2000, § 17 Rz. 200 Beispiel (1)). Danach wäre ein Veräußerungsverlust im Rahmen des § 17 EStG grundsätzlich zu berücksichtigen. Der Kläger hat als Gründungsgesellschafter im Jahr 1997 eine Beteiligung von 50 % erworben. Hierbei handelte es sich um eine wesentliche Beteiligung, da nach der bis zum 31.12.1998 geltenden Gesetzesfassung eine wesentliche Beteiligung vorlag, wenn es sich um eine Beteiligung von mehr als 25 % gehandelt hat.

9

2. Trotz der Weiterleitung der Stammkapitaleinlage und der Darlehen an den "X-Verein" hat der Senat keine grundsätzlichen Bedenken gegen die Annahme, dass es sich bei den Aufwendungen hierfür um Anschaffungskosten i.S. des § 17 EStG handeln könnte, weil die Erhaltung des Vereins Voraussetzung für die Geschäftstätigkeit der "X-GmbH" war.

10

3. Letztendlich kann die Frage der Anschaffungskosten dahingestellt bleiben, weil der Erfassung eines Veräußerungsverlustes jedenfalls entgegen steht, dass der Senat nicht von einer Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers überzeugt ist.

11

a) Kennzeichnend für alle Einkunftsarten ist, dass die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte dienen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751, 766 f., unter C.IV.3.c aa (1)). Fehlt es an einer endgültig gefassten Einkünfteerzielungsabsicht, so fallen die wirtschaftlichen Ergebnisse auch dann nicht unter eine Einkunftsart, wenn sie sich ihrer Art nach unter § 2 Abs. 1 EStG einordnen ließen (vgl. BFH-Urteile vom 06.03.2003 XI R 46/01, BStBl II 2003, 602, und vom 05.11.2002 IX R 18/02, BStBl II 2003, 914).

12

Nach dem Beschluss des Großen Senats in BStBl II 1984, 751, 766 ist die Gewinnerzielungsabsicht eine innere Tatsache, die - wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge - nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann.

13

Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder das Fehlen der Absicht zur Gewinnerzielung geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis liefern können.

Bezogen auf Einkünfte i.S. des § 17 EStG erfordert eine steuerbare Tätigkeit, dass der Veräußerer die Anteile in der Absicht erworben hat, positive Einkünfte aus Kapitalvermögen und/oder § 17 EStG zu erzielen (vgl. BFH-Urteil vom 29.06.1995 VIII R 68/93, BStBl II 1995, 722). Es ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 02.05.2001 VIII R 32/00, BStBl II 2001, 668 Rdnr. 10). 14

Erweist sich die Ertragserwartung des wesentlich Beteiligten sowohl im Hinblick auf die Ausschüttungen als auch auf eine Wertsteigerung der Beteiligung als unrichtig, kann hieraus nicht ohne weiteres auf eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht geschlossen werden. Dies ist vielmehr bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung oder der Auflösung der Gesellschaft nur unter den gleichen Voraussetzungen möglich, die für Gewerbetreibende maßgeblich sind (vgl. BFH, BStBl II 2001, 668). Das bedeutet, dass es konkreter Anhaltspunkte dafür bedarf, dass auf Grund der individuellen Verhältnisse der Kapitalgesellschaft und/oder ihrer Gesellschafter auch langfristig mit einem Überschuss einschließlich einer Wertsteigerung nicht zu rechnen ist oder dass rein persönliche Gesichtspunkte für die Beteiligung bestimmend waren (vgl. BFH, BStBl II 2001, 668 m.w.N.). 15

Im Bereich gewerblicher Einkünfte gilt – soweit es sich nicht um typische Hobbytätigkeiten handelt – ein Beweis des ersten Anscheins für eine Gewinnerzielungsabsicht (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.1996 VIII R 28/94, BStBl II 1997, 202). Das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht von Anfang an kann jedoch angenommen werden, wenn auf Grund der bekannten Entwicklung des Betriebes eindeutig feststeht, dass er so wie er vom Steuerpflichtigen betrieben wurde, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts darstellte (vgl. BFH-Urteil vom 27.05.2009 X R 62/06, JURIS, m.w.N.). 16

