

# Beschluss vom 05. März 2013, X B 121/11

## Gewinnerzielungsabsicht und gewerblicher Grundstückshandel - Abschnittsbesteuerung - Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 7

vorgehend FG München, 27. Juli 2011, Az: 11 K 2516/09

## Leitsätze

1. NV: Auch ein gewerblicher Grundstückshandel verlangt eine Gewinnerzielungsabsicht.
2. NV: Diese hat das FG anhand der Umstände des konkreten Einzelfalls festzustellen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Ehegatten und wurden in den Streitjahren 1991 bis 1994 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger hatte in den Jahren 1980 bis 1984 insgesamt 19 Eigentumswohnungen und ein Einfamilienhaus, die Klägerin in den Jahren 1982 bis 1984 drei Eigentumswohnungen erworben. Diese Immobilien wurden im Rahmen von Bauherrenmodellen errichtet und zu 100 % fremdfinanziert. Sämtliche Objekte sind in der Zeit von 1988 bis 1991 veräußert worden - und zwar bis auf zwei Objekte zu Erlösen, die unter den Anschaffungskosten lagen.
- 3 In den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 1986 behandelten die Kläger die Einkünfte aus den vermieteten Wohnungen als (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Für die Veranlagungszeiträume nach 1986 erklärten sie im Rahmen von Feststellungserklärungen einer BGB-Gesellschaft hinsichtlich dieser Objekte Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ab 1989 erklärten die Kläger im Rahmen der Feststellungserklärungen dieser BGB-Gesellschaft auch Einnahmen aus der Vermittlung von Leasingverträgen.
- 4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte den Klägern in der steuerlichen Behandlung der Immobilienobjekte bis einschließlich 1989. Für die Veranlagungsjahre nach 1989 erkannte das FA die erklärten gewerblichen Verluste im Zusammenhang mit den Objekten nicht mehr an. Es änderte unter Berücksichtigung des Verlustabzugs bei der Einkommensteuerfestsetzung 1991 den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1991 im Bescheid vom 4. Januar 1999 entsprechend ab und stellte in einem weiteren Bescheid vom gleichen Tag fest, dass zum 31. Dezember 1992 keine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer durchzuführen sei. Die zunächst ergangenen Feststellungen über den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1993 und zum 31. Dezember 1994 wurden in den Bescheiden vom 11. Februar 2000 bzw. 16. August 2000 aufgehoben.
- 5 Einspruchs- und Klageverfahren hatten keinen Erfolg. In der mündlichen Verhandlung vom 13. Mai 2004 kamen die Beteiligten überein, dass die für die BGB-Gesellschaft erklärten Einkünfte aus Vermittlungstätigkeit dem Kläger als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen seien und die BGB-Gesellschaft steuerlich nicht anzuerkennen sei.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies im ersten Rechtszug mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 348 veröffentlichten Urteil vom 26. Oktober 2005 11 K 3595/05 die Klage ab. Durch ein weiteres --von den Klägern nicht angegriffenes-- Urteil vom gleichen Tag im Verfahren 11 K 5154/04 bestätigte es für die Streitjahre die Aufhebung der Feststellungsbescheide für die BGB-Gesellschaft.
- 7 Auf die Revision der Kläger wurde das Urteil des FG vom Bundesfinanzhof (BFH) durch das in BFH/NV 2009, 1790

veröffentlichte Urteil vom 27. Mai 2009 X R 39/06 aufgehoben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, da die im finanzgerichtlichen Urteil getroffenen Feststellungen nicht ausreichend seien, die vom FG aus allgemeinen Erkenntnissen gezogenen Schlussfolgerungen, der Kläger habe ohne die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht gehandelt, zu tragen.

