Beschluss vom 20. Juli 2011, X B 159/10

Gewinnerzielungsabsicht - Mitverantwortung der Beteiligten bei der Sachaufklärung

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 1 Nr 1, FGO § 76 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 06. Juli 2010, Az: 4 K 76/08

Leitsätze

NV: Trotz langjähriger Verluste kann eine Gewinnerzielungsabsicht dann gegeben sein, wenn der Steuerpflichtige Umstrukturierungsmaßnahmen vornimmt, die nach dem damaligen Erkenntnishorizont geeignet waren, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums zum Erreichen der Gewinnzone zu führen .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger erzielte im Streitjahr in einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) in Höhe von 300.175 DM sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Die Klägerin bezog im Streitjahr als Angestellte der Gemeinschaftspraxis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in Höhe von 18.452 DM.

2 Vom 1. März 1994 bis zum 31. Dezember 2003 hatte die Klägerin zudem einen Einzelhandel als Gewerbebetrieb angemeldet - zunächst bis zum 4. September 1996 für Mode und Dekoration und dann bis Ende 2003 für Einrichtungsgegenstände. Den Einzelhandel, den sie aus privaten Gründen aktiv erst 1997 aufnahm, betrieb sie im Untergeschoss des ihr und dem Kläger jeweils zur Hälfte gehörenden, in den Jahren 1996/1997 errichteten Einfamilienhauses in C. Von der Gesamtfläche entfielen 28,17 % auf die Räume für den Einzelhandel. Über den Miteigentumsanteil des Klägers schloss die Klägerin einen Mietvertrag ab; zur Geschäftsausstattung gehörten ein Computersystem, ein PKW und Büromöbel. Von Januar 2000 bis Juni 2003 mietete die Klägerin für den Einzelhandel zudem einen Raum in der Innenstadt von C an; dieser war werktäglich von 10 bis 13 Uhr geöffnet. Außerdem bot die Klägerin ihre Waren ca. zweimal im Jahr bei Veranstaltungen und Messen an.

3 Im Streitjahr erzielte die Klägerin mit dem Einzelhandel einen Verlust in Höhe von 16.974,24 DM; hierin enthalten als Betriebsausgaben waren u.a. Absetzungen für Abnutzung, Miete und Zinsaufwendungen für die Betriebsräume. Für die auf den Einzelhandel entfallenden Herstellungskosten des Einfamilienhauses nahmen sie und der Kläger den Vorsteuerabzug in Anspruch.

4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2001 die negativen gewerblichen Einkünfte nicht.

5 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Klägerin habe den Einzelhandel im Streitjahr nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) müsse das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht durch eine in die Zukunft gerichtete, langfristige Beurteilung bestimmt werden, wobei Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten könnten. Aus dauernden Verlusten könne aber nur dann auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden, wenn die Tätigkeit nur aus im Bereich der Lebensführung des Steuerpflichtigen liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt würde (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392). Allein das Erzielen langjähriger Verluste lasse noch keinen Schluss auf das Nichtvorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht zu; hinzukommen müssten weitere Umstände, die es als ernsthaft möglich erscheinen ließen, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden Gründen oder Neigungen ausübe (BFH-Urteil vom 22. April 1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663). Im Streitfall sei der bestehende Kundenkreis für das Führen eines rentablen

Geschäftsbetriebs zu klein gewesen. Die Geschäftsräume der Klägerin seien aufgrund der Lage des Einfamilienhauses am Stadtrand für Laufkundschaft schlecht erreichbar und durch das vorhandene Firmenschild unzureichend ausgewiesen gewesen. Der Einzelhandel sei hauptsächlich in dem privaten Umfeld der Klägerin bekannt gewesen; trotzdem habe die Klägerin weitgehend auf direkte Werbung verzichtet. Die Präsenz auf Verkaufsveranstaltungen sei zur Neugewinnung von Kunden nicht hoch genug gewesen. Auch der angemietete Ausstellungsraum in der Innenstadt von C habe aufgrund seiner deutlich eingeschränkten Öffnungszeiten keine geeignete Werbemaßnahme dargestellt. Die Klägerin habe selbst vorgetragen, dass sie für das Erwirtschaften eines Überschusses aufgrund ihrer hohen Fixkosten (u.a. für die Raummiete) auf Umsätze von mindestens 150.000 DM angewiesen sei; diese habe sie aber nie erreicht. Die Betriebsführung sei schließlich aus Gründen der privaten Lebensführung ausgeübt worden. Die Kläger hätten durch den Einzelhandel teilweise die privaten Hauskosten in den steuerlich relevanten Bereich verlagern können. Die Räumlichkeiten für den Einzelhandel seien nicht --wie klägerseits vorgetragen-- wegen des Geschäftsbetriebs so aufwendig und daher kostenintensiv gestaltet worden; vielmehr sei das gesamte Einfamilienhaus gehoben ausgestattet. Außerdem hätten lediglich durch die unternehmerische Tätigkeit der Klägerin die Kläger die in den Herstellungskosten des Hauses enthaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen und so ihren Finanzierungsbedarf verringern können. Schließlich handele es sich auch nicht um bloße Anfangsverluste, da der Einzelhandel nachhaltig nicht in der Lage gewesen sei, Gewinne zu erzielen. Eine nachhaltige Gewinnerzielung sei auch nicht durch die durch den steuerlichen Berater der Kläger --hauptsächlich mündlich-- erstellten Markt- und betriebswirtschaftlichen Analysen nachgewiesen worden.

