

Incentive-Reisen machen den Fiskus aufmerksam

Nimmt ein Arbeitnehmer an einer von seinem Arbeitgeber finanzierten Incentive-Reise teil, so ist der Wert der Reise dem Arbeitslohn zuzurechnen und damit steuerpflichtig. Ausnahme: Der Teilnehmer reist nur mit, um die übrigen Reisenden zu betreuen und der Erlebniswert der Reise tritt dadurch in den Hintergrund. (Hier hatten die Reisen eines Repräsentanten einer Versicherungs-AG nach Ansicht des BFH Belohnungscharakter und waren steuerpflichtig.)

Quelle: Wolfgang Büser

Einzelveranlagung zur Einkommensteuer des Gesellschafters eines Einzelunternehmens nach Einbringen dessen in eine GmbH; Wert von für ein Unternehmen durchgeführten Wettbewerbsreisen als Betriebseinnahmen der Gesellschaft; Ansetzen von durch einen Betrieb veranlassten Zugängen zum Betriebsvermögen in Geld oder Geldeswert als Betriebseinnahmen; Zurechnung des Wertes einer Reise als steuerpflichtige Einnahme bei einem überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse an den Zuwendungen dieser Reise; Steuerliche Behandlung von "Incentive-Reise" ohne Zugehörigkeit zu der eigentlichen Zielgruppe durch einen Steuerpflichtigen; Begründung eines überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses an der Teilnahme eines Mitarbeiters an einer Reise bei Betreuung von zur eigentlichen Zielgruppe gehörenden Personen; Eine große Anzahl von Reisen als Indiz für die steuerliche Erfassung ihrer Werte als Einnahmen

Gericht: BFH

Datum: 06.10.2004

Aktenzeichen: X R 36/03

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2004, 27266

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG München - 13.12.2002 - AZ: 2 K 1488/98

Rechtsgrundlagen:

§ 8 Abs. 1 EStG

§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG

Fundstellen:

BFH/NV 2005, 682-688 (Volltext mit amtl. LS)

EStB 2005, 103

HFR 2005, 401-403 (Volltext mit red. LS)

BFH, 06.10.2004 - X R 36/03

Redaktioneller Leitsatz:

1. Wertzugänge in Geldeswert sind alle Vorteile, die nach objektiven Merkmalen in Geld ausgedrückt werden können, einen wirtschaftlichen Wert besitzen und damit eine objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers zur Folge haben. Eine solche objektive Bereicherung ist allerdings zu

verneinen, wenn der Vorteil dem Empfänger derart aufgedrängt wird, dass er sich dem nicht entziehen kann, sofern er keine Nachteile in Kauf nehmen will. Dies ist indes dann nicht der Fall, wenn es dem Steuerpflichtigen frei steht, von einer Einladung zu einer Reise Gebrauch zu machen.

2. Incentive-Reisen, bei denen der Steuerpflichtige nicht zur eigentlichen Zielgruppe gehört, sondern eher der Veranstalterseite zuzurechnen ist, sind steuerlich nach anderen Maßstäben zu beurteilen als Reisen, die zur Belohnung und Motivation zugewendet werden. Rechtlicher Ausgangspunkt ist die Prüfung eines ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses des Zuwendenden an der Teilnahme des Steuerpflichtigen; die Beurteilung richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls.

Gründe

1

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden in den Streitjahren 1990 bis 1992 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. In den Streitjahren 1987 und 1988 wurde für den Kläger eine Einzelveranlagung durchgeführt.

2

Der Kläger war seit 1982 als Vertreter für die X-Versicherungs-AG (X) tätig. Im November 1989 wurde er zum Generalrepräsentanten ernannt und hatte damit --als Leiter einer Vertriebsstruktur mit über 1 000 Untervertretern und sonstigen Mitarbeitern-- die höchste Hierarchieebene innerhalb des Strukturvertriebs erreicht. Zunächst übte er diese Tätigkeit im Rahmen eines gewerblichen Einzelunternehmens aus. Mit Wirkung vom 31. März 1991 brachte er sein Einzelunternehmen in eine GmbH ein, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer er war, blieb aber unverändert für die X tätig. Den Gewinn des Einzelunternehmens ermittelte der Kläger ab 1990 durch Bilanzierung.

3

In den Streitjahren nahm der Kläger an zahlreichen sog. Wettbewerbsreisen teil. Diese wurden von der X für erfolgreiche Versicherungsvertreter veranstaltet. Der Kläger durfte jeweils eine Begleitperson unentgeltlich mitnehmen, machte davon jedoch nur bei zwei Schiffsreisen im Jahr 1989 Gebrauch, auf denen ihn die Klägerin begleitete. Die X wies den Kläger schriftlich darauf hin, dass der Wert der Reisen als Betriebseinnahmen zu erfassen sei. Entsprechend setzte der Kläger in seinen Gewinnermittlungen den Wert eines Teils der Reisen als Betriebseinnahmen an; als Betriebsausgaben in Zusammenhang mit den Reisen zog er Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung ab.

4

Am 31. Dezember 1990 übergab der Kläger seinem damaligen Steuerberater L aufgrund eines Treuhandvertrages vom selben Tage einen Scheck über 200 000 DM, der am 2. Januar 1991 seinem betrieblichen Bankkonto belastet wurde. Für diese Summe sollte L sich treuhänderisch am Unterbeteiligungskapital eines Dr. B am Gesellschaftskapital einer "Z-GmbH atypisch stille Gesellschaft" (Z) beteiligen; die Vertragsbeendigung war für den 31. Oktober 1991 vorgesehen. Indes existierte weder ein Dr. B noch eine Z; L setzte sich im Mai 1992 ins Ausland ab. Der Kläger hat den an L übergebenen Betrag nicht zurück erhalten.

5

Die Buchführung des Klägers war ursprünglich von L erstellt worden. Weil nach dessen Flucht die entsprechenden Unterlagen nicht mehr auffindbar waren, buchte der neue Steuerberater des Klägers die Geschäftsvorfälle für Januar bis März 1991 im September 1992 nach. Dabei erfasste er die Scheckbelastung vom 2. Januar 1991 auf dem Konto "Beteiligung". Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses (Oktober 1992) wurde der Vorgang auf das Konto "sonstige Forderungen" umbucht und schließlich als "Forderungsverlust" ausgewiesen.

6

Im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren gegen L sagte der Kläger als Zeuge aus, er habe den Betrag steuermindernd anlegen wollen; L habe mit entsprechenden Steuervorteilen der Beteiligung geworben. Ein Zinsvorteil habe nie "zur Debatte gestanden".

