

# Beschluss vom 16. März 2012, IV B 155/11

## Wechsel von der Liebhaberei zum Gewerbebetrieb mit Eintritt der Gewinnerzielungsabsicht

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2, GewStG § 2 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 28. November 2011, Az: 5 V 216/11

## Leitsätze

1. NV: Hat das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht zu einem bestimmten Zeitpunkt festgestanden und entsteht die Gewinnerzielungsabsicht später, verliert der Betrieb von dem betreffenden Zeitpunkt an seine Eigenschaft als Liebhaberei.
2. NV: Es bleibt offen, ob für die nachträglich entstehende Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns die vor dem Übergang zur Liebhaberei erzielten Einkünfte einzubeziehen sind.

## Tatbestand

- 1 I. Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist eine seit 1985 bestehende KG, die einen EDV-Großhandel betreibt. Seit dem Jahr 1996 wurde der Betrieb der KG aufgrund einer tatsächlichen Verständigung im Rahmen eines finanzgerichtlichen Verfahrens ertragsteuerlich als sog. Liebhaberei behandelt. In der Zeit von 1985 bis 2007 erwirtschaftete die Antragstellerin einen Totalverlust von 203.030 €. Die Jahresergebnisse 1998 bis 2007 schwankten zwischen einem Gewinn von 2.863 € und einem Verlust von 4.139 €. Angestellte beschäftigte die Antragstellerin seit 1993 nicht mehr; die Geschäfte wurden allein von dem alleinigen persönlich haftenden Gesellschafter geführt.
- 2 Beginnend mit dem Jahr 2008 stiegen Umsatz und Gewinn der Antragstellerin sprunghaft an, nachdem ein Handel mit X-Produkten aufgenommen worden war. Die Gewinne in den Streitjahren 2008 bis 2010 betrugen 174.406 € (2008), 615.078 € (2009) und 680.302 € (2010). Mit Beginn des Jahres 2008 war außerdem die Ehefrau des persönlich haftenden Gesellschafters als Kommanditistin an die Stelle ihrer Tochter getreten.
- 3 Nach einer Außenprüfung vertrat der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Gewinne der Streitjahre seien nicht mehr im Rahmen einer Liebhaberei erzielt worden. Der Betrieb sei dadurch umstrukturiert worden, dass mit einem neuen Produkt gehandelt worden sei und der persönlich haftende Gesellschafter mehr Zeit in die Geschäfte der Antragstellerin investiert habe. Ab 2008 sei von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Gegen die entsprechend erlassenen Gewerbesteuerermessbescheide 2008 und 2009 sowie einen Bescheid über die Festsetzung eines Gewerbesteuerermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen 2010 hat die Antragstellerin Einsprüche eingelegt, über die noch nicht entschieden ist. Die zugleich gestellten Anträge auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA ab und wies auch einen dagegen gerichteten Einspruch zurück.
- 4 Die danach beim Finanzgericht (FG) gestellten Anträge auf AdV hatten ebenfalls keinen Erfolg. Das FG kam aufgrund summarischer Prüfung zu dem Ergebnis, dass die Antragstellerin in den Streitjahren wieder einen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterhalten habe.
- 5 Es führte aus, ein Wechsel von der Liebhaberei zur Erzielung gewerblicher Einkünfte sei bei Änderung der Verhältnisse möglich. Die Gewinnerzielungsabsicht müsse dann anhand der geänderten Verhältnisse beurteilt werden. Gründe für einen solchen Wechsel könnten strukturverändernde Maßnahmen des Steuerpflichtigen sein. Es könne aber auch ohne Zutun des Steuerpflichtigen zu einem Umschlag in eine steuerrelevante Tätigkeit kommen, wenn die fortgesetzte Tätigkeit nachhaltig zu Gewinnen zu führen beginne. Im Fall der Antragstellerin seien die Betriebsergebnisse durch den Vertrieb eines neuen Produkts nachhaltig positiv geworden. Die Beträge hätten sogar

ausgereicht, um über die Totalperiode der wirtschaftlichen Betätigung ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Das seien hinreichende Anzeichen für eine zumindest ab 2008 bestehende Gewinnerzielungsabsicht. Ob damit der nämliche Betrieb aus der Vergangenheit fortgesetzt worden oder ein neues Unternehmen entstanden sei, müsse nicht entschieden werden. Diese Frage habe nur Bedeutung für die für einen Verlustabzug nach § 10a GewStG erforderliche Unternehmensidentität. Ein Verlustabzug setze aber die Feststellung vortragsfähiger Fehlbeträge voraus, an der es hier fehle.

