
Datum: 11.12.2003
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4833/99 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2003:1211.8K4833.99F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

a. Tatbestand:

1

Streitig ist, ob das Finanzamt (- FA -) es zu Recht abgelehnt hat, für die Streitjahre 1996 und 1997 für die Klägerin (Klin.) eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen. 2

Die Klin. ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die mit Vertrag vom 01.01.1996 gegründet worden ist. Sitz der Gesellschaft ist A-Straße in D -Stadtteil C . 3
Gesellschaftszweck ist das Betreiben einer Pflanzenkläranlage als biologische Nachreinigung von auf privat genutzten Grundstücken vorhandenen Mehrkammerkläranlagen und die Entsorgung der anfallenden Abwässer und Klärschlämme. Die Anlage wurde im August 1997 fertig gestellt und auch in Betrieb genommen.

Gesellschafter zu gleichen Teilen sind X , Y und Z , alle wohnhaft in D -Stadtteil C , A-Straße 4
.

Aufgrund neuer gesetzlicher Bestimmungen waren die auf den jeweiligen Grundstücken der Gesellschafter vorhandenen Mehrkammerkläranlagen nachzurüsten, weil diese nicht mehr den allgemein anerkannten Regeln der Technik entsprachen und eine ordnungsgemäße Reinigung der Abwässer nicht mehr gewährleistet war. Ein Anschluss der Grundstücke A-Straße in D -Stadtteil C an die öffentliche Kanalisation sei laut Mitteilung des Kreises G vom 26.07.1994 zurzeit nicht vorgesehen, so dass eine Sanierung der Abwasserbehandlungsanlagen vorgenommen werden müsse. 5

- In Artikel 1 des Vertrages verpflichteten sich die Gesellschafter, zu gleichen Teilen Einlagen in Höhe von 110 % der gemäß Artikel 9 nachgewiesenen Investitionskosten auf das Konto der GbR einzuzahlen. Mit diesen Einlagen sollte die Gesellschaft sowohl die Investitionskosten finanzieren als auch die laufenden Betriebskosten bis zur ersten Abrechnung vorfinanzieren. 6
- Artikel 3 des Gesellschaftsvertrages bestimmt, dass die Nutzung der Anlage zurzeit durch die anfallenden Abwässer der Grundstücke X, Y und Z erfolge. Eine weiter gehende Nutzung auf andere Anlieger der A-Straße sei nach Verhandlungen möglich. Gemäß Artikel 7 und 9 des Vertrages sollte die Klin. gegenüber den Gesellschaftern mit so genannten Gebührenbescheiden abrechnen. Die Abgabemenge der Grundstücke an die Pflanzenkläranlage sollte durch Messgeräte oder rechnerisch erfasst werden. Die eingeleiteten Mengen seien Maßstab für jährlich zu erstellende Gebührenbescheide an die Anschlussberechtigten, mit diesen aufgebrachten Summen werde der laufende Unterhalt der Pflanzenkläranlage sichergestellt. Laut Artikel 8 wird sämtlicher Verbrauch an elektrischer Energie durch Messgeräte erfasst und zu gleichen Teilen auf die Anschlussberechtigten umgelegt. Artikel 9 des Vertrages lautet wie folgt: 7
- "Die Gesellschaft ist verpflichtet, alle entstehenden Kosten buchmäßig zu erfassen und nachzuweisen. Herr X verpflichtet sich, das für den Betrieb der Pflanzenkläranlage erforderliche Baugrundstück einschließlich Zuwegung und die für Wartungsarbeiten notwendige Bedarfsfläche der Gesellschaft gegen ortsüblichen Zins für landwirtschaftliche Nutzfläche zu überlassen. Die auf der Fläche ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten (Grundsteuer, Beiträge zu Wasser und Bodenverbänden, zu Unterhaltungsverbänden, zur Landwirtschaftskammer und zur landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft u. a.) werden von der Gesellschaft getragen. Der Geschäftsführer hat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres eine Einnahme-Überschuss-Rechnung vorzulegen, die von der Gesellschaft zu genehmigen ist. Der entstandene Überschuss ist innerhalb eines weiteren Monats an die Gesellschafter auszuschütten. 8
- Ein evtl. entstandener Verlust ist von den Gesellschaftern innerhalb eines Monats anteilig auf das Konto der Gesellschaft zu überweisen. Nicht fristgerecht eingegangene Beträge sind zugunsten der Gesellschaft mit 1 % je angefangenem Monat zu verzinsen. Die Gesellschaft berechnet sowohl den Gesellschaftern als auch anderen einleitenden Personen je Kubikmeter % der von der Stadt D pro Kubikmeter erhobenen Abwassergebühren. Die Gesellschafter wird den Einleitern anhand der lt. Artikel 7 ermittelten Abgabemengen die Abwassergebühren halbjährlich - jeweils per 30.06. und per 31.12. eines Jahres - in Rechnung stellen. Die Gebühren sind innerhalb von zehn Tagen nach Aufforderung zugunsten des Gesellschaftskontos zu leisten. Bei Fristüberschreitung gilt die o. g. Zinsverpflichtung." 9
- Laut Artikel 12 verpflichteten sich die Gesellschafter zum Anschluss an die bestehende Anlage bis zu dem Zeitpunkt, in welchem der weitere Betrieb wegen nicht mehr zu erteilender behördlicher Einleitungserlaubnis aus der Pflanzenkläranlage in die P untersagt wird. Laut Artikel 13 bedurften Änderungen des Vertrages der Schriftform. Mündliche Absprachen sollten keine Gültigkeit haben. 10
- Obwohl von den Gesellschaftern keine schriftliche anderweitige Vereinbarung getroffen worden ist, rechnete die Gesellschaft nicht gemäß Artikel 9 auf der Grundlage eines Prozentsatzes je Kubikmeter der von der Stadt D pro Kubikmeter erhobenen Abwassergebühren ab. Vielmehr berechnete sie die Gebühren anhand der insgesamt angefallenen Aufwendungen geteilt durch die Kubikmersumme der angefallenen Abwässer. 11