7

Im Rahmen einer Betriebsprüfung behandelte der Prüfer den Wert zahlreicher Reisen --soweit nicht schon vom Kläger selbst erfasst-- als geldwerte Vorteile und ließ die vom Kläger als

Betriebsausgaben gebuchten Reisenebenkosten nicht mehr zum Abzug zu. Er verneinte zudem eine Gewinnauswirkung des Beteiligungsverlusts, da die Beteiligung nicht zum Betriebsvermögen gehört habe. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung des Prüfers an und änderte die Einkommensteuerfestsetzungen für 1987 (im Wege des Verlustrücktrags aus 1989), 1988 und 1990 bis 1992 sowie die Festsetzungen des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags für 1988 bis 1991 entsprechend. Das Einspruchsverfahren hatte in diesen Punkten nur insoweit Erfolg, als einige Doppelerfassungen von Reisen korrigiert wurden.

- 8 Nach mehreren zwischenzeitlichen Änderungen lagen der in der Einspruchsentscheidung vorgenommenen Festsetzung hinsichtlich der Reisen die folgenden Korrekturbeträge zugrunde:

1988	(Florida, Jamaika, Senegal):	7 221 DM,
1989	(Imola, zwei Kreuzfahrten, Ägypten): (rechnerisch richtig wäre ein Betrag von 24 864 DM),	24 884 DM
1990	(Island):	500 DM,
1991	(New Orleans):	7 650 DM,
1992	(MS A/Jamaika):	8 040 DM.

- 9 Im Klageverfahren vertrat der Kläger die Auffassung, die Auslandsreisen hätten für ihn eine aufgedrängte Bereicherung dargestellt. Er selbst sei nicht Teil der Zielgruppe der Incentive-Reisen gewesen, da Generalrepräsentanten ... nicht selbst zu den Reisegewinnern gehören könnten, sondern immer dann zur Teilnahme verpflichtet seien, wenn Mitarbeiter aus der eigenen Vertriebsstruktur ... teilnahmen. An jeder Reise hätten zwischen 25 und 45 Personen teilgenommen, unter denen jeweils 5 bis 15 Generalrepräsentanten gewesen seien. Er habe während der Reisen die von ihm geführte Vertriebsstruktur weiterentwickeln und neue Kontakte knüpfen, insbesondere bei jeder Mahlzeit an einem anderen Tisch Platz nehmen müssen.
- 10 Die Klage führte lediglich zu einer geringfügigen Reduzierung des für das Streitjahr 1992 angesetzten Wertes der Reisen auf 7 685 DM. Im Übrigen wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2004, 557).
- 11 Mit ihrer Revision begehren die Kläger zum einen weiterhin den Abzug von Betriebsausgaben für die Incentive-Reisen. Sie sind der Auffassung, durch die Teilnahme an den Reisen schaffe der Kläger die Voraussetzungen für die Erzielung künftiger Einnahmen, indem er das Potenzial seiner Mitarbeiter erforsche. Weil der Kläger einen großen Teil seines Berufslebens auf derartigen Reisen verbringe, führe die vollständige Versagung des Betriebsausgabenabzugs zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung.
- 12 Die Forderung gegen L habe zum gewillkürten Betriebsvermögen gehört. Dies ergebe sich schon daraus, dass das verwendete Festgeld vor seiner Auszahlung an L Teil des Betriebsvermögens gewesen sei. Auch nach § 344 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) seien die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel seinem Handelsgewerbe zuzuordnen. Ferner habe die Beteiligung der Ausweitung der geschäftlichen Beziehungen des Klägers dienen sollen. Es sei auch davon auszugehen, dass die Forderung in der Buchführung zeitnah als Betriebsvermögen ausgewiesen worden sei. Darauf lasse die entsprechende Behandlung bei einem anderen Mandanten des L schließen.
- 13 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und unter Änderung der Einkommensteuerbescheide für 1987 vom 29. November 1993, für 1988 vom 19. November 1993 und für 1992 vom 15. Oktober 1996, der Gewerbesteuermessbescheide für 1988 bis 1991 vom 19. November 1993, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. März 1998, sowie der Einkommensteuerbescheide für 1990 und 1991 vom 20. Dezember 2000 den Verlustrücktrag aus 1989 im Einkommensteuerbescheid für 1987 um 24 884 DM zu erhöhen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1988 um 7 221 DM, für 1990 um 500 DM, für 1991 um 207 650 DM und für 1992 um 8 040 DM zu mindern, den Gewebeertrag für 1988 bis 1991 um die vorgenannten Beträge zu mindern sowie die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

14 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

15 **II.**

Die --mit Ausnahme eines zur Einkommensteuer 1992 geltend gemachten Teilbetrags-- zulässige Revision ist nur hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags für 1991 begründet. Insoweit ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Festsetzung des Messbetrags entsprechend dem Antrag des Klägers zu ändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

16 **1.**

Die Revision ist unzulässig, soweit die Kläger für das Streitjahr 1992 eine Minderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um mehr als 7 685 DM begehren. Denn insoweit fehlt es den Klägern an der für die Durchführung eines Revisionsverfahrens erforderlichen Beschwer, weil in Höhe des 7 685 DM übersteigenden Betrags bereits das FG der Klage stattgegeben hat.

17 **2.**

Das FG hat im Ergebnis zu Recht die Werte der von der X veranstalteten Reisen, an denen der Kläger in den Streitjahren teilgenommen hat, als Betriebseinnahmen (bis 31. März 1991) bzw. Arbeitslohn (ab 1. April 1991) angesehen. Dies gilt sowohl --was das FG nicht klar unterschieden hat-- für diejenigen Reisen, die vorwiegend der Belohnung des Klägers dienen sollten (dazu unten a) als auch für diejenigen Reisen, bei denen der Kläger sich auf die Ausübung einer Betreuungsfunktion beruft (dazu unten b). Diesen steuerpflichtigen Einnahmen stehen auch keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten gegenüber (dazu unten c). Allerdings hat das FG übersehen, dass die im Jahr 1991 durchgeführte Reise erst nach Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH stattfand und dieser Wertzugang nicht mehr einem stehenden Gewerbebetrieb zugeordnet werden konnte; der Gewerbesteuermessbetrag für 1991 war entsprechend herabzusetzen (dazu unten d). Der Übertragungsfehler des Betriebsprüfers bei der Ermittlung der Summe des Wertes der Reisen für 1989 hat keine steuerliche Auswirkung (dazu unten e).

18 a)

Die Zuwendung derjenigen Reisen, die vorwiegend der Belohnung des Klägers dienen sollten, hat bei diesem zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen (vgl. dazu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.1.; vom 20. April 1989 IV R 106/87, BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641, unter 1.; vom 26. September 1995 VIII R 35/93, BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273, unter II.1., und vom 26. November 1997 X R 146/94, BFH/NV 1998, 961, unter 4.b) bzw. zu Arbeitslohn (BFH-Urteile vom 9. März 1990 VI R 48/87, BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711, und vom 18. Februar 1994 VI R 53/93, BFH/NV 1994, 708, unter 1.) geführt.