War der Betrieb von vornherein nicht in der Lage, nachhaltig einen Gewinn zu erzielen und stellte er deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts dar, so kann sich der Steuerpflichtige auch nicht auf eine betriebsspezifische Anlaufphase berufen, innerhalb derer die sogenannten Anlaufverluste steuerlich zu berücksichtigen wären (vgl. BFH-Urteil vom 23.05.2007 X R 33/04, BStBl II 2007, 874). 17

Die für die Anerkennung von Anlaufverlusten entscheidende Frage nach der Eignung eines objektiv verlustbringenden Unternehmens als Quelle der Einkünfteerzielung ist vor allem anhand der Gründe zu beurteilen, die den Steuerpflichtigen zur Aufnahme seiner unternehmerischen Tätigkeit bewogen haben. Beruht die Entscheidung zur Neugründung eines Gewerbebetriebs im Wesentlichen auf den persönlichen Interessen und Neigungen des Steuerpflichtigen, so sind die entstehenden Verluste nur dann für die Dauer einer betriebsspezifischen Anlaufphase steuerlich zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige zu Beginn seiner Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt hat, das ihn zu der Annahme veranlassen durfte, durch die gewerbliche Tätigkeit werde insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden können (vgl. BFH-Beschluss vom 27.03.2001 X B 60/00, BFH/NV 2001, 1381). Besteht ein solches Betriebskonzept hingegen nicht und war der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art, nach der Gestaltung der Betriebsführung und nach den gegebenen Ertragsaussichten von vornherein zur Erzielung eines Totalgewinns nicht in der Lage, so folgt daraus, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur 18

aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt hat (vgl. BFH-Urteile vom 27.01.2000 IV R 33/99, BStBl II 2000, 227, und vom 27.05.2009 X R 62/06, JURIS, m.w.N.).

b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze und unter Berücksichtigung aller den vorliegenden Fall kennzeichnenden Umstände ist eine Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers im Zusammenhang mit dem Erwerb der wesentlichen Beteiligung nicht erkennbar. Der Senat geht vielmehr nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon aus, dass die "X-GmbH" bei objektiver Beurteilung nicht als Einkunftsquelle geeignet war 19

aa) Der Kläger kann sich zunächst nicht darauf berufen, dass die Einkünfteerzielungsabsicht beim Betrieb einer Kapitalgesellschaft typisierend zu unterstellen sei. Dieser Annahme wird im Streitfall bereits dadurch die Grundlage entzogen, dass im Hinblick auf die Entwicklung der "X-GmbH" von vornherein die Erzielung positiver Gesamteinkünfte im Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb ausschied. 20

Für diese Schlussfolgerung ist das gesamte betriebswirtschaftliche Konzept der GmbH maßgeblich, das auf eine Übernahme der Verbindlichkeiten und eine Entschuldung des Vereins ausgerichtet war. Die beiden Kooperationsverträge vom "...".1997 und vom "...".1997, wobei ersterer nach § 8 (1) des 2. Kooperationsvertrages fortgelten sollte, hatten eine Übernahme des Spiel- und Geschäftsbetriebes des "X-Verein" und damit zugleich sämtlicher Verbindlichkeiten des zu diesem Zeitpunkt hoch überschuldeten Vereins zum Gegenstand. Die Überschuldung des Vereins resultierte aus den in den Jahren 1995 und 1996 erzielten Verlusten mit einem Verlustvortrag zum 30.06.1996 von "A" DM und einem Schuldenstand von "B" DM zum 21.03.1997 nach dem 2. Kooperationsvertrag. Auch wenn nach dem 2. Kooperationsvertrag keine Übernahme der Verbindlichkeiten des Vereins durch die GmbH mit rechtsbegründender Wirkung gegenüber dem Verein und Drittgläubigern verbunden sein sollte, hat die GmbH – wie sich aus deren Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem Vorbringen der Kläger im Zusammenhang mit der Ergebnis- und Liquiditätsberechnung für die GmbH ergibt - nachfolgend im wesentlichen alle Verbindlichkeiten des Vereins getragen. Ohne die Übernahme der Verbindlichkeiten wäre der Verein nicht mehr zahlungsfähig gewesen. 21

