

# Beschluss vom 05. März 2013, X B 98/11

## Liebhaberei

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG § 2 Abs 1, EStG 15 Abs 2

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 17. Mai 2011, Az: 3 K 451/10

## Leitsätze

NV: Allein der Umstand, dass eine verlustbringende Tätigkeit während der Anlaufphase wieder eingestellt wird, beweist nicht, dass sie von Beginn an mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde (Anschluss an das Senatsurteil vom 23. Mai 2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874).

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) begehren die Berücksichtigung von Verlusten, die der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) unter Berufung auf fehlende Gewinnerzielungsabsicht verwehrt hat.
- 2 Der Kläger hatte gemeinsam mit einem Dritten seit 2003 einen damals 13 oder 14 Jahre alten Sportler finanziell unterstützt, mit ... € im Jahre 2004 und mit ... € im Jahre 2006. Er hätte dafür gemäß mündlicher Absprache im Erfolgsfalle an Werbe- und Preisgeldern beteiligt werden sollen. Diese blieben aus. Nach einer Verletzung des Sportlers 2007 stellte der Kläger die Förderung ein. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen, da von Beginn der Förderung an weder eine positive Ergebnisprognose zu stellen gewesen sei noch der Kläger diese Förderung zum Zwecke der Erzielung eines Totalüberschusses betrieben habe.
- 3 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machen die Kläger Divergenzen gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie Verfahrensmängel gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO in Gestalt mangelnder Sachaufklärung und unzureichender Hinweise geltend.

## Entscheidungsgründe

- 4 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Weder die geltend gemachten Abweichungen zu der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) noch die behaupteten Verfahrensmängel liegen vor.
- 5 1. Die Kläger sehen Divergenzen zu den Urteilen des BFH vom 23. Mai 2007 X R 33/04 (BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874), vom 21. Juli 2004 X R 33/03 (BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063) und vom 29. März 2007 IV R 6/05 (BFH/NV 2007, 1492). Die abstrakten Rechtsgrundsätze, von denen das FG ausgegangen ist, weichen jedoch von den tragenden Rechtsausführungen der genannten BFH-Urteile nicht ab (vgl. zu den Voraussetzungen der Divergenz Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 53 ff.).
- 6 a) In der Entscheidung in BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874 hatte der BFH (dort unter II.2.b dd) ausgeführt, solange der Anlaufzeitraum noch nicht abgeschlossen sei, könne einer unternehmerischen Tätigkeit, selbst wenn sie von Beginn an nur Verluste eingebracht habe und nach der Art, wie sie betrieben werde, auch auf Dauer gesehen nicht geeignet sei, Gewinne abzuwerfen, nur in Ausnahmefällen die steuerliche Anerkennung versagt werden. Der Anlaufzeitraum wiederum sei regelmäßig mit fünf Jahren zu bemessen (unter II.2.b cc).
- 7 aa) Dies bedeute, so meinen die Kläger, dass von der Ausübung einer verlustbringenden Tätigkeit aus im Bereich der privaten Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen nur dann ausgegangen werden könne, wenn diese verlustbringende Tätigkeit über einen längeren Zeitraum fortgesetzt werde. Erst nach einer betriebsspezifischen Anlaufzeit würden größere Korrektur- und Umstrukturierungsmaßnahmen notwendig.