- Hierzu teilte sie dem FA mit Schreiben vom 13.10.1998 Folgendes mit: 12
- "Die Anlagen wurden im August 1997 in Betrieb genommen. Als Anlage übersende ich eine vorläufige Kostenkalkulation mit einem jährlichen Aufwand (ab 1998 erstmals zum Ansatz gebracht) in Höhe von 2.400,00 DM + Wartung/Betrieb 300,00 DM = 2.700,00 DM, der auf die beteiligten Personen (13) und verbrauchte Kubikmeter Abwasser mit Gebührenbescheiden verteilt wird. Etwa 600 Kubikmeter Abwasser werden zurzeit jährlich durch die Anlage mechanisch und biologisch geklärt. Bei den Anlagen (50.000,00 DM Bausumme) und einer Abschreibung von 20 Jahren sind jährlich 2.400,00 DM anfangs anzusetzen. Die Wartungs- und Betriebskosten liegen bei 300,00 DM/Jahr. Die eingebrachten Arbeitsleistungen der Gesellschafter (8.600,00 DM) werden diesen differenziert im Rahmen späterer Ausschüttungen erstattet. 13
- Die Leistungen der GbR werden anfangs je Kubikmeter mit 5,70 DM, inklusive Mehrwertsteuer 16 % (4,91 DM ohne Mehrwertsteuer) berechnet. Abgerechnet wird nach Kubikmeter und Personen. Der angenommene Verbrauch oder Durchlauf von Abwasser wird mit 120 Liter/Tag/Person gerechnet = 34,8 Kubikmeter/Jahr. Die Rechnungen werden als Gebührenbescheide quartalsweise aufgestellt, für 1998 alle vier Quartale in einer Rechnung." 14
- Die Klin. legte eine entsprechende Kostenkalkulation vom 10.10.1998 bei. Die in dem Schreiben vom 13.10.1998 errechneten jährlichen Kosten in Höhe von 2.700,00 DM teilte die Klin. durch 13 Personen. Auf jede Person entfielen danach jährlich 207,69 DM. Hieraus errechnete die Klin. die den drei Gesellschafterfamilien zuzuordnenden Beträge in Höhe von netto 1.246,15 DM für Familie X (6 Personen), 1.038,46 DM für Familie Y (5 Personen) und ferner 415,38 DM für T (2 Personen), die im Forsthaus des Z wohnten. 15
- Die Klin. fügte außerdem eine Tabelle vom 13.10.1998 mit der Überschrift "Betriebskosten 98" bei. Daraus ergaben sich für die drei Familien die Rechnungsbeträge für das gesamte Jahr 1998, wobei in der Tabelle die Positionen quartalsweise aufgeschlüsselt wurden. Die danach von den drei Familien zu zahlenden Nettobeträge in Höhe von insgesamt 2.700,00 DM entsprachen dem Betrag in Höhe von 2.700,00 DM laut o. a. Kostenkalkulation. Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt dieser Unterlagen Bezug genommen. Der in den Abrechnungen errechnete Nettobetrag betrug 4,77 DM pro Kubikmeter Abwasser. Wegen der Form der erteilten Abrechnungen wird beispielhaft auf die Abrechnung der Klin. vom 09.10.1998 gegenüber Herrn X verwiesen. Dem Schreiben vom 13.10.1998 war außerdem ein so genannter Zahlungsplan vom 13.10.1998 beigelegt. Aus ihm ergibt sich für die 20 Jahre der Betriebszeit eine jährliche um den Faktor 4 % steigende Einlage, die im ersten Jahr 2.370,45 DM betragen sollte. Im 20. Jahr werde die jährliche Einlage 4.994,18 DM betragen. Die gesamten Einlagen sollten dann eine Höhe von 109.556,17 DM haben. Wegen der Einzelheiten wird auf Bl. 29 der Feststellungsakten verwiesen. 16
- Das FA wies die Klin. mit Schreiben vom 02.11.1998 darauf hin, dass die eingereichten Unterlagen eine reine Kostenaufteilung darstellen würden. Ob ein Gewinn erzielt werde, mit welchen Aufschlagssätzen (kalkulatorischer Unternehmerlohn) dieser berechnet werde, und ob eine Totalgewinnberechnung durchgeführt worden sei, sei nicht erkennbar. 17
- Hierzu teilte die Klin. zur Gewinnkalkulation mit, die den Leistungsempfängern in Rechnung zu stellenden Kosten würden einen Steigerungsfaktor von 4 % beinhalten. Da laufende Kosten praktisch nicht anfallen würden und die Herstellungskosten unverändert bleiben würden, ergäbe sich automatisch ein Totalgewinn. Die Frage des FA, wie in 1997 abgerechnet worden sei, beantwortete die Klin. nicht. 18

Am 12.05.1998 reichte die Klin. eine gesonderte und einheitliche Feststellungserklärung für 1996 beim FA ein, die einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 6.341,00 DM auswies. Der nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz ermittelte Verlust ergab sich aus 315,41 DM (allgemeine Wirtschaftskosten), 52,81 DM (Zinsen) und einer Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 5.972,78 DM.

Am 14.12.1998 reichte die Klin. eine gesonderte und einheitliche Feststellungserklärung für 1997 beim FA ein. Darin errechnete sie einen Verlust in Höhe von 1.914,00 DM. Einnahmen erklärte sie für 1997 nicht. Die Ausgaben betrugen 282,87 DM (Unterhaltung Anlagevermögen und allgemeine Wirtschaftskosten), 39,97 DM (Zinsen) und AfA-Betrag für ein halbes Jahr (bezogen auf Anschaffungskosten in Höhe von 48.130,08 DM) in Höhe von 1.203,25 DM bei einer linearen Abschreibung von 5 %.

