Urteil vom 19. November 2014, VIII R 23/11

Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung - Begriff der "nahestehenden Person" - Scheingeschäft - Leerstandszeiten - Vorhandensein einer Überschusserzielungsabsicht im Rahmen des § 20 EStG - Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten

BFH VIII. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, AO § 41 Abs 2, EStG § 20, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , FGO § 96 Abs 1, EStG § 23

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 18. März 2010, Az: 5 K 5173/08

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 19. März 2010 5 K 5173/08 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten um Einkommensteuer 1997 bis 2001 und 2003 bis 2006. Im Einzelnen geht es u.a. um die Anerkennung negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, um die Frage, was unter dem Begriff "nahestehende Personen" zu verstehen ist, sowie um die Versagung des Abzugs von Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ledige Ärztin und mit dem Arzt S (nachfolgend: S) seit ca. 30 Jahren freundschaftlich verbunden. Jedenfalls noch vor dem Jahr 1986 hat sie mit S eine Beziehung geführt und mit ihm gemeinsam in X gewohnt, wo dieser sein Arztstudium absolvierte.

3 1986 erwarb die Klägerin für 399.388 DM das Zweifamilienhaus E-Straße ... in Y (nachfolgend: Objekt P), das eine Hauptwohnung und zwei Einliegerwohnungen umfasst. Noch im Erwerbsjahr zog sie mit S in die Hauptwohnung ein. Eine Einliegerwohnung vermietete die Klägerin von Juni 1995 bis März 1999. Die zweite Einliegerwohnung blieb leerstehend. Gleichfalls im Jahr 1986 trat die Klägerin eine Stelle an einer Klinik in Z an.

4 S ließ sich im Jahr 1988 in eigener Arztpraxis in R nieder, in der er heute noch tätig ist. Anlässlich seiner Praxisübernahme mietete er eine Wohnung in der A-Straße XX in R an. Die Klägerin übernahm 1989 ebenfalls eine Arztpraxis in R, B-Straße ... und führte in einem Schreiben an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) aus, "...ich prüfe derzeit, ob ich mit meinem Lebensgefährten ein Mehrfamilienhaus in R erwerben sollte".

5 In der Anlage V ihrer Einkommensteuererklärung 1995 gab die Klägerin an, ab dem 1. Oktober 1995 die gesamte Hauptwohnung des Objekts P an S vermietet zu haben. Einkünfte aus dieser Vermietung erklärte sie ferner in ihrer im Oktober 1997 eingegangenen Einkommensteuererklärung 1996 sowie fortlaufend bis zur Veräußerung des Objekts im Jahr 2003. S war sowohl bei der notariellen Beurkundung des Verkaufs als auch bei der Übergabe des Objekts an die Erwerber zugegen und zahlte per Dauerauftrag noch bis in den Oktober des Jahres 2004 Miete an die Klägerin. Diese hatte dem FA im Mai 1997 mitgeteilt, sie wohne seit dem 1. Oktober 1995 in der C-Straße YY in R (Objekt O). Eigentümer dieses Objekts war (auch in den Streitjahren) S.

6 Zu ihrem Objekt in Y (Objekt P) hat sich die Klägerin gegenüber den Stadtwerken Y bzw. gegenüber dem Zweckverband D am 11. September 2000 bzw. am 7. Januar 2003 wie folgt geäußert:

7 "Betr.: Kundennummer 000..
Verbrauchsstelle ..., E-straße ..., Y

(...) Das Haus ist unbewohnt seit dem 1.3.1999. Lediglich an ca. 10 Tagen im Jahr halte ich mich in der Wohnung auf, um Gartenarbeit zu verrichten. (...)"
sowie
"Objekt: Y - E-straße ...
(...) Das Objekt steht leer. (...)"

8 Mit Kaufvertrag vom 8. Juni 2000 erwarb die Klägerin das Zweifamilienhaus in der Q-Straße ... in R (nachfolgend: Objekt Q) für ca. 1,1 Mio. DM einschließlich Anschaffungsnebenkosten. Das Gebäude besteht aus einem Untergeschoss (UG), einem Erdgeschoss (EG) mit zwei Zimmern, einer Küche und einer Toilette, einem Obergeschoss (OG) mit weiteren drei Zimmern und einem Bad sowie einem Dachgeschoss (DG). Der Gebäudewert im Zeitpunkt des Erwerbs betrug bei einer Gesamtwohnfläche von 201 qm 598.837 DM. Im Jahr 2002 zog die Klägerin mit ihrer Praxis in das UG des Objekts Q, das mit dem ebenfalls beruflich genutzten DG 32,5 % der Gesamtfläche des Gebäudes ausmacht. 2001 entstanden der Klägerin für dieses Objekt Erhaltungsaufwendungen in Höhe von mindestens 24.222 DM, von denen ein Anteil von 32,5 % auf die Praxis entfiel.