- 8 Im zweiten Rechtszug wies das FG durch Urteil vom 28. Juli 2011 die Klage erneut ab, da es von Anfang an erkennbar gewesen sei, dass der Kläger die erworbenen Eigentumswohnungen im Bauherrenmodell nicht nach einigen Jahren mit Gewinn hätte veräußern können. Dies ergebe sich neben dem bei allen Wohnungen an den Bauträger zu entrichtenden um die Geschäftsbesorgungsgebühren erhöhten Kaufpreis aus der hundertprozentigen Fremdfinanzierung der Immobilien zum damaligen Zinsniveau und den mit den Banken vereinbarten Tilgungsraten.
- 9 Mit der Nichtzulassungsbeschwerde rügen die Kläger Verfahrensmängel und begehren die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache, Rechtsfortbildung und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung.
- 10 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Beschwerde der Kläger hat keinen Erfolg. Die von den Klägern benannten Gründe für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen teils der Sache nach nicht vor, teils sind sie nicht ordnungsgemäß dargelegt worden.
- 12 1. Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, so hat er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 171). Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit der zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassung darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, 35, m.w.N.). Insbesondere muss sich der Beschwerdeführer auch mit der bereits vorhandenen Rechtsprechung auseinandersetzen und substantiiert darlegen, weshalb nach seiner Ansicht diese Rechtsprechung keine Klärung herbeigeführt habe (vgl. nur Senatsbeschluss vom 17. März 2010 X B 10/10, BFH/NV 2012, 953, m.w.N.).
- 13 Ein solches Vorbringen ist auch im Ansatz nicht erkennbar, so dass die Beschwerde insoweit unzulässig ist. Die Kläger behaupten ohne weitergehende diesbezügliche Ausführungen, dass Rechtsfragen von allgemeinen Interessen betroffen seien, weil es im vorliegenden Verfahren um die Auslegung der Rechtsbegriffe der Gewinnerzielungsabsicht und des gewerblichen Grundstückshandels gehe. Zumindest eine Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Ausführungen des Senats im Urteil in BFH/NV 2009, 1790 wäre geboten gewesen.
- 14 2. Da die Fortbildung des Rechts ein Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung ist (vgl. statt vieler Senatsbeschluss vom 17. August 2011 X B 217/10, BFH/NV 2011, 2082) kommt die Zulassung der Revision aus denselben Gründen nicht in Frage (vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 38).
- 15 3. Auch soweit die Kläger eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz geltend machen, besteht kein Grund, die Revision zuzulassen. Zum einen gelingt es den Klägern nicht, eine solche Abweichung entsprechend den Darlegungsanforderungen aus § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO schlüssig zu rügen. Zum anderen ist ein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler nicht gegeben.
- 16 a) Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der

Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidung sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist darzulegen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. Senatsbeschluss vom 10. Mai 2012 X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307, m.w.N.).

- 17** Diesen Darlegungsanforderungen genügen die Ausführungen der Kläger nicht. Auch ist das FG in der Sache nicht von der ständigen Rechtsprechung des BFH, wie im Urteil in BFH/NV 2009, 1790 näher ausgeführt, abgewichen.
- 18** b) Ein schwerwiegender Rechtsfehler, wie von den Klägern als Verfahrensmangel gerügt, der gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Zulassung der Revision führen könnte, ist ebenfalls nicht gegeben.
- 19** aa) Die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes liegen jedenfalls vor, wenn die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht, unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar --d.h. greifbar gesetzeswidrig-- ist und das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wieder hergestellt werden kann. Greifbare Gesetzeswidrigkeit ist anzunehmen, wenn das Urteil jeglicher gesetzlicher Grundlage entbehrt und auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (Senatsentscheidung vom 22. August 2012 X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015). Diese besonderen Umstände sind in der Beschwerdeschrift aufzuführen (u.a. Senatsbeschluss vom 5. Mai 2011 X B 155/10, BFH/NV 2011, 1294, m.w.N.).
- 20** bb) Eine greifbare Gesetzeswidrigkeit der Entscheidung liegt nicht darin, dass das FG im vorliegenden Urteil anhand der von ihm getroffenen Feststellungen die auch bei einem gewerblichen Grundstückshandel notwendige Gewinnerzielungsabsicht (vgl. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) im konkreten Einzelfall verneint und dabei die Begründung anders als in seinem aufgehobenen Urteil vom 26. Oktober 2005 11 K 3595/05 (EFG 2007, 348) nicht allein auf die allgemeinen Beobachtungen und Erkenntnisse in Bezug auf im Bauherrenmodell errichteter und vertriebener Objekte gestützt hat. Ausgehend von den getroffenen Feststellungen konnte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers zu verneinen war.
- 21** cc) Ein schwerwiegender Rechtsfehler ist auch nicht aufgrund eines Verstoßes gegen den im Rechtsstaatsprinzip verankerten Vertrauensschutzgrundsatz zu sehen. Das FA ist an eine bei einer früheren Veranlagung zugrunde gelegten Rechtsauffassung auch dann nicht gebunden, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert hat (BFH-Urteil vom 30. März 2011 XI R 30/09, BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, m.w.N.).
- 22** dd) Ausgehend von seiner rechtlichen Beurteilung hat das FG die mit der Klage angegriffenen Verlustfeststellungen für die Streitjahre zutreffend behandelt.
- 23** ee) Die Aufteilung der ursprünglich von den Klägern im Rahmen einer von ihnen gebildeten BGB-Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten im Immobilienbereich und als Vermittler von Leasingverträgen ist Folge der in der mündlichen Verhandlung vom 13. Mai 2004 geschlossenen tatsächlichen Verständigung, an die auch die Kläger nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gebunden sind, sowie des rechtskräftigen Urteils des FG vom 26. Oktober 2005 11 K 5154/04. Die bisher im Rahmen der Feststellungserklärungen für die BGB-Gesellschaft erklärten Einnahmen sind deshalb getrennt wie vereinbart zuzurechnen, wobei in Bezug auf die Tätigkeiten aus dem Immobilienhandel des Klägers die notwendige Gewinnerzielungsabsicht fehlt.
- 24** 4. Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegen nicht vor.
- 25** a) Soweit die Kläger der Ansicht sind, dass die als K3, K4 und K5 schriftsätzlich eingereichten Urkunden von drei mit der Verwertung der Immobilien beauftragten Unternehmen im Rahmen eines Urkundsbeweises zu würdigen gewesen seien, machen sie sinngemäß einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten geltend, der nach der ständigen Rechtsprechung des BFH als solcher kein Verfahrensmangel ist (vgl. Senatsbeschluss vom 24. Juli 2007 X B 6/07, BFH/NV 2007, 1921, m.w.N.). Die Rüge des Verstoßes gegen den Inhalt der Akten kann allerdings so zu verstehen sein, dass hiermit die Nichtbeachtung des § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO geltend gemacht wird, wonach das Gericht nach seiner freien aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheidet. Diese Vorschrift verpflichtet das FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen (BFH-Beschluss vom 14. November 2001 II B 29/00, BFH/NV 2002, 512). Die Rüge eines derartigen Verfahrensverstößes setzt die Darlegung voraus, dass das FG seiner Entscheidung einen