- 8 Das FG gehe hingegen davon aus, dass trotz Einstellung der Tätigkeit nach einem (noch als Anlaufphase anzusehenden) Zeitraum von zwei Jahren bei Eintreten der Erkenntnis, dass keine Überschüsse erzielt werden könnten, nicht von einer Tätigkeit zur Erzielung eines Totalüberschusses, sondern einer Tätigkeit aus im Bereich der persönlichen Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen (Liebhaberei) auszugehen sei.
- 9 bb) Mit dieser Gegenüberstellung verkennen die Kläger den Inhalt sowohl des BFH-Urteils als auch des FG-Urteils.
- 10 aaa) Die Kläger verstehen das BFH-Urteil so, als ob die Anlaufphase eine Art Schonfrist sei, vor deren Ablauf einer Tätigkeit die steuerliche Anerkennung niemals versagt werden könne. Dies ergibt sich aus ihrer Formulierung "nur dann ausgegangen". Eine derartige Aussage ist der Entscheidung allerdings gerade nicht zu entnehmen. Der BFH hat ausdrücklich ausgeführt, in derartigen Fällen könne der Tätigkeit nur in Ausnahmefällen die steuerliche Anerkennung versagt werden. In Ausnahmefällen ist dies also möglich.
- 11 bbb) Ebenfalls missverstanden haben die Kläger das FG-Urteil.
- 12 Das FG hat ausgeführt, dass die Beendigung des finanziellen Engagements nach lediglich zwei Verlustjahren für die Erfolgsorientierung gesprochen habe. Es hat aus weiteren Umständen, nicht zuletzt der unzureichenden Durchsetzbarkeit der Forderungen, geschlossen, dass im konkreten Fall trotz der schnellen Beendigung von einer Tätigkeit im Bereich der allgemeinen Lebensführung in Gestalt des Sportmäzenatentums auszugehen sei.
- 13 Danach liegt dem FG-Urteil der Rechtssatz zugrunde, dass unter bestimmten Umständen trotz Einstellens der verlustbringenden Tätigkeit nach zwei Jahren bei Eintreten entsprechender Erkenntnis von Liebhaberei ausgegangen werden könne.
- 14 cc) Da der BFH in Ausnahmefällen auch bei Beendigung der Tätigkeit innerhalb der regelmäßigen Anlaufphase die Annahme von Liebhaberei für möglich hält, steht ein derartiger Rechtssatz dazu nicht in Widerspruch.
- 15 Es trifft nicht zu, wie die Kläger meinen, dass das FG anders als der BFH nicht von einer Regel-Ausnahme-Konstellation ausgegangen wäre und auf diese Weise von den abstrakten Aussagen des BFH abgewichen wäre. Das FG hat tatsächlich einen derartigen Ausnahmefall bejaht. Unerheblich ist, ob es den entschiedenen Sachverhalt ausdrücklich als "Ausnahmefall" bezeichnet hat. Maßgebend ist nicht die Wortwahl, sondern die Sache. Das FG hielt die Beendigung innerhalb der Anlaufphase im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung für ein starkes Indiz zu Gunsten der Gewinnerzielungsabsicht und hat so den Ausnahmecharakter der Konstellation verdeutlicht.
- 16 b) In dem in BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063 veröffentlichten Urteil hatte der BFH (dort unter II.3.b) ausgeführt, da eine Betriebsführung, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt sei, mit Gewinn zu arbeiten, ein starkes Beweisanzeichen für das Vorliegen von Gewinnerzielungsabsicht darstelle, könne aus der Vornahme betriebswirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen bzw. dem Bemühen um eine Betriebsbeendigung nach Erkennen der fehlenden Eignung des Betriebs zur Erzielung eines Totalgewinns auf das Vorhandensein von Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden.
- 17 Die Kläger sehen in dieser Entscheidung den abstrakten Rechtssatz, aus dem Bemühen um eine Betriebsbeendigung nach Erkennen der fehlenden Eignung des Betriebs zur Erzielung eines Totalgewinns könne auf das Vorhandensein von Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden. Sie stellen denselben abstrakten Rechtssatz des FG gegenüber, den sie bereits im Rahmen der vorangehenden Divergenzrüge formuliert haben.
- 18 Abgesehen davon, dass der vermeintliche divergente Rechtssatz dem FG-Urteil nicht zu entnehmen ist (s.o.), haben die Kläger aber auch die Aussage des BFH in der vermeintlichen Divergenzentscheidung in unzutreffender Weise verkürzt. Der BFH hat hier den --wiederum nur möglichen ("kann") und nicht zwingenden-- Schluss von der Umstrukturierung oder der Betriebsbeendigung auf die Gewinnerzielungsabsicht unter die Voraussetzung gestellt, dass es sich um einen Betrieb handelt, der dem Grunde nach geeignet ist, mit Gewinn zu arbeiten. Das FG ist hingegen zu dem Ergebnis gekommen, dass eine solche positive Erfolgsprognose objektiv nicht zu stellen war.
- 19 c) Das Urteil in BFH/NV 2007, 1492 schließlich enthält die Aussage, das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, spreche für sich schon dafür, dass langjährige, stetig ansteigende Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden (dort unter II.2.c).
- 20 Hieraus leiten die Kläger im Umkehrschluss den Rechtssatz ab, dass das Ergreifen geeigneter Bemühungen,

Verluste zu unterbinden (zumal in der Anlaufphase, nach wenigen Jahren, und nicht erst nach langjährigen, stetig ansteigenden Verlusten) ein wichtiges Beweisanzeichen dafür sei, dass die Tätigkeit nicht aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven betrieben werden.