9 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärte die Klägerin u.a. bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Verluste aus Vermietungen an S, im Detail für die Jahre 1997 bis 2001 sowie 2003 aus der Vermietung der Hauptwohnung im Objekt P und ab Dezember 2005 aus der Vermietung des OG im Objekt Q. Für das Objekt Q machte sie außerdem zu den Jahren 2000, 2001, 2003, 2004 und bis November 2005 vorweggenommene Werbungskosten einschließlich Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend, darunter für das Jahr 2001 weitere Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 6.400 DM aus einer auf den Namen der Zeugin G, der Schwester des Zeugen S, ausgestellten und auf den 17. Dezember 2001 datierten Rechnung. Hierbei stellte die Klägerin --wie insgesamt bei ihren erklärten Werbungskosten-- in den Anlagen V jeweils die Gesamt-AfA bzw. den Gesamtaufwand und in den Anlagen GSE ab dem Jahr 2002 noch einmal den auf die Praxis entfallenden Anteil der vorweggenommenen Werbungskosten einschließlich der entsprechenden AfA doppelt ein, wobei sie zudem in den Jahren 2003 und 2004 die AfA ohne Umrechnung statt in DM in € fortführte. Des Weiteren gab sie in allen Jahren jeweils einen Gewinn aus ihrer Arztpraxis an, und zwar für das Jahr 1997 in Höhe von 126.402 DM, für 1998 in Höhe von 138.570 DM, für 1999 in Höhe von 110.238 DM, für 1999 in Höhe von 144.009 DM, für 2001 in Höhe von 242.304 DM, für 2003 in Höhe von 117.767 €, für 2004 in Höhe 90.276 € und für 2005 in Höhe von 69.723 €.

10 In der Anlage KSO ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 führte die Klägerin u.a. aus:

11 "6./96 600.000 DM ZERO-BONDS

bei Verkauf anfallende Zinsen 6 % pro Jahr Laufzeit 2016 ...

Kreditrahmen 400.000 DM

Eigenkapital 200.000 DM ..."

12 Nachdem sie die Zerobonds im August 2002 verkauft hatte, erklärte die Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 in einer der Anlage KAP beigefügten Aufstellung "Unkosten für Kapitalerträge" u.a. Folgendes:

13 "Kreditkosten 12/02 - 2/03 660,05 €

(s. Bemerkung zu Kreditkosten Haus Q-Straße)"

14 Der Anlage V zum Objekt Q fügte die Klägerin folgende Erklärung bei:

"Kreditkosten Haus Q-Straße

Eurokredit 12/02-2/03 947,66

Folgekredit 2/03 - 2/04

Zinsen erst 2/04 fällig."

15 In der Anlage KAP zu ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 gab die Klägerin in einer Aufstellung "Unkosten Kapitalerträge 2004" u.a. an:

"... Darlehenszinsen W-Bank 2326,40

2355,46

4681,86 ..."

17 Und in der Anlage KAP zu ihrer Einkommensteuererklärung 2005 führte die Klägerin aus:

"... Darlehenszinsen W-Bank 2326,40

297,83

2355,46

301,55

5281,84 ..."

19 Die Klägerin fügte ihren Anlagen KAP für die Jahre 2003 bis 2005 jeweils tabellarische Aufstellungen bei, in denen sie ihre "Spekulationsgewinne und -verluste" mittels der Kaufdaten und -preise und Verkaufsdaten und -preise der einzelnen Wertpapiere darstellte. In diesen Jahren kaufte und verkaufte die Klägerin jeweils ihre gesamten Wertpapiere innerhalb eines Streitjahres.

20 Bei der Veranlagung für die Jahre 2000, 2001, 2003 und 2004 erkannte das FA die zu den Objekten P und Q erklärten Werbungskosten dem Grunde nach an, kürzte diese aber aus verschiedenen Gründen der Höhe nach. Überdies versah es diese Einkommensteuerbescheide mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht zu dem Objekt Q.

21 Mit ihrem dagegen eingelegten Einspruch wendete sich die Klägerin gegen die AfA-Bemessungsgrundlage für das Objekt Q in allen Jahren, die Höhe ihrer freiberuflichen Einkünfte in den Jahren 2001, 2003, 2004 sowie die Nichtanerkennung der Schuldzinsen als Werbungskosten aus Kapitalvermögen in den Jahren 2003 und 2004. Auf Nachfrage übermittelte sie dem FA einen Mietvertrag mit S vom 27. November 2005 zum Objekt Q, der zum 1. Dezember 2005 die Vermietung einer abgeschlossen 4-Zimmer-Wohnung regelt und nur von ihr, nicht aber von S unterzeichnet ist; S hat lediglich das dem Vertrag beigefügte Formular "Wohnungsbeschreibung und Übernahmeverhandlung" unterschrieben. Der Mietvertrag enthält in § 7 die Verpflichtung des Mieters zur Übernahme von Schönheitsreparaturen. Der § 18 "Zusätzliche Vereinbarungen" bestimmt Folgendes:

22 "Der Mieter geht die Verpflichtung ein, die folgenden Arbeiten zu übernehmen:
1. Vorgartenpflege

2. Fegen des Bürgersteigs und des Treppenaufgangs,

3. Schneeräumen.

Für diese Leistungen wird ein Mietnachlass von 80 € gewährt ..."

23 Bestimmungen über Renovierungsverpflichtungen des Mieters sind in dem Vertrag nicht getroffen.

24 Nach Ermittlungen der Steuerfahndung (Steufa) kam es im Februar 2008 zur Einleitung eines Strafverfahrens gegen die Klägerin und S für die Jahre 2001 bis 2006 einschließlich von Durchsuchungen des Wohnbereichs im Objekt Q und der DG-Wohnung im Objekt O des S sowie zur Einvernahme verschiedener Zeugen. Mit Schreiben vom 25. April

2008 wurde der Klägerin mitgeteilt, dass sich die Ermittlungen im Besteuerungsverfahren auch auf die Jahre ab 1997 erstreckten.