19 aa)

Als Betriebseinnahmen sind auch bei der --vom Kläger ab 1990 praktizierten-- Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich alle Zugänge zum Betriebsvermögen in Geld oder Geldeswert anzusetzen, die durch den Betrieb veranlasst sind (BFH-Urteile vom 14. April 1988 IV R 86/86 , BFHE 153, 135, BStBl II 1988, 633, unter 1., und in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.1.a, m.w.N.). Insoweit kommt es für die hier zu beurteilenden Fragen nicht darauf an, ob die Reisen unter dem Gesichtspunkt des Arbeitslohns --dann gilt die Einnahmendefinition des § 8 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unmittelbar-- oder der Betriebseinnahme zu beurteilen sind bzw. ob der Kläger seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt hat.

20 Wertzugänge in Geldeswert sind alle Vorteile, die nach objektiven Merkmalen in Geld ausgedrückt werden können, einen wirtschaftlichen --nicht nur ideellen-- Wert besitzen und damit eine objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers zur Folge haben (BFH-Urteil in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.1.a bb (1)).

21 Eine solche objektive Bereicherung ist allerdings zu verneinen, wenn der Vorteil dem Empfänger derart aufgedrängt wird, dass er sich dem nicht entziehen kann, sofern er keine Nachteile in Kauf nehmen will (BFH-Urteile in BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711, unter 2.c, und in BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273, unter II.1.c ee). Dies ist indes dann nicht der Fall, wenn es dem Steuerpflichtigen frei steht, von der Einladung Gebrauch zu machen (BFH-Urteile in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.1.a bb (2), und in BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711, unter 2.c).

22 Es steht der Annahme einer objektiven Bereicherung --bei wertender Betrachtung-- auch entgegen, wenn es sich um eine Zuwendung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Zuwendenden handelt. Davon ist vor allem dann auszugehen, wenn der Vorteil sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweist (BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 177/99 , BFHE 195, 373, BStBl II 2001, 671, unter II.1.). Dazu genügt es jedoch nicht schon, wenn sich die Aufwendungen beim Zuwendenden als betrieblich veranlasst darstellen, d.h. --vorbehaltlich der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 1, 2 EStG -- als Betriebsausgaben abziehbar sind (BFH-Urteile in BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711, unter 2.b, und vom 16. April 1993 VI R 6/89 , BFHE 171, 231, BStBl II 1993, 640, unter 2.). Die Annahme eines überwiegend eigenbetrieblichen Interesses scheidet aus, wenn der Empfänger mit der Zuwendung auch belohnt werden soll (BFH-Urteil in BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711, unter 2.b). Zudem verliert das eigenbetriebliche Interesse des Zuwendenden mit steigendem Wert der Zuwendung an Gewicht (BFH-Urteil in BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273, unter II.1.c dd).

23 bb)

Nach diesen Grundsätzen stellt sich jedenfalls die Würdigung des FG, den Wert der Ägyptenreise des Jahres 1989 den steuerpflichtigen Einnahmen zuzurechnen, als rechtsfehlerfrei dar.

24 Das FG hat --zu allen im Streit befindlichen Reisen-- das Vorliegen einer aufgedrängten Bereicherung verneint und den Sachverhalt dahin gehend gewürdigt, dass der Kläger sich der Teilnahme an den Reisen ohne gravierende Nachteile hätte entziehen können. Diese Würdigung hat es darauf gestützt, dass die Klägerseite trotz mehrfacher ausdrücklicher Aufforderung, Nachweise über eine Teilnahmeverpflichtung des Klägers zu erbringen, lediglich Bescheinigungen der X vorgelegt hat, in denen ausgeführt wurde, der Kläger habe "auf Einladung" der X an den Reisen teilgenommen. Ferner hat sich das FG auf die eigene Angabe des Klägers bezogen, er habe an Reisen, bei denen nur wenige der ihm unterstellten Mitarbeiter zu den Gewinnern gehört hätten, nicht immer teilgenommen. Das Vorbringen, die X hätte den mit dem Kläger bestehenden Vertrag im Falle der Nichtteilnahme aufgelöst, hat das FG als spekulativ angesehen (vgl. dazu auch BFH-Urteile in BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711, unter 2.c, und in BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273, unter II.1.c ee). Diese Erwägungen sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

- 25** Das FG hat ferner ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse der X an den Zuwendungen der Reisen verneint. Dies ist jedenfalls insoweit unbedenklich, als das FG feststellen konnte, dass der Kläger als Wettbewerbsgewinner an den Reisen teilgenommen hat. Denn dann tritt der Belohnungscharakter, der die Annahme eines überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses des Zuwendenden ausschließt, eindeutig in den Vordergrund. Einen Wettbewerbsgewinn hat das FG anhand der vorhandenen Unterlagen aber nur hinsichtlich der Ägyptenreise des Jahres 1989 feststellen können. Zwar geht die Argumentation des Klägers, er könne als Generalrepräsentant nicht zu den Gewinnern von Wettbewerbsreisen gehören, für sämtliche in den Jahren 1988 und 1989 durchgeführten Reisen ins Leere, weil der Kläger nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG erst im November 1989 diese Hierarchiestufe erreicht hat und zuvor allenfalls der Ebene B angehörte, deren Mitglieder nach seinem eigenen Vorbringen aber zu den Reisegewinnern zählen konnten. Auch fällt bei der Betrachtung der Häufigkeit der vom Kläger unternommenen Reisen auf, dass er ab dem Zeitpunkt seiner Ernennung zum Generalrepräsentanten an wesentlich weniger Reisen teilgenommen hat als zuvor. Konkret festgestellt hat das FG einen Wettbewerbsgewinn des Klägers mit Ausnahme der erwähnten Ägyptenreise aber nicht.
- 26** b)
- Das angefochtene Urteil erweist sich jedoch auch für diejenigen Reisen, für die es an der Feststellung eines Wettbewerbsgewinns fehlt, im Ergebnis als zutreffend.
- 27** aa)
- Incentive-Reisen, bei denen der Steuerpflichtige nicht zur eigentlichen Zielgruppe gehört, sondern eher der Veranstalterseite zuzurechnen ist, sind nach anderen Maßstäben zu beurteilen als Reisen, die zur Belohnung und Motivation zugewendet werden. Rechtlicher Ausgangspunkt ist wiederum die Prüfung eines ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses des Zuwendenden an der Teilnahme des Steuerpflichtigen; die Beurteilung richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls (BFH-Urteile vom 25. März 1993 VI R 58/92 , BFHE 171, 210, BStBl II 1993, 639, unter 1., und in BFH/NV 1994, 708, unter 1.).
- 28** Ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Zuwendenden an der Teilnahme eines Mitarbeiters an der jeweiligen Reise kann sich daraus ergeben, dass diesem die Aufgabe zugewiesen wird, die zur eigentlichen Zielgruppe gehörenden Personen zu betreuen. In der Rechtsprechung des BFH ist ein solches eigenbetriebliches Interesse jedoch bisher in keinem einzigen Fall unter dem Gesichtspunkt der Teilnehmerbetreuung bejaht worden (vgl. BFH-Entscheidungen in BFHE 171, 210, BStBl II 1993, 639; in BFH/NV 1994, 708; vom 1. Juli 1994 VI R 3/93, BFH/NV 1995, 22, und vom 8. Februar 2001 VI B 292/99, BFH/NV 2001, 903). In der neueren instanzgerichtlichen Rechtsprechung wird hingegen der Versuch unternommen, dieses Kriterium klarer zu konturieren. So hat das FG Düsseldorf (Urteil vom 5. Mai 1999 9 K 3412/97 H (L), EFG 2003, 312, Revision VI R 69/02) das Vorliegen steuerpflichtiger Einnahmen verneint, sofern für die Zielgruppe ein Betreuungskonzept besteht, das zugleich die Auswahl der teilnehmenden Betreuer in der Weise zwingend vorgibt, dass eine Belohnung des mit Betreuungsaufgaben Beauftragten als Kriterium für die Teilnahme an der Reise ausgeschlossen werden kann. Das FG Köln (Urteil vom 14. August 2003 3 K 7584/00 , EFG 2004, 116, Revision VI R 65/03) kommt zum selben Ergebnis, wenn jeder Mitarbeiter eine große Anzahl an Teilnehmern (im entschiedenen Fall immerhin 30) zu betreuen hat, über die geführten Gespräche Rechenschaft (in Form von Protokollen) ablegen muss und ihm eigene Freizeitaktivitäten auf der Reise untersagt sind.
- 29** bb)
- Auch bei Anwendung dieser Maßstäbe hat das FG den Wert der vom Kläger durchgeführten Reisen ohne Rechtsfehler den steuerpflichtigen Einnahmen zugerechnet.
- 30** (1)

Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger mit der Organisation der Reisen betraut war (vgl. dazu BFH-Entscheidungen in BFHE 171, 210, BStBl II 1993, 639, unter 2.; vom 30. April 1993 VI R 94/90, BFHE 171, 242, BStBl II 1993, 674, unter 2., und in BFH/NV 2001, 903), hat das FG nicht feststellen können; solche sind auch von den Klägern nicht --jedenfalls nicht im Sinne der Kriterien der vorstehend angeführten Rechtsprechung-- vorgetragen worden.

31 (2)

Das Vorbringen des Klägers, er sei während der Reisen weitgehend mit Aufgaben der Betreuung, Sichtung und Motivation der ihm zugeordneten Untervertreter befasst gewesen, kann jedenfalls insoweit nicht zur Annahme eines überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses der X führen, als auch die Klägerin an den Reisen teilgenommen hat (vgl. zur Teilnahme des Ehegatten BFH-Urteile in BFHE 171, 210, BStBl II 1993, 639, unter 2.; in BFH/NV 1994, 708, unter 1.a, und in BFH/NV 1995, 22). Dies gilt --wie das FG zutreffend erkannt hat-- für die beiden Kreuzfahrt-Reisen des Jahres 1989.

32 (3)

Für die übrigen Reisen ist das FG davon ausgegangen, dass die vom Kläger geleisteten Betreuungsaufgaben nicht derart umfangreich gewesen seien, als dass diese die ganz im Vordergrund stehende Zielsetzung der Teilnahme des Klägers dargestellt hätten und der für ihn mit den Reisen verbundene Erlebniswert in den Hintergrund getreten wäre. Es hat sich dazu vor allem auf das Verhältnis zwischen der Anzahl der an den jeweiligen Reisen teilnehmenden Generalrepräsentanten und der übrigen Vertreter (Betreuungsschlüssel) gestützt: Nach Angaben des Klägers haben an jeder Reise zwischen 25 und 45 Personen teilgenommen, unter denen jeweils 5 bis 15 Generalrepräsentanten gewesen seien. Danach ergibt sich ein Betreuungsschlüssel zwischen 1 : 2 (15 Generalrepräsentanten haben 30 sonstige Vertreter zu betreuen) und 1 : 4. Das FA Y hat im Schreiben vom 12. Juli 2002 mitgeteilt, an der im Jahr 1991 durchgeführten Reise nach New Orleans hätten "38 Gewinner (darunter 15 Führungskräfte)" teilgenommen. Auf dieser Reise standen den 15 teilnehmenden Generalrepräsentanten also nur 23 sonstige Gewinner gegenüber; jeder Generalrepräsentant hatte im Durchschnitt nur 1,5 Personen zu betreuen.

33

Angesichts dieses Betreuungsschlüssels erweist sich die Schlussfolgerung des FG, dem Kläger habe --insbesondere in Anbetracht des Interesses der Wettbewerbsgewinner, nicht die meiste Zeit der ihnen als Belohnung zugedachten Reise in Arbeitskreisen bzw. Einzelgesprächen mit ihrem Generalrepräsentanten verbringen zu müssen-- ausreichend Zeit mit Erlebnischarakter zur Verfügung gestanden, jedenfalls als möglich. Der Streitfall unterscheidet sich insoweit deutlich von demjenigen, den das FG Köln (EFG 2004, 116, Revision VI R 65/03) zu beurteilen hatte (Betreuungsschlüssel 1 : 30, Rechenschaftspflicht, Untersagung eigener Freizeitaktivitäten). Bedenkfrei ist auch die Auffassung des FG, die von der X vorgelegten Bescheinigungen seien nur von geringem Wert. Denn diese enthalten lediglich die Aussage, dass mit der Teilnahme einer Führungskraft "erfahrungsgemäß" eine Betreuungsfunktion verbunden sei, darüber hinaus aber weder eine auf die konkreten Reisen bezogene Aussage noch überhaupt Angaben zu Art und Umfang dieser Betreuungsfunktion. Demgegenüber fordert die Rechtsprechung, dass Bescheinigungen des Zuwendenden in derartigen Fällen substantiiert sein müssen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 242, BStBl II 1993, 674, unter 2.). Im Übrigen weist das FG zu Recht darauf hin, dass der Inhalt der Bescheinigungen teilweise in Widerspruch zu Angaben der Kläger steht. Denn die X hat auch eine Betreuungsfunktion des Klägers für die Reise nach Jamaika bestätigt, an der dieser nach eigenen Angaben aber gar nicht teilgenommen hat.

