

Urteil vom 23. August 2017, X R 27/16

Feststellungen bei Liebhaberei

ECLI:DE:BFH:2017:U.230817.XR27.16.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1, FGO § 118 Abs 2, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 08. März 2016, Az: 2 K 180/12

Leitsätze

1. NV: Die Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht ist im Wesentlichen eine Frage der Tatsachenwürdigung.
2. NV: Bei verschiedenen, wirtschaftlich eigenständigen Betätigungen ist die Gewinnerzielungsabsicht im Wege der Segmentierung gesondert für die jeweilige Betätigung zu prüfen.
3. NV: Im Hobbybereich erlaubt eine objektiv negative Gewinnprognose einen, wenn auch widerlegbaren, Schluss auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht.
4. NV: Außerhalb des Hobbybereichs bedarf es zusätzlicher Anhaltspunkte dafür, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden. An deren Feststellung sind keine hohen Anforderungen zu stellen; die Feststellung ist aber nicht gänzlich entbehrlich.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 9. März 2016 2 K 180/12 i.d.F. des Berichtigungsbeschlusses vom 21. März 2016 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute. Die Klägerin führt seit 1982 in A einen Handelsbetrieb.
- 2 Seit 1998/1999 betreibt sie außerdem den An- und Verkauf sowie die Vercharterung von Segelyachten, die Reparatur von Segelyachten sowie den Handel mit Segelzubehör. Mit Kaufvertrag vom 25. Oktober 1999 erwarb die Klägerin hierfür die erste, am 19. Dezember 2000 die zweite und schließlich am 4. September 2008 die dritte Segelyacht. Die Boote liegen in B. Für private Zwecke werden sie nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) nicht genutzt.
- 3 Die Klägerin ermittelte den Gewinn aller Tätigkeitsbereiche zunächst in einer einheitlichen Bilanz. In einer Außenprüfung kam der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass die Tätigkeitsfelder "Handel" einerseits und "Yachten" andererseits keinen einheitlichen Gewerbebetrieb darstellten. Zudem seien die drei Leistungsangebote im Yachtbereich ("Yachtcharter", "Segelzubehör" und "Reparaturen") jeweils eigenständige Tätigkeitsbereiche. Mit der "Yachtcharter" erziele die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Allerdings sei für diesen Bereich nicht mit einem Totalüberschuss zu rechnen, so dass die dort erwirtschafteten Verluste steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten. Für die beiden anderen Teilbereiche

"Segelzubehör" und "Reparaturen" ermittelte das FA hingegen Gewinne und erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.