25 Die Ermittlungen ergaben u.a., dass die Klägerin und S in den Streitjahren bei der I-Bank ein gemeinsames Konto führten. Ferner war S über Privatkonten der Klägerin bei der K-Bank sowie bei der L-Bank verfügungsberechtigt; auch bürgte S im Mai 2002 bei der L-Bank in Höhe von 51.130 € für die Klägerin. Außerdem kam es in den Jahren 2003 bis 2006 zu verschiedenen Kontobewegungen zwischen den Konten der Klägerin und des S bzw. dessen Sohnes, zum Teil in Höhe von fünf- und sechsstelligen Beträgen.

26 Zu den Wohnsitzen der Klägerin und des S erhielt die Steufa vom Einwohnermeldeamt R folgende Auskunft:

27 "... (Anmerkung des Dokumentars: Name der Klägerin) (ledig):
bis ....3.1993: A-Straße XX, R
vom ....3.1993 – 20.12.1996: Y
seit ....12.1996: C-Straße YY, R

28 S (geschieden):
....10.1989 – ....6.1990: A-Straße XX, R
....00.1990 – ....7.2001: Y (Nebenwohnsitz)
....11.1990 – ....4.1993: A-Straße XX, R
00.00.1990 – heute: H, U-Straße... (Nebenwohnsitz)
....04.1993 – ....12.1993: V-Straße...
....12.1993 – heute: C-Straße YY, R"

29 Die Steufa beschlagnahmte u.a. einen auf den 1. August 1992 datierten Mietvertrag zwischen S und der Klägerin betreffend die EG-Wohnung im Objekt O. Dieser sieht in § 2 unter Ziffer 1.a als Mietbeginn den 1. Oktober 1993 und unter Ziffer 5.1 eine Miete von 2.700 DM warm vor. Zu diesem Vertrag fand die Steufa einen auf den 1. November 1995 datierten Aufhebungsvertrag, in dem es u.a. heißt:

30 *"... Als Schadensersatz für das mehrjährige unbestimmte Hinhalten sowie die massive Beeinträchtigung der persönlichen Lebensplanung- und -gestaltung wird die einmalige Zahlung von DM 50.000,- (Fünfzigtausend) an Frau ... vereinbart. Weitergehende Ansprüche sind ausgeschlossen."*

31 Nach alledem vertrat die Steufa die Auffassung, es handele sich bei den Mietverhältnissen zwischen der Klägerin und S um Scheinmietverhältnisse i.S. von § 41 Abs. 2 Satz 1 AO, denen die steuerliche Anerkennung zu versagen sei; die Mietverträge seien nicht dem Einkünfteerzielungsbereich, sondern dem Privatbereich (§ 12 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) zuzuordnen. Demgemäß verminderte die Steufa die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1997 bis 1999 auf ./. 1.408 DM, ./. 1.323 DM bzw. ./. 362 DM (lediglich Anerkennung der Vermietung der Einliegerwohnung in Y). Für die Jahre 2000 bis 2006 erkannte die Steufa keine Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung an, da die Klägerin die Voraussetzungen dieser Einkunftsart nicht erfüllt habe.

32 Gemäß den Feststellungen der Steufa änderte das FA die Veranlagungen, wobei es unter Anwendung der verlängerten Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung und mit Hinweis auf die Änderungsbefugnis des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in den Einkommensteueränderungsbescheiden für die Streitjahre 1997 bis 2001 und 2003 bis 2004 sowie in seinen erstmaligen Einkommensteuerbescheiden für 2005 und für 2006 die Werbungskostenüberschüsse aus den Mietverhältnissen mit S betreffend die Objekte P und Q ebenfalls nicht anerkannte.

33 Während des von der Klägerin nach überwiegend erfolglosem Einspruchsverfahren eingeleiteten Klageverfahrens erkannte das FA im Zusammenhang mit den freiberuflichen Einkünften der Klägerin lediglich einen Teil der geltend gemachten AfA sowie weitere Erhaltungsaufwendungen an und änderte die angefochtenen Bescheide entsprechend.

34 Zur Begründung der Klage machte die Klägerin geltend, die Mietverträge mit S seien anzuerkennen, eine Steuerhinterziehung sei zu verneinen. In den Streitjahren hätten sie lediglich noch ein freundschaftliches Verhältnis gehabt, ihre Beziehung hätten sie bereits vor dem gemeinsamen Einzug in die Wohnung im Objekt P beendet.

35 Was ihre Kapitaleinkünfte betreffe, habe sie (die Klägerin) nach dem Verkauf der Zerobonds im August 2002 die Erlöse von 252.342 € und 256.375 € für den Kauf der in ihren Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005

beigefügten Auflistungen "Spekulationsgewinne und -verluste" dargelegten Wertpapiere verwendet. Die von ihr aufgewendeten Schuldzinsen hätten zur Finanzierung ihrer Kapitalanlagen gedient und seien als Werbungskosten im Zusammenhang mit ihren Kapitaleinkünften zu qualifizieren.

36 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 19. März 2010 5 K 5173/08 als unbegründet ab.

37 Mit der --vom Bundesfinanzhof (BFH) zugelassenen-- Revision rügt die Klägerin die fehlerhafte Anwendung der §§ 9, 20, 21 EStG.