34

Darüber hinaus hat das FG einen mitwirkenden Belohnungscharakter insoweit angenommen, als es davon ausging, dass die Einladung des Klägers zu den Reisen im Falle erfolgreicher Arbeit seines Teams auch als Anerkennung seiner eigenen (Führungs- und Auswahl-)Leistung anzusehen sei. Der Senat lässt offen, ob er sich dieser Würdigung im Hinblick auf die insoweit möglicherweise nicht ausreichenden tatsächlichen Feststellungen anschließen könnte. In jedem Fall hat das FG aber zur Frage des Betreuungskonzepts hinreichende Feststellungen getroffen, die seine Würdigung, ein Belohnungscharakter könne hier nicht ausgeschlossen werden, als im Ergebnis revisionsrechtlich

beanstandungsfrei erscheinen lassen. Denn das FG hat festgestellt, dass der Kläger sich zum einen der Teilnahme an den Reisen habe entziehen können, ohne dass ihm gravierende Nachteile gedroht hätten (oben a bb), und er zum anderen auch tatsächlich nicht an allen Reisen teilgenommen habe, an denen er nach den von ihm selbst behaupteten Kriterien teilzunehmen gehabt hätte. In solchen Fällen sind die Gründe, weshalb die Teilnahme an den übrigen Reisen entbehrlich war, im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 708, unter 1.b). Einem Teilnahmekonzept mit zwingendem Charakter, welches das Belohnungselement der Reisen ausschließen könnte, hat der Kläger jedenfalls nicht unterlegen.

35 (4)

Im Streitfall kommt eine lediglich anteilige Erfassung des Wertes der Reisen bzw. die Bewertung mit einem geringeren als dem üblichen Reisepreis nicht in Betracht.

36 Dies folgt zwar nicht schon aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG , weil der Anwendungsbereich dieser Vorschrift nach ihrem Wortlaut und ihrer systematischen Stellung auf die Ausgabenseite beschränkt ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 2003 VI R 48/99 , BFHE 201, 283, BStBl II 2003, 724, unter 2.). Jedenfalls im Streitfall ergeben sich aus den Feststellungen des FG und dem Vorbringen der Kläger aber keinerlei Anhaltspunkte für eine quantitative Abgrenzung zwischen steuerbaren und --möglicherweise-- nicht steuerbaren Einnahmen. Dabei kann der Senat offen lassen, ob er sich der bisherigen Rechtsprechung des VI. Senats anschließen könnte, wonach das Ergebnis der durchzuführenden Gesamtwürdigung auch auf der Einnahmenseite "regelmäßig" ein einheitliches ist (vgl. dazu --für eine Reise, bei der einige Tage vollständig mit beruflichen Veranstaltungen ausgefüllt und andere Tage rein privat veranlasst waren-- BFH-Urteil vom 9. August 1996 VI R 88/93 , BFHE 181, 76, BStBl II 1997, 97, unter 1.).

37 Der Senat kann darüber hinaus offen lassen, ob er dem VI. Senat allgemein darin folgen könnte, dass bei der Ermittlung des Wertes einer als Sachbezug zu beurteilenden Reise (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) ein Abschlag vom üblichen Endpreis auch dann generell nicht in Betracht kommt, wenn die an der Reise teilnehmenden Mitarbeiter dem Zuwendenden während der Reise die Erbringung einzelner Dienstleistungen schulden, ohne dass jedoch die gesamte Reise als im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Zuwendenden anzusehen ist (so BFH-Urteil vom 4. August 1994 VI R 24/94 , BFHE 175, 280, BStBl II 1994, 954, unter 2.). Denn nach § 651d Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) mindert sich der Reisepreis bei einer mit Mängeln behafteten Reise; ein solcher Reisemangel wird in der zivilgerichtlichen Rechtsprechung auch darin gesehen, dass ein Teil der Reisezeit aufgrund von Organisationsmängeln "nutzlos" --d.h. nicht im Sinne des eigentlichen Reise- und Erholungszwecks-- verbraucht werden muss (vgl. die umfangreichen Nachweise bei Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 63. Aufl. 2004, § 651c Rn. 2, 3). Indes hat das FG im Streitfall keinerlei Feststellungen treffen können, die einen Wertabschlag rechtfertigen oder einen Maßstab für eine schätzungsweise Wertminderung bieten könnten. Angesichts der Tatsache, dass weder die Kläger noch X Reiseprogramme vorgelegt haben und die erteilten Auskünfte und Bescheinigungen --nach der nicht zu beanstandenden Würdigung des FG-- sehr allgemein gehalten waren, sind weitere Sachaufklärungsmöglichkeiten im Streitfall nicht ersichtlich.

38 cc)

Auch aus der Anzahl der vom Kläger unternommenen Reisen folgt jedenfalls angesichts der Verhältnisse des Streitfalls noch keine andere Beurteilung.

39 Eine große Anzahl der Reisen kann in zweierlei Hinsicht gegen die steuerliche Erfassung ihres Wertes als Einnahmen sprechen: Zum einen deutet manches darauf hin, dass der Erlebniswert der einzelnen Reise sinkt, wenn vergleichbare Reisen --insbesondere zu identischen Reisezielen, was hier aber nicht der Fall ist-- sehr häufig durchgeführt werden. Zum anderen berührt die volle steuerliche Erfassung derjenigen Reisen, die sowohl einen privaten Erlebniswert als auch --durch die teilweisen Betreuungsaufgaben-- einen beruflichen bzw. betrieblichen Aspekt aufweisen, das objektive Nettoprinzip umso mehr, je größer der Anteil dieser Sachzuwendungen an den Gesamteinkünften des Steuerpflichtigen aus der jeweiligen Tätigkeit ist.