20

Das FA lehnte mit Bescheid vom 19.02.1999 die Steuerfestsetzungen mit der Begründung ab, die rechtliche Gestaltung der wirtschaftlichen Vorgänge sei unangemessen, durch keine außersteuerlichen Gründe gerechtfertigt und würde nur dem Zweck der Steuererstattung bzw. der Steuervermeidung dienen. Allein aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten mache es keinen Sinn, eine GbR zu gründen, die im privaten Bereich der Beteiligten tätig sei und die die abgerechneten Einnahmen den einzelnen Gesellschaftern wieder hinzurechnen würde. Diese Gestaltung führe zu Steuerbelastungen, die sich niemand freiwillig aufbürde. Im Laufe der Ermittlungen habe sich anhand der Kalkulationen der Erstjahre gezeigt, dass tatsächliche Verluste aufgetreten seien. Aufgrund der eingereichten Kalkulationen sei fraglich, ob innerhalb der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit einem Totalgewinn zu rechnen sei. Die vorgelegte Kalkulation berücksichtige keinerlei Risiken, wie z. B. größeren Erhaltungsaufwand.

21

Zur Begründung der hiergegen eingelegten Einsprüche meinte die Klin., die in dem Bescheid aufgeführte subjektive Rechtsauffassung sei unbegründet und widersprüchlich. Die Pflanzenkläranlage sei erst im Kalenderjahr 1997 in Betrieb genommen worden, so dass im Kalenderjahr 1996 noch keine Gewinne hätten erzielt werden können. Langfristig würden die Entgelte für die von ihr erbrachten Leistungen so hoch sein, dass kein Totalverlust entstehen würde. Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei auch dann anzunehmen, wenn diese Tätigkeit nur für einen bestimmten Vertragspartner vorliege.

22

Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück, weil die Klin. keinen Gewerbebetrieb betreibe (Einspruchsentscheidung vom 02.07.1999). Sie habe nicht die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht. Diese setze ein Streben nach einem Totalgewinn, also ein insgesamt Streben nach einem positiven Gesamtergebnis des Betriebs für die Zeit zwischen Beginn und Beendigung des Betriebes voraus. Eine Gewinnerzielungsabsicht fehle beim Streben nach bloßer Selbstkostendeckung.

23

Der am 01.01.1996 geschlossene Vertrag sei nicht entsprechend seinen Bestimmungen in Artikel 9 durchgeführt worden. Entgegen der vertraglichen Vereinbarung seien die Gebühren für die Abwasserreinigung und deren Entsorgung nicht anhand eines von der Klin. noch zu ermittelnden bestimmten Prozentsatzes der von der Stadt D ermittelten Gebühren berechnet, sondern die angefallenen Aufwendungen seien durch die Summe der Kubikmeter angefallenen Abwasser geteilt und so den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil an der Abwassermenge in Rechnung gestellt worden. Die von der Klin. eingereichte Kostenkalkulation beinhalte keine außergewöhnlichen Zusatzaufwendungen, wie z. B. größere Reparaturen, so dass diese bisher nicht eingeplanten Kosten zu einem noch größeren Verlust führen könnten. Durch diese vertragliche Gestaltung würden lediglich die angefallenen Kosten gedeckt. Für die steuerliche Beurteilung, ob die Voraussetzungen zum

24

Vorliegen eines Gewerbebetriebes gegeben seien, sei auf das Erzielen eines Totalgewinns abzustellen. Die Klin. irre, wenn sie in ihrer Einspruchsbegründung darlege, die Entgelte aus dieser Tätigkeit seien so hoch, dass langfristig kein Totalverlust entstehe. Die Klin. umschreibe so einen Gewinn aus dieser Tätigkeit von maximal 0,00 DM, der aber für das Vorliegen eines Totalgewinns nicht ausreichend sei. Für die zu beurteilenden Jahre könne nicht von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden.

Im Streitfall fehle es auch an der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Eine Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr liege vor, wenn ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Güteraustausch teilnehme. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordere, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach Außen hin in Erscheinung trete und er sich an eine Allgemeinheit wende. Er gebe damit seinen Willen zu erkennen, ein Gewerbe zu betreiben. Die Tätigkeit müsse am Markt gegen Entgelt und für Dritte erkennbar angeboten werden. Die Tätigkeit der Klin. beschränke sich bereits von vornherein auf die drei Gesellschafter. Durch die besondere Art der Tätigkeit und durch die geografische Lage könnten fremde Dritte nicht am Leistungs- und Güteraustausch teilnehmen. Die Klin. trete z. B. nicht durch Werbung oder andere Maßnahmen nach Außen in Erscheinung, um einen neuen Kundenkreis aufzubauen. Der Wille zur Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr sei nicht zu erkennen. 25

Außerdem lasse die gesamte vertragliche Gestaltung auf eine Steuerumgehung im Sinne des § 42 AO schließen. Durch die Aufforderung des Kreises G zur Sanierung der Abwasserbehandlungsanlagen, seien die Grundstückseigentümer zum Handeln gezwungen gewesen, deren Kläranlagen nicht mehr den technischen Anforderungen entsprochen hätten. Sie hätten die Wahl zwischen dem Anschluss an das öffentliche Kanalnetz bei Vorfinanzierung der Anschlusskosten und der Sanierung der eigenen Abwasserbehandlungsanlage gehabt. Für einen Privathaushalt, der keine Einkünfte z. B. aus der Vermietung und Verpachtung des Gebäudes beziehe, seien die Aufwendungen für die Erneuerung einer Kläranlage nicht abzugsfähige Kosten der allgemeinen Lebensführung im Sinne des § 12 Nr. 1 EStG. Durch den vertraglichen Zusammenschluss der Grundstückseigentümer zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zum Zweck der Abwasserreinigung werde eine komplizierte vertragliche Gestaltung gewählt. Wirtschaftliche Gesichtspunkte, wie z. B. das Erzielen eines Gewinns stünden nicht im Vordergrund. Damit, dass die Leistungen nicht an fremde Dritte sondern nur gegenüber den Gesellschaftern erbracht würden, und dass die Kosten ohne einen Gewinnaufschlag umgelegt würden, erscheine die Gründung der Gesellschaft wenig effektiv zu sein. Die Gesellschafter der Klin. könnten steuerlich nicht anders beurteilt werden, als ein Einzelsteuerpflichtiger, der die Kosten für den Anschluss an den Abwasserkanal bzw. für die Anlegung eines Pflanzenklärteichs gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht berücksichtigen könne. 26