Im Zusammenhang mit der weitgehenden Übernahme von Verpflichtungen des überschuldeten und zahlungsunfähigen Vereins war die Tätigkeit der "X-GmbH" vor allem durch die Entschuldung des "X-Verein" bestimmt. Dies folgt aus § 8 des Kooperationsvertrages vom "...".1997, wonach die "X-GmbH" in Abhängigkeit von ihren wirtschaftlichen Fähigkeiten neben dem vereinbarten Kaufpreis jährlich zusätzlich "C" DM an den Verein zur Rückzahlung der Verbindlichkeiten des Vereins gegenüber der "T-Stadt" "E-Stadt" zahlen sollte. Eine zeitliche Beschränkung dieser Regelung ist den Kooperationsverträgen nicht zu entnehmen, was den Rückschluss auf eine Zahlungsverpflichtung der "X-GmbH" bis zur vollständigen Ablösung der Darlehen rechtfertigt. Die Entschuldungsfunktion der "X-GmbH" wird nicht – wie die Klägerseite darzulegen versucht - deshalb ausgeschlossen, dass für die Altverbindlichkeiten des Vereins auch persönliche Bürgschaften des Klägers und des Mitgesellschafters "L" gegenüber der "T-Bank" bestanden. Denn diese sollten nach dem Gesellschaftsvertrag vom "...".1997 nur 50 % der Verbindlichkeiten des Vereins in Höhe von "D" Mio. DM, also insgesamt nur "F" Mio. DM abdecken, so dass "F" Mio. DM für die GmbH verblieben. 22

Darüber hinaus resultierte die hohe Überschuldung des Vereins nicht nur aus den Verbindlichkeiten gegenüber der "T-Bank", sondern – wie auch ohne die Vorlage der vom Gericht angeforderten Anlage zum Vertrag erkennbar ist - auf Grund des in dem 2. 23

Kooperationsvertrag ausgewiesenen Schuldenstandes zum 21.03.1997 von "B" DM zugleich aus umfangreichen Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern. Vor dem Hintergrund dieser hohen Überschuldung einerseits und andererseits der Tatsache, dass die weitere Existenz des "X-Verein" sowohl bis zur Lizenzerteilung an die "X-GmbH" als auch danach entsprechend der Statuten der "Liga" Voraussetzung für die Teilnahme an der "... Liga war, ist nicht nachvollziehbar, wie die GmbH ohne den von ihr kalkulierten Kapitalbedarf von "G" Mio. DM weiter aufzustocken die Existenz des Vereins und damit des Spielbetriebs der "Liga" hätte längerfristig aufrechterhalten können.

Für die Annahme, dass die GmbH von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne sowohl zur erfolgreichen Entschuldung des Vereins als auch zur eigenen Existenzsicherung zu erzielen, sprechen auch die von den Klägern vorgelegte Ergebnisrechnung von Mai 1997 und die Liquiditätsberechnung von Juli 1997. Diese belegen im Hinblick auf den darin für die Saison 1997/1998 berechneten Einnahmenüberschuss von "YY".000 DM und die Liquiditätsreserve von "ZZ".000 DM (= Einnahmen "H" DM ./. Ausgaben "I" DM) – wie die Kläger im Schriftsatz vom 28.04.2008, Seite 16, selbst ausführen - allenfalls eine positive Fortbestehensprognose für die laufende Saison 1997/1998 der GmbH, aber im Hinblick auf das dargestellte Geschäftskonzept der GmbH keinesfalls die Möglichkeit zur Erzielung positiver Gesamteinkünfte des Klägers im Zusammenhang mit dem Erwerb der Beteiligung an der GmbH. Hinzukommt, dass bei einer Liquiditätsreserve von lediglich "ZZ".000 DM, in der bereits eine prognostizierten Minderung der Spielergehälter in Höhe von "J" Mio. DM enthalten ist - was einer Minderung um ein Drittel gegenüber dem Vorjahr entspricht - auch unter Berücksichtigung des sogenannten Bosmann-Urteils die Prognose einer ausreichenden Kapitalausstattung und damit eines Fortbestandes der GmbH nicht als realistisch zu beurteilen ist. 24