- 40** Der Senat muss an dieser Stelle nicht entscheiden, ob bzw. wann das objektive Nettoprinzip in Fällen, die durch eine hohe Zahl an durchgeführten Reisen bzw. anderen Sachzuwendungen gekennzeichnet sind, eine Einschränkung der dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze gebietet. Denn eine solche Einschränkung kommt jedenfalls für den Streitfall nicht in Betracht. Der Senat kann der Würdigung des Klägers, er habe einen großen Teil seiner Arbeitszeit auf derartigen Incentive-Reisen verbracht, so nicht beitreten. Jedenfalls in seiner Zeit als Generalrepräsentant --auf die sich sein Vorbringen zu den von ihm übernommenen Betreuungsfunktionen hauptsächlich bezieht-- hat er nur noch eine einzige Reise jährlich unternommen. Deren vom FA angesetzter Wert fällt im Verhältnis zu den Gesamteinkünften des Klägers aus seiner Tätigkeit für die X nicht wesentlich ins Gewicht.
- 41** c)
- Die für die Reisen angesetzten Werte sowie die dem Kläger entstandenen Nebenkosten sind auch nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten steuermindernd zu berücksichtigen.
- 42** Die Frage der betrieblichen (beruflichen) Veranlassung ist für die Einnahmen- und Ausgabenseite getrennt zu beurteilen, weil der durch die Einkunftserzielung veranlasste Zugang eines Vermögenswerts nicht auch dessen Nutzung zu Zwecken der Einkunftserzielung indiziert (BFH-Urteil in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.2.a). Wird ein aus betrieblichem Anlass zugewendeter Vorteil zu betriebsfremden --insbesondere privaten-- Zwecken verwendet, liegt keine Betriebsausgabe, sondern eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) vor (BFH-Urteile in BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641, unter 2., und in BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273, unter II.3.a); bei Arbeitnehmern führt ein solcher Vorteil nicht zu Werbungskosten.
- 43** Nach ständiger Rechtsprechung sind auf Incentive-Reisen, die --wie das FG hier festgestellt hat-- touristischen Charakter aufweisen, die für sog. Informationsreisen geltenden Grundsätze anzuwenden (BFH-Urteile in BFHE 153, 135, BStBl II 1988, 633, unter 2.a; in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.2.b aa; in BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641, unter 2., und in BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273, unter II.3.b). Angesichts des für die Ausgabenseite geltenden Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kommt eine steuerliche Berücksichtigung in diesen Fällen nur in Betracht, wenn die Verfolgung privater Interessen sowohl nach dem Programm als auch nach der tatsächlichen Gestaltung der Reise nahezu ausgeschlossen ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. November 1978 GrS 8/77 , BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213, unter C.II.2.c). Dies ist hier nicht der Fall.
- 44** Die von den Klägern angeführte neuere Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug für Fortbildungskosten kann auf den Streitfall nicht übertragen werden. Dort hat der VI. Senat die Anwendbarkeit des Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG verneint, weil Fortbildungskosten --bei Berücksichtigung der eingetretenen Veränderungen auf dem Arbeitsmarkt-- von vornherein keinen Bezug zur privaten Lebensführung aufweisen (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01 , BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403, unter II.3.d). Im Streitfall geht es hingegen um mehrtägige aufwändige Reisen in touristisch interessante Gebiete, denen ein offensichtlicher Bezug zur Lebensführung eigen ist. Weiter hat der VI. Senat seine Entscheidung zu Umschulungskosten mit der Vermeidung von Wertungswidersprüchen angesichts der umfangreichen Möglichkeit steuerfreier Erstattungen derartiger Kosten durch die staatliche Arbeitsverwaltung begründet (BFH-Urteil in BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403, unter II.3.f). Solche Wertungswidersprüche sind im Streitfall in Ermangelung einer Möglichkeit zu steuerfreien Erstattungen derartiger Kosten aber nicht zu befürchten.
- 45** Eine Ausnahme vom Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ist auch nicht im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 VI R 135/01 (BFHE 205, 220, BStBl II 2004, 958, unter II.2.) zuzulassen. Denn anders als bei Personalcomputern fehlt es für Reisen an einer Äußerung des Gesetzgebers, die Verbindung von beruflichen und privaten Interessen fördern zu wollen.

46 d)

Im Gegensatz zum FA, das den Wert der Reisen unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Zuwendung unterschiedslos als Einnahmen aus Gewerbebetrieb angesetzt hat, hat das FG im Ansatz zutreffend erkannt, dass dies nur für die während der Zeit des Bestehens des Einzelunternehmens zugewendeten Reisen gelten kann, während die später zugewendeten Reisen als Arbeitslohn von dritter Seite (vgl. dazu BFH-Urteile vom 23. Oktober 1992 VI R 62/88 , BFHE 169, 432, BStBl II 1993, 117, und vom 5. Juli 1996 VI R 10/96, BFHE 180, 441, BStBl II 1996, 545, unter 1.; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 13. Mai 1998 1 K 2058/97 , Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 1998, 707) zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

47 Diese Zuordnung hat zwar einkommensteuerlich keine unmittelbaren Auswirkungen; das FG hat jedoch übersehen, dass der Wert der vom 20. bis zum 27. April 1991 durchgeführten Reise nach New Orleans vom FA zu Unrecht auch der Gewerbesteuer unterworfen worden ist.

48 Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterliegt der Gewerbesteuer nur der stehende Gewerbebetrieb. Es müssen alle tatbestandlichen Voraussetzungen des Gewerbebegriffs gegeben sein. Daran fehlt es nach Einstellung der werbenden Tätigkeit (BFH-Urteil vom 22. November 1994 VIII R 44/92 , BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900, unter II.1.a). Mit der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH zum 31. März 1991 hat der Kläger in eigener Person keine werbende Tätigkeit mehr entfaltet. Betriebseinnahmen nach diesem Zeitpunkt haben nicht die Ertragskraft eines werbenden Betriebes erhöht. Dies gilt auch für die Ende April 1991 durchgeführte Reise nach New Orleans, ohne dass es darauf ankommt, ob der Wert dieser Reise einkommensteuerlich bereits als Arbeitslohn oder aber als nachträgliche Betriebseinnahme --im Hinblick auf die (durch das FG allerdings nicht eindeutig festgestellte) Möglichkeit, dass es sich um eine Belohnung für bis März 1991 erbrachte Leistungen des Klägers handeln könnte-- zu behandeln ist.

49 e)

Zwar ist als Summe der Korrekturbeträge hinsichtlich der im Jahr 1989 durchgeführten Reisen nicht der vom Betriebsprüfer ermittelte Wert von 24 884 DM, sondern der rechnerisch richtige Wert von 24 864 DM anzusetzen. Steuerliche Auswirkungen ergeben sich daraus jedoch weder für die Einkommensteuer des Jahres 1987 (die Erhöhung des Verlustrücktrags aus 1989 um 20 DM führt nicht dazu, dass die nächstniedrigere Tabellenstufe erreicht wird) noch für den Gewerbesteuermessbetrag 1989 (die bisherige Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen von 598 821 DM ist ebenso wie eine um 20 DM verminderte Summe gemäß § 11 GewStG auf 598 800 DM abzurunden).

50 3.

Das FG hat die gewinnmindernde Berücksichtigung der von den Klägern für das Streitjahr 1991 begehrten Forderungsabschreibung zu Recht versagt, weil die Forderung gegen L weder zum notwendigen (dazu unten a) noch zum gewillkürten Betriebsvermögen (dazu unten b) des Einzelunternehmens des Klägers gehörte, ohne dass es noch auf die Frage ihrer buchmäßigen Behandlung ankam (dazu unten c). Darüber hinaus ist auch unabhängig vom Einzelunternehmen kein Verlust aus einer gewerblichen Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen (dazu unten d).

51 a)

Ein Wirtschaftsgut ist Bestandteil des notwendigen Betriebsvermögens, wenn es dem Betrieb in dem Sinne unmittelbar dient, dass es objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt ist (BFH-Urteile vom 6. März 1991 X R 57/88 , BFHE 164, 246 [BFH 06.03.1991 - X R 57/88] , BStBl II 1991, 829, unter I.2.b; vom 19. Februar 1997 XI R 1/96 , BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399, unter II.2.a, und vom 31. Mai 2001 IV R 49/00 , BFHE 195, 386 [BFH 31.05.2001 - IV R 49/00] , BStBl II 2001, 828, unter 1.). Dies ist bei einem "neutralen" Wirtschaftsgut wie der hier

in Rede stehenden, auf die Begründung einer Beteiligung gerichteten Forderung nicht der Fall. Davon gehen auch die Beteiligten übereinstimmend aus.