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung verwiesen. 27

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klin. ihr Begehren weiter verfolgt. Sie meint, die von dem FA vertretene Auffassung, die GbR wäre nur aus steuerrechtlichen Erwägungen gegründet worden, verkenne wesentliche Bestimmungen des BGB. Wenn mehrere natürliche oder juristische Personen sich zur Erzielung eines einheitlichen wirtschaftlichen Zwecks zusammen schließen würden, handele es sich bei dieser Zweckgemeinschaft um eine GbR, ohne dass dieses eines besonderen Gründungsaktes bedürfe. 28

Da es sich bei der o. g. Gesellschaft um eine faktische Gesellschaft mit dem Ziel eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zweckes handele, sei die Behauptung, die rechtliche 29

Gestaltung der wirtschaftlichen Vorgänge sei unangemessen, nicht nachvollziehbar.

Da sie als GbR die Abrechnung gegenüber ihren Gesellschaftern kostenorientiert erstelle, und zwar in Höhe von 104 % der angefallenen laufenden Kosten, könne die Gewinnerzielungsabsicht nicht bezweifelt werden. Zusätzlich müsse davon ausgegangen werden, dass bei dem von ihr erstellten Wirtschaftsgut "Pflanzenkläranlage" jährlich stille Reserven gelegt würden, so dass allein hierdurch der Totalgewinn erhöht werde. 30

Die Klin. beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des Bescheides vom 19.02.1999 und der Einspruchsentscheidung vom 02.07.1999 das FA zu verpflichten, die gesonderten und einheitlichen Besteuerungsgrundlagen für 1996 und 1997 festzustellen. 31

Das FA beantragt, 32

die Klage abzuweisen. 33

Das FA hält an seiner in der Einspruchsentscheidung dargelegten Rechtsauffassung fest. Es meint ergänzend, aus der von der Klin. mit Schreiben vom 26.10.1998 eingereichten Kostenkalkulation seien die Aufwendungen für die Wartung und Unterhaltung sowie für die Abschreibung in Höhe von insgesamt 2.700,00 DM berechnet. Durch die ebenfalls eingereichte Aufstellung sämtlicher "Gebührenbescheide" sei eindeutig zu erkennen, dass die angefallenen Kosten auf die Gesellschafter umgelegt würden. Dem Vortrag der Klin., kostenorientierte Abrechnungen zu erstellen, deren Höhe 104 % der angefallenen laufenden Kosten betrage, könne somit nicht gefolgt werden. Die von der Klin. erstellten Abrechnungspapiere entsprächen zudem nicht dem Artikel 9 des am 01.01.1996 geschlossenen schriftlichen Gesellschaftsvertrages, wonach ein bestimmter Prozentsatz der von der Stadt D pro Kubikmeter erhobenen Abwassergebühren den Gesellschaftern in Rechnung gestellt werden sollte. Die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für die Streitjahre scheitere bereits an dem Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO. Steuerlich nach § 12 Nr. 1 EStG nicht zu berücksichtigende Aufwendungen sollten dadurch steuermindernd berücksichtigt werden. 34

Der Berichterstatter hat in diesem Verfahren am 03.09.2002 mit den Beteiligten die Sach- und Rechtslage erörtert. Nachdem die Klin. danach mit ihrem Steuerberater am 19.09.2002 gemeinsam alle Unterlagen gesichtet hatte, hat die Klin. ergänzend vorgetragen, in der Gesellschafterversammlung am 06.10.2002 sei beschlossen worden, die Abwassergebühren zur Kostendeckung rückwirkend zum 01.01.2002 von 2,80 EUR auf 3,51 EUR/Kubikmeter (je inklusive Mehrwertsteuer) festzusetzen. Die Gebührenerhöhung sei im Wesentlichen mit Kostensteigerungen und der Erneuerung des Klärwassereinlaufs der P begründet. 35

In dem Schreiben der Klin. an ihren Prozessbevollmächtigten vom 07.10.2002 heißt es hierzu wörtlich: 36

"In der Gesellschafterversammlung am 06.10.2002 wurde beschlossen, die Abwassergebühren zur Kostendeckung rückwirkend zum 01.01.2002 von 2,80 EUR auf 3,51 EUR/Kubikmeter (je inklusive Mehrwertsteuer) festzusetzen. Damit ergibt sich eine Erhöhung um 25,3 %, die im Wesentlichen mit Kostensteigerung und der Erneuerung des Klärwassereinlaufs der P zu begründen ist. Nach den Berechnungen ist bei z. Z. 13 Personen von einer Abwassermenge von 570 Kubikmeter/Jahr auszugehen. Die lineare Abschreibung der Anlage beträgt 1.250,00 EUR pro Jahr, der laufende Unterhalt liegt bei 250,00 EUR, so dass von einer soliden Kostendeckung auszugehen ist. " 37

Nach den Angaben der Klin. kostete die Erneuerung des Klärwassereinlaufs an der P 197,56 EUR für den Bagger. Die Rechnung der Firma R betrage 67,36 EUR und für die Kanalspülung der Firma S würden vorsorglich 203,95 EUR berücksichtigt.