6 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machen die Kläger die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), die Notwendigkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) sowie Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) geltend.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor.

8 1. Eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) ist nicht erforderlich.

9 Eine Zulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist. Eine die Rechtseinheit gefährdende Abweichung liegt nur dann vor, wenn das FG bei gleichem oder vergleichbarem festgestellten Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Rechtsauffassung vertritt als der BFH (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 19. Februar 2008 VIII B 49/07, BFH/NV 2008, 1158; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 53).

10 a) Die Kläger rügen, das FG sei in seiner Entscheidung dadurch, dass es die durchgeführten Maßnahmen der Klägerin als nicht geeignet qualifiziert habe, den Einzelhandel in die Gewinnzone zu führen, von dem Urteil des Senats vom 21. Juli 2004 X R 33/03 (BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063) abgewichen. Diesem Senatsurteil sei der abstrakte Rechtssatz zu entnehmen, dass trotz langjähriger Verluste die Vornahme geeigneter Umstrukturierungsmaßnahmen ein gewichtiges Indiz für das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht darstellen könne, wenn nach dem damaligen Erkenntnishorizont aus der Sicht eines wirtschaftlich vernünftig denkenden Betriebsinhabers eine hinreichende Wahrscheinlichkeit dafür bestanden habe, dass die Maßnahmen innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in die Gewinnzone führen würden. Tatsächlich machen die Kläger mit ihrem Vorbringen geltend, das FG habe den klägerischen Vortrag über die durchgeführten Maßnahmen falsch gewürdigt. Bloße Subsumtionsfehler sind aber im Zulassungsverfahren grundsätzlich unbeachtlich, es sei denn, es handelt sich ausnahmsweise um gravierende (qualifizierte) Rechtsanwendungsfehler (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 22. Februar 2007 VI B 29/06, BFH/NV 2007, 969, unter 3.a; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 55). Die Kläger führen aus, die Würdigung des FG, der Umstand, dass die Klägerin durch den Betrieb des Einzelhandels Kosten der privaten Lebensführung --anteilige Kosten für den Bau des Einfamilienhauses-- in den steuerlich relevanten Bereich verlagert habe, spreche für die private Veranlassung des Einzelhandelsbetriebs, verstoße gegen Denkgesetze. Die Unternehmereigenschaft der Klägerin sei --unabhängig von der steuerlichen Anerkennung der Einzelhandelstätigkeit-- unstreitig.

11 Diese behauptete willkürliche Beweiswürdigung durch das FG ist aber im Streitfall nicht erkennbar. Das FG

würdigte die Tatsache, dass die Kläger aufgrund der Ausübung des Einzelhandels in den Räumlichkeiten ihres Einfamilienhauses teilweise einen Vorsteuerabzug für die Herstellungskosten des Hauses geltend machten und dadurch ihre Privatausgaben verringerten, als eines von mehreren Indizien dafür, dass der Einzelhandel aus im Bereich der privaten Lebensführung liegenden Gründen ausgeübt wurde. Diese Würdigung ist nachvollziehbar und daher rechtlich nicht zu beanstanden.

12 b) Die Kläger tragen außerdem vor, dem BFH-Urteil vom 23. Mai 2007 X R 33/04 (BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874) sei der abstrakte Rechtssatz zu entnehmen, dass die Möglichkeit, Kosten der privaten Lebensführung in den steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, bei eintretender Steuerersparnis den Rückschluss auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht erlaube, dies aber nur dann, wenn dieser Umstand dem Steuerpflichtigen einen hinreichenden Anreiz zur Fortsetzung seiner Tätigkeit vermittle; von diesem Rechtssatz sei das FG in seinem Urteil abgewichen. Damit rügen sie aber wiederum eine mögliche --im Streitfall nicht gegebene-- falsche Subsumtion durch das FG, die im Zulassungsverfahren unbeachtlich ist (vgl. oben unter 1.a).