- 4 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage war hinsichtlich der Jahre 2005 und 2008 teilweise erfolgreich, hinsichtlich der Jahre 2004 und 2009 erfolglos.
- 5 Das FG hat im Wege der Segmentierung die Handelstätigkeit auf der einen Seite, die gesamten Tätigkeiten rund um die Yachten auf der anderen Seite als jeweils eigenständige wirtschaftliche Betätigungen bewertet. Eine weitere Segmentierung innerhalb des Yachtbereichs hat es jedoch nicht vorgenommen, da es von einem Förderungszusammenhang zwischen Yachtvercharterung, -handel und -reparatur ausging. Anhand der Akten, der Auskünfte der Kläger und von Zeugen teilte das FG die bisher einheitlich erklärten Erlöse und Aufwendungen auf die beiden Tätigkeitsbereiche auf. Hinsichtlich der Handelstätigkeit ermittelte es für die Streitjahre 2005 und 2008 niedrigere, für die Streitjahre 2004 und 2009 höhere Gewinne als die Betriebsprüfung. Für den (nunmehr zusammengefassten) Yachtbereich kam das FG in allen Streitjahren und auch für die Totalperiode bis 2014 zu Verlusten. Diese berücksichtigte es steuerlich nicht, da die Klägerin insoweit ohne Gewinnerzielungsabsicht gehandelt habe. Ein positives Gesamtergebnis sei nicht zu erwarten. Die Klägerin habe ständig steigende Verluste hingenommen und durch den Erwerb der dritten Yacht sogar noch steigen lassen, ohne hiergegen etwas zu unternehmen. Auch wenn die Tätigkeit nicht dem Hobbybereich zuzuordnen sei, seien deshalb an die Feststellung persönlicher Gründe und Motive für die Weiterführung des Unternehmens keine hohen Anforderungen zu stellen. Soweit die Klägerin einwende, sie habe mit dem Yachtgeschäft die im Handelsbetrieb im Sommer entstehende Liquiditätslücke füllen wollen, sei dies keine ausreichende Erklärung, da zusätzlich gewonnene Liquidität nur sinnvoll sei, wenn die Tätigkeit letztlich auch zu einem Überschuss führe.
- 6 Mit der Revision machen die Kläger weiter geltend, das FG habe die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin fehlerhaft verneint. Allein langjährige Verluste und eine objektiv negative Gewinnprognose ließen nicht ohne weiteres die Schlussfolgerung zu, dass die Gewinnerzielungsabsicht fehle. Vielmehr müsse der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausüben. Im Hobbybereich könne dies vermutet werden. Im Übrigen seien zwar bei fehlender Reaktion auf längere Verlustperioden keine allzu hohen Anforderungen an die Feststellung persönlicher Gründe zu stellen. Aber die Rechtsprechung des erkennenden Senats sowie weiterer Senate des Bundesfinanzhofs (BFH) habe stets verlangt, dass zumindest die Möglichkeit persönlicher Gründe oder Motive vorliegen müsse. Das FG habe diese Grundsätze zwar zutreffend herausgearbeitet, aber nicht mehr umgesetzt. Es habe zu Recht einen Hobbybetrieb verneint, aber keine persönlichen Gründe oder Motive für den Yachtbetrieb festgestellt, sondern ausschließlich aus den Verlusten auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht geschlussfolgert. Tatsächlich habe das FG solche Motive auch nicht ermitteln können, da es sie nicht gebe.
- 7 Schließlich liege in der Würdigung des FG, gewonnene Liquidität sei nur ein Vorteil, wenn sie zu einem Gesamtüberschuss führe, ein Verstoß gegen einen allgemeinen Erfahrungssatz. Es handele sich allenfalls um eine Erfahrungstatsache, deren Quelle das FG hätte angeben müssen, die aber auch nicht richtig sei. Tatsächlich erspare die Zuführung von Liquidität (hier in den Sommermonaten) die Notwendigkeit kostenträchtiger Kreditaufnahmen. Außerdem könnten Betriebsmittel, deren Kosten auch in ertragsschwachen Zeiten ohnehin getragen werden müssen, so wenigstens liquiditätsbringend eingesetzt werden.
- 8 Die durch das FG vorgenommene Segmentierung haben die Kläger im Revisionsverfahren nicht mehr angegriffen.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil i.d.F. des Berichtigungsbeschlusses vom 21. März 2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15. Dezember 2010 sowie die Einkommensteuerbescheide 2005, 2008 und 2009 vom 10. Juni 2011, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. August 2012, dahin zu ändern, dass die Verluste aus dem Bereich Yachtcharter einkommensmindernd berücksichtigt werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das FA folgt nicht nur hinsichtlich der Segmentierung, sondern auch hinsichtlich der Frage der Gewinnerzielungsabsicht dem FG. Der gesamte Yachtbereich habe trotz hoher Auslastung der Boote seiner Art nach keine Gewinne erwarten lassen. Nachdem die Klägerin die steigenden Verluste hingenommen habe, ohne gegenzusteuern, sei dies ein gewichtiges Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. An die Feststellung persönlicher Gründe und Motive für die Weiterführung des Unternehmens seien keine hohen