Sachverhalt zugrunde gelegt habe, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen des Beteiligten nicht entspreche oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt lasse (BFH-Beschluss vom 9. Juli 2012 III B 66/11, BFH/NV 2012, 1631).

- 26** Diese Voraussetzungen sind in der Beschwerdebegründung nicht dargelegt und auch nicht erkennbar. Letztlich wenden sich die Kläger mit ihrem Vorbringen allein gegen die aus ihrer Sicht fehlerhaften Schlussfolgerungen des FG zum Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht. Auf die fehlerhafte finanzgerichtliche Sachverhalts- und Beweiswürdigung kann ein Verfahrensmangel jedoch nicht gestützt werden, da die Grundsätze der Sachverhalts- und Beweiswürdigung revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Revisionsverfahren entzogen sind (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 5. Mai 2004 VIII B 107/03, BFH/NV 2004, 1533).
- 27** b) Das Vorbringen der Kläger, das FG hätte die drei Unternehmer als Zeugen vernehmen und einen Sachverständigen mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragen müssen, kann im Streitfall ebenfalls nicht zur Revisionszulassung führen.
- 28** Dieser Tatsachenvortrag ist dem Senat erstmals in einem am 20. Januar 2012 eingegangenen Schriftsatz unterbreitet worden. Die Frist zur Begründung der Beschwerde gegen das am 5. August 2011 zugestellte Urteil des FG war aber bereits am 7. November 2011 abgelaufen. Nach Ablauf der Begründungsfrist können neue Zulassungsgründe nicht mehr nachgeschoben werden (Senatsbeschluss vom 7. Dezember 2010 X B 212/09, BFH/NV 2011, 564, unter 2., m.w.N.). Weitere Schriftsätze sind nur noch als Ergänzung und Erläuterung zu den innerhalb der Frist ordnungsgemäß dargelegten Zulassungsgründen zu berücksichtigen (BFH-Beschluss vom 6. Juni 2003 III B 98/02, BFH/NV 2003, 1214, unter 3.).
- 29** Eine solche bloße Ergänzung oder Erläuterung der ursprünglichen Beschwerdebegründung liegt nicht vor. Denn zunächst haben die Kläger lediglich die fehlerhafte Beachtung der vorgelegten Urkunden als Teil der Akten gerügt. Das spätere Vorbringen, die Aussteller der Urkunden als Zeugen zu vernehmen und auch ein Sachverständigengutachten anzufordern, bedeutet demgegenüber keine Ergänzung, sondern geht darüber hinaus. Die Kläger rügen hiermit nicht mehr nur die Nichtbeachtung des § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO sondern auch die Verletzung der Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 30** c) Kein Verstoß gegen den Inhalt der Akten i.S. der Nichtbeachtung des § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO liegt vor, soweit das FG auf die Geschäftsbesorgungsgebühren für das Objekt in Planegg eingeht. Dies diene dem FG lediglich dafür, einen Anhalt zur Ermittlung einer Schätzungsgröße für die Geschäftsbesorgungsgebühren bei Bauherrenmodellen zu erhalten, da der Kläger Angaben hierzu nicht mehr machen konnte. Unstreitig fielen solche Gebühren bei den in den Jahren 1980 bis 1984 vom Kläger erworbenen 19 Eigentumswohnungen und einem Einfamilienhaus an.
- 31** 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](http://www.bundesfinanzhof.de)