

Beschluss vom 10. April 2013, X B 106/12

Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht bei Verlustbetrieben - Ausnahmsweise Versagung der steuerlichen Anerkennung bereits in der Anlaufphase

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 05. März 2012, Az: 5 K 1879/09

Leitsätze

1. NV: Bei der Unterscheidung zwischen einer auf Gewinnerzielung ausgerichteten unternehmerischen Tätigkeit und der der Privatsphäre zuzurechnenden Liebhaberei ist auf die Besonderheiten der jeweils zu würdigenden Verhältnisse abzustellen .
2. NV: Einer unternehmerischen Tätigkeit kann in Ausnahmefällen die steuerliche Anerkennung versagt werden, selbst wenn der Anlaufzeitraum noch nicht abgeschlossen ist. Dies gilt u.a. in Fällen, in denen aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststeht, dass er so, wie er vom Steuerpflichtigen betrieben wurde, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts dargestellt hat .

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat keinen Erfolg. Die Revision ist --teils auch wegen nicht ausreichender Darlegung der Zulassungsgründe-- weder zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) noch zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO noch wegen eines Verfahrensmangels gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.
- 2 1. Die Voraussetzungen einer Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts sind nicht gegeben.
- 3 a) Voraussetzung des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO ist, dass der Streitfall Veranlassung gibt, Leitsätze zur Auslegung des Gesetzes aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen. Das bedeutet auch, dass substantiiert vorgetragen werden muss, die Rechtsfortbildung liege über den Einzelfall hinaus im allgemeinen Interesse und die Frage nach dem "Ob" und gegebenenfalls "Wie" der Rechtsfortbildung sei klärungsbedürftig. Es gelten insoweit die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO höchstrichterlich entwickelten Anforderungen (Senatsbeschluss vom 15. Dezember 2004 X B 48/04, BFH/NV 2005, 698).
- 4 b) Die Kläger sind der Auffassung, es fehle bislang eine höchstrichterliche Entscheidung zur Frage, ob eine wesentliche Ausweitung der geschäftlichen Tätigkeit bei Veränderung des Unternehmensgegenstandes zu einer neuen Anlaufphase führe.
- 5 Dieses Vorbringen kann nicht zur Zulassung der Revision führen.
- 6 aa) Zunächst ist --worauf der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) zu Recht hinweist-- zu berücksichtigen, dass der Bundesfinanzhof (BFH) bei der Unterscheidung zwischen einer auf Gewinnerzielung ausgerichteten unternehmerischen Tätigkeit und der der Privatsphäre zuzurechnenden Liebhaberei auf die Besonderheiten der jeweils zu würdigenden Verhältnisse abstellt (z.B. Urteil vom 14. März 1985 IV R 8/84, BFHE 143, 355, BStBl II 1985, 424). Die Anlaufzeit eines neu aufgebauten Betriebs ist daher je nach der Eigenart betriebsspezifisch festzulegen (BFH-Urteil vom 25. Juni 1996 VIII R 28/94, BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202). Ebenso hängt es von der Eigenart des Betriebs ab, wann eine wesentliche Ausweitung der geschäftlichen Tätigkeit vorliegt und ab wann von einer Veränderung des Unternehmensgegenstandes gesprochen werden kann. Eine

Antwort auf die von den Klägern gestellte Rechtsfrage hängt daher maßgeblich von den Verhältnissen des Einzelfalls ab und kann nicht generell und abstrakt beantwortet werden.