- 21 Dem stellen die Kläger den bereits genannten abstrakten Rechtssatz gegenüber, den sie dem FG-Urteil meinen entnehmen zu können.
- 22 Diese Divergenz liegt schon deswegen nicht vor, weil der von den Klägern abgeleitete Umkehrschluss nicht zwingend ist. Selbst wenn der BFH davon ausgegangen wäre, dass eine fehlende Verhaltensänderung nach Erkennen fehlender Erfolgsaussicht für sich genommen ein nicht widerlegbarer Beweis für fehlende Gewinnerzielungsabsicht wäre --was er nicht getan hat--, so hieße das nicht unbedingt, dass eine Verhaltensänderung ein Beweis für vorhandene Gewinnerzielungsabsicht ist. Es heißt nur, dass der positive Beweis für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht fehlt.
- 23 Im Übrigen haben die Kläger selbst ihren Umkehrschluss so formuliert, dass Korrekturmaßnahmen innerhalb der Anlaufphase nicht zwingend für eine von Beginn an vorhandene Gewinnerzielungsabsicht sprächen, sondern lediglich ein wichtiges Beweisanzeichen seien. Dies hat das FG nicht in Abrede gestellt.
- 24 2. Die geltend gemachten Verfahrensfehler liegen ebenfalls nicht vor. Der Senat kann daher offenlassen, inwieweit im Einzelnen den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt ist.
- 25 a) Die Kläger meinen, das FG habe seiner Hinweispflicht sowie damit zusammenhängend seiner Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 und 2 FGO nicht genügt.
- 26 Das FG hätte auf seine Zweifel hinweisen müssen, die es an der Tragfähigkeit der bisherigen sportlichen Erfolge, der Belastbarkeit und Wettbewerbsfähigkeit, der Eignung des Sportlers als Sympathieträger zu Werbezwecken und schließlich der Bindungswirkung hege, die die Vertragsparteien der mündlich geschlossenen Vereinbarung über die Beteiligung an etwaigen künftigen Erträgen beigelegt hätten. Es hätte so Gelegenheit geben müssen zu erläutern, auf Grund welcher Tatsachen der Kläger die sportlichen und damit finanziellen Erfolgsaussichten meinte abschätzen zu können, so dass die Kläger in der mündlichen Verhandlung auf der Erhebung der Beweise hätten bestehen können.
- 27 Hätte das FG --wie beantragt-- den Sportler sowie den diesen ebenfalls fördernden Dritten als Zeugen vernommen, hätte es sowohl zu einer positiven Erfolgsprognose als auch zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht kommen können. Der Sportler hätte die Zweifel ausräumen können. Der Dritte hätte den Eindruck geschildert, den er damals von dem Sportler gewonnen hatte.
- 28 In der mündlichen Verhandlung habe zu einer Rüge kein Anlass bestanden, da das FG seine Zweifel erstmals im Urteil und damit überraschend geäußert habe.
- 29 b) Eine Verletzung der Hinweispflicht liegt nicht vor.
- 30 Gemäß § 76 Abs. 2 FGO hat der Vorsitzende darauf hinzuwirken, dass Formfehler beseitigt, sachdienliche Anträge gestellt, unklare Anträge erläutert, ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt, ferner alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden. Einerseits darf das FG nicht ohne vorherigen Hinweis eine Klage wegen fehlender Substantiierung abweisen, obwohl der Beteiligte konkrete und unstrittige Angaben gemacht hat, die für die Ausfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der entscheidungserheblichen Rechtsnorm sprechen (vgl. Senatsbeschluss vom 19. Mai 2011 X B 164/10, BFH/NV 2011, 1706). Andererseits ist das FG nicht verpflichtet, seine vorläufige Beweiswürdigung oder das Ergebnis einer Gesamtwürdigung zahlreicher Einzelfälle offenzulegen (vgl. Senatsbeschluss vom 10. September 2003 X B 132/02, BFH/NV 2004, 495).
- 31 Das FG hat die Klage nicht etwa abgewiesen, weil es den Sachvortrag für unzureichend (unsubstantiiert) gehalten, sondern weil es aus den Tatsachen (überdurchschnittliche regionale Erfolge, Bezirksförderung) andere Schlussfolgerungen als die Kläger gezogen hat. Dies ist Bestandteil der Gesamtwürdigung, auf deren Ergebnis es nicht hinweisen musste.
- 32 Soweit das FG ausgeführt hat, der Kläger habe nichts dafür vorgetragen, inwiefern er auf Grund bestimmter Tatsachen zu einer Abschätzung künftiger finanzieller Erfolge in der Lage gewesen sei, hat es damit lediglich zum Ausdruck bringen wollen, dass weitere oder andere Tatsachen, die einen anderen Schluss hätten rechtfertigen