bb) Ferner lassen die vorstehenden Gesichtspunkte erkennen, dass in keiner Weise ein schlüssiges Betriebskonzept für die GmbH bestand. In Verbindung mit der Tatsache, dass der Kläger die Beteiligung in Kenntnis eines fehlenden Betriebskonzepts erworben hat, rechtfertigt dies neben der nicht zu erkennenden objektiven Eignung des Beteiligungserwerbs zur Erzielung positiver Einkünfte den Schluss auf einen Beteiligungserwerb aus persönlichen Gründen. Hinzu kommt, dass der Kläger – wie er selbst ausgeführt hat – in der GmbH-Gründung die Möglichkeit sah, privat begründete Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit den Bürgschaftsgewährungen für den Verein in den steuerlich erheblichen Bereich einer wesentlichen GmbH-Beteiligung zu verlagern. 25

Dass der Kläger die Beteiligung in Kenntnis des Fehlens eines schlüssigen Betriebskonzepts für die GmbH und einer Überschuldung sowie drohenden Zahlungsunfähigkeit des Vereins erworben hat, folgt daraus, dass er in der mündlichen Verhandlung auf Befragen des Gerichts ausdrücklich erklärt hat, zur Vermeidung eines Imageverlustes für den "E-Stadt" "...-sport" habe bei der Gründung der "X-GmbH" die Fortsetzung der Teilnahme an der "... Liga sowie die Vermeidung eines Entzugs der Spiellizenz im Falle eines Konkurses des Vereins im Vordergrund gestanden. Zu diesem Zweck hätte es im Hinblick auf die finanzielle Situation des Vereins eines schnellen Handelns bedurft. Erst nach und nach seien ihm die Zahlen für die GmbH bekannt geworden. Dies steht im Einklang mit der Tatsache, dass der 1. Kooperationsvertrag zwischen der GmbH und dem Verein erst am "... ..1997 abgeschlossen worden ist und die Ergebnisplanung für die GmbH vom "... ..1997 stammt. Bereits zuvor – also ohne jede vertragliche Absicherung hinsichtlich der angestrebten Kooperation und ihrer Bedingungen sowie einer Kalkulation der Einnahmen und Ausgaben - waren nach der Bilanz der GmbH zum 30.04.1997 Darlehen der GmbH in Höhe von "K" DM an den zu diesem Zeitpunkt schon hoch verschuldeten "X-Verein" geflossen. Dadurch hatte 26

sich die GmbH bereits vor ihrer Eintragung im Handelsregister sämtlicher ihr aus den Stammeinlagen und den bis dahin gewährten Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellten Mittel entledigt. Auch das weitere Vorgehen der GmbH war allein am aktuellen Finanzbedarf des Vereins orientiert und nicht auf ein erkennbares Konzept zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses der GmbH ausgerichtet.

cc) Entgegen der Auffassung der Kläger vermag die von der "Liga" vorgegebene Notwendigkeit zur Gründung der GmbH mit dem Zweck der Entschuldung der Vereine im Rahmen des "Liga" -Konzepts und des Lizenzverfahrens kein anderes Ergebnis zu begründen. Zwar hätte die "Liga" dem Verein/der GmbH andernfalls möglicherweise keine Spiellizenz mehr erteilt. Damit lässt sich jedoch keine von den allgemeinen Grundsätzen für die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht abweichende Beurteilung rechtfertigen.

27

4. Auf Grund der vorstehenden Erwägungen ist der Senat nicht mit der notwendigen Gewissheit davon überzeugt, dass der Kläger die Beteiligung mit Einkünfteerzielungsabsicht erworben hat. Dies geht zu Lasten der Kläger, da derjenige die objektive Feststellungslast für das Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht trägt, der sich zur Ableitung bestimmter Rechtsfolgen auf das Vorliegen steuerpflichtiger Einkünfte beruft (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2001 I R 14/01, BStBl II 2002, 861 m.w.N.).

28

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

29