52 b)

Wirtschaftsgüter gehören zum gewillkürten Betriebsvermögen, wenn sie objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (BFH-Urteile in BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399, unter II.2.b, und vom 2. Oktober 2003 IV R 13/03, BFHE 203, 373, BStBl II 2004, 985 [BFH 02.10.2003 - IV R 13/03], unter 1.a). Die Würdigung dieser Voraussetzungen in tatsächlicher Hinsicht gehört im Wesentlichen zu den das Revisionsgericht bindenden Feststellungen i.S. des § 118 Abs. 2 FGO (BFH-Urteil in BFHE 164, 246 [BFH 06.03.1991 - X R 57/88], BStBl II 1991, 829, unter I.3.). Im Streitfall ist bei der Beurteilung, ob die genannten Voraussetzungen erfüllt sind, nicht auf die Forderung gegen L abzustellen, die als solche neutral ist und nach dem Willen der Parteien des Treuhandvertrags nur für ein kurzfristiges Durchgangsstadium bis zur Vornahme der treuhänderischen Geldanlage durch L bestehen sollte, sondern auf das Wirtschaftsgut, das mit der Hingabe der Geldmittel an L erworben werden sollte, hier den Anteil am Unterbeteiligungskapital eines Dritten an einer atypisch stillen Gesellschaft (im Folgenden als "Beteiligung" bezeichnet). Von diesem rechtlichen Ausgangspunkt gehen --unausgesprochen-- auch das FG und die Beteiligten aus.

53 Bei Anwendung dieser Maßstäbe ist das FG in revisionsrechtlicher Hinsicht bedenkenfrei zu der Würdigung gekommen, dass es der beabsichtigten Beteiligung bereits an der objektiven Eignung fehlte, den Betrieb zu fördern (vgl. zu dieser Voraussetzung auch BFH-Urteile vom 7. April 1992 VIII R 86/87, BFHE 168, 572, BStBl II 1993, 21, und vom 18. Dezember 1996 XI R 52/95, BFHE 182, 204, BStBl II 1997, 351, unter II.2.).

54 aa)

Das FG hat unter Bezugnahme auf die Zeugenaussage des Klägers im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren gegen L zunächst rechtsfehlerfrei festgestellt, dass die Beteiligung nicht der Erzielung von Zinserträgen dienen sollte. Auch die Kläger wenden sich mit ihrer Revision nicht gegen diese Feststellung.

55 bb)

Die Kläger sind vielmehr der Auffassung, die mit der Eingehung der Beteiligung beabsichtigte --in ihren rechtlichen Grundlagen und Auswirkungen allerdings zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens näher erläuterte-- Steuerersparnis begründe die objektive Eignung, dem Betrieb zu dienen. Dieser --auch schon vom Kläger in seiner Zeugenvernehmung in den Vordergrund gerückte-- Gesichtspunkt allein vermag jedoch die Eigenschaft eines Wirtschaftsguts als Betriebsvermögen nicht zu begründen (so auch BFH-Urteil vom 20. Juni 1985 IV R 36/83, BFHE 144, 230, BStBl II 1985, 654, unter 1. für eine Beteiligung an einer sog. "Abschreibungsgesellschaft"). Dieser Gedanke liegt auch der Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG zugrunde (vgl. zur sog. "Segmentierung" unterschiedlicher Tätigkeitsbereiche für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht BFH-Urteile vom 25. Juni 1996 VIII R 28/94, BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202, unter II.2.b, und vom 24. Februar 1999 X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081, unter II.1.a).

56 Eine Zuordnung zum Betriebsvermögen folgt auch nicht daraus, dass die Beteiligung nach den Vorstellungen des Klägers möglicherweise zur Ersparnis von Gewerbesteuer geeignet sein sollte. Denn mit seinem rechtlichen Vorbringen, die Beteiligung müsse schon deshalb zum Betriebsvermögen gehören, weil sie nur in diesem Fall zur Ersparnis von Gewerbesteuer führen könne, verwechselt er ersichtlich Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Eigenschaft als Betriebsvermögen: Die (gewerbe-)steuerlichen Auswirkungen von Erträgen und Wertveränderungen der Beteiligung sind Folgen, nicht jedoch Voraussetzung der Zuordnung zum Betriebsvermögen. Im Übrigen kann der Gesichtspunkt der Steuerersparnis hinsichtlich der Gewerbesteuer nicht anders behandelt werden als hinsichtlich der Einkommensteuer.

57 cc)

Eine Beteiligung der hier in Rede stehenden Art ist auch unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverstärkung, Kreditgrundlage oder Liquiditätsreserve nicht geeignet, dem Betrieb zu dienen. Dieser Aspekt kommt vor allem für die Zuordnung von Bankguthaben, Wertpapieren und Grundstücken zum gewillkürten Betriebsvermögen zum Tragen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 168, 572, BStBl II 1993, 21; in BFHE 182, 204, BStBl II 1997, 351, unter II.2.a, und in BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399, unter II.2.c). Bei einer zum Zwecke der Steuerersparnis eingegangenen Beteiligung scheidet er jedoch aus (vgl. auch hierzu BFH-Urteil in BFHE 144, 230, BStBl II 1985, 654, unter 1.). Zudem folgt aus der nur zehnmonatigen Laufzeit des Treuhandvertrags, dass es sich um eine kurzfristige Anlage handeln sollte. Dafür ist eine unternehmerische Beteiligung, deren Wert naturgemäß unvorhersehbaren Schwankungen unterworfen ist, aber von vornherein nicht geeignet, da zum Zeitpunkt des bereits absehbaren, in wenigen Monaten eintretenden Finanzbedarfs eine Trennung von der Anlage wegen ihres möglicherweise gesunkenen Wertes untunlich sein könnte (ebenso --zu einer als kurzfristig gedachten Anlage in Goldbarren-- BFH-Urteil in BFHE 182, 204, BStBl II 1997, 351, unter II.2.a).

58 dd)

Als frei von Rechtsfehlern erweist sich ferner die Annahme des FA, die Beteiligung habe auch nicht mittelbar durch die Ermöglichung der Anbahnung und Erweiterung von Geschäftsbeziehungen dem Betrieb dienen sollen. Die Kläger, die insoweit darlegungspflichtig sind, weil sie sich auf die Zugehörigkeit der Beteiligung zum Betriebsvermögen berufen und die behauptete Absicht der Anbahnung von Geschäftsbeziehungen eine Tatsache aus ihrer Sphäre darstellt (vgl. zur Feststellungslast für die Eigenschaft als Betriebsvermögen BFH-Urteil vom 17. April 1986 IV R 115/84 , BFHE 146, 419, BStBl II 1986, 607, unter 2.c), haben zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens auch nur im Ansatz substantiiert, auf welche Geschäftsbeziehungen sich ihr pauschales Vorbringen beziehen soll.