Hinsichtlich der Kostenkalkulation auf der Grundlage der höheren Kubikmeterpreise trägt die Klin. ergänzend vor: Sie kläre Abwasser für insgesamt 13 Personen und gehe von einer Abwassermenge von 570 Kubikmeter im Jahr aus. Nach alledem würden jährlich rund (brutto) 2.001,00 EUR vereinnahmt. Davon abzusetzen sei die jährliche Abschreibung von 1.250,00 EUR sowie Kosten für Wartung und Unterhaltung von 275,00 EUR sowie die Umsatzsteuer von 276,00 EUR. Mithin entstehe ein jährlicher Gewinn von mindestens 200,00 EUR. Die Herstellungskosten der Pflanzenkläranlage würden durch Eigenkapital finanziert. Löhne an die Gesellschafter würden nicht gezahlt. Gleichwohl hätten die Gesellschafter Eigenleistungen erbracht. Diese Eigenleistungen seien nicht aktiviert worden. Jeder Gesellschafter habe Abschläge auf das Baukonto je nach Baufortschritt eingezahlt. Die Abrechnungen seien auch nicht pro forma erstellt worden. Die ausgewiesenen Zahlungen durch die einzelnen Gesellschafter seien auf das Baukonto eingezahlt worden. Es lägen weder Scheingeschäfte noch Scheinhandlungen vor, die für die Besteuerung unerheblich wären. Der Beweis des ersten Anscheines spreche vorliegend für die Gewinnerzielungsabsicht. Zum Einen würden aufgrund der vorgelegten Kostenkalkulation jährlich Gewinne von mindestens 200,00 EUR erzielt. Des Weiteren würden durch die steuerliche Abschreibung von 5 % jährlich stille Reserven gelegt. Der Betrieb der Pflanzenkläranlage sei nicht mit einem persönlichen Freizeitvergnügen der Gesellschafter der Klin. verbunden. Es lägen auch keine persönlichen Gründe oder Neigungen vor, aus denen die Klin. eine verlustbringende Tätigkeit ausübe. Die Kostenkalkulation zeige, dass der Betrieb der Klin. Gewinne abwerfe. In den Kosten für Wartung und Unterhaltung in Höhe von 275,00 EUR seien jährliche Fixkosten in Höhe von 88,30 EUR enthalten. Hierzu hat die Klin. mit Schreiben vom 13.02.2003 als Anlage eine Aufstellung vorgelegt. Hierin sind als Aufwendungen Kosten für Berufsgenossenschaft (16,00 EUR), Umlage der Landwirtschaftskammer (1,20 EUR), Energieverbrauch Strom (15,60 EUR), Verwaltung (40,00 EUR), Grundsteuer (3,00 EUR) und Pacht für Fläche (12,50 EUR) aufgeführt. Hieran lasse sich ablesen, dass für außergewöhnliche Instandsetzungskosten oder beispielsweise die Abschreibung für den Rasenmäher noch genügend Luft sei. Auch nach Abzug der AfA für den Rasenmäher und etwaiger außergewöhnlicher Instandsetzungskosten bleibe noch ein Gewinn über. Zu den stillen Reserven weist die Klin. darauf hin, die Teiche (Ton-/Lehmuntergrund, Sand, Schutzvlies und 1 mm starke Teichfolie) und das Rohrleitungssystem für Be- und Entwässerung (als Kunststoffrohre) unterlägen kaum einer Abnutzung, so dass ein weiterer problemloser Betrieb für die nächsten Jahrzehnte angenommen werde. Der Sammelbehälter (PKS 1200) der Fa. U sei aus Kunststoff und ohne Vergang. Er liege außerhalb der befahrenen Zone und sei daher auf Dauer geschützt. Bei der Fäkalien-Tauchpumpe sei nach Herstellerangaben 30 Jahre Nutzung mit geringen Wartungskosten durchaus zu realisieren. Unter Beachtung der Leistung des in Rede stehenden Klärsystems und der verbauten Materialien sei ein Betrieb von weit über 30 Jahre zu erwarten. Lediglich die teilweise Erneuerung der Pumpe sei einzuplanen. Der Restwert von Teich und Rohrleitungssystem werde nach einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren noch auf 12.500,00 EUR, der Restwert von Pumpenbehälter und Pumpe auf 2.000,00 EUR und der Restwert der Schaltschränke, Kommunikationsanlagen und Überwachungsanlagen werde auf 500,00 EUR, zusammen 15.000,00 EUR geschätzt.

Zu der von Artikel 9 des Gesellschaftsvertrages abweichenden Gebührenregelung trägt die Klin. ergänzend vor, die Regelung in Artikel 9 entspreche der anfänglichen Gestaltung eines auf nur wenige Fakten prognostizierten Geschäftsbetriebes. Bereits nach kurzer Zeit habe

sich herausgestellt, dass eine Anlehnung an die Gebührenabrechnung der Stadt D nichts mit dem wirtschaftlichen Betrieb der Pflanzenkläranlage gemeinsam habe. Daher hätten die Gesellschafter beschlossen, insoweit von dem Gesellschaftsvertrag abzuweichen. Nach dem Willen der Gesellschafter seien die tatsächlichen bisher bekannten laufenden Kosten zu berücksichtigen, einschließlich der Abschreibungen. Für die anzusetzenden Abschreibungen hätten keine Vergleichswerte für die Pumpe, die zwei Klärteiche sowie für die Steuerungstechnik einschließlich des Rohrleitungssystems der Be- und Entwässerung des Teichsystems vorgelegen. Letztendlich sei die Entwicklung der hier gegebenen Verhältnisse und die Erfahrungen aus dem allgemeinen Wirtschaftsleben angenommen und eine Abschreibungsdauer von 20 Jahren unterstellt worden. Ende 1998 sei damit eine solide Gebührenkalkulation möglich gewesen und die Kosten hätten in den Berechnungen der Gebühren je Kubikmeter Abwasser eingebunden werden können. Hinsichtlich der für die Jahre 1996 bis 2001 gezahlten Steuerberatungskosten trägt die Klin. vor, diese hätten insgesamt 6.254,96 DM betragen.