13 2. Die Revision ist auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen. Dieser Zulassungsgrund ist nur dann erfüllt, wenn eine klärungsbedürftige und klärungsfähige Rechtsfrage gegeben ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636, unter II.1.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 23 ff.).

14 Die von den Klägern aufgeworfene Rechtsfrage, welche Umstrukturierungsmaßnahmen aufzuzeigen seien, damit auch bei Nutzung von Räumen in privaten Immobilien für betriebliche Zwecke die Gewinnerzielungsabsicht nachgewiesen werden könne, ist nicht klärungsbedürftig. Der BFH hat bereits entschieden (Urteil in BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063), dass trotz langjähriger Verluste die Vornahme geeigneter Umstrukturierungsmaßnahmen ein gewichtiges Indiz für das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht darstellen kann und Maßnahmen als geeignet anzusehen sind, wenn nach dem damaligen Erkenntnishorizont aus der Sicht eines wirtschaftlich vernünftig denkenden Betriebsinhabers eine hinreichende Wahrscheinlichkeit dafür bestand, dass sie innerhalb eines überschaubaren Zeitraums zum Erreichen der Gewinnzone führen würden.

15 3. Schließlich sind Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) nicht gegeben.

16 a) Die Rüge, das FG habe --entgegen den klägerischen Angaben-- ohne weitere Sachaufklärung angenommen, der Kundenkreis der Klägerin habe sich lediglich auf Freunde und Bekannte beschränkt, greift nicht durch.

17 Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht zwar den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen. Dies entbindet die Beteiligten allerdings nicht von ihrer Mitverantwortung für die Sachaufklärung (vgl. § 76 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 FGO; Gräber/ Stapperfend, a.a.O., § 76 Rz 2). Für die klagende Partei gilt dies in besonderer Weise bezüglich der ihrem Einflussbereich oder zumindest ihrem Wissensbereich zuzurechnenden Tatsachen (BFH-Beschluss vom 28. November 2003 III B 7/03, BFH/NV 2004, 645), so dass sie von sich aus Beweis anbieten muss. Einen entsprechenden Beweisantrag, dass der Einzelhandel der Klägerin einen großen Kundenstamm inklusive Laufkundschaft hatte, haben die Kläger jedoch nicht gestellt. Daher konnte das FG nach den gegebenen Umständen (u.a. dem Betrieb in dem vom Stadtzentrum abgelegenen Privathaus, den kurzen Öffnungszeiten des Ausstellungsraums und den wenigen Direktwerbemaßnahmen) schließen, dass die Kunden der Klägerin hauptsächlich aus dem privaten Bereich stammten.

18 b) Auch die Rüge der Kläger, das FG hätte den Sachverhalt bzgl. der Behauptung, die Teilnahme an Verkaufsaustellungen und die Branchenerfahrung der Klägerin wären als Umstrukturierungsmaßnahmen ein Indiz dafür gewesen, dass die Klägerin Gewinnerzielungsabsicht gehabt hätte, von Amts wegen weiter aufklären müssen, führt nicht zum Erfolg. Der Sachverhalt war insoweit vollständig aufgeklärt; das FG hat lediglich aufgrund der durchgeführten Maßnahmen nicht festgestellt, dass der Einzelhandel gewinnbringend geführt wurde. Die Kläger rügen daher tatsächlich die Beweiswürdigung durch das FG. Damit kann aber ein Verfahrensmangel nicht begründet werden, da die Grundsätze der Beweiswürdigung revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb grundsätzlich der Prüfung des BFH im Rahmen einer Beschwerde entzogen sind (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 21. Mai 2007 XI B 164/06, BFH/NV 2007, 1657, unter 1.a aa).

19 c) Die Rüge, das FG habe nicht von Amts wegen aufgeklärt, inwieweit bei einer privaten Nutzung der im Souterrain gelegenen Räume und bei ihrer Ausgestaltung als einfache Abstellräume überhaupt Fixkosten entstanden wären, erfüllt die gesetzlichen Darlegungsanforderungen nicht.

20 Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) mit der Begründung gerügt, das FG hätte auch

ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, so sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu erforderlich, 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 (Senatsbeschluss vom 19. Oktober 2005 X B 86/05, BFH/NV 2006, 118, unter 2.a).

21 Die Beschwerdebegründung äußert sich weder zu der Frage, aus welchen Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, noch dazu, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich voraussichtlich ergeben hätten. Zu entsprechenden Darlegungen hätte in der gegebenen prozessualen Situation umso mehr Anlass bestanden, als bereits das FA die Verneinung der Gewinnerzielungsabsicht u.a. mit der Verlagerung von Kosten der Lebensführung in den --vermeintlich-- betrieblichen Bereich begründet hatte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de