Anforderungen zu stellen. Auch das FG sei von einer zweistufigen Prüfung, indes im Wege einer Gesamtschau ausgegangen. Zu persönlichen Gründen könne auch die Absicht gehören, Steuern zu sparen. Die Klägerin habe die Verluste aus dem Yachtbereich, bei denen es sich um echte Verluste und nicht nur um Buchverluste handele, im Rahmen ihres seit Jahren ertragbringenden Handelsbetriebs berücksichtigt.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist. Die Feststellungen des FG erlauben dem Senat nicht zu beurteilen, ob die Klägerin ihre Betätigungen rund um die Yachten mit der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat.
- 13** 1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzen eine Betätigung voraus, die mit der Absicht unternommen wird, Gewinn zu erzielen (§ 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer, nämlich für die gesamte Zeit zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung, einen Totalgewinn zu erzielen (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c der Gründe). Fehlt es, liegt eine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.
- 14** a) Handelt es sich um verschiedene, wirtschaftlich eigenständige Betätigungen, ist die Gewinnerzielungsabsicht nicht einheitlich für die gesamte Tätigkeit, sondern im Wege der sog. Segmentierung gesondert für die jeweilige Betätigung zu prüfen (BFH-Urteil vom 15. November 2006 XI R 58/04, BFH/NV 2007, 434, unter II.1.a). Diesem Rechtsgrundsatz entsprechend hat das FG im Streitfall den Handel einerseits, den Yachtbereich in seiner Gesamtheit andererseits als wirtschaftlich eigenständige Betätigungen gewertet. Die Beteiligten haben diesbezüglich keine Revisionsrügen vorgebracht, so dass der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO an diese im Übrigen auch plausible tatsächliche Würdigung gebunden ist. Für die Frage, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, ist demnach der Yachtbereich als Einheit zu betrachten; im Handelsbetrieb steht diese außer Frage.
- 15** b) Als innere Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c der Gründe). Diese Feststellung liegt im Wesentlichen auf dem Gebiet der Tatsachenwürdigung und obliegt insoweit dem FG.
- 16** aa) In objektiver Hinsicht ist eine Prognose darüber anzustellen, ob der Betrieb nach seinem Wesen und der Art seiner Bewirtschaftung auf Dauer geeignet ist, einen Gewinn zu erwirtschaften. Ist die Gewinnprognose negativ, erlaubt dies jedoch nicht ohne Weiteres den Schluss, dass der Steuerpflichtige auch subjektiv die Erzielung eines Totalgewinns nicht beabsichtigte. Dies ist nur dann gerechtfertigt, wenn auch widerlegbar, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen (Hobbybereich). Bei anderen Tätigkeiten müssen zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden. Im Falle einer längeren Verlustperiode spricht vor allem das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, für sich genommen schon dafür, dass langjährige Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 20. September 2012 IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408, unter II.1., m.w.N.).
- 17** bb) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind in einem solchen Fall an die Feststellung persönlicher Gründe und Motive, die den Steuerpflichtigen trotz der Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, keine hohen Anforderungen zu stellen (Urteile vom 29. März 2007 IV R 6/05, BFH/NV 2007, 1492, unter II.2.c; vom 19. März 2009 IV R 40/06, BFH/NV 2009, 1115, unter II.2.b; in BFH/NV 2013, 408). Es muss die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (Senatsurteile vom 21. Juli 2004 X R 33/03, BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063, unter II.3.a; vom 17. November 2004 X R 62/01, BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336, unter II.1.b aa). Wenn die Feststellung persönlicher Gründe außerhalb des sog. Hobbybereichs möglich sein muss, muss auch festgestellt werden, dass und welche persönlichen Gründe möglicherweise gegeben sind. Die

Anforderungen an diese Feststellung sind mit der Maßgabe "keine hohen Anforderungen" zwar abgesenkt; die Feststellung wird damit aber nicht vollkommen entbehrlich.