Zu den Abrechnungen trägt die Klin. noch ergänzend vor, dass ab Anfang 1999 das Objekt im A-Straße 1 leer gestanden habe und daher kein Abwasser angefallen sei. Auch seien keine weiteren Rechnungen bis Mai 2000 geschrieben worden. Ab diesem Zeitpunkt sei die Familie F Eigentümer des Objektes. Familie F sei kein Gesellschafter der Klin., sondern nur gemäß Genehmigung der Gesellschafter einleitungsbefugt und verpflichtet, die anteiligen Gebühren zu tragen. Entgegen der Annahme des FA seien bei der Totalgewinnprognose nicht jährlich wiederkehrende Kosten für die jährliche Räumung der Kläranlage erforderlich. Das jährliche "Räumen" der Kläranlage sei dem Erhaltungsaufwand nicht hinzuzurechnen. Unter "Räumen" sei die Abfuhr der Setzstoffe aus dem ersten Becken oder der ersten Kammer auf dem jeweiligen Grundstück der Anschlussberechtigten zu verstehen. Die Klärteiche selbst würden keine Abfuhr von Klärwasser verlangen. Auch werde dort kein Schlamm vorzufinden sein. Die Leerung der Absetzgruben/Vorkammern auf den Grundstücken erfolge auf Rechnung der Einleiter.

41

Eine Gewinnprognose sei auf die Nutzungsdauer der Anlage zu machen und nicht auf die Befristung der Einleitung bis zum 31.12.2005 zu beschränken. Das Gesetz sehe vor, eine Erlaubnis zum Einleiten oder zur Nutzung eines Gewässers auch befristet zu erteilen (§ 7 des Wasserhaushaltsgesetzes). Hintergrund sei, die Einleitungsbefugnis durch die Genehmigungsbehörde regelmäßig zu überprüfen. Nach ihrer Ansicht bedeute die Befristung nicht, dass die Erlaubnis automatisch zum 31.12.2005 ende. Vielmehr solle bis dahin untersucht werden, ob die Anlage noch der Genehmigung entspräche und was gegebenenfalls verändert worden sei.

42

Die vom Gericht eingeholte Auskunft des Kreises G vom 05.09.2003 bestätigt, dass die Pflanzenkläranlage der Klin. auch nach Ablauf der Befristung der Erlaubnis (31.12.2005) genutzt werden kann, sofern diese Anlage nach dem 31.12.2005 noch dem aktuellen Stand der Technik entspricht. Dann komme eine Verlängerung der wasserrechtlichen Erlaubnis in Frage. Falls sich die rechtlichen Bestimmungen bis zu diesem Zeitpunkt ändern sollten, seien natürlich die dann geltenden Bestimmungen einer neuen Erteilung der Erlaubnis zugrunde zu legen. Zum derzeitigen Zeitpunkt wäre eine Verlängerung der Erlaubnis unproblematisch, da die Pflanzenkläranlage, durch welche die biologische Reinigung des häuslichen Schmutzwassers erfolge, den Anforderungen der gültigen wasserrechtlichen Vorschriften genügen würde. Der Abwassergemeinschaft sei kein Zeitpunkt genannt worden, an dem der Weiterbetrieb der Pflanzenkläranlage enden würde.

43

44

Zu dem ergänzenden Vorbringen der Klin. nach Durchführung des Erörterungstermins hat das FA vorgetragen, es halte weiterhin an seiner Rechtsauffassung fest, dass das Betreiben der Pflanzenkläranlage eine Liebhaberei darstelle. Die Klin. habe nicht glaubhaft machen können, dass zukünftig mit einem Gewinn aus dem Betreiben der Pflanzenkläranlage gerechnet werden können. Die kurz nach dem Erörterungstermin vom 03.09.2002 einberufene Gesellschafterversammlung am 06.10.2002, auf der die Gebühren rückwirkend zum 01.01.2002 erhöht worden seien, ändere nichts an der steuerlichen Beurteilung des Sachverhalts. Denn die Gebühren seien erstmals seit 1998 erhöht worden. Frühzeitigere Maßnahmen zur Erwirtschaftung eines Totalgewinns seien nicht getroffen worden. Die Klin. habe bei der Ermittlung des voraussichtlichen Gewinns für 2002 von mindestens 200,00 EUR weder Steuerberatungskosten noch sonstige betriebliche Aufwendungen, wie z. B. die Pacht für das überlassene Grundstück berücksichtigt. Für die Folgejahre ließen sich die Aufwendungen mangels Aufschlüsselung der Kosten in der Gewinnermittlung nicht ermitteln. Abschreibungen für den in 1999 erworbenen und auf 10 Jahre abgeschriebenem Rasenmäher Enduro in Höhe von 306,87 DM seien in der Berechnung für 2002 nicht berücksichtigt worden. Die Kosten für die Wartung und den Unterhalt der Pflanzenkläranlage haben in 1999 bereits 440,93 DM betragen. Außergewöhnliche Instandsetzungskosten seien in der Gewinnprognose für 2002 nicht berücksichtigt worden. Auf die Gewinnermittlungen der Jahre 1998 bis 2001 werde insoweit verwiesen.

