

Beschluss vom 16. Januar 2025, X B 23/24

Vorläufigkeitsvermerk wegen noch unklarer Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht

ECLI:DE:BFH:2025:B.160125.XB23.24.0

BFH X. Senat

AO § 165 Abs 1 S 1, FGO § 102, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 96 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 29. Februar 2024, Az: 2 K 96/23

Leitsätze

1. NV: Es verletzt nicht den Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs, wenn das Finanzgericht (FG) einen Vorläufigkeitsvermerk, den das Finanzamt für ein Jahr vor der Betriebseröffnung wegen der noch nicht möglichen Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht gesetzt hat, für rechtmäßig hält, auch wenn die Klägerin vorträgt, den Betrieb im Folgejahr tatsächlich eröffnet zu haben, jedoch eine angeforderte Prognose über die erwarteten Gewinne nicht vorlegt.
2. NV: Der Senat neigt dazu, auch bei der gerichtlichen Kontrolle eines Vorläufigkeitsvermerks --in Anknüpfung an die Rechtsprechung zur Prüfung von Haftungsbescheiden-- zu differenzieren zwischen den Tatbestandsmerkmalen der Norm einerseits (diese dürften vom FG auf der Grundlage des Sach- und Streitstands zum Schluss der mündlichen Verhandlung in vollem Umfang zu überprüfen sein) und der behördlichen Ermessensausübung andererseits (nur hierfür kommt es auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung an).
3. NV: Zwar spricht nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in bestimmten Fällen während der Anlaufphase eines neugegründeten Betriebs ein Anscheinsbeweis für das Vorhandensein von Gewinnerzielungsabsicht. Die Wirkung dieses Anscheinsbeweises geht aber nicht so weit, dass noch ohne Kenntnis der künftigen Entwicklung stets auch eine "Ungewissheit" im Sinne des § 165 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung zu verneinen wäre.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 29.02.2024 - 2 K 96/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) hatte bereits im Jahr 2017 Verluste aus dem geplanten Betrieb eines Café und Bistro erklärt, die der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) berücksichtigt hatte. Zur Betriebseröffnung kam es jedoch nicht.
 - 2 Im Streitjahr 2020 machte die Klägerin erneut Verluste aus einem noch nicht eröffneten Café- und Bistrobetrieb geltend. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2020 vom 23.08.2022 berücksichtigte das FA diese Verluste, erklärte die Festsetzung allerdings für vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil zurzeit die Gewinnerzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden könne. Während des Einspruchsverfahrens, in dem die Klägerin sich gegen den Vorläufigkeitsvermerk wandte, forderte das FA eine Gewinnprognose für die auf das Streitjahr folgenden vier Jahre an, die die Klägerin nicht vorlegte. Am 17.04.2023 wies das FA den Einspruch zurück. Zur Begründung führte es aus, das Ermessen sei nicht auf Null reduziert. Außerdem lägen zu denjenigen Merkmalen, die für die Feststellung von Gewinnerzielungsabsicht maßgeblich seien, noch keine ausreichenden Angaben vor.

- 3 Auch die Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) bejahte das Vorliegen einer tatsächlichen Ungewissheit und hielt die Entscheidung des FA für ermessensfehlerfrei. Die von der Klägerin erstmals im Klageverfahren mit Schriftsatz vom 22.02.2024 vorgetragene Umstände seien nicht zu berücksichtigen, weil bei Ermessensentscheidungen auf den Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (hier: die Einspruchsentscheidung) abzustellen sei.
- 4 Die Klägerin begehrt die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln.
- 5 Das FA hält die Beschwerde für unzulässig.