38 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer soweit herabzusetzen, wie sich diese bei Ansatz weiterer Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 14.640 DM für 1997, 12.590 DM für 1998, 15.621 DM für 1999, 47.974 DM für 2000, 56.752 DM für 2001, 23.462 € für 2003, 9.938 € für 2004, 20.087 € für 2005, 11.228 € für 2006 sowie bei Ansatz weiterer Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 661 € für 2003, 4.682 € für 2004 und 5.282 € für 2005 ergibt.

39 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

40 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass weder die von der Klägerin geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 EStG noch die Erhaltungsaufwendungen aus der Rechnung der Zeugin G vom 17. Dezember 2001 steuerlich zu berücksichtigen sind. Auch die Auffassung des FG, die Klägerin könne für die Streitjahre 2003 bis 2005 die von ihr aufgewendeten Schuldzinsen nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen abziehen, hält der revisionsrechtlichen Überprüfung stand.

41 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG), wer sein Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil in der Absicht vermietet, daraus auf Dauer ein positives Ergebnis zu erreichen.

42 a) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten, wenn besondere Umstände gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht sprechen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 19. April 2005 IX R 15/04, BFHE 210, 24, BStBl II 2005, 754, m.w.N., insbesondere zu Ausnahmefällen; vom 10. Mai 2007 IX R 7/07, BFHE 218, 160, BStBl II 2007, 873). Die Einkünfteerzielungsabsicht ist für jede vermietete Immobilie gesondert, d.h. objektbezogen, zu prüfen (BFH-Urteil vom 1. April 2009 IX R 39/08, BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776).

43 b) Die Feststellung, ob der Steuerpflichtige beabsichtigte, langfristig Einkünfte aus dem Objekt zu erzielen, hat das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu treffen (BFH-Urteil vom 25. März 2003 IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170). Diese Feststellung ist als Frage der Tatsachen- und Beweiswürdigung vom Revisionsgericht nur daraufhin zu prüfen, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt (§ 118 Abs. 2 FGO; BFH-Urteil vom 26. Januar 2000 IX R 77/98, BFH/NV 2000, 1081). Die Schlussfolgerungen des FG haben Bestand und sind daher bindend, wenn sie nur möglich, d.h. vertretbar sind; sie müssen nicht zwingend sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Februar 1995 IX R 95/93, BFHE 177, 95, BStBl II 1995, 462; BFH-Beschluss vom 10. Februar 2005 VI B 113/04, BFHE 209, 211, BStBl II 2005, 488).

44 c) Mietverträge unter nahestehenden Personen sind der Besteuerung nicht zugrunde zu legen, wenn die Gestaltung oder die tatsächliche Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 7. Mai 1996 IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196). Sie sind daraufhin zu überprüfen, ob sie durch die Einkünfteerzielung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 EStG) oder den steuerrechtlich unbeachtlichen privaten Bereich (§ 12 EStG) veranlasst sind. Was unter "nahestehenden Personen" zu verstehen ist, ist gesetzlich nicht definiert. Im Rahmen der Prüfung, ob ein Mietverhältnis dem steuerlich bedeutsamen oder dem privaten Bereich (§ 12 EStG) zuzuordnen ist, ist maßgeblich zu berücksichtigen, ob ein den Gleichklang

wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann (BFH-Beschlüsse vom 25. Mai 2012 IX B 20/12, BFH/NV 2012, 1308; vom 10. Februar 2010 IX B 163/09, BFH/NV 2010, 887; Blümich/Heuermann, § 21 EStG Rz 126). Maßgebend ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 27. Juli 2004 IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192; vom 28. Juni 2002 IX R 68/99, BFHE 199, 380, BStBl II 2002, 699).

45 Die Durchführung des Fremdvergleichs obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Die revisionsrechtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 192, m.w.N.).

46 d) Darüber hinaus sind gemäß § 41 Abs. 2 AO Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung unbeachtlich. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Vertragsbeteiligten über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig sind, was bereits daran offenkundig werden kann, dass sie die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag bewusst nicht gezogen haben (BFH-Urteil vom 28. Januar 1997 IX R 23/94, BFHE 182, 542, BStBl II 1997, 655). Ein Mietverhältnis kann ein Scheingeschäft sein, wenn der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen (BFH-Urteil in BFHE 182, 542, BStBl II 1997, 655).

47 2. Nach den vorstehend genannten Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und S nicht dem steuerlich relevanten Bereich, sondern der privaten Sphäre (§ 12 EStG) zuzuordnen sind und es der Klägerin überdies an der Einkünfteerzielungsabsicht gemangelt hat.

48 a) Das FG hat sich in der angefochtenen Entscheidung ausführlich und umfassend mit dem Verhältnis zwischen der Klägerin und S befasst und bei seiner Würdigung insbesondere dem Vortrag der Klägerin als auch den Aussagen des S und dessen Sohnes besonderes Gewicht beigemessen. Das gilt gleichermaßen für die Aussagen der Verwandten der Klägerin, der Zeugin ABC, der Schwester der Klägerin, wie für die Neffen der Klägerin, die Zeugen DEF und GHI. Das FG hat dabei gewichtet, dass die Klägerin und S an den Wochenenden häufig gemeinsam die Hauptwohnung im Objekt P genutzt haben und sie zudem eine über die Jahre hinweg bestehende engste wirtschaftliche und räumliche Verbindung gepflegt haben. Das zeigt sich nicht zuletzt darin, dass die Klägerin und S ein gemeinsames Konto bei der I-Bank besaßen, über das sie zusammen größere Wertpapiergeschäfte tätigten und S darüber hinaus über zwei weitere Konten der Klägerin Verfügungsbefugnis besaß. Hinzu kommt, dass sich beide nicht nur bei finanziellen Engpässen geholfen haben, S im Jahr 2002 mit einem namhaften Betrag für die Klägerin gebürgt hat und es zwischen den Konten der Klägerin und des S noch in den Jahren 2003 bis 2006 zu Transfers in sechsstelliger Höhe gekommen ist.