Nach Artikel 13 des Gesellschaftsvertrages der Klin. bedürften die Änderungen des Vertrags der Schriftform. Bisher habe die Klin. nicht nachgewiesen, dass der Gesellschaftsvertrag vom 01.01.1996 entsprechend schriftlich geändert worden sei. 45

Mit Gesellschafterbeschluss vom 06.10.2002 - einen Monat nach der Erörterung der Streitjahre beim Finanzgericht Münster - sei eine Erhöhung der Gebühren um 25, 3 % erfolgt. Begründet sei diese mit allgemeinen Kostensteigerungen und angefallenen Erhaltungsmaßnahmen. Eine genaue Aufschlüsselung der Kosten sei aber nicht erfolgt. Allein aufgrund der angefallenen Erhaltungsaufwendungen von annähernd 500,00 EUR sei die Gebührenerhöhung nicht zu erläutern. Vielmehr scheine dieser Wert angenommen worden zu sein, um einen Totalgewinn zumindest rechnerisch zu ermitteln. 46

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze (Schriftsätze der Klin. vom 26.07.1999, 17.12.2002, 13.02.2003, 16.04.2003, 12.06.2003 und 31.07.2003 sowie auf die diesen Schriftsätzen beigefügten Anlagen und Schriftsätze des FA vom 06.09.1999, 07.01.2003, 30.04.2003 und vom 13.08.2003 nebst den jeweils beigefügten Anlagen) verwiesen. Bezug genommen wird auch auf das Schreiben des Kreises G vom 05.09.2003 (Bl. 108, 109 der Gerichtsakte). 47

Der Senat hat in diesem Verfahren am 11.12.2003 mündliche verhandelt. Auf die Niederschrift hierüber wird Bezug genommen. 48

In der mündlichen Verhandlung hat die Klin. zum Sachverhalt ergänzend vorgetragen, vor ihrer Gründung habe man damals auch Gespräche mit den Eigentümern von drei weiteren in der Nähe gelegenen Hausgrundstücken geführt, bei denen ebenfalls die Mehrkammer-Kläranlagen rechtlich nicht mehr ausreichend gewesen seien. Diese hätten sich aber dahingehend entschieden, dass einer ein Kompaktklärsystem gebaut habe und die beiden anderen eigene Druckrohrsysteme zur Druckleitung der Stadt G errichtet hätten. 49

Es könnte durchaus sein, dass sich diese drei Eigentümer zukünftig an die von ihr errichtete Kläranlage anschließen würden, weil es fraglich sei, ob diese ihre Systeme aus rechtlichen und aus Kostengründen weiter betreiben würden. Sie habe ihre Kläranlage von vornherein so 50

ausgerichtet, dass die Abwässer von bis zu 50 Personen darin gereinigt werden könnten. In der Nähe ihrer Kläranlage würden sich außerdem noch 3 Bauplätze des Gesellschafters Z befinden.

Wenn diese bebaut würden, könnten sich noch weitere Personen ihrer Kläranlage anschließen. Außerdem hat die Klin. mitgeteilt, dass der Z das Forsthaus A-Straße, das vorher von den Eheleuten T als Mieter bewohnt worden sei, an die Eheleute F verkauft habe. Diesen gegenüber habe sie seit Juni 2000 Abwasserbehandlungsleistungen erbracht und in Rechnung gestellt. Die Eheleute F seien keine Gesellschafter geworden. 51

a. Entscheidungsgründe: 52

Die Klage ist unbegründet. 53

Das FA ist nicht verpflichtet, für die Streitjahre 1996 und 1997 gewerbliche Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO gesondert und einheitlich festzustellen. 54

Dazu wäre erforderlich, dass mehrere Personen an Einkünften beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Im vorliegenden Fall haben die an der Klin. beteiligten drei Gesellschafter in den Streitjahren 1996 und 1997 keine einkommensteuerrechtlich relevanten Einkünfte erzielt. 55

In den Streitjahren liegt insbesondere keine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erzielen die Gesellschafter einer Personengesellschaft unter der Voraussetzung positive oder negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, dass die Gesellschaft ein gewerbliches Unternehmen im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG betreibt und die Beteiligten Mitunternehmer sind. Der Tatbestand des Gewerbebetriebs setzt nach § 15 Abs. 2 EStG u. a. die Absicht der Gewinnerzielung voraus. 56

Die Absicht der Gewinnerzielung beinhaltet dabei die Absicht, Einnahmen zu erzielen, die bezogen auf die gesamte voraussichtliche Betriebsdauer zusammen mit den zu berücksichtigenden Gewinnen aus der Veräußerung von Anlagen höher sind als die Ausgaben. 57

Das Streben der Klin. geht aber nicht dahin, für sich Einnahmen zu erzielen, sondern jedenfalls in den Streitjahren nur dahin, den an ihr beteiligten Personen Entnahmen (Leistungsentnahmen) aus dem Gesellschaftsvermögen zu ermöglichen. Die drei an der GbR beteiligten Grundstückseigentümer waren wegen der Aufforderung des Kreises G zur Sanierung der Abwasserbehandlungsanlagen bei ihren zu privaten Wohnzwecken genutzten Häusern zum Handeln gezwungen, weil ihre Mehrkammer-Kläranlagen nicht mehr den technischen Anforderungen entsprachen. Sie hatten die Wahl zwischen dem Anschluss an das öffentliche Kanalnetz bei Vorfinanzierung der Anschlusskosten und der Sanierung der eigenen Abwasserbehandlungsanlage. Für einen Privathaushalt, der keine Einkünfte z. B. aus Vermietung und Verpachtung des Gebäudes bezieht, sind die Aufwendungen für die Erneuerung einer Kläranlage nicht abzugsfähige Kosten der allgemeinen Lebensführung im Sinne des § 12 Nr. 1 EStG. Dadurch, dass die an der Klin. beteiligten drei Personen Leistungen von der Klin. für ihre privaten Zwecke bezogen haben, nämlich Leistungen zur Klärung von Abwässer, die durch diejenigen Personen entstanden waren, die in den für eigene Wohnzwecke bewohnten Häusern der Gesellschafter der Klin. lebten, haben sie Leistungen aus dem Gesellschaftsvermögen entnommen. 58

Entnahmen sind jedoch von vornherein gewinnneutral. Sie können nicht zu der erforderlichen Betriebsvermögensmehrung bei der Klin. beitragen. Sie mindern vielmehr das Betriebsvermögen der Klin. aus außerbetrieblichen Gründen und wären deshalb gemäß § 4 Abs. 1 EStG bei der Ermittlung des Gewinnes wieder dem Betriebsvermögen hinzuzurechnen. Soweit die Klin. "Einnahmen" von den an ihr beteiligten drei Gesellschaftern erhalten hat, stellen diese "Einnahmen" gewinnneutrale Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG dar.