- 18** cc) Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest. Er hatte zwar in seinem Urteil in BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063 (dort unter II.3.b) erwogen, jedenfalls ausdrücklich offengelassen, ob bei unveränderter Fortführung eines verlustbringenden Geschäftskonzepts im Hinblick auf das darin liegende fehlende marktgerechte Verhalten auch ohne Feststellung besonderer privater Motive auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden könne. In seiner Entscheidung in BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336 (dort unter II.1.b aa) hatte er ebenfalls Zweifel an dieser Rechtsprechung insofern geäußert, als auch Tätigkeiten außerhalb des typischen Hobbybereichs auf persönlichen Neigungen beruhen oder der Erlangung persönlicher Vorteile (gesellschaftliches Ansehen) dienen könnten. Er war allerdings in beiden Fällen im Ergebnis der vorgenannten Rechtsprechung gefolgt und setzt diese auch weiterhin fort.
- 19** aaa) Zum einen verlangt das in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG für Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausdrücklich normierte, für andere Einkunftsarten entsprechend geltende Tatbestandsmerkmal der Gewinn-(bzw. Einkünfte-)zielungsabsicht nach allgemeinen Regeln eine entsprechende Feststellung. Es handelt sich um ein subjektives Merkmal, das neben das objektive Merkmal der negativen Gewinnprognose tritt. Mit einem zwingenden Schluss von einem objektiven auf ein eigenständiges subjektives Merkmal wäre Letzteres im Ergebnis gegenstandslos. In der Sache käme es zu einer teilweisen Gleichstellung von Gewinnerzielungsabsicht und Gewinn.
- 20** bbb) Zum anderen besteht auch rechtspraktisch kein Bedürfnis, von einer entsprechenden Feststellung zu befreien. Der Senat verkennt weiterhin nicht, dass es objektive Umstände gibt, namentlich hohe Verlustprognosen und lange Verlustperioden, die in besonderem Maße die Frage aufwerfen, warum der Steuerpflichtige die Tätigkeit fortgesetzt hat, wenn nicht aus persönlichen Gründen. Ist aber mangels nachvollziehbarer wirtschaftlicher Gründe nahezu zwingend, dass persönliche Gründe existieren, ist nicht wichtig, welche dies sein mögen. Es erscheint auf den ersten Blick überflüssig, in derartigen Fällen noch über private Motive Überlegungen anstellen zu müssen, und problematisch, bei solchen Überlegungen nicht ins Spekulative abzugleiten.
- 21** Um dieser berechtigten Frage zu begegnen, reicht die Feststellungserleichterung "keine hohen Anforderungen" jedoch aus. Sie spiegelt letztlich nur den Grundsatz wider, dass das FG, je mehr Umstände für eine bestimmte tatsächliche Feststellung sprechen, desto leichter zu dieser Feststellung gelangen darf. Das zeigt aber umgekehrt auch, dass die Feststellung, sei sie noch so naheliegend, dennoch getroffen werden muss. Wenn sich der Steuerpflichtige etwa von Aktivitäten, die nicht übliche Freizeitgestaltungen sind, gesellschaftliches Ansehen und entsprechenden Status verspricht (vgl. dazu die Erwägungen in dem Senatsurteil in BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336), ist dies auch regelgerecht festzustellen. Das gilt entsprechend für andere private Beweggründe, die vielfältig sein können und sich daher abschließender Typisierung entziehen. Eine weitere Erleichterung für die Feststellung denkbarer privater Gründe liegt schließlich darin, dass die Feststellungslast für die tatsächlichen Voraussetzungen der Gewinn- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht, insbesondere also für nicht private Motive, der Steuerpflichtige trägt (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Juli 2012 VIII B 51/11, BFH/NV 2012, 1780, unter II.1.a).
- 22** 3. Das FG hat zwar diese Rechtsgrundsätze zutreffend wiedergegeben, sie aber tatsächlich nicht angewandt. Es hat keine möglichen persönlichen Gründe benannt, die die Klägerin bewegen haben könnten, das Yachtgeschäft fortzuführen.
- 23** a) Das FG hat es für ausreichend erachtet, dass die Klägerin ständig steigende Verluste hingenommen und im Jahre 2008 eine dritte Yacht angeschafft hat. Angesichts der Aufstellung der seitens des FG ermittelten Jahresergebnisse von 1999 bis 2014 geht der Senat davon aus, dass das FG mit "steigenden Verlusten" nicht nur die kumulierten Verluste seit Beginn der Tätigkeit meint, sondern den pro Jahr immer weiter steigenden Verlust. Dem FG ist zuzugestehen, dass diese Umstände erhebliche Indizwirkung gegen eine Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin haben. Zum einen ist es ein erheblicher Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger "nur" einen laufenden Verlust in einer Jahr für Jahr ähnlichen Größenordnung hinnimmt, sich mithin die Verhältnisse nicht ändern und der Steuerpflichtige auch nichts ändert, oder ob er duldet, dass bereits die Jahresverluste steigen. Zum anderen hat die Klägerin dies nicht nur geduldet, sondern sogar aktiv auf den Anstieg der Jahresverluste hingewirkt, indem sie 2008 eine dritte Yacht angeschafft hatte, ohne dass sie mit den beiden ersten Yachten trotz guter Auslastung ein positives Ergebnis erzielt hätte.
- 24** b) Nachdem das FG die Zuordnung des Yachtgeschäfts zum Hobbybereich verneint hat, was den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindet, hätte es trotz dieser objektiv schwer wiegenden Umstände nach Maßgabe der unter II.2. dargestellten Rechtsgrundsätze zumindest ein ihm möglich scheinendes privates Motiv für die Tätigkeit der