können, nicht erkennbar waren. Denn diese Aussage steht im Kontext der objektiven Erfolgsprognose, nicht der subjektiven Erfolgsorientierung. Damit handelte es sich nicht um eine Frage unzureichender Substantiierung, sondern um die einfache Frage, ob die vorhandenen Tatsachen ausreichen. Die Kläger haben im Übrigen auch im Rahmen ihrer Beschwerde nicht dargestellt, welche konkreten Tatsachen sie auf entsprechenden Hinweis zu diesem Punkt noch hätten vortragen wollen.

- 33** Vor diesem Hintergrund kommt es nicht darauf an, ob, wie das FA vorträgt, das FG bereits in der mündlichen Verhandlung seine Rechtsauffassung mitgeteilt hat und ob es überdies den voraussichtlichen Entscheidungsinhalt angedeutet hat.
- 34** c) Auch eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 FGO --soweit die Kläger überhaupt deren Voraussetzungen in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Weise dargelegt haben-- liegt jedenfalls nicht vor.
- 35** Nach § 76 Abs. 1 FGO ist der entscheidungserhebliche Sachverhalt zu erforschen. Ist das geschehen, erübrigen sich weitere Aufklärungsmaßnahmen. Daher muss das FG selbst einem ausdrücklich gestellten Beweisantrag nicht nachgehen, wenn es eine unter Beweis gestellte Tatsache als wahr unterstellt. Soweit kein Beweisantrag gestellt ist, verletzt das FG seine Sachaufklärungspflicht nur, wenn sich die Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen (vgl. Senatsbeschluss vom 31. Juli 2012 X B 164/11, BFH/NV 2012, 1985).
- 36** Nach diesen Maßstäben brauchte das FG keine weiteren Beweise zu erheben.
- 37** aa) Alle konkreten Tatsachen, auf die sich die Kläger für ihr Begehren berufen haben, hat das FG zur Kenntnis genommen und als zutreffend zugrunde gelegt. Auf die Frage, ob die Kläger eine unterlassene Beweiserhebung in der mündlichen Verhandlung hätten rügen müssen, kommt es daher nicht an.
- 38** Das betrifft zunächst die bereits genannten Faktoren, die zum damaligen Leistungsbild des Sportlers gehörten (Erfolge, Bezirksförderung). Das FG hat diese Umstände bei der Prüfung der objektiven Erfolgsprognose im Rahmen seiner Gesamtbewertung berücksichtigt. Welches Gewicht ihnen beizumessen war, ist keine zu beweisende Tatsache. Es betrifft aber auch die Absprache über die Gewinnbeteiligung des Klägers, die das FG im Rahmen der Prüfung der subjektiven Erfolgsorientierung gewürdigt hat. Dass diese Vereinbarung lediglich mündlich getroffen wurde, ist unstreitig. Welche Folgerungen daraus zu ziehen waren, ist wiederum eine Frage der Beweiswürdigung.
- 39** bb) Die voraussichtliche Belastbarkeit und Wettbewerbsfähigkeit und die voraussichtliche Eignung des Sportlers als Sympathieträger zu Werbezwecken sind Umstände in dessen Person, die ihrerseits nur durch Hilfstatsachen bewiesen werden könnten.
- 40** Der Senat erkennt nicht, was das FG hierzu noch ermitteln oder was es sonst hätte aufklären können und sollen. Auch die Kläger haben nicht mitgeteilt, welche konkreten Tatsachen im Wissen des Sportlers sowie des ebenfalls fördernden Dritten stehen sollten, die sie als Zeugen hätten bekunden können und die Grundlage einer abweichenden Gesamtwürdigung hätten sein können. Dies ist auch nicht von Amts wegen ersichtlich. Beide konnten ebenso wie der Kläger zum damaligen Zeitpunkt lediglich den damaligen sportlichen Auftritt kennen. Alles andere beschränkte sich auf Mutmaßungen. Ob beide zum damaligen Zeitpunkt die Erfolgsaussichten positiv eingeschätzt haben, worauf sich die Kläger berufen, ist weder für die objektive Erfolgsprognose noch für die subjektive Erfolgsorientierung des Klägers erheblich.
- 41** Das FG hat vielmehr im Rahmen seiner Gesamtbewertung aus dem unbestritten jugendlichen Alter des Sportlers sowie der ebenfalls unbestrittenen Tatsache, dass der Sportler bis dato noch keine finanziellen Ergebnisse vorzuweisen hatte, gefolgert, dass die Erfolgsaussicht bei objektiver Betrachtung fehlte. Soweit die Kläger in ihrer Beschwerdebegründung eingehend geschildert haben, inwiefern die Umstände für eine auch finanziell erfolgreiche Karriere des geförderten Sportlers sprachen, haben sie diesen Umständen lediglich höheres Gewicht beigemessen als das FG.
- 42** Unerheblich wäre schließlich eine Zeugenaussage auch zu dem das FG-Urteil maßgeblich tragenden Gesichtspunkt, dass die Vereinbarung über die Gewinnbeteiligung lediglich mündlich abgeschlossen worden war. Das FG hat nicht bezweifelt, dass die Parteien der mündlichen Vereinbarung dieser Bindungswirkung beigemessen haben und sich auch daran halten wollten. Nichts anderes hätte der Sportler auch nach dem Vortrag der Kläger aussagen sollen und können. Eine Aussage, wie er sich mit gutem Willen verhalten hätte und verhalten wollte, kann aber naturgemäß nicht beweisen, wie es um die rechtliche Durchsetzbarkeit einer Forderung bestellt ist, wenn dieser gute Wille nicht mehr vorhanden ist.