49

Bei seiner Entscheidung hat das FG ferner berücksichtigt, dass die Klägerin und S auch von Dritten --so die Aussagen der Zeugen JKL und MNO-- als "Paar" wahrgenommen wurden, sowie dass die Klägerin und S einander gegenseitig Wohnraum zur Verfügung gestellt und davon abgesehen haben, aus den angeblich vorhandenen gravierenden Mietmängeln --z.B. erhebliche Feuchtigkeitsschäden am Objekt P-- für die Mietzahlung irgendwelche Konsequenzen (z.B. Mietminderung) zu ziehen. Gleichermaßen berücksichtigt hat das FG bei seiner Würdigung auch, dass die Klägerin und S die Letzterem auferlegten erheblichen Renovierungspflichten für das Objekt Q nicht einmal im Ansatz im Mietvertrag über dieses Objekt festgehalten haben und S den Mietvertrag nicht unterschrieben hat. Entsprechendes gilt für die Aussage der Zeugin PQR, S habe sich bei dem Notartermin zu dem Verkauf des Objekts P wie der Eigentümer verhalten und wegen der von ihm gewünschten Weiternutzung der Garage fast den Verkauf des Hauses verhindert. Gewürdigt hat das FG zudem, dass die Klägerin die an S vermieteten Räumlichkeiten im Objekt Q teilweise auch selbst genutzt hat und dass ihr Vortrag zu diesem Komplex widersprüchlich und nicht vollständig nachvollziehbar ist (vgl. dazu S. 38 bis 40 des FG-Urteils).

50 Zu Recht hat das FG in diesem Zusammenhang auch berücksichtigt, dass für ein auch in den Streitjahren andauerndes Näheverhältnis zwischen der Klägerin und S die widersprüchlichen Angaben zu ihren (vorgeblichen) weiteren Beziehungen zu anderen Partnerinnen und Partnern sprechen und dass beide in den Streitjahren gemeinsam im Objekt O gemeldet waren.

51 Nach alledem ist die Würdigung des FG, die vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und S hielten dem Fremdvergleich nicht stand, sie seien nicht dem steuerlich relevanten Bereich, sondern der privaten Sphäre (§ 12 EStG) zuzuordnen, jedenfalls möglich und deshalb revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO).

52 b) Im Hinblick auf die Vermietung des Wohnbereichs des Objekts Q hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu

beanstandender Weise die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin verneint und dementsprechend die geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse nicht bei deren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

53 Soweit es um die vor Abschluss des Mietvertrags vom November 2005 mit S angefallenen Leerstandszeiten des Objekts Q zwischen Juni 2000 und November 2005 geht, verweist das FG zutreffend darauf, dass nach ständiger BFH-Rechtsprechung Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung nur dann als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein können, wenn der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat (BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 18/08, BFH/NV 2009, 1627; vom 21. Januar 2014 IX R 37/12, BFHE 244, 550, jeweils m.w.N.).

54 Gegen die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin spricht, was das FG zu Recht beanstandet, dass diese im Zeitraum von fünf Jahren vom Erwerb des Objekts bis zur Überlassung an S keinen einzigen Vermietungsversuch unternommen, sondern diesen Bereich die ganze Zeit über leer stehen gelassen hat. Ein angebliches Misstrauen Handwerkern gegenüber kann ein solches Verhalten nicht glaubhaft begründen, zumal dann, wenn nicht einmal konkret kalkuliert wird, welchen genauen finanziellen Umfang Renovierungsarbeiten haben und wie viele Monatsmieten dafür aufzubringen wären. Die von der Klägerin angegebenen "vagen und nicht konkreten Vermietungsvorstellungen" reichen jedenfalls nicht aus, die Einkünfteerzielungsabsicht zu begründen. Insoweit bestehende Zweifel gehen zu Lasten der Klägerin (BFH-Urteil vom 19. September 1990 IX R 5/86, BFHE 161, 479, BStBl II 1990, 1030).

55 c) Unbegründet sind die in diesem Zusammenhang erhobenen Rügen der Klägerin, das FG verstoße gegen den Inhalt der Akten, weil es nicht den gesamten Akteninhalt in seine Entscheidung einbeziehe, es verletze die Sachaufklärungspflicht, wenn es die Gründe für die Weitervermietung der Wohnung im Objekt P durch S nicht akzeptiere und unterstelle rechtsfehlerhaft eine private Nutzung des Wohnbereichs im Objekt Q durch die Klägerin. Das gilt auch für die Rügen, das FG habe die Aussagen der Zeugen MNO und JKL nicht zutreffend gewürdigt, die Aussage der Zeugin STU gegenüber der Steufa rechtsfehlerhaft einbezogen, und seine Entscheidung verstoße gegen die Denkgesetze und stelle eine Überraschungsentscheidung dar.