Klägerin im Yachtbereich feststellen müssen, wenn es die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin verneinen wollte. Das ist weder ausdrücklich noch inzident geschehen. Nicht private Motive hat es ebenso wenig festgestellt. Dem Senat als Revisionsgericht ist die Nachholung der entsprechenden Feststellungen verwehrt, so dass die Zurückverweisung des Rechtsstreits geboten ist. Auf die Frage, ob die Überlegungen des FG zu der Liquiditätsfrage beweisrechtlich fehlerhaft sind, kommt es hierfür nicht mehr an.

- 25** 4. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat mit Rücksicht auf den Vortrag der Beteiligten ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO auf Folgendes hin:
- 26** a) Soweit die Klägerin vorträgt, das Yachtgeschäft habe ihr Liquidität verschafft, die sie anderweit mit höheren Kosten hätte beschaffen müssen, ist dies differenziert zu betrachten. Einerseits ist diese Überlegung nur schlüssig, wenn der Liquiditätsvorteil, namentlich die ersparten Zinsen, die tatsächlichen Verluste des Yachtgeschäfts übersteigen. Andererseits hält es der Senat für denkbar, bei dieser Überlegung diejenigen Kosten aus dem Yachtbereich auszuschneiden, die ohnehin im Handelsgewerbe angefallen wären. Zwar ist im Rahmen der Gewinnermittlung der Herangehensweise des FG, diejenigen Kosten, die durch beide Betätigungen gemeinsam verursacht worden sind, ggf. im Schätzungswege aufzuteilen, zu folgen, so dass sich hierdurch an dem Verlust nichts ändert. Die Frage aber, welche Beweggründe die Klägerin für ihre verlustbringende Tätigkeit hatte, ist davon zu trennen. Soweit Kosten ohnehin im Handel angefallen wären, kann ggf. für die Frage, ob das Yachtgeschäft wirtschaftlich sinnvoll ist, dessen Ergebnis um derartige Kosten zu bereinigen sein. Dies ist eine Frage der Gesamtwürdigung der Umstände. Der Senat weist aber klarstellend darauf hin, dass hierfür die originäre Verursachung solcher Kosten im Handelsbetrieb in voller Höhe tatsächlich feststehen muss.
- 27** b) Zu der seitens des FA vorgebrachten Überlegung, die Klägerin habe möglicherweise Steuern sparen wollen, ist anzumerken, dass die Möglichkeit der Verrechnung mit echten Verlusten grundsätzlich für sich genommen nicht als privates Motiv angesehen wird, das zur Verneinung der Gewinnerzielungsabsicht führt (vgl. Senatsurteil in BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063, unter II.3.c).
- 28** c) Inwieweit die Yachtvercharterung mit ihren Annexen unter dem Aspekt des gesellschaftlichen Status für die Kläger gewürdigt werden könnte, obliegt nicht dem Senat zu beurteilen. Ebenso wenig vermag der Senat eine Aussage über die Richtigkeit der Gewinnermittlung einschließlich etwaiger Privatanteile zu treffen.
- 29** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de