- 6 Mit der vom FG zugelassenen Beschwerde verfolgt die Antragstellerin ihr Begehren nach AdV weiter und macht geltend, das FG habe den Begriff der Gewinnerzielungsabsicht fehlerhaft ausgelegt.
- 7 Für die Gewinnerzielungsabsicht komme es nicht auf eine tatsächliche Gewinnerzielung an. Nachdem ihr, der Antragstellerin, die Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen eines finanzgerichtlichen Verfahrens abgesprochen worden sei, habe sie ihren Betrieb aus sog. Liebhaberei fortgeführt. Zu Unrecht beziehe sich das FG auf einen nun mehr oder weniger rein zufällig erzielten Gewinn. Dieser sei nicht Folge einer Umstrukturierung des Betriebs. Unverändert seien auch die Produktpalette und die Person des Mehrheitsgesellschafters geblieben. Zwischen Geld- und Gewinnerzielungsabsicht müsse unterschieden werden. Es könne vor diesem Hintergrund aus einem einmalig erzielten Gewinn nicht auf eine Gewinnerzielungsabsicht geschlossen werden, wenn die Absicht zuvor verneint und die Feststellung vortragsfähiger Fehlbeträge abgelehnt worden sei. Zwischen Liebhaberei und Gewerbebetrieb dürfe nicht einfach hin und her gesprungen werden.
- 8 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,  
  
unter Aufhebung der Vorentscheidung die Vollziehung der Bescheide für 2008 und 2009 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 12. Januar 2011 und des Bescheids für 2010 über den Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen vom 21. Januar 2011 bis zu einer Entscheidung über die dagegen erhobenen Einsprüche auszusetzen.
- 9 Das FA beantragt,  
  
die Beschwerde zurückzuweisen.
- 10 Es bezieht sich auf die Gründe der Vorentscheidung und weist ergänzend darauf hin, dass eine Unterscheidung zwischen Geld- und Gewinnerzielungsabsicht dem Steuerrecht unbekannt sei.
- 11 Das FG hat der Beschwerde nicht abgeholfen.

## Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Beschwerde ist nicht begründet und war deshalb zurückzuweisen. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide.
- 13 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Mai 1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, m.w.N.).
- 14 2. Bei der gebotenen summarischen Betrachtung hat der Senat im vorgenannten Sinn keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide.
- 15 a) Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 GewStG). Voraussetzung für einen Gewerbebetrieb ist nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht. Diese setzt das Streben nach einer Betriebsvermögensmehrung im Sinne eines Totalgewinns voraus (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.

Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c). Liegen die übrigen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs vor, fehlt es aber an der Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns, unterliegen die erzielten Einkünfte als sog. Liebhaberei nicht der Einkommensteuer und der Betrieb nicht der Gewerbesteuer.

- 16** Ebenso wie ein zunächst mit Gewinnerzielungsabsicht unterhaltener Betrieb bei Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht in eine Liebhaberei hineinwächst (vgl. etwa BFH-Urteile vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381, und vom 15. Mai 2002 X R 3/99, BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809), kann im umgekehrten Fall das spätere Entstehen einer Gewinnerzielungsabsicht den Wechsel von einer Liebhaberei in einen der Besteuerung unterliegenden Betrieb bewirken (Raupach/Schencking in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rz 432). Hat das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht zu einem bestimmten Zeitpunkt festgestanden, steht deshalb nicht zugleich fest, dass der nämliche Betrieb auf Dauer als Liebhaberei zu behandeln sein muss. Entsteht die Gewinnerzielungsabsicht später, verliert der Betrieb von dem betreffenden Zeitpunkt an seine Eigenschaft als Liebhaberei. Die anschließend erzielten Einkünfte unterliegen dann der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer.
- 17** Die Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns kann als subjektives Tatbestandsmerkmal nur anhand von Indizien festgestellt werden. Die tatsächliche Erzielung eines solchen Gewinns lässt dabei grundsätzlich die Vermutung zu, dass die Erzielung des Gewinns auch beabsichtigt war. Hat die Gewinnerzielungsabsicht zunächst nachweislich gefehlt, bedarf es allerdings weiterer Indizien, dass sich an den Absichten des Steuerpflichtigen etwas geändert hat. Diese können insbesondere in einer veränderten Führung des Betriebs zu sehen sein.
- 18** b) Im Fall der Antragstellerin hat das FG zutreffend einen Anhaltspunkt für die geänderte Art der Betriebsführung in den Streitjahren gegenüber den Vorjahren in der Aufnahme des Handels mit einem neuen Produkt gesehen. Die Tatsache, dass seit 2008 erstmals mit X-Produkten gehandelt wurde, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig; der Senat kann deshalb an sie anknüpfen. Soweit die Antragstellerin darauf hinweist, dass auch dieses Produkt zum nach ihrer Darstellung unveränderten Geschäftsfeld eines EDV-Großhandels gehöre, steht dies der Annahme einer geänderten Betriebsführung nicht entgegen, weil jedenfalls das konkret gehandelte Produkt neu in die Palette des Handels aufgenommen worden ist.
- 19** Angesichts dessen hat der Senat keinen ernstlichen Zweifel daran, dass in den Streitjahren die Absicht zur Erzielung eines Totalüberschusses aus dem Betrieb der Antragstellerin bestand. Dabei kann offenbleiben, ob für die Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns einerseits die vor dem Übergang zur Liebhaberei und andererseits die nach dem Übergang zur Liebhaberei erzielten Einkünfte einzubeziehen sind. Denn selbst bei Berücksichtigung aller Verluste seit Gründung des Betriebs waren diese bereits im Jahr 2008 fast vollständig kompensiert; mit dem Erreichen der Totalgewinnzone im nächsten Wirtschaftsjahr konnte schon 2008 sicher gerechnet werden.
- 20** c) Ein Verlustabzug nach § 10a GewStG kommt --worauf das FG zu Recht hingewiesen hat-- schon deshalb nicht Betracht, weil vortragsfähige Fehlbeträge für frühere Erhebungszeiträume nicht gesondert festgestellt worden sind.

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