Entscheidungsgründe

- 6 Die Beschwerde ist unbegründet.
- 7 Keiner der von der Klägerin geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.
- 8 1. Die Klägerin rügt zunächst, dem FG sei ein Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) unterlaufen, weil es seiner von Amts wegen bestehenden Sachaufklärungspflicht nicht nachgekommen sei.
- 9 In einem solchen Fall sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) Ausführungen dazu erforderlich, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben beziehungsweise welche Tatsachen es hätte aufklären müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (Senatsbeschluss vom 18.05.2011 - X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838, Rz 36 und BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 48/15, BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 29). Diesen Darlegungsanforderungen genügt das Vorbringen der Klägerin in der Beschwerdebegründung nicht.
- 10 2. Darüber hinaus rügt die Klägerin eine Verletzung ihres Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs mit der Begründung, bei der Feststellung der für die Prüfbarkeit der Gewinnerzielungsabsicht maßgebenden Hilfstatsachen habe das FG weder die sich aus den Steuerakten ergebenden tatsächlichen Umstände (dazu unten a) noch die im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens --insbesondere im Schriftsatz vom 22.02.2024-- vorgetragene Tatsachen (dazu unten b) ernsthaft und hinreichend in Erwägung gezogen. Auch diese Verfahrensrüge bleibt mit beiden Begründungssträngen ohne Erfolg.
- 11 a) Hinsichtlich der sich --nach dem Vorbringen der Klägerin-- aus den Steuerakten ergebenden Tatsachen liegt kein Gehörsverstoß vor. Die Klägerin rügt insoweit, das FG habe den Abschluss eines fremdüblichen, typischen Gewerberaummietvertrags, die Betriebseröffnung, Einnahmenerzielung und Lohnsteueranmeldung ab Mitte August 2021, die Auszahlung von Vorsteuerüberhängen aufgrund des Nachweises von Investitionen sowie die Anträge auf Corona-Hilfen und auf Erteilung einer Schankerlaubnis nicht berücksichtigt. Sie legt jedoch nicht dar, weshalb aus diesen Umständen zwingend der Wegfall der Ungewissheit folgen soll, obwohl die Klägerin bis heute nicht vorgetragen hat, welche Erlöse und Gewinne sie in den auf das Streitjahr folgenden Jahren nach ihrer Unternehmensplanung erzielen wollte und tatsächlich erzielt hat.
- 12 Letztlich rügt die Klägerin an dieser Stelle lediglich, das FG sei ihrem Vorbringen inhaltlich nicht gefolgt und hätte in der Sache eine andere Entscheidung treffen müssen. Damit kann die Zulassung der Revision aber nicht erreicht werden (vgl. Senatsbeschluss vom 19.12.2023 - X B 1/23, BFH/NV 2024, 397).
- 13 b) Jedenfalls im Ergebnis hat das FG auch die erstmals im Schriftsatz vom 22.02.2024 vorgetragene Tatsachen zu Recht nicht als geeignet angesehen, auf eine fehlende Ungewissheit hinsichtlich des Vorliegens der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht schließen zu lassen. Dies gilt zum einen dann, wenn man --mit dem FG-- der Auffassung sein sollte, auch hinsichtlich des für § 165 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) maßgebenden Tatbestandsmerkmals "ungewiss" sei auf die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung abzustellen (dazu unten aa). Für den Streitfall würde aber nichts anderes gelten, wenn --was der Senat für vorzugswürdig hielte-- hinsichtlich des genannten Tatbestandsmerkmals die Sach- und Rechtslage zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG maßgeblich sein sollte (dazu unten bb).
- 14 aa) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist für die gerichtliche Überprüfung von Ermessensentscheidungen die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung maßgebend

(zu § 165 Abs. 1 Satz 1 AO BFH-Urteil vom 07.02.1992 - III R 61/91, BFHE 167, 279, BStBl II 1992, 592, unter 2.a; zum Erlass einer Prüfungsanordnung BFH-Urteil vom 28.09.2011 - VIII R 8/09, BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395, Rz 23, mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Dabei bleibt es auch nach der Anfügung des § 102 Satz 2 FGO, der der Finanzbehörde die Möglichkeit gibt, ihre Ermessenserwägungen bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens zu ergänzen (BFH-Urteil vom 24.04.2014 - IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz 49).