- 7 bb) Hinzu kommt, dass diese Rechtsfrage in dem Revisionsverfahren nicht klärungsfähig wäre. Selbst wenn unterstellt würde, die Erweiterung der gewerblichen Hausmeisteraktivitäten um die Feuchtsandstrahlarbeiten im Jahr 1998 hätte zum Beginn einer erneuten Anlaufphase (mit der Möglichkeit der weiteren Berücksichtigung langjähriger Verluste) geführt, steht die Entscheidung des Finanzgerichts (FG), die Verluste der Streitjahre nicht zu berücksichtigen, im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH.
- 8 Danach kann einer unternehmerischen Tätigkeit in Ausnahmefällen die steuerliche Anerkennung versagt werden, auch wenn der Anlaufzeitraum noch nicht abgeschlossen ist. Dies gilt u.a. in Fällen, in denen aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststeht, dass er so, wie er vom Steuerpflichtigen betrieben wurde, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts dargestellt hat (vgl. auch BFH-Urteile vom 15. November 1984 IV R 139/81, BFHE 142, 464, BStBl II 1985, 205; in BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202, unter II.3.a, jeweils m.w.N.; vom 14. Dezember 2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392, unter II.2.c, und vom 23. Mai 2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874).
- 9 Das FG hat in den Urteilsgründen festgestellt, dass nach der Art und Gestaltung der Betriebsführung des Klägers dessen (erweiterter) Betrieb bei objektiver Betrachtung weder in der Lage gewesen sei, die bereits erwirtschafteten Verluste zu kompensieren noch einen Totalgewinn zu erzielen; es hat also die Voraussetzungen für einen solchen Ausnahmefall angenommen. Hierzu hat es --den angerufenen Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend-- dargelegt, die in den Streitjahren erzielten Einnahmen mit dem Hauptauftraggeber, der von dem Kläger mit seinem Sohn gegründeten X GmbH, hätten nicht einmal zur Deckung der Personal- und Betriebskosten gereicht. Es sei zudem nicht ersichtlich, ob und wie diese Kostenunterdeckung gegenüber der GmbH hätte beseitigt werden können. Aufgrund der Art und Weise der pauschalen Abrechnung der Personalgestellung und Bereitstellung von Geräten sei auch nicht feststellbar, ob und inwieweit das beschäftigte Personal sowie die vorhandenen Maschinen tatsächlich ausgelastet gewesen seien und wie deren Auslastung --gegebenenfalls durch Fremdaufträge-- hätte optimiert werden können. Es sei ebenfalls nicht erkennbar gewesen, welche Kalkulation der Kläger den projektbezogenen Vergütungen mit der GmbH zugrunde gelegt habe. Zudem lasse die vorgefundene Art der Betriebsführung (geringe Werbemaßnahmen, Anschaffung eines hochwertigen Mittelklassewagens im Jahr 2002 trotz zu hoher Personalkosten und eher fragwürdigem Nutzen für die Hausmeistertätigkeit) das konkrete Bemühen des Klägers vermissen, den Verlustursachen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen.
- 10 Ausgehend von seinen Feststellungen sind die Schlussfolgerungen des FG zumindest möglich. Insbesondere enthält die Würdigung des FG keine Verstöße gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze.
- 11 2. Eine Zulassung der Revision wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO scheidet ebenfalls aus.
- 12 Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidungen 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. z.B. Senatsbeschluss vom 13. Juli 2011 X B 117/10, BFH/NV 2011, 2075, m.w.N.).
- 13 a) Die Kläger entnehmen dem Senatsurteil in BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874 und dem BFH-Urteil in BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202 den Rechtssatz, es müsse zur Anerkennung von Anfangsverlusten nur dann mittels eines zu Beginn der Tätigkeit erstellten schlüssigen Betriebskonzepts dargelegt werden, dass in Zukunft ein positives Gesamtergebnis zu erwarten sei, wenn die Unternehmensgründung aus persönlichen Interessen und Neigungen stattgefunden habe.
- 14 Ein solch allgemeiner Rechtssatz ist dem Senatsurteil in BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874 jedoch nicht zu entnehmen. Der angerufene Senat hat vielmehr darauf hingewiesen, dass solange der Anlaufzeitraum noch nicht abgeschlossen sei, 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 könne. Einen solchen Ausnahmefall, in dem aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststehe, dass er so, wie er vom Steuerpflichtigen betrieben

worden sei, von vornherein nicht in der Lage gewesen sei, nachhaltige Gewinne zu erzielen, hat das FG jedoch angenommen (siehe oben unter 1.b bb).