Hiervon unabhängig betreibt die Klin. auch deshalb kein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, weil sich ihre Betätigung nicht als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG darstellt. 60

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt an den Markt gebracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Die Funktion des Merkmals wird deutlich, wenn man zwischen der Teilnahme am "wirtschaftlichen Verkehr" und der am "allgemeinen Verkehr" unterscheidet, wobei das Hauptgewicht der Begriffsbestimmung auf der Teilnahme am "allgemeinen Verkehr" liegt. Eine Teilnahme am "wirtschaftlichen Verkehr" ist schon dann gegeben, wenn eine Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Gütertausch teilnimmt. Das Merkmal dient dazu, aus dem Gewerbebetrieb solche Tätigkeiten auszuklammern, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind. Die Teilnahme am "allgemeinen Verkehr" erfordert dagegen, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt und sich an eine - wenn auch begrenzte - Allgemeinheit wendet. Durch das Hervortreten nach außen unterscheidet sich die gewerbliche Tätigkeit von solchen im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG. Entscheidend ist deshalb darauf abzustellen, dass für außenstehende Dritte der Wille erkennbar wird, ein Gewerbe zu betreiben. Dagegen ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine Leistungen oder Waren einer Mehrzahl von Interessenten anbietet bzw. Angebote derselben annimmt. Auch die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner kann Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sein (vgl. zum Vorstehenden BFH-Urteil vom 09.07.1986 I R 85/83 BStBl. II 1986, 851). 61

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze ist hier eine tatsächliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr der Klin. in den Streitjahren 1996 und 1997 nicht feststellbar. Der Senat verkennt dabei nicht, dass die Klin. ihre Leistungen vor Errichtung der biologischen Abwasserkläranlage auch den Eigentümern von weiteren drei Häusern angeboten hat, deren Häuser sich in der Nähe der Häuser ihrer drei Gesellschafter befinden. Weitere Häuser befinden sich dort nicht. Es kann letztlich dahinstehen, ob dieses Angebot darauf abzielte, dass die Klin. diesen weiteren Personen als ihr gegenüber außenstehende Personen Leistungen erbringen wollte oder ob diese Personen ebenfalls Gesellschafter der Klin. werden sollten. Denn auch wenn sie das erstere beabsichtigt haben sollte, kann es nicht entscheidend auf diese Absicht allein ankommen. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt zumindest voraus, dass es tatsächlich zu einem Leistungs- oder Gütertausch mit Personen kommt, die nicht an ihr als Gesellschafter beteiligt sind. Dies ist in den Streitjahren 1996 und 1997 zumindest nicht der Fall. 62

Zwar beteiligt sich ein Steuerpflichtiger auch dann am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, wenn er seine Leistungen nur Angehörigen gegenüber erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2001 IV R 10/00 BStBl. II 2002, 338). Ein solcher Fall ist aber nicht mit dem hier vorliegenden Sachverhalt vergleichbar, dass die Klin. als GbR nur Leistungen gegenüber den an ihr beteiligten drei Gesellschaftern erbringt. Zwar ist anerkannt, dass eine gewerbliche 63

Personengesellschaft partiell "Steuerrechtssubjekt" ist mit der Folge, dass bei der Ermittlung der Einkünfte grundsätzlich auf die "Einheit ihrer Gesellschafter" abzustellen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 03.07.1995 GrS 1/93 BStBl. II 1995, 617 unter C IV 2 b der Gründe).

Es ist aber zu berücksichtigen, dass unabhängig vom Zivilrecht einkommensteuerrechtlich nicht die Personengesellschaft als solche "Träger des Unternehmens" ist, sondern dass die Gesellschafter "Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs der Personengesellschaft" sind (vgl. BFH-Beschluss vom 03.07.1995 a. a. O.). Insoweit sind bei der Frage, ob bei der Klin. hier wegen der ausschließlich ihren Gesellschaftern gegenüber erbrachten Leistungen eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und damit eines der Merkmale der Gewerbebetriebseigenschaft zu bejahen sind, die Sachverhalte nicht vergleichbar. Denn im vorliegenden Fall wird nicht an außenstehende Verwandte geleistet sondern an die Gesellschafter selbst und damit an die Träger des möglichen Unternehmens der Klin..

64

Hiervon zu unterscheiden ist ein Sachverhalt, in dem bereits die Gewerbebetriebseigenschaft einer Personengesellschaft aufgrund von Leistungen an außenstehende Dritte bejaht worden ist. In einem derartigen Fall sind Rechtsverhältnisse, die Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen zum Inhalt haben, in der Steuerbilanz der Gesellschaft wie Rechtsverhältnisse zu Fremden nach allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu erfassen, soweit sie fremdüblich gestaltet und durchgeführt worden sind (vgl. hierzu Schmidt EStG-Kommentar, 22. Auflage, § 15 Rdn. 626 m. w. N.).

65

Der Senat lässt es dahinstehen, ob die Klin. später eine einkünfterrelevante Mitunternehmerschaft geworden ist, nachdem sie auch für nicht als Gesellschafter beteiligte Personen Abwässer gegen Entgelt gereinigt hat, wie es ab Juli 2000 für die Eheleuten F der Fall war.

66

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

67