56 aa) Die Klägerin lässt außer Acht, dass sich diese Rügen inhaltlich gegen die tatrichterliche Überzeugungsbildung der Vorinstanz (§ 96 Abs. 1 FGO) richten. Diese ist aber nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (ständige Rechtsprechung, Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 30; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 87, m.w.N.). Solche Verstöße sind im Streitfall nicht erkennbar. Das FG hat sich mit den Aussagen der diversen Zeugen umfassend auseinandergesetzt, so auch mit den Aussagen der Zeugen MNO und JKL. Wenn das FG den Vortrag der Klägerin wie auch die Aussagen dieser Zeugen nicht so würdigt, wie von der Klägerin gewünscht, liegt das im Rahmen der dem FG als Tatsacheninstanz zustehenden freien Sachverhalts- und Beweiswürdigung. Denn einen Anspruch darauf, dass das Gericht den Sachverhalt sowie die Aussagen von Zeugen so würdigt, wie sich die Beteiligten das vorstellen, gibt es nicht. Im Übrigen binden die vorinstanzlichen Schlussfolgerungen den BFH als Revisionsgericht schon dann, wenn sie nur möglich, d.h. vertretbar sind; sie müssen nicht zwingend sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 177, 95, BStBl II 1995, 462; BFH-Beschluss in BFHE 209, 211, BStBl II 2005, 488). Nach diesen Grundsätzen ist die Sachverhalts- und Beweiswürdigung des FG nicht zu beanstanden.

57 bb) Keinen Erfolg hat auch die Rüge, das FG habe die Aussage der Zeugin STU rechtsfehlerhaft berücksichtigt, obwohl die Zeugin nicht vom FG, sondern nur von der Steufa vernommen worden sei. Zwar gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme. Indes ist die Erhebung eines mittelbaren Beweismittels --etwa die Verwertung von Aussagen eines erkrankten Zeugen in einem anderen Verfahren-- zulässig, wenn die als Zeuge in Betracht kommende Person für eine unmittelbare Vernehmung nicht erreichbar ist (vgl. Schallmoser in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 81 FGO Rz 27 ff., m.w.N.); auch darf sich das FG Feststellungen aus steuerstrafrechtlichen Ermittlungsakten sowie aus Strafurteilen und -befehlen zu eigen machen, wenn nicht die Beteiligten insoweit substantiierte Einwendungen vortragen und entsprechende Beweisanträge stellen (Schallmoser in HHSp, § 81 FGO Rz 30, m.w.N.). Im Streitfall ist das FG davon ausgegangen, dass die Zeugin STU krankheitsbedingt (...) nicht erreichbar ist; eine unmittelbare Vernehmung der Zeugin durch das FG schied danach aus. Im Übrigen lässt die Revision insoweit außer Betracht, dass das FG mit dem Hinweis auf die Aussage der Zeugin STU nur einen äußerst geringen Teilaspekt der Urteilsbegründung abdeckt; insgesamt war diese Aussage für die FG-Entscheidung nicht tragend.

58 cc) Ebenso wenig vermag der Senat einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten festzustellen. Ein solcher ist nur gegeben, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der schriftlich festgehaltenem Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht oder eine nach den Akten eindeutig festgestellte Tatsache unberücksichtigt lässt (BFH-Beschluss vom 11. Februar 1999 III B 51/98, BFH/NV 1999, 970). Davon kann im Streitfall nicht die Rede sein.

59 dd) Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO) aufgrund einer Überraschungsentscheidung des FG ist ebenfalls nicht gegeben. Eine solche ist nach der Rechtsprechung des BFH anzunehmen, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt gestützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein kundiger Prozessbeteiligter nach dem bisherigen Prozessverlauf nicht rechnen musste (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Mai 1991 1 BvR 1383/90, BVerfGE 84, 188; BFH-Urteil vom 17. Februar 1998 VIII R 28/95, BFHE 186, 29, BStBl II 1998, 505; BFH-Beschlüsse vom 1. Juli 1998 IV B 152/97, BFH/NV 1998, 1511; vom 14. Juni 1999 I B 127/98, BFH/NV 1999, 1609; Senatsurteil vom 23. Februar 2000 VIII R 80/98, BFH/NV 2000, 978). Im Streitfall ist eine Überraschungsentscheidung bereits deshalb zu verneinen, weil die zwischen den Beteiligten streitigen Punkte bereits schriftsätzlich zwischen ihnen im Verlauf des Klageverfahrens erörtert wurden und das FG die Sache mit den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung erörtert hat.

60 d) Das FA war auch befugt, die Veranlagungen der Klägerin entsprechend den Feststellungen der Steufa zu ändern.

61 Für die hinsichtlich der Streitjahre 2000, 2001, 2003 und 2004 ergangenen Bescheide, mit denen das FA den Abzug der Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich des Objekts Q versagt hat, folgt das bereits daraus, dass die Veranlagungen mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 AO versehen waren und vorläufige Festsetzungen jederzeit zu korrigieren sind, wenn die Ungewissheit hinsichtlich der Umstände, die zur vorläufigen Steuerfestsetzung geführt haben, beseitigt ist (vgl. § 165 Abs. 2 Satz 2 AO).

62 Die Veranlagungen der Jahre 1997 bis 2001 und 2003, mit denen das FA die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt P unberücksichtigt gelassen hat, durfte das FA wegen nachträglichen Bekanntwerdens neuer Tatsachen i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO korrigieren. Denn die gesamten Umstände, die steuerrechtlich zur Nichtanerkennung der Mietverträge zwischen der Klägerin und S führten, sind dem FA erst nach Erlass der Erstbescheide aufgrund der Ermittlungen der Steufa bekannt geworden.