- 15** Auch der VIII. Senat des BFH hat in seinem Urteil in BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202 zwar darauf hingewiesen, dass bei neu gegründeten Gewerbebetrieben der Beweis des ersten Anscheins grundsätzlich für eine Gewinnerzielungsabsicht spreche. Er macht aber ebenfalls für die Sachverhalte eine Einschränkung, in denen die Art des Betriebs bzw. seine Bewirtschaftung von vornherein gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprächen, weil das Unternehmen nach der Lebenserfahrung typischerweise dazu bestimmt und geeignet sei, persönlichen Neigungen der Steuerpflichtigen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen. Verluste der Anlaufzeit könnten nur dann steuerrechtlich nicht anerkannt werden, wenn aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststehe, dass der Betrieb, so wie ihn der Steuerpflichtige betrieben habe, von vornherein nicht in der Lage gewesen sei, nachhaltige Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts dargestellt habe. Insofern ergibt sich auch aus diesem Urteil die --vom FG im Streitfall als gegeben angesehene-- Ausnahme.
- 16** b) Eine weitere Divergenz des FG-Urteils zur Rechtsprechung des BFH sehen die Kläger im Hinblick auf die zu betrachtende Totalgewinnperiode. Diese betrage typisierend 30 Jahre, wie den BFH-Entscheidungen vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) und vom 5. März 2007 X B 146/05 (BFH/NV 2007, 1125) zu entnehmen sei. Demgegenüber habe das FG nur einen Zeitraum von 11 Jahren berücksichtigt.
- 17** Der BFH hat in diesen Entscheidungen keineswegs für jedwede Tätigkeit einen Prognosezeitraum von 30 Jahren angesetzt. Er hat diesen vielmehr von der Art der jeweiligen Betätigung abhängig gemacht und zur Begründung des Prognosezeitraums von 30 Jahren die Überlegung herangezogen, dass bei einer Immobilienfinanzierung zu Standardkonditionen die Kredite innerhalb einer Laufzeit von 25 bis 30 Jahren getilgt würden (vgl. Urteil in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, unter II.1.e cc). Es ist nicht ohne weiteres erkennbar, inwieweit dieser Gedanke auf die gewerblichen Aktivitäten des Klägers übertragen werden könnte.
- 18** Zudem ist höchstrichterlich geklärt, dass sich der zeitliche Maßstab für die Beurteilung der Einkunftszielungsabsicht anhand des Strebens nach einem Totalgewinn bzw. einem Totalüberschuss im Regelfall aus der jeweiligen Gesamtdauer der Betätigung ergibt (vgl. Senatsurteil vom 15. Dezember 1999 X R 23/95, BFHE 190, 460, BStBl II 2000, 267, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 19** 3. Mit ihren Einwänden rügen die Kläger im Kern eine (vermeintlich) unzutreffende Tatsachenwürdigung und fehlerhafte Rechtsanwendung durch das FG, also materiell-rechtliche Fehler des Urteils. Damit kann jedoch die Zulassung der Revision nicht erreicht werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. August 2007 IX B 104/07, BFH/NV 2007, 2144, und vom 3. Februar 2012 IX B 126/11, BFH/NV 2012, 741).
- 20** 4. Die Revision ist nicht wegen eines Verfahrensfehlers i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.
- 21** a) Die Kläger sind der Auffassung, das FG hätte darauf hinweisen müssen, dass der Senat die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers in allen Streitjahren verneinen werde, obwohl der Berichterstatter in seinem richterlichen Hinweis vom 19. April 2011 die Anerkennung der Anlaufverluste des Streitjahres 2001 in Aussicht gestellt hatte.
- 22** Mit diesem Vorbringen rügen sie eine Verletzung der Hinweispflicht, die im Falle ihres Vorliegens als Überraschungsentscheidung eine Verletzung des rechtlichen Gehörs i.S. von § 119 Nr. 3 FGO sein könnte. Eine verfahrensfehlerhafte Überraschungsentscheidung kann vorliegen, wenn das Gericht die Beteiligten nicht auf einen rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt hinweist, den es seiner Entscheidung zugrunde legen will und der dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein kundiger Beteiligter nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht hat rechnen müssen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse vom 19. Oktober 2012 III B 40/12, BFH/NV 2013, 222, und vom 2. November 2012 III B 88/12, BFH/NV 2013, 234, jeweils m.w.N.).
- 23** Eine dementsprechende Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt im Streitfall jedoch nicht vor. Die Kläger übersehen, dass die mögliche Anerkennung der Verluste des Jahres 2001 vom Berichterstatter im Rahmen seiner Anregung einer tatsächlichen Verständigung angesprochen worden war. Der Berichterstatter hatte dabei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sein Vorschlag nach Aktenlage ergehe und ohne einer Entscheidung des Senats vorgreifen zu wollen. Nachdem es in der Folgezeit zu der angeregten tatsächlichen Verständigung nicht gekommen war, mussten die Kläger damit rechnen, dass die Gewinnerzielungsabsicht wieder für sämtliche Streitjahre geprüft werden würde.

- 24** b) Den Verfahrensmangel einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 FGO haben die Kläger nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Weise dargelegt.
- 25** Die Verfahrensrüge der Verletzung des § 76 Abs. 1 FGO erfordert nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben bzw. 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 (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 19. Oktober 2005 X B 86/05, BFH/NV 2006, 118, m.w.N.).

26

Die Kläger rügen eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht mit der Begründung, das FG hätte u.a. aufklären müssen,

- ab welchem Zeitpunkt die Anlaufphase für Anfangsverluste begonnen und wann diese geendet habe,
- ob die wesentliche Geschäftsausweitung zu einer neuen oder verlängerten Anlaufphase geführt habe,
- ab welchem Zeitpunkt der Kläger eine verlustbringende Tätigkeit nach Ablauf der Anlaufphase ohne Umstrukturierungsmaßnahmen fortgesetzt habe und
- welche Gewinnentwicklung in der Periode 1995 bis 2025 bzw. 1999 bis 2029 zu erwarten gewesen wäre.

- 27** Mit diesem Vorbringen bleiben sie sowohl die notwendige Darlegung schuldig, welche Beweise zu erheben gewesen wären, als auch warum sich dem FG eine entsprechende Beweiserhebung --ohne Beweisangebote der Kläger-- hätte aufdrängen müssen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de