- 15** Sollten diese Grundsätze nicht nur für die gerichtliche Kontrolle der eigentlichen Ermessensausübung, sondern auch für die Feststellung des vorgelagerten Tatbestandsmerkmals "ungewiss" gelten, dann wäre dem FG kein Gehörsverstoß unterlaufen. Denn vorliegend stellt die Einspruchsentscheidung vom 17.04.2023 die letzte Verwaltungsentscheidung dar. Zu diesem Zeitpunkt waren die erstmals im Schriftsatz der Klägerin vom 22.02.2024 vorgetragenen Tatsachen noch nicht bekannt.
- 16** bb) Der Senat neigt allerdings dazu, auch in den Fällen des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO zu differenzieren zwischen den Tatbestandsmerkmalen der Norm einerseits und der Prüfung der behördlichen Ermessensausübung andererseits. Dies entspricht der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung bei der gerichtlichen Kontrolle von Haftungsbescheiden: Die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsnorm gehören nicht zur Ermessensentscheidung, sondern sind vom FG in vollem Umfang zu überprüfen. Insoweit ist grundsätzlich der Sach- und Streitstand maßgeblich, wie er sich am Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Tatsachengericht darstellt. Erst auf der zweiten Stufe, wenn die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, ist der Finanzbehörde eine Entscheidung nach ihrem Ermessen eröffnet. Für die Überprüfung der Rechtmäßigkeit dieser Ermessensausübung kommt es auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung --in der Regel also auf das Ergehen der Einspruchsentscheidung-- an (zum Ganzen BFH-Urteil vom 20.09.2016 - X R 36/15, BFH/NV 2017, 593, Rz 12 ff. und BFH-Beschluss vom 28.02.2023 - VII R 29/18, BFH/NV 2023, 1071, Rz 197 f.).
- 17** Folgt man dem, hätte das FG nicht ausführen dürfen, die erstmals im Schriftsatz vom 22.02.2024 vorgebrachten tatsächlichen Umstände seien nicht heranzuziehen. Im Ergebnis liegt gleichwohl kein Gehörsverstoß vor. Denn das FG ist in materiell-rechtlicher Hinsicht zutreffend von der --in seinem Urteil zitierten-- Senatsrechtsprechung ausgegangen, wonach die Entscheidung über das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht auch eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung erfordert. So können die Dauer und der Umfang der Verlusterzielung sowie die Reaktionen des Steuerpflichtigen auf eingetretene Verluste die Beweislage entscheidend beeinflussen (Senatsurteil vom 25.10.1989 - X R 109/87, BFHE 159, 128, BStBl II 1990, 278, unter 2.b). Danach kam es für das FG --rechtlich zutreffend-- darauf an, ob die Ungewissheit über das Vorliegen der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht beseitigt war. Hierfür waren das --weder im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung noch der mündlichen Verhandlung feststehende-- Gesamtbild und insbesondere die künftigen Entwicklungen maßgebend, aber nicht einzelne Sachverhaltsbruchstücke, wie sie im Schriftsatz der Klägerin vom 22.02.2024 vorgetragen worden sein mögen.
- 18** 3. Soweit die Klägerin darüber hinaus rügt, das FG habe das Rechtsinstitut des Anscheinsbeweises nicht angewendet, versteht der Senat dieses Vorbringen ebenfalls als Gehörsrüge.
- 19** a) Die Klägerin meint, das FG habe den Kern ihrer Argumentation zum Anscheinsbeweis nicht in Betracht gezogen. Bei verständiger Würdigung sei dieses Vorbringen dahin gegangen, dass die Klägerin den Anscheinsbeweis nicht nur bei der endgültigen Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht, sondern bei jeder Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht --insbesondere auch im Rahmen der Frage, ob die Voraussetzungen für die Beifügung eines Vorläufigkeitsvermerks erfüllt seien-- angewendet wissen wolle.
- 20** b) Tatsächlich ging diese --nun von der Klägerin vertretene-- Rechtsmeinung aus dem im Klageverfahren eingereichten Schriftsatz vom 22.02.2024 aber nicht ausdrücklich hervor. Dort sind lediglich solche BFH-Entscheidungen zitiert worden, in denen im Rahmen der *abschließenden* Entscheidung über das Bestehen von Gewinnerzielungsabsicht für bestimmte Fälle von einem Beweis des ersten Anscheins für das Vorhandensein von Gewinnerzielungsabsicht in der Anlaufphase eines neugegründeten Betriebs die Rede ist (BFH-Urteile vom 19.11.1985 - VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289; vom 02.06.1999 - X R 149/95, BFH/NV 2000, 23; vom 23.05.2007 - X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874; vom 20.09.2012 - IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408 und vom 30.10.2014 - IV R 34/11, BFHE 247, 418, BStBl II 2015, 380). Mit einem Anscheinsbeweis, der --weit im Vorfeld der abschließenden Entscheidung über das Bestehen von Gewinnerzielungsabsicht-- bereits im Rahmen der Prüfung der Rechtmäßigkeit eines Vorläufigkeitsvermerks für die erste Veranlagung, in der Verluste eines noch nicht eröffneten Betriebs erklärt werden, gelten soll, befasst sich weder die von der Klägerin angeführte Rechtsprechung

noch ihr sonstiges Vorbringen. Damit kann das FG ein solches Vorbringen auch nicht in einer den Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzenden Weise übergangen haben.

- 21** c) Selbst wenn aber der Vortrag der Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 22.02.2024 in dem nun von ihr aufgezeigten Sinne zu verstehen gewesen sein sollte, griffe die Gehörsrüge nicht durch. Nach der --für die Beruhensprüfung von Verfahrensrügen grundsätzlich maßgebenden-- Rechtsauffassung des FG war entscheidend, ob die Gewinnerzielungsabsicht noch "ungewiss" im Sinne des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO war. Diese Frage war für das FG, das dabei die von ihm zitierte BFH-Rechtsprechung zugrunde gelegt hat, ohne Kenntnis der künftigen Entwicklung noch nicht zu beurteilen. Hierfür spielt ein Anschein oder Anscheinsbeweis keine Rolle.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 23** 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de