63 e) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch die Auffassung des FG, bei Ergehen der Änderungsbescheide vom 25. Juli 2008 für 1997 bis 2001 und 2003 sei wegen Steuerhinterziehung die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen gewesen.

64 Gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO beträgt die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer vier Jahre; nach Satz 2 der Norm verlängert sich die Frist auf zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen ist. Ist wie im Streitfall eine Steuererklärung einzureichen, beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird. Da die Klägerin ihre Steuererklärung für 1997 am 29. September 1998 eingereicht hat, für die Folgejahre in späteren Jahren, begann für 1997 die zehnjährige Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 1998. Im Zeitpunkt des Ergehens der Änderungsbescheide vom 25. Juli 2008 war die Festsetzungsfrist weder für das Jahr 1997 noch für die nachfolgenden Jahre verstrichen. Das gilt auch im Hinblick auf § 171 Abs. 8 AO. In Bezug auf den Abzug der Werbungskostenüberschüsse aus dem Objekt Q endete die Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 8 AO nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt gewesen ist, mithin frühestens im Verlaufe des Jahres 2009, da das FA seine Erkenntnisse erst im Zuge der Steufa-Ermittlungen im Jahr 2008 erlangt hatte.

65 Dass das FG zu Lasten der Klägerin insoweit die Verwirklichung des objektiven wie des subjektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bejaht hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat insoweit auf die zutreffende und umfassende Begründung des FG-Urteils Bezug. Daraus folgt auch, dass die rechtskundig vertretene Klägerin damit rechnen musste, dass ihr der Vorwurf der Steuerhinterziehung gemacht wird, eine Überraschungsentscheidung des FG insoweit also zu verneinen ist.

66 3. Die Entscheidung des FG, die Erhaltungsaufwendungen aus der auf den Namen der Zeugin G ausgestellten und auf den 17. Dezember 2001 datierenden Rechnung in Höhe von 6.400 DM auch insoweit nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, als diese auf die Praxis der Klägerin entfallen (32,5 % des Betrages), ist revisionsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden.

67 Das FG hat seine Entscheidung darauf gestützt, es sei unklar, ob diese Aufwendungen überhaupt angefallen und nicht etwa fingiert seien. Bei seiner Würdigung hat es sich detailliert mit dem Vortrag der Beteiligten, insbesondere aber mit dem unsicheren und von --nach Meinung des FG-- nicht nachvollziehbaren Erinnerungslücken geprägten Vortrag der Zeugin G befasst, welche die Rechnung vom 17. Dezember 2001 quittiert hat. Das FG hat die Aussage der Zeugin als unsicher und die von der Zeugin bekundeten Einzelheiten als äußerst atypisch bewertet und dabei nicht zuletzt darauf abgestellt, es sei nicht plausibel, bezahlte --indes nicht benötigte-- Materialien von beträchtlichem Wert als nutzloses Kapital über Jahre hinweg im Haus liegen zu lassen, bis später die Klägerin diese auf Vermittlung des S abgenommen habe. Diese Unsicherheiten gingen zu Lasten der Klägerin, da diese den Betriebsausgabenabzug begehre und sich insoweit auf steuermindernde Tatsachen berufe.

68 Auch diese tatrichterliche Überzeugungsbildung der Vorinstanz (§ 96 Abs. 1 FGO) ist nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (ständige Rechtsprechung, Gräber/ Ruban, a.a.O., § 118 Rz 30; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 118 FGO Rz 87, m.w.N.). Solche Verstöße sind jedoch im Streitfall nicht erkennbar. Revisionsrechtlich ist nicht zu beanstanden, wenn das FG aus den ihm vorliegenden Umständen abgeleitet hat, die Klägerin hätte hinsichtlich der Materialien aus der Rechnung G den Nachweis für das Vorliegen betrieblicher Aufwendungen nicht erbracht. Denn die vorinstanzlichen Schlussfolgerungen binden --wie dargelegt-- den BFH als Revisionsgericht schon dann, wenn sie nur möglich, d.h. vertretbar sind; sie müssen nicht zwingend sein.

69 Angesichts dieser Umstände war das FG auch nicht gehalten, den Ehemann der Zeugin G zusätzlich als Zeugen zu dieser Problematik zu vernehmen. Das gilt umso mehr, als die Klägerin in den Erörterungsterminen wie in der mündlichen Verhandlung durch einen rechtskundigen Berater vertreten war, die Sache mit den Beteiligten erörtert wurde und Gelegenheit bestanden hätte, einen substantiierten Beweisantrag hinsichtlich einer Vernehmung des Ehemanns der Zeugin G zu stellen.

70 Der Senat vermag insoweit auch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) aufgrund einer Überraschungsentscheidung des FG festzustellen. Im Streitfall ist eine Überraschungsentscheidung schon deshalb zu verneinen, weil der Betriebsausgabenabzug zwischen den Beteiligten streitig war und das FG die Zeugin G gerade zu dieser Thematik vernommen hat. Im Übrigen weist der Senat darauf hin, dass grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, dass das Gericht die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis genommen und erwogen hat, sofern nicht besondere Umstände des konkreten Falls auf einen diesbezüglichen Verstoß hindeuten (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 5. Oktober 1999 VII R 25/98, BFH/NV 2000, 235). Im Streitfall ist ein solcher Verstoß nicht erkennbar.