- 43** Das FG ist zu dem Ergebnis gekommen, dass im Falle von ernstlichen Meinungsverschiedenheiten die Forderungen des Klägers mangels schriftlicher Fixierung rechtlich kaum durchsetzbar gewesen wären. Die Zeugenaussage des Kompagnons wäre ein denkbar schlechtes Beweismittel gewesen. Hieraus hat es gefolgert, dass dem Kläger die finanziellen Aussichten der Angelegenheit von zweitrangiger Bedeutung waren. Dies alles sind keine streitigen oder unklaren Tatsachen, zu denen der Sportler als Zeuge Aussagen hätte treffen können, sondern Schlussfolgerungen aus unstreitigen Tatsachen.
- 44** Der ebenfalls für das FG-Urteil tragende Umstand, dass der Kläger selbst nach der von ihm dargestellten mündlichen Vereinbarung keine rechtlich durchsetzbaren Einflussmöglichkeiten auf Art und Ausmaß des sportlichen Engagements hatte, ist in gleicher Weise unbestritten und wäre selbst durch eine Zeugenaussage des Inhalts, dass entsprechende Bereitschaft vorhanden war, nicht widerlegbar.
- 45** cc) Nach alledem beschränken sich die Differenzen zwischen den Klägern und dem FG auf eine unterschiedliche Bewertung der vorliegenden unstreitigen Tatsachen. Selbst wenn die Beweiswürdigung auch anders hätte vorgenommen werden können oder gar fehlerhaft wäre, was der Senat nicht zu beurteilen hat, läge darin allenfalls ein materiell-rechtlicher Fehler, der die Zulassung der Revision nicht rechtfertigt.
- 46** Vielmehr hat das FG in einem Grenzfall, den es offenkundig auch selbst als Grenzfall bewertet hat, durch Abwägung der für und wider die Kläger sprechenden Umstände eine Entscheidung getroffen, die im Rahmen einer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision nicht anzugreifen ist.
- 47** 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und der Entscheidungsgründe sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)