

Allein von Verlusten kann niemand leben

Wer sich an geschlossenen Immobilienfonds beteiligt und das Recht hat, seine Anteile wieder zu verkaufen, bevor die Möglichkeit besteht, dass ein (steuerpflichtiger) Gewinn erzielt wird, der kann die dem Fond zugeordneten Verluste nicht als „negative Einkünfte“ aus Vermietung und Verpachtung vom steuerpflichtigen Einkommen anziehen, weil die Absicht fehlt, einen „Einnahmeüberschuss“ zu erzielen.

Quelle: Wolfgang Büser

Hohe Verlustzuweisungen; Geschlossener Immobilienfonds; Werbungskostenüberschuß; Mitnahme von Steuervorteilen; Einkünfteerzielungsabsicht

Gericht: BFH

Datum: 05.09.2000

Aktenzeichen: IX R 33/97

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2000, 13284

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Rheinland-Pfalz

Rechtsgrundlagen:

§ 2 Abs. 1 EStG

§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 192, 559 - 576

BB 2000, 2404 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2001, 109-115

BStBl II 2000, 676-684 (Volltext mit amtl. LS)

BuW 2001, 418

DB 2000, 2406-2410 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2000, 1247-1254 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2001, 3 (Kurzinformation)

EStB 2000, 425

HFR 2001, 227-231

IBR 2001, 50

KFR 2001, 89

KÖSDI 2000, 12652-12653 (Kurzinformation)

NJW 2001, 2424 (amtl. Leitsatz)

NWB DokSt 2001, 332-333

NZG 2001, 139-143

NZM 2001, 628-632

VersR 2001, 129 (amtl. Leitsatz)

WPg 2001, 115

ZfIR 2000, 980-987

ZIP 2000, A 100 (Volltext)

ZIP 2000, A100 (Volltext)

BFH, 05.09.2000 - IX R 33/97

Amtlicher Leitsatz:

Beteiligen sich Anleger an einem mit hohen Verlustzuweisungen werbenden geschlossenen Immobilienfonds, bei dem vorgesehen ist, dass --bei mehrheitlicher Zustimmung der Anleger-- von dem Recht, die Anteile an die ursprünglichen Gründungsgesellschafter zu übertragen, Gebrauch gemacht wird, und steht fest, dass nach der Konzeption des Fonds bis zum Zeitpunkt der möglichen Ausübung des Verkaufsrechts ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erzielt werden können, so ist die Vermutung gerechtfertigt, dass es den Anlegern vorrangig auf die Mitnahme von Steuervorteilen ankommt und daher die Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Anleger fehlt.

Gründe

1 I.

1.

Die Kläger und Revisionskläger (Revisionskläger) sind bzw. waren Kommanditisten der A. -GmbH & Co. KG, eines in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betriebenen geschlossenen Immobilienfonds.

2 Streitig ist die Berücksichtigung von Werbungskostenüberschüssen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der A. -GmbH & Co. KG und seiner Gesellschafter für die Streitjahre 1979 bis 1984.

3 Als Vorgesellschaft der A. -GmbH & Co. KG war im April 1975 die B. -KG mit Sitz in D. gegründet worden. Zweck der Gesellschaft war der Erwerb des den Kommanditisten gehörenden Grundbesitzes in E. Gründungsgesellschafter waren F. S., der sich mit einer Einlage von 0,00 DM als Komplementär beteiligte, und zwei weitere Gesellschafter, die Kommanditeinlagen von insgesamt 1 Mio. DM hielten. Aufgrund zweier Nachträge zum Gesellschaftsvertrag erwarben Herr G. S. und Frau H. S. sowie Herr K. S. diese Kommanditanteile. Im November 1978 trat die Firma L. als weitere persönlich haftende Gesellschafterin in die Gesellschaft ein; die Firma der Gesellschaft wurde in A. -GmbH & Co. KG geändert. Nachdem auf dem Grundstück in E. ein im Jahre 1978 fertig gestelltes Bürogebäude errichtet worden war, erwarb die Gesellschaft im November 1978 zudem ein Bürogebäude in M. zu einem Kaufpreis von 43 Mio. DM zuzüglich Nebenkosten.

- 4 Im November 1978 trafen Herr G. S. sowie die übrigen Kommanditisten der B. -KG mit der Firma N. -GmbH, die einem Kreis von Initiatoren gehörte, der sich mit der Errichtung und dem Betrieb geschlossener Immobilienfonds beschäftigte, eine Vereinbarung, in der sie sich verpflichteten, eine Fondskonzeption zu realisieren. Danach hatten die Gesellschafter der B. -KG bestimmte gesellschaftsrechtliche Verhältnisse herzustellen, einen Darlehensvertrag mit der O. -Bank zu schließen und eine Ausschüttungsgarantie sowie eine Rückkaufsverpflichtung --unterlegt mit Garantieerklärungen einer deutschen Großbank-- abzugeben. Im Gegenzug verpflichtete sich die N. -GmbH ihrerseits, bestimmte gesellschaftsrechtliche Veränderungen bei der Fonds-KG herbeizuführen und übernahm die Plazierung des vorgesehenen Zeichnungskapitals unter Einschaltung der P. -GmbH Revisionsklägerin zu 1.) als Treuhandkommanditistin, die dem Gesellschaftskreis der Initiatoren angehörte.
- 5 Entsprechend dieser Vereinbarung schlossen die Gesellschafter der B. -KG sowie die P. -GmbH im Januar 1979 einen Gesellschaftsvertrag, der die Grundlage des geschlossenen Immobilienfonds A. -GmbH & Co. KG bildete und der die langfristige Vermietung und Verwaltung der Immobilienobjekte in E. und M. zum Gegenstand hatte. Die Gesellschaft war auf unbestimmte Zeit errichtet und konnte erstmals zum 31. Dezember 1989 gekündigt werden. Als persönlich haftende Gesellschafter traten Herr G. S. mit einer Einlage von 2.350.000,00 DM sowie Herr F. S. mit einer Einlage von 50.000,00 DM ein. Kommanditisten der Gesellschaft waren Frau H. S. und Herr K. S. mit einer Einlage von je 50.000,00 DM sowie die P. -GmbH mit einer Einlage von 10.000,00 DM. Die P. -GmbH war als Treuhänderin berechtigt, mit Teilhabern gleichlautende Treuhandverträge abzuschließen und ihre Gesellschaftseinlage auf 38 Mio. DM zu erhöhen. Dementsprechend schloss die P. -GmbH später mit neu eintretenden Teilhabern Treuhandverträge ab; nach § 6 Abs. 2 des Treuhandvertrages waren die Teilhaber zur Leistung einer weiteren Einlage bis zu höchstens 110 v. H. der gezeichneten Einlage verpflichtet, wenn und soweit die P. -GmbH von der A. -GmbH & Co. KG in Anspruch genommen würde.
- 6 Nach dem in § 5 des Gesellschaftsvertrages enthaltenen Investitions-Finanzplan waren zur Erreichung des Gesellschaftszwecks Gesamtinvestitionen in Höhe von 170.500.000,00 DM veranschlagt. Die Investitionen sollten wie folgt finanziert werden:

a)
Gesellschaftseinlagen

-

Komplementäre

Kommanditisten gemäß § 4 Abs. 2 a und b des Gesellschaftsvertrages

2.400.000,00 DM

100.000,00 DM

2.500.000,00 DM

-

Kommanditisten (neu eintretende Teilhaber)