71 4. Die Auffassung des FG, die Klägerin habe aus der Veräußerung diverser Wertpapiere in den Streitjahren 2003 bis 2005 lediglich private Veräußerungsverluste (Spekulationsverluste) i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erlitten und die von ihr geltend gemachten Schuldzinsen könnten mangels Einkunftserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG nicht berücksichtigt werden, ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

72 a) Nach § 9 Abs. 1 EStG i.V.m. § 20 EStG sind Aufwendungen in vollem Umfang Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn sie durch die Erzielung von Einnahmen im Rahmen des § 20 EStG veranlasst sind (vgl. BFH-Urteile vom 21. Juli 1981 VIII R 154/76, BFHE 134, 113, BStBl II 1982, 37, und vom 27. Juni 1989 VIII R 30/88, BFHE 157, 541, BStBl II 1989, 934, m.w.N.).

73 Auf dieser Grundlage ist keine Aufteilung von Aufwendungen auf Kapitalanlagen zwischen Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) einerseits und Aufwendungen hinsichtlich der auf nicht steuerbare Vermögensvorteile angelegten Kapitalanlagen andererseits vorzunehmen, wenn bei der jeweiligen Kapitalanlage die Absicht zur Erzielung nicht steuerbarer Vermögensvorteile nicht im Vordergrund steht (BFH-Urteile in BFHE 134, 113, BStBl II 1982, 37; vom 23. März 1982 VIII R 132/80, BFHE 135, 320, BStBl II 1982, 463; vom 7. Dezember 1999 VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825; vom 24. November 2009 VIII R 30/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 1033; vom 14. Mai 2014 VIII R 37/12, BFH/NV 2014, 1883).

74 b) Zu Recht geht das FG im Einklang mit der ständigen BFH-Rechtsprechung davon aus, dass die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen für jede einzelne Kapitalanlage getrennt zu beurteilen ist (BFH-Urteile in BFHE 135, 320, BStBl II 1982, 463; in BFHE 157, 541, BStBl II 1989, 934; BFH-Beschlüsse vom 22. Januar 2007 VIII B 161/05, BFH/NV 2007, 889; vom 12. März 2013 VIII B 85/12, BFH/NV 2013, 931).

75 Für diese auf einzelne Anlagen bezogene Prüfung ist nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zugrunde zu

legen. Denn die Besteuerung knüpft grundsätzlich nur an die effektiv verwirklichten, nicht hingegen an hypothetische, zwar realisierbare, aber tatsächlich nicht verwirklichte Sachverhalte und Gestaltungen an (vgl. BFH-Beschluss vom 27. März 2001 VIII B 124/00, BFH/NV 2001, 907, unter Bezugnahme auf BFH-Urteile vom 17. April 1997 VIII R 48/95, BFH/NV 1998, 20, m.w.N.; vom 24. April 1997 VIII R 12/95, BFH/NV 1998, 290; vom 12. November 1997 XI R 98/96, BFHE 184, 502, BStBl II 1998, 144; vom 7. Juli 1998 VIII R 57/96, BFH/NV 1999, 594).

76 c) Die --im Streitfall vom FG verneinte-- Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen setzt nach der bis einschließlich 2008 geltenden Gesetzeslage die Absicht voraus, auf Dauer gesehen einen Einnahmenüberschuss zu erzielen, sofern die Absicht, nicht steuerbare Wertsteigerungen zu realisieren, nur mitursächlich für die Anschaffung der ertragbringenden Kapitalanlage ist (vgl. BFH-Urteile vom 21. Juli 1981 VIII R 128/76, BFHE 134, 119, BStBl II 1982, 36; in BFHE 134, 113, BStBl II 1982, 37; in BFHE 135, 320, BStBl II 1982, 463; vom 4. Mai 1993 VIII R 7/91, BFHE 171, 495, BStBl II 1993, 832; VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225; in BFH/NV 2000, 825; vom 8. Juli 2003 VIII R 43/01, BFHE 203, 65, BStBl II 2003, 937).

77 d) Nach den für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG war die Absicht der Klägerin, einen solchen Einnahmenüberschuss in den Streitjahren zu erzielen, nicht zu bejahen. Wenn das FG darauf hinweist, die Klägerin habe nicht dargelegt, dass sie beim Erwerb der einzelnen Wertpapiere habe erwarten können, mit den jeweils betreffenden Kapitalanlagen auf Dauer gesehen einen Gesamtüberschuss zu erzielen, so hält das der revisionsrechtlichen Überprüfung stand. Zum einen ist angesichts des Umstandes, dass die Klägerin fast sämtliche Wertpapiere in allen drei betroffenen Streitjahren innerhalb eines Jahres vollständig gekauft und verkauft hat, davon auszugehen, dass im Zeitpunkt des Erwerbs der Papiere die Zielsetzung im Vordergrund stand, Vermögenszuwächse zu erzielen. Dafür spricht auch, dass die Klägerin selbst die ihren Einkommensteuererklärungen beigefügten Auflistungen der Wertpapiere jeweils mit "Spekulationsgewinn und -verluste" überschrieben hat. Zum anderen hätte die Annahme einer Überschusserzielungsabsicht es erfordert, dass die Klägerin für die einzelnen von ihr getätigten Kapitalanlagen Zins- und Renditeprognosen nebst Aufstellungen über Erträge und Aufwand in für Dritte nachvollziehbarer Weise dokumentiert