59 Erläuterungsbedürftig wäre insoweit schon gewesen, warum der Kläger, wenn er einerseits auf die Anbahnung neuer Geschäftsbeziehungen großen Wert gelegt haben will, andererseits in besonderer Weise darauf bedacht war, mit der Beteiligung nicht nach außen in Erscheinung zu treten. Denn der Kläger war gleich mehrfach davor "gesichert", mit seinem Beteiligungsengagement in der Öffentlichkeit wahrgenommen zu werden: Zum einen handelte es sich bereits auf der obersten Ebene um eine reine Innengesellschaft (stille Gesellschaft), darüber hinaus wollte sich der Kläger aber noch nicht einmal selbst an dieser Innengesellschaft beteiligen, sondern nur am Unterbeteiligungsanteil eines Dritten; auch diese Beteiligung wollte er aber nicht persönlich, sondern nur über einen Treuhänder eingehen.

60 Auch der Treuhandvertrag als einziges objektives Beweismittel enthält keinerlei Hinweise auf die beabsichtigte Anbahnung weiterer Geschäftsbeziehungen. Ebenso wenig ist in der Zeugenvernehmung des Klägers --die als dessen zeitnahe Äußerung vom FG zu Recht als mit hohem Beweiswert versehen gewürdigt worden ist-- von solchen Absichten die Rede; vielmehr hat der Kläger dort mehrfach betont, es sei ihm bei der Beteiligung allein um Steuervorteile gegangen. Hinsichtlich seines --im Zusammenhang mit den Auslandsreisen ausführlich dargelegten-- Geschäftskonzepts hat der Kläger vorgetragen, dieses beruhe allein auf der Motivation und Sichtung seiner Untervertreter; von der Anbahnung neuer Geschäfte durch Eingehung verdeckter Beteiligungen ist in der zusammenhängenden Erläuterung des Geschäftskonzepts an keiner Stelle die Rede.

61 ee)

Auch die betriebliche Herkunft der Mittel, mit denen das hinsichtlich seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen zu beurteilende Wirtschaftsgut finanziert wird, kann dessen Eigenschaft als Betriebsvermögen allein nicht begründen (BFH-Urteile vom 25. Februar 1982 IV R 25/78 , BFHE 135, 316, BStBl II 1982, 461, unter a; vom 22. September 1993 X R 37/91, BFHE 172, 354,

62 ff)

Ebenso wenig können sich die Kläger für die Zuordnung zum Betriebsvermögen auf die Vorschrift des § 344 Abs. 1 HGB berufen, wonach die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel als zum Betriebe seines Handelsgewerbes gehörig gelten. Denn der BFH lehnt in ständiger Rechtsprechung die entsprechende Anwendung dieser Vermutungsregel auf die steuerrechtliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern ab (vgl. zusammenfassend BFH-Beschluss vom 8. Dezember 1995 VIII B 51/95 , BFH/NV 1996, 474, unter 1.b, m.w.N.).

63 Im Übrigen dient § 344 HGB --wie sich aus dem systematischen Zusammenhang ergibt, in den diese Norm gestellt ist-- nicht dem Zweck, den Umfang des Betriebsvermögens eines Kaufmanns in handelsbilanzrechtlicher Hinsicht zu bestimmen, denn die für die Bilanzierung geltenden Vorschriften sind in §§ 238 bis 342a HGB enthalten (vgl. auch Urteil des Reichsgerichts vom 8. März 1918 II 409/17, RGZ 92, 292, 294: keine Anwendung von § 344 HGB auf den Begriff des "Handelsgeschäfts" im Sinne der Vorschriften über die stille Gesellschaft). Vielmehr geht es hier darum, die Reichweite derjenigen handelsrechtlichen Spezialnormen, die Kaufleute aus dem persönlichen Anwendungsbereich von Schutzvorschriften des allgemeinen Bürgerlichen Rechts herausnehmen bzw. Konkretisierungen der durch Kaufleute zu beachtenden Sorgfaltsanforderungen enthalten (vgl. §§ 347 ff. HGB), zu bestimmen.

64 c)

Danach hat das FG die buchmäßige Behandlung der auf die Begründung der Beteiligung gerichteten Forderung gegen L zu Recht nicht weiter aufgeklärt. Auf die zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren streitig gewordene Frage, ob die Forderung in der Umwandlungsbilanz zum 31. März 1991 enthalten war, kommt es nicht an. Aus demselben Grund greift auch die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge nicht durch. Denn die Beurteilung, ob eine bestimmte Maßnahme, die der Sachaufklärung dienen soll, erforderlich war, ist auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG vorzunehmen (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 4. März 1992 II B 201/91 , BFHE 166, 574, BStBl II 1992, 562, und vom 15. Juni 2000 IV B 6/99, BFH/NV 2000, 1445). Die Vorinstanz ist jedoch davon ausgegangen, dass einer Zuordnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen schon deren fehlende objektive Eignung, dem Betrieb zu dienen, entgegensteht.

65 d)

Beim Kläger ist auch kein nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigender Verlust aus einer gewerblichen Mitunternehmerschaft anzusetzen.

66 Denn weder aus dem Vorbringen der Kläger noch aus den Feststellungen des FG ergibt sich, dass die Einkünfte aus der vom Kläger angestrebten Beteiligung unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einzuordnen gewesen wären. Der Kläger hat zur Erläuterung des Wesens der Beteiligung ausschließlich den Treuhandvertrag vorgelegt. Dort ist von einem "Anteil" an einem "Unterbeteiligungsanteil" die Rede. Eine Unterbeteiligung steht der stillen Beteiligung nahe und ist steuerrechtlich wie diese zu behandeln (BFH-Urteil vom 6. Juli 1995 IV R 79/94 , BFHE 178, 180, BStBl II 1996, 269, unter I.2.a). In Ermangelung abweichender Vereinbarungen --für deren Vorliegen im Streitfall nichts ersichtlich ist-- gilt insoweit das gesetzliche Leitbild der §§ 230 ff. HGB . Eine solche "typische" Unterbeteiligung bzw. stille Beteiligung führt jedoch --anders als eine "atypische" Beteiligung-- nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern allenfalls zu Einkünften aus Kapitalvermögen, bei denen sich Vermögensverluste indes einkommensteuerlich nicht auswirken (vgl. Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz , Kommentar, 23. Aufl. 2004, § 20 Rn. 147).

67 4.

Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags für 1991 wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO

dem FA übertragen.

- 68** Für die zum Kostenfestsetzungsverfahren gehörende Entscheidung darüber, ob die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das außergerichtliche Vorverfahren notwendig war (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist das FG zuständig (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschluss vom 25. Juni 2002 X B 165/01 , BFH/NV 2002, 1332, m.w.N.).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.