38.000.000,00 DM

b)
Fremdmittel

130.000.000,00 DM

Gesamtmittel:

170.500.000,00 DM

- 7 Gemäß § 8 des im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen, vorformulierten und im Emissionsprospekt abgedruckten Treuhandvertrages war die P. -GmbH aufgrund einer Optionsabrede berechtigt, aber nicht verpflichtet, die von ihr treuhänderisch für sämtliche Teilhaber einheitlich gehaltene Kommanditbeteiligung mit Wirkung vom 31. August 1989 an den persönlich haftenden Gesellschafter G. S. und die Kommanditisten K. S. und H. S. zu verkaufen. Hierzu war im Treuhandvertrag u. a. näher bestimmt, dass der Treuhänder die Verkaufsoption ausüben werde, wenn die Teilhaber mit mehr als der Hälfte der vorhandenen Stimmen der Ausübung zustimmten. Nachdem der Gesellschaftsvertrag im Hinblick auf die Einführung des § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) am 20. September 1980 in der Weise geändert worden war, dass die Treugeber in die Rechtsstellung von Kommanditisten einrückten, wurde der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag vom Januar 1979 hinsichtlich der Verkaufsoption der geänderten Gesellschaftsstruktur angepasst. Das Rückerwerbsangebot gegenüber der Treuhänderin P. -GmbH erstreckte sich nunmehr auf die Kommanditbeteiligungen, die die P. -GmbH im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf die früheren Treugeber übertragen hatte.
- 8 Nachdem Unruhe unter den Teilhabern wegen der ungewissen Anschlussfinanzierung im Jahre 1989 aufgekommen war, unterbreitete der persönlich haftende Gesellschafter G. S. , der sich zur Rücknahme der Kommanditanteile verpflichtet hatte, im Jahre 1982 jedem Kommanditisten ein weiteres Übernahmeangebot, in dem er oder ein von ihm zu benennender Dritter sich bereit erklärte, deren Kommanditbeteiligung an der A. -GmbH & Co. KG mit Wirkung vom 31. Dezember 1982 zu einem --gestaffelt bis zum 31. August 1990 fälligen-- Kaufpreis von 71 v. H. der eingezahlten Kommanditeinlage zu kaufen. Ca. 40 v. H. der Anteilseigner nahmen das Angebot bis Ende 1982 an. Bis zum Jahre 1987 übergaben weitere Gesellschafter ihre Beteiligung an die S. -KG. 1986 und 1987 betrug der Preis nur noch 30 v. H. der Einlage, danach 1,00 DM für die Kommanditeinlage, wobei die sonstigen Bedingungen weiter galten. Aufgrund eines gerichtlichen Vergleiches sind später Anteile gegen ein Entgelt von 50 v. H. der Einlage von der S. -Gruppe übernommen worden.
- 9 In dem Emissionsprospekt war unter dem Stichwort "*Rentabilität*" eine jährliche 3 %ige bankgarantierte Barausschüttung über 10 Jahre bezogen auf den Nennwert der Einlage versprochen worden. Unter der Überschrift "*Fungibilität*" wies der Prospekt darauf hin, dass der geschäftsführende persönlich haftende Gesellschafter und die Gründungskommanditisten sich unwiderruflich verpflichtet hätten, die Anteile der Teilhaber zum 31. August 1989 zu erwerben, und zwar zu 50 v. H. des Nennwertes der jeweiligen Einlage. Die Teilhaber könnten im Jahre 1989 durch mehrheitlichen Beschluss von dieser Verkaufsoption Gebrauch machen, müssten dies aber nicht tun. Darüber hinaus war erwähnt, dass der Verkaufserlös von 19 Mio. DM (50 v. H. von 38 Mio. DM Kommanditeil der P. -GmbH) durch eine Bankbürgschaft abgesichert worden war. Unter dem Punkt "*Einzahlung und steuerliches Ergebnis*" wurde für das Jahr 1979 bei einer 100 %igen Einzahlung ein steuerlicher Verlust von 105, 87 v. H. bezogen auf den Eigenkapitalanteil prognostiziert, der durch steuerliche Folgeverluste von 1980 bis 1989 sich zu einer Gesamtverlustzuweisung auf ca. 209 v. H. kumulieren könne. Hierzu enthielt der Prospekt auf S. 29 Berechnungsbeispiele für eine Beteiligung bis 1989 auf der Grundlage der Annahme von Grenzsteuersätzen von 45 v. H. bis 60 v. H. Danach ergab sich unter Berücksichtigung einer Verlustzuweisung von 105, 87 v. H. für 1979 und bei einem Grenzsteuersatz von 50 v. H. und einer Einlage von 100.000,00 DM eine Steuerersparnis von 52.935,00 DM und somit ein effektiver Kapitaleinsatz von 47.065,00 DM. Hinzugerechnet waren steuerfreie Ausschüttungen bis 1988 von 30.000,00 DM und eine weitere Steuerersparnis aus kalkulatorischen Werbungskostenzuweisungen bis 1989 von 51.800,00 DM. Daraus ergab sich insgesamt unter Berücksichtigung der Steuerersparnis, der Barausschüttungen sowie des Verkaufserlöses einerseits und des effektiven Kapitaleinsatzes andererseits ein steuerfreier Überschuss für den Zeitraum von 1979 bis 1989 von 84.735,00 DM. Nach der Darstellung der Fondsobjekte wurden im Prospekt die "*Vermietung*" und die "*Garantien*" geschildert. Danach sollten trotz nicht erfolgter Vollvermietung die fest abgeschlossenen Mietverträge die laufenden jährlichen Zinszahlungen in Höhe von 5.362.500,00 DM abdecken. Zusätzliche Mieterträge sollten nach Aussage des Prospektes die Rentabilität des

Fonds weiter stärken. Darüber hinaus wies der Prospekt darauf hin, dass *"unabhängig von dem tatsächlich erwirtschafteten Ergebnis"* die Rentabilität und die Fungibilität der Gesellschaftereinlagen durch umfassende Garantieleistungen sichergestellt worden sei, nämlich durch eine *"bankgarantierte Barausschüttung"* sowie eine *"bankgarantierte Verkaufsoption"*. Darüber hinaus enthielt der Prospekt (noch) den Hinweis, dass unabhängig von der Verkaufsoption den Gründungskommanditisten das Recht eingeräumt sei, in dem Zeitraum von 1989 bis 1991 die Fondsobjekte zum Verkehrswert zu erwerben, wobei der Verkehrswert den Restverbindlichkeiten des Darlehens entspreche. Dieses Ankaufsrecht wurde jedoch --aufgrund der von dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) im Rahmen einer im Frühjahr 1979 vorgenommenen Projektprüfung geäußerten steuerrechtlichen Bedenken-- im April 1979 ersatzlos aufgehoben. Im Rahmen der *"Rentabilitäts- und Liquiditätsvorschau"* stellte der Prospekt dar, dass auf einem Zeitraum von 10 Jahren bankverbürgte Barausschüttungen von 3 v. H. des Zeichnungskapitals zu berücksichtigen seien und den Gesellschaftern, die im Jahre 1989 von ihrem Optionsrecht Gebrauch machten, der Veräußerungserlös von 50 v. H. ihrer Beteiligung steuerfrei zufließen würde.

- 10** Zur Verwirklichung des Konzepts des geschlossenen Immobilienfonds A. -GmbH & Co. KG schlossen die Gesellschafter der B. -KG sowie der Initiatorenkreis um die N. -GmbH im Jahre 1979 ein Bündel von Verträgen. Zum einen dienten sie der Plazierung der Anteile. Zum anderen wurden mit der S. -Gruppe zugehörigen Gesellschaften Verträge über die Vermietung und die kaufmännische und technische Hausverwaltung der Objekte, jeweils mit einer Laufzeit von 10 bzw. 11 Jahren abgeschlossen.
- 11** Das Objekt in M. wurde mit Wirkung vom 21. Februar 1989 zu einem Kaufpreis von 35 Mio. DM, das Bürogebäude in E. am 1. Februar 1990 zu einem Kaufpreis von 95,5 Mio. DM veräußert. Aus der Veräußerung des Objektes in E. erzielte die Gesellschaft einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 40.600.000,00 DM. Der buchmäßige Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Gebäudes in M. betrug 2.700.000,00 DM. Die erzielten Veräußerungserlöse wurden zur Tilgung des früheren Darlehens über 130 Mio. DM bei der O. -Bank verwendet, wobei ein Teil der Kaufpreiszahlung des Objektes in E. durch Übernahme der restlichen Darlehensschuld von 55 Mio. DM bei der O. -Bank erfolgte. Die erzielten Verkaufserlöse reichten zur restlosen Tilgung aus; ein Liquiditätsüberschuss wurde jedoch nicht erzielt.
- 12** **2.**
- Mit Verfügung vom 24. November 1983 ordnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bei der A. -GmbH & Co. KG eine Außenprüfung für die Jahre 1977 bis 1980 an, die die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte, die Umsatzsteuer und die gesonderte Feststellung des Vermögens umfasste. Durch ergänzende Anordnung vom 1. Dezember 1986 erweiterte das FA den Prüfungszeitraum für dieselben Prüfungsfelder auf die Jahre 1981 bis 1983. Bereits am 7. Dezember 1983 hatte die A. -GmbH & Co. KG erstmals beantragt, den Beginn der Außenprüfung hinauszuschieben; am 23. November 1984 bat sie erneut um die Verschiebung der Prüfung.
- 13** Im Juli 1985 begannen die Prüfer mit der Prüfung. Sie forderten im Juli 1987 die im Prospekt erwähnten Mietverträge an, die ihnen Anfang September 1987 teilweise zur Verfügung gestellt wurden. Anschließend baten sie um weitere Unterlagen, insbesondere um die im Prospekt genannte Rentabilitäts- und Liquiditätsvorschau, die sie im Januar 1988 erhielten; aus dieser Berechnung sind die geplanten und tatsächlich erzielten Mieteinnahmen sowie die Aufwendungen ersichtlich. Die Prognose erstreckte sich bis in das Jahr 2008. Bis zum Jahre 1990 ergab sich danach ein kumulierter Verlust von 44.595.000,00 DM, worin ein Verlust von 25.571.000,00 DM berücksichtigt ist, der aus *"einmaligen Vorauszahlungen"* im Initialjahr 1979 herrührte.
- 14** Die Erklärungen zu den gesonderten und einheitlichen Feststellungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1979 bis 1984 hat die A. -GmbH & Co. KG am 11. November 1980 für 1979, am 31. Juli 1981 für 1980, am 19. November 1982 für 1981, am 28. Dezember 1983 für 1982 sowie nach Beginn der Außenprüfung am 7. November 1985 für 1983 und am 19. Februar 1986 für 1984 beim FA eingereicht. Am 28. November 1980 erließ das FA den

Feststellungsbescheid für 1979, in welchem es Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in erklärter Höhe unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO 1977) feststellte. Die Feststellungsbescheide für 1980 und 1981 ergingen am 19. Februar 1982 und am 17. Oktober 1983. In diesen ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestellten Feststellungsbescheiden wich das FA von den erklärten Werbungskostenüberschüssen ab, stellte jedoch die Einkünfteerzielungsabsicht nicht in Frage. Für 1982 erging ein ebenfalls gemäß § 164 Abs. 1 AO 1977 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestellter Feststellungsbescheid am 15. Februar 1984, in dem von der Erklärung nicht abgewichen wurde. Für die Jahre 1983 und 1984 ergingen vor Abschluss der Außenprüfung keine Bescheide.

- 15** Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung erließ das FA gemäß § 164 Abs. 2 AO 1977 geänderte Bescheide für die Jahre 1979 bis 1982 sowie erstmalige Feststellungsbescheide für die Jahre 1983 und 1984. Darin folgte es der Auffassung der Außenprüfung, wonach die Gesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt habe, den Treugebern bzw. den späteren Kommanditisten aber mangels Überschusserzielungsabsicht keine Einkünfte zuzurechnen seien. Die von zahlreichen Beteiligten hiergegen eingelegten Einsprüche wies das FA als unbegründet zurück.

16 **3.**

Hiergegen erhoben die Revisionskläger Klage, mit der sie geltend machten, dass die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheide der Jahre 1979 bis 1982 gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 nicht hätten geändert werden dürfen. Außerdem stünden einer Änderung der Steuerbescheide die Feststellungsverjährung sowie der Einwand der Verwirkung entgegen. Im Übrigen seien die negativen Feststellungsbescheide auch aus materiell-rechtlichen Gründen nicht gerechtfertigt.

- 17** Das Finanzgericht (FG) hat diejenigen Gesellschafter gemäß § 60a der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigeladen, die dies bis zum 16. Juni 1996 beantragt hatten, und sodann die Klagen mit der hier angefochtenen Entscheidung als unbegründet zurückgewiesen:

- 18** Entgegen der Auffassung der Kläger sei keine Feststellungsverjährung eingetreten. Auch greife der Einwand, das Recht zum Erlass der geänderten Feststellungsbescheide sei wegen überlanger Verfahrensdauer verwirkt, nicht durch. Der Erlass der ändernden Feststellungsbescheide nach Abschluss der Außenprüfung verstoße auch nicht gegen § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977. Schließlich seien die negativen Feststellungsbescheide auch nicht zu beanstanden, da weder auf der Ebene der Gesellschaft noch auf der Ebene der Gesellschafter eine Einkünfteerzielungsabsicht zu bejahen sei: Die A. -GmbH & Co. KG sei nach den in der Rechtsprechung festgelegten typischen Kennzeichen als Verlustzuweisungsgesellschaft zu beurteilen, da sie selbst nicht über das erforderliche Kapital verfüge, um die beiden Bürogebäude finanzieren zu können, im Prospekt mit maßgebender Steuerersparnis geworben habe und bei der Konzeption als geschlossener Immobilienfonds --unbeschadet der nachträglichen Aufhebung des Ankaufsrechts der Gründungskommanditisten-- darauf angelegt gewesen sei, nach Ablauf von 10 Jahren durch Rückerwerb der Fondsanteile ihren Gesellschaftszweck, nämlich die Vermietung der betreffenden Objekte, entfallen zu lassen. Den Klägern sei es nicht gelungen, die bei Vorliegen einer Verlustzuweisungsgesellschaft bestehende Vermutung der fehlenden Überschusserzielungsabsicht zu widerlegen. Ein Totalüberschuss habe nach der günstigsten Prognose der A. -GmbH & Co. KG erst nach Ablauf von 16 Jahren erwirtschaftet werden können, also zu einem Zeitraum, zu dem der ursprüngliche Gesellschaftszweck nach der Konzeption des Fonds habe beendet worden sein sollen. Im Übrigen dürfe nicht verkannt werden, dass der tatsächliche Ablauf, d. h. die Veräußerung der Gebäude nach 10 Jahren, mit dem geplanten Ablauf weitgehend übereinstimme. Selbst wenn jedoch --mit dem FA-- auf der Ebene der Gesellschaft eine Überschusserzielungsabsicht zu bejahen wäre, müssten die Klagen abgewiesen werden, weil eine Überschusserzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschafter in den Streitjahren nicht feststellbar sei.

19 **4.**

Mit der Revision machen die Revisionskläger im Einzelnen geltend:

a)

Die Revisionskläger zu 1. bis 145. rügen zunächst als Verfahrensfehler einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten insoweit, als das FG zu Unrecht davon ausgegangen sei, der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verkaufsoption habe vor dem Zeitpunkt der Anschlussfinanzierung im August 1989 gelegen. Tatsächlich habe die Laufzeit der im Jahre 1978 abgeschlossenen Kreditverträge bereits im August 1988, mithin etwa ein Jahr vor dem Wirksamwerden der Verkaufsoption geendet. Da das FG dem fälschlicherweise angenommenen Umstand des Zusammenfallens der Verkaufsoption und des Endes der Finanzierungsverträge besondere Bedeutung beigemessen habe, sei nicht auszuschließen, dass das angefochtene Urteil auf diesem Verfahrensfehler beruhe. Darüber hinaus sei Feststellungsverjährung eingetreten; die jeweils kurz vor Ablauf der regulären Verjährungsfristen erlassenen Prüfungsanordnungen seien entgegen der Beurteilung des FG nicht geeignet gewesen, eine Ablaufhemmung zu bewirken, da sich insoweit der Eindruck von Scheinhandlungen aufdränge. Das FG habe auch nicht die für § 171 Abs. 4 AO 1977 maßgebende Frage untersucht, wann die Außenprüfung tatsächlich habe beginnen sollen. Ferner machen die Revisionskläger Verwirkung geltend. Abgesehen von der überlangen Verfahrensdauer stelle der Erlass der negativen Feststellungsbescheide auch deshalb eine (unzulässige) *"illoyale Rechtsausübung"* der Finanzverwaltung dar, weil diese nach einem eingehenden Vorprüfungsverfahren (und der Aufhebung des Ankaufsrechts der Gründungskommanditisten) zunächst keine Bedenken gegen das der A. -GmbH & Co. KG zugrunde liegende Konzept erhoben, vielmehr sogar vorläufige Verlustbestätigungen für Zwecke der Herabsetzungen der Vorauszahlungen der Teilhaber und auch nach Vorlage der Steuererklärungen der A. -GmbH & Co. KG zunächst entsprechende Feststellungsbescheide mit der Zurechnung der erklärten Werbungskostenüberschüsse erlassen habe. Das FG habe unter Verstoß gegen § 76 FGO diese Tatsachen nicht berücksichtigt. Zudem sei das FA gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 am Erlass der negativen Feststellungsbescheide für die Jahre 1979 bis 1982 gehindert gewesen. Der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) habe eine Änderung der Rechtsprechung im Sinne dieser Vorschrift in mehrfacher Hinsicht mit sich gebracht: Zum einen sei der Begriffsinhalt der Überschusserzielungsabsicht geändert worden, zum anderen seien unter Änderung gegenüber der früheren Rechtsprechung die Grundsätze der Liebhaberei auf (vermögensverwaltende) Personengesellschaften übertragen worden, und ferner sei die Rechtsprechung hinsichtlich der Behandlung von Steuervorteilen gegenüber dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Januar 1972 GrS 10/70 (BFHE 106, 84, BStBl II 1972, 700 - sog. Baupatenbeschluss) geändert worden. Schließlich beanstanden die Revisionskläger, dass das FG die Einkünfteerzielungsabsicht sowohl auf der Ebene der Gesellschaft wie auf derjenigen der Gesellschafter verneint hat. Entgegen der Beurteilung des FG weise die A. -GmbH & Co. KG nicht die nach der Rechtsprechung des BFH maßgebenden Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft auf; insoweit weiche die angefochtene Entscheidung ohne Angabe nachvollziehbarer Gründe von der Rechtsprechung des BFH ab. Die Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschafter verneine das FG, indem es zu Unrecht die Rechtsprechungsgrundsätze des erkennenden Senats zu den sog. Mietkaufmodellen und den Rückkaufgarantien auf den Streitfall anwende und dabei eine Reihe von Indizien unberücksichtigt lasse, die dafür sprächen, dass die Gesellschafter auf Dauer in der Gesellschaft hätten bleiben wollen.

b)

Die Revisionsklägerin zu 146. vertritt --als Rechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Ehemanns-- zunächst die Auffassung, es sei Feststellungsverjährung eingetreten; die verzögerte Durchführung der Außenprüfung (bis letztlich zur Schlussbesprechung im Jahre 1990) sei nicht geeignet gewesen, eine Ablaufhemmung zu bewirken. Im Übrigen stelle der Erlass der negativen Feststellungsbescheide eine unzulässige Rechtsausübung seitens der Finanzverwaltung i. S. von § 242 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) dar. Auch sei der Steueranspruch hinsichtlich der aufgrund der negativen Feststellungsbescheide geltend gemachten Einkommensteuernachforderungen wegen des langen Zeitablaufs unter Beachtung der Grundsätze von Treu und Glauben verwirkt. Ferner sei das FA gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 am Erlass der negativen Feststellungsbescheide für die Jahre 1979 bis 1982 gehindert gewesen. Schließlich

wendet sich die Revisionsklägerin zu 146. dagegen, dass das FG die Einkünfteerzielungsabsicht in Bezug auf ihren verstorbenen Ehemann verneint hat.

22 c)

Auch die Revisionskläger zu 147. bis 149. vertreten die Ansicht, das beklagte FA sei gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 am Erlass der negativen Feststellungsbescheide für die Jahre 1979 bis 1982 gehindert gewesen; der Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751 habe eine Änderung der Rechtsprechung im Sinne dieser Vorschrift sowohl in Bezug auf das zeitliche Moment (Totalüberschuss) als auch in Bezug auf den sog. Baupatenbeschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 106, 84, BStBl II 1972, 700 mit sich gebracht. Ferner beanstanden sie, die materiell-rechtliche Beurteilung des FG in Bezug auf die Einkünfteerzielungsabsicht weiche von der Rechtsprechung des BFH ab und verletze materielles Recht.

23 Die Revisionskläger stellen im Einzelnen folgende Anträge:

24 Die Revisionsklägerin zu 1. beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der angefochtenen Entscheidung die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Jahre 1979 bis 1984 dahin zu ändern, dass zunächst ihr Werbungskostenüberschussanteile nach den von der Außenprüfung festgestellten Werbungskostenüberschüssen zugerechnet und sodann den Teilhabern entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen zugerechnet werden.

25 Die Revisionskläger zu 2. bis 145. beantragen sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Feststellungsbescheide für die Jahre 1980 bis 1984 dahin zu ändern, dass ihnen --für das Jahr 1980 für den Zeitraum nach Aufhebung der Treuhandverhältnisse-- Werbungskostenüberschussanteile nach den von der Außenprüfung festgestellten Werbungskostenüberschüssen entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen zugerechnet werden.

26 Die Revisionsklägerin zu 146. beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Feststellungsbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 dahin zu ändern, dass ihr --für das Jahr 1980 für den Zeitraum nach Aufhebung des Treuhandverhältnisses-- Werbungskostenüberschussanteile nach den von der Außenprüfung festgestellten Werbungskostenüberschüssen entsprechend dem Beteiligungsverhältnis ihres verstorbenen Ehemanns zugerechnet werden.

27 Die Revisionskläger zu 147. und 149. beantragen sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Feststellungsbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 dahin zu ändern, dass ihnen --für das Jahr 1980 für den Zeitraum nach Aufhebung der Treuhandverhältnisse-- Werbungskostenüberschussanteile nach den von der Außenprüfung festgestellten Werbungskostenüberschüssen entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen zugerechnet werden.

28 Der Revisionskläger zu 148. beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Feststellungsbescheide für die Jahre 1980 bis 1983 dahin zu ändern, dass ihm --für das Jahr 1983 für den Zeitraum nach Aufhebung des Treuhandverhältnisses-- Werbungskostenüberschussanteile nach den von der Außenprüfung festgestellten Werbungskostenüberschüssen entsprechend seinem Beteiligungsverhältnis zugerechnet werden.

29 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

30 Weitere Beteiligte haben sich zum dem Revisionsverfahren geäußert, ohne jedoch Anträge zu stellen.

31 II.

Die Revision ist unbegründet; sie ist gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

32 1.

Die Beurteilung des FG, dass das FA nicht aufgrund eingetretener Feststellungsverjährung gehindert war, die angefochtenen Bescheide zu erlassen, begegnet keinen Bedenken.

33 Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die vierjährige Feststellungsverjährungsfrist gemäß §§ 181 Abs. 1 Satz 1 , 169 Abs. 2 Nr. 2 , 170 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977 mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres beginnt, in dem die Feststellungserklärungen abgegeben worden sind. Nachdem die Feststellungserklärung 1979 am 11. November 1980 abgegeben worden ist, endete die regelmäßige Feststellungsverjährungsfrist für das (erste) Streitjahr 1979 am 31. Dezember 1984. Nachdem das FA am 24. November 1983 bei der A. -GmbH & Co. KG eine Außenprüfung für die Jahre 1977 bis 1980 angeordnet hatte, deren Beginn auf den wiederholten Antrag der A. -GmbH & Co. KG bis in das Jahr 1985 hinausgeschoben worden ist, ist der Ablauf der Verjährungsfrist bis zur Unanfechtbarkeit der aufgrund der Außenprüfung erlassenen, hier angefochtenen Bescheide gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO 1977 gehemmt worden. Dasselbe gilt aufgrund der Erweiterung der Prüfungsanordnung vom 1. Dezember 1986 für die Jahre 1981 bis 1983, nachdem die Feststellungserklärung für 1981 im November 1982 abgegeben worden ist und die regelmäßige Feststellungsverjährungsfrist für dieses erste Jahr des erweiterten Prüfungszeitraums somit am 31. Dezember 1986 endete. Für das Streitjahr 1984 ist --nach Abgabe der Erklärung im Februar 1986-- die Feststellungsfrist mit der Zustellung des angefochtenen Bescheides am 28. Dezember 1990 gewahrt.

34 Soweit die Revisionskläger sich gegen die Beurteilung des FG wenden, wonach die Ausnahmeregelungen des § 171 Abs. 4 Sätze 2 und 3 AO 1977 nicht eingreifen, kann die Revision keinen Erfolg haben, weil sie die der Beurteilung des FG zugrunde liegenden Feststellungen zum Ablauf der Prüfung und der Schlussbesprechung nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angreifen, sondern sich auf eine --gegenüber dem FG abweichende-- Würdigung der Prüfungshandlungen ("*mißbräuchliches Verhalten*", "*Scheinhandlung*") beschränken. Der Senat ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO jedoch an die Beurteilung des FG gebunden, da sie weder einen Verstoß gegen Denkgesetze noch eine Verletzung von Erfahrungssätzen erkennen lässt, sondern sich als mögliche Würdigung darstellt (st. Rechtsprechung; vgl. Senatsurteil vom 22. März 1994 IX R 52/90 , BFHE 175, 29 [BFH 22.03.1994 - IX R 52/90] , BStBl II 1994, 842, m. w. N.).

35 2.

Die angefochtene Entscheidung hält der revisionsrechtlichen Prüfung auch insoweit stand, als das FG die Klagen im Ergebnis zu Recht (auch) mit der Begründung abgewiesen hat, dass auf der Ebene der Kommanditisten keine Einkünfteerzielungsabsicht vorgelegen habe.

36 a)

Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG fallen. Kennzeichnend für die Einkunftsarten ist, wie der Große Senat des BFH im Beschluß in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751 (in Abschn. C. IV. 3. c aa (1)) ausgeführt hat, dass die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen der Erzielung positiver Einkünfte dienen.

37 (1)

Bezogen auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung folgt hieraus, dass eine Vermietertätigkeit einkommensteuerrechtlich nur dann dieser Einkunftsart zuzuordnen ist, wenn der Vermieter die Absicht hat, auf die Dauer der Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz bleiben dabei unberücksichtigt, weil bei den Überschusseinkünften Veräußerungsgewinne nicht erfasst werden. Bei der Beurteilung, ob der Steuerpflichtige die Absicht hat, einen Totalüberschuss zu erzielen, ist nicht auf die Dauer der Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks abzustellen. Es kommt vielmehr auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Nutzenden an (Senatsurteil vom 31.

38 Da bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften (Senatsurteil vom 30. September 1997 IX R 80/94 , BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771) reicht allein die Tatsache, dass über einen längeren Zeitraum Werbungskostenüberschüsse erzielt werden, für sich gesehen noch nicht aus, um die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen, zu verneinen. Vielmehr muss auch bei längeren Verlustperioden aus weiteren objektiven Umständen die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt. Ein objektives Beweisanzeichen für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht kann es z. B. sein, wenn nach der vertraglichen Gestaltung kein positives Totalergebnis erreicht werden kann und die Tätigkeit allein darauf angelegt ist, Steuervorteile dergestalt zu erzielen, dass durch die Geltendmachung von Verlusten andere an sich zu versteuernde Einkünfte nicht versteuert werden müssen; der Grund für die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit liegt dann im Lebensführungsbereich (BFH-Beschluss in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751 in Abschn. C. IV. 3. c bb (1) und (2); Senatsurteile in BFHE 150, 7, BStBl II 1987, 668, und vom 31. März 1987 IX R 112/83 , BFHE 150, 325, BStBl II 1987, 774). So ist nach der ständigen Rechtsprechung des Senats die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige sich vertraglich bindet oder sich auch nur die Möglichkeit verschafft hat, das Grundstück innerhalb einer bestimmten Frist, in der er einen Gesamtüberschuss nicht erzielen kann, zu verkaufen (z. B. Senatsurteile in BFHE 150, 7, BStBl II 1987, 668, und vom 14. September 1994 IX R 71/93 , BFHE 175, 416, BStBl II 1995, 116). Ferner spricht es auch gegen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht, wenn aus den Umständen im Einzelfall zu folgern ist, dass der Steuerpflichtige sich noch nicht endgültig entschieden hat, ob er sein Grundstück kurzfristig verkaufen oder langfristig vermieten will (vgl. Senatsurteile vom 9. Februar 1993 IX R 42/90 , BFHE 171, 45, BStBl II 1993, 658, und vom 15. September 1992 IX R 15/91 , BFH/NV 1994, 301).

39 (2)

Bei einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, bei der die Einkünfte zunächst auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln und sodann auf die Gesellschafter zu verteilen sind (vgl. z. B. Senatsurteil vom 1. Dezember 1987 IX R 170/83 , BFHE 152, 101, 104, m. w. N.), gelten für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht dieselben Grundsätze. Die Überschusserzielungsabsicht muss hierbei sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters gegeben sein. Im Regelfall bedarf es insoweit allerdings keiner getrennten Beurteilung (Senatsurteil vom 8. Dezember 1998 IX R 49/95 , BFHE 187, 512 [BFH 08.12.1998 - IX R 49/95] , BStBl II 1999, 468); insbesondere können den einzelnen Gesellschaftern dann keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden, wenn (bereits) auf der Ebene der Gesellschaft keine Einkünfteerzielungsabsicht besteht. Ist hingegen auf der Ebene der Gesellschaft die Einkünfteerzielungsabsicht gegeben, kann gleichwohl die Überschusserzielungsabsicht eines Gesellschafters dann zweifelhaft erscheinen, wenn er sich z. B. nur kurzfristig zur Verlustmitnahme an einer Gesellschaft beteiligt hat (vgl. Senatsurteile in BFHE 150, 124, BStBl II 1987, 707, und in BFHE 152, 101, jeweils a. E.).

40 (3)

Die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen, ist eine sog. innere Tatsache, die wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielende Vorgänge nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juni 1978 GrS 1/77 , BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620). Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis) oder auch nur Beweisanzeichen (Indizien) liefern können. Die Feststellung, ob im Einzelfall eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, hat das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung als Tatfrage zu entscheiden (Senatsurteil vom 22. April 1997 IX R 17/96, BFHE 183, 142, BStBl II 1997, 650; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler,

Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl. , § 118 FGO Rz. 95, mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen). Das Revisionsgericht kann --neben der Überprüfung der insoweit maßgebenden Kriterien (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl. , § 118 FGO Tz. 78)-- die Feststellungen des FG nur darauf überprüfen, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen; die Schlussfolgerungen des FG sind rechtmäßig, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich sind (vgl. Senatsurteile vom 14. Februar 1995 IX R 95/93, BFHE 177, 95, BStBl II 1995, 462, und vom 15. September 1992 IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301).

41 b)

Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze begegnet die angefochtene Entscheidung im Ergebnis keinen Bedenken. Dabei lässt der Senat dahingestellt, ob die Beurteilung des FG, bei der A. -GmbH & Co. KG habe es sich um eine sog. Verlustzuweisungsgesellschaft gehandelt, bei der das Fehlen einer Einkünfteerzielungsabsicht nach der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH zu vermuten sei (vgl. Urteile in BFHE 163, 524, BStBl II 1991, 564, und in BFHE 179, 335, BStBl II 1996, 219), zutreffend ist. Jedenfalls ist die Würdigung des FG, wonach auf der Ebene der Treuhand-Kommanditistin und ihrer Treugeber bzw. --ab 1980-- der (Neu-)Kommanditisten eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht feststellbar sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

42 (1)

Das FG ist insoweit von der Senatsrechtsprechung zu den sog. "*Duo-Konzepten*" (z. B. Urteil vom 9. Februar 1993 IX R 42/90 , BFHE 171, 45, BStBl II 1993, 658) und zu den Rückkaufangeboten oder Verkaufsgarantien bei Bauherrenmodellen (z. B. Urteil in BFHE 175, 416, BStBl II 1995, 116) ausgegangen, die auch auf den Streitfall anzuwenden sei. Im Streitfall begründe das Angebot zur Rückübertragung der treuhänderisch gehaltenen Anteile die Vermutung, dass es den Treugebern bzw. den späteren Kommanditisten statt auf eine langfristige Vermietung der Bürogebäude mehr auf die Mitnahme von Steuervorteilen angekommen sei. Den Anlegern sei nämlich das Recht eingeräumt worden, die Anteile gegen einen Kaufpreis von 50 v. H. der Einlage und gegen die Freistellung von allen Verbindlichkeiten an die S. -Gruppe zu übertragen. Dieser Vertragsbestandteil sei allen Beteiligten bei Begründung des Treuhand- bzw. Gesellschaftsverhältnisses bekannt gewesen. Auch wenn die Rückübertragungsoption nicht auf den ausdrücklichen Wunsch der Anleger aufgenommen worden sei, ergebe sich jedoch aus der Gestaltung der Verträge, dass die Anleger fest mit der Möglichkeit gerechnet hätten, von der Zusage auf Rücknahme der Anteile Gebrauch zu machen. Im Streitfall sei nämlich die Laufzeit der übrigen Verträge auf den Zeitpunkt der Verkaufsoption (31. August 1989) abgestimmt gewesen. Auch die bankgarantierte Ausschüttungsgarantie von jährlich 3 v. H. der Einlage sei auf 10 Jahre zugesichert gewesen. Ebenso sei die Finanzierung der beiden Bürogebäude durch die O. -Bank mit einer Laufzeit von 10 Jahren vereinbart worden. Bei einer Gesamtschau der aufeinander abgestimmten Verträge sei davon auszugehen, dass die Anleger das Recht auf Rückübertragung des treuhänderisch gehaltenen KG-Anteils nicht nur kannten, sondern dieses Recht auch ausüben wollten. Damit sei die Vermutung gerechtfertigt, dass die Treugeber sich zum Zeitpunkt der Zeichnung und in den darauf folgenden Streitjahren noch nicht entschieden hätten, ihre Treuhandanteile langfristig zu halten, sondern sich die Möglichkeit offen halten wollten, die Kündigung nach Ablauf von 10 Jahren und damit innerhalb eines Zeitraums vorzunehmen, in dem nach einer überschlägigen Berechnung kein Totalüberschuss zu erzielen gewesen sei. Schließlich zeige auch die tatsächliche Entwicklung der A. -GmbH & Co. KG, dass von den Anlegern das Ausscheiden aus dem Fonds unter Mitnahme der Steuervorteile das entscheidende Motiv zur Begründung des Treuhandverhältnisses gewesen sei; solche späteren Entwicklungen seien nach der Rechtsprechung des BFH bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht als wichtige Hinweise auf die Entscheidungsgrundlage für die Zeichnungen der Anteile heranzuziehen.

43 (2)

Damit beruht die Beurteilung des FG hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschafter auf einer Würdigung tatsächlicher Umstände des Streitfalls. Diese Würdigung ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO für das Revisionsgericht bindend, da keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich

sind, dass die maßgebenden zugrunde liegenden Feststellungen verfahrensrechtlich nicht einwandfrei zustande gekommen sind, und die Gesamtwürdigung des FG weder einen Verstoß gegen Denkgesetze noch eine Verletzung von Erfahrungssätzen erkennen lässt. Vielmehr stimmt die Beurteilung des FG im Ergebnis insoweit mit der Rechtsprechung des erkennenden Senats ausdrücklich überein, als die Einkünfteerzielungsabsicht regelmäßig zu verneinen ist, wenn aus den Umständen im Einzelfall zu folgern ist, dass der Steuerpflichtige sich die Möglichkeit verschafft hat, das Grundstück innerhalb einer bestimmten Frist, in der er einen Gesamtüberschuss nicht erzielen kann, zu verkaufen (z. B. Senatsurteile in BFHE 150, 7, BStBl II 1987, 668, und in BFHE 175, 416, BStBl II 1995, 116). Hinzu kommt, dass der einzelne Anleger, selbst wenn er für sich von einem langfristigen Engagement in der A. -GmbH & Co. KG ausgegangen sein sollte, aufgrund der vorgesehenen Bindung der P. -GmbH an die Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter eine Ausübung der Verkaufsoption nach 10 Jahren nach der bestehenden Vertragslage nicht verhindern konnte. Indem der einzelne Anleger sich mit seiner Beteiligung an der A. -GmbH & Co. KG dem Mehrheitsprinzip unterworfen hat (vgl. dazu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 unter C. IV. 4.), hat er sich seiner freien Entscheidung darüber begeben, ob er über den Zeitraum von 10 Jahren hinaus an der A. -GmbH & Co. KG beteiligt sein wollte (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 187, 512 [BFH 08.12.1998 - IX R 49/95], BStBl II 1999, 468).

44 (3)

Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Revisionskläger führen deshalb nicht zum Erfolg, weil sie in Bezug auf die der angefochtenen Entscheidung zugrunde liegenden tatsächlichen Feststellungen keine maßgebenden Verfahrensrügen, sondern in erster Linie lediglich gegenüber dem FG abweichende Würdigungen, insbesondere in Bezug auf das Vorliegen einer sog. Verlustzuweisungsgesellschaft und die Einkünfteerzielungsabsicht der einzelnen Gesellschafter zum Gegenstand haben. Soweit die Revisionskläger zu 1. bis 145. beanstanden, das FG sei --unter Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten-- zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verkaufsoption vor dem Zeitpunkt der Anschlussfinanzierung im August 1989 gelegen habe, während tatsächlich die Laufzeit der im Jahre 1978 abgeschlossenen Kreditverträge bereits im August 1988, mithin etwa 1 Jahr vor dem Wirksamwerden der Verkaufsoption endete, scheint diese Rüge zwar berechtigt, ändert aber nichts daran, dass die Beurteilung des FG im Ergebnis der revisionsrechtlichen Prüfung standhält. Denn das FG hat --wie oben dargestellt-- seine Beurteilung, wonach eine Überschusserzielungsabsicht bei den Gesellschaftern in den Streitjahren nicht feststellbar sei, zunächst darauf gestützt, dass das Angebot zur Rückübertragung der treuhänderisch gehaltenen Anteile die Vermutung begründe, es sei den Treugebern und späteren Kommanditisten statt auf eine langfristige Vermietung der Bürogebäude mehr auf die Mitnahme von Steuervorteilen angekommen. Zusätzlich ergebe sich aus der Gestaltung der Verträge, dass die Anleger fest mit der Möglichkeit gerechnet hätten, von der Zusage auf Rücknahme der Anteile Gebrauch zu machen. In diesem Zusammenhang stellt das FG auch auf die Laufzeit der "übrigen Verträge", und hierbei u. a. auch auf den Darlehensvertrag mit der O. -Bank ab. Hieraus wird deutlich, dass die Beurteilung des FG sich nicht allein auf die Laufzeit des Darlehensvertrages stützt, die angefochtene Entscheidung mithin nicht auf dem gerügten Verfahrensfehler beruht.

45 Soweit die Revisionskläger geltend machen, das FG habe im Streitfall zu Unrecht die Rechtsprechungsgrundsätze des Senats zu den Rückkaufangeboten oder Verkaufsgarantien angewendet, weil als Rückkaufpreis lediglich 50 v. H. der Einlage vorgesehen gewesen seien, was zu einem wirtschaftlichen Schaden für die Anleger führe, ist ihnen entgegen zu halten, dass die vom Senat im Zusammenhang mit der Indizwirkung von Rückkaufangeboten oder Verkaufsgarantien bei z. B. im Rahmen eines Bauherrenmodells erworbenen Immobilien aufgestellten Voraussetzungen auf den hier vorliegenden Fall einer Beteiligung an einer mit der Zuweisung von Werbungskostenüberschüssen werbenden (Publikums-) Gesellschaft nicht ohne weiteres übertragen werden können. Denn wie sich aus den Berechnungsbeispielen in dem Emissionsprospekt ergibt, sind für das für den interessierten Anleger maßgebende wirtschaftliche Ergebnis einer Beteiligung eine ganze Reihe von Faktoren, insbesondere auch von steuerlichen Wirkungen bestimmend; der Verkaufserlös spielt --anders als in den vom Senat zu den

Rückkaufangeboten und Verkaufsgarantien entschiedenen Fallgestaltungen-- dabei nicht die (allein) maßgebende Rolle, sondern stellt lediglich einen (Rechnungs-)Faktor dar.

46 3.

Das angefochtene Urteil verletzt --hinsichtlich der Streitjahre 1979 bis 1982-- auch nicht § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977.

47 a)

Nach dieser Vorschrift, die auch für gemäß § 164 Abs. 1 AO 1977 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Bescheide gilt (st. Rspr. ; z. B. BFH-Urteil vom 11. Januar 1991 III R 60/89 , BFHE 163, 286, BStBl II 1992, 5, m. w. N.), darf bei der Änderung eines Steuerbescheides nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewendet worden ist. Eine Änderung der Rechtsprechung i. S. des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 liegt dann vor, wenn ein im Wesentlichen gleicher Sachverhalt abweichend von einer früheren höchstrichterlichen Entscheidung beurteilt worden ist (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1988 X R 15/87 , BFHE 155, 353, BStBl II 1989, 421; BFH-Beschluss vom 18. Februar 1998 IV B 16/97 , BFH/NV 1998, 939, m. w. Rechtsprechungsnachweisen).

48 b)

Hiernach war das FA im Streitfall nicht durch § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 gehindert, für die Streitjahre 1979 bis 1982 die angefochtenen negativen Feststellungsbescheide zu erlassen.

49 Dabei kann der Senat die Frage offen lassen, ob im Streitfall die Voraussetzungen einer von den Revisionsklägern geltend gemachten Rechtsprechungsänderung i. S. des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 vorliegen. Zwar wird mit der Revision u. a. zutreffend darauf hingewiesen, dass der Große Senat des BFH den im Beschluss in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751 (unter C. IV. 3.) entwickelten Grundsatz, wonach Gewinnerzielungsabsicht das Streben nach Betriebsvermögensmehrung i. S. eines Totalgewinns ist, als Änderung der Rechtsprechung gegenüber der dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 106, 84, BStBl II 1972, 700 - sog. Baupatenbeschluss - zugrunde liegenden Auffassung bezeichnet hat. Gleichwohl erscheint es zumindest zweifelhaft, ob die im sog. Baupatenbeschluss beurteilte Fallgestaltung mit derjenigen einer im Streitfall vorliegenden vermögensverwaltenden Gesellschaft, die zu dem Zwecke gegründet worden ist, um --jedenfalls zunächst-- ihren Gesellschaftern Werbungskostenüberschüsse zuzuweisen, im Wesentlichen vergleichbar ist (vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 939).

50 Ein Vertrauensschutz gemäß § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 kommt im Streitfall jedenfalls deshalb nicht in Betracht, weil im Zeitpunkt des Erlasses der ursprünglichen Feststellungsbescheide für die Jahre 1979 bis 1982 zu der maßgebenden Streitfrage der Einkünfteerzielungsabsicht in Bezug auf eine ihren Gesellschaftern Werbungskostenüberschüsse (Verluste) zuweisende Gesellschaft und deren Gesellschafter noch keine einschlägige Rechtsprechung vorgelegen hat. Die Rechtsprechung des BFH hat sich vielmehr schrittweise mit Fragen der steuerrechtlichen Beurteilung sog. Verlustzuweisungsgesellschaften befasst. Der Senat verweist insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil in BFHE 187, 512 [BFH 08.12.1998 - IX R 49/95] , BStBl II 1999, 468, unter II. 2. b (2). Die dort dargestellte Rechtsprechungsentwicklung ist nicht geeignet, den von den Revisionsklägern geltend gemachten Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 auszulösen (vgl. BFH-Urteil vom 5. Dezember 1985 IV R 114/85 , BFH/NV 1986, 468, unter 2. a, sowie Senatsurteil in BFHE 187, 512 [BFH 08.12.1998 - IX R 49/95] , BStBl II 1999, 468).

51 4.

Zu Recht ist das FG schließlich zu dem Ergebnis gelangt, dass das FA nicht nach Treu und Glauben

am Erlass der negativen Feststellungsbescheide gehindert war.

52 a)

Zum einen war das Recht des FA auf Erlass der angefochtenen Bescheide nicht wegen einer überlangen Verfahrensdauer verwirkt.

53 Es kann dahingestellt bleiben, ob angesichts des komplexen Sachverhalts und der wiederholten Anträge der A. -GmbH & Co. KG auf Hinausschieben der Außenprüfung von einer überlangen Verfahrensdauer auszugehen ist. Jedenfalls führt eine überlange Verfahrensdauer grundsätzlich nicht dazu, dass der staatliche Steueranspruch verwirkt ist (vgl. Senatsurteil vom 23. Februar 1999 IX R 19/98 , BFHE 188, 264, BStBl II 1999, 407, m. w. N.).

54 b)

Zum anderen stellt der Erlass der angefochtenen Bescheide auch nicht deshalb eine gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßende Handlung dar, weil das FA im Jahre 1979 gelegentlich einer Vorprüfung (gemäß dem Schreiben des Bundesministers der Finanzen --BMF-- vom 10. April 1975, BStBl I 1975, 515) keine über das Ankaufsrecht der Gründungskommanditisten hinausgehenden Bedenken hinsichtlich des Fondskonzepts erhoben und anschließend für die Jahre 1979 bis 1982 zunächst --unter den Vorbehalt der Nachprüfung gestellte-- Feststellungsbescheide, und zwar im Wesentlichen unter Berücksichtigung der erklärten Werbungskostenüberschüsse, erlassen hat.

55 Zu einer Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (BFH-Urteil vom 9. August 1989 I R 181/85 , BFHE 158, 31, BStBl II 1989, 991, m. w. N.). Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (vgl. Senatsurteil in BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, m. w. N.).

56 Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Weder aus der sog. Vorprüfung des Fondskonzepts noch aus den ursprünglichen, unter den Vorbehalt der Nachprüfung gestellten Feststellungsbescheiden lässt sich nämlich ein Vertrauenstatbestand herleiten, da es sich bei beiden Maßnahmen lediglich um vorläufige Beurteilungen der Finanzverwaltung handelt, die einer späteren abweichenden Beurteilung nicht entgegenstehen. Dies war für die Beteiligten auch erkennbar; denn sowohl die vorläufigen Verlustbescheinigungen zur Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen der Teilhaber wie auch die ursprünglichen Feststellungsbescheide für die Streitjahre 1979 bis 1982 waren unter den Vorbehalt der Nachprüfung gestellt. Damit hat die Finanzverwaltung zu erkennen gegeben, dass sie sich eine abschließende Prüfung vorbehalten wollte, und dass sowohl die sog. Vorprüfung als auch die positiven Feststellungsbescheide noch keine endgültige Entscheidung enthielten (vgl. BFH-Urteil vom 19. November 1985 VIII R 25/85 , BFHE 146, 32, BStBl II 1986, 520, a. E.), sondern der Steuerfall grundsätzlich noch offen bleiben sollte (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Dezember 1996 III B 4/95 , BFH/NV 1997, 617). Eine abschließende Prüfung ist dann tatsächlich erst im Rahmen der ab Juli 1985 durchgeführten Außenprüfung vorgenommen worden, deren Ergebnisse in die angefochtenen negativen Feststellungsbescheide eingeflossen sind.

57 Von Bedeutung erscheint dem Senat in diesem Zusammenhang auch, dass bereits im Jahre 1979 in der Öffentlichkeit bekannt war, dass die Finanzverwaltung die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht bei geschlossenen Immobilienfonds mit einer Verkaufsoption zumindest als zweifelhaft ansah. Dies wird --worauf die Revisionskläger in der mündlichen Verhandlung vom Senat hingewiesen worden sind-- sowohl durch den von den Prozessbevollmächtigten der Revisionsklägerin zu 146. mit

Schriftsatz vom 21. August 1997 vorgelegten Artikel aus dem Handelsblatt vom 21. Juni 1979 sowie aus dem mit demselben Schriftsatz vorgelegten Schreiben der Revisionsklägerin zu 1. an den verstorbenen Ehemann der Revisionsklägerin zu 146. vom 29. Juni 1979 deutlich. Vor diesem Hintergrund mussten die Teilhaber der A. -GmbH & Co. KG jedenfalls damit rechnen, dass die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht von der Finanzverwaltung auch für diesen Immobilienfonds noch im Einzelnen geprüft und ggf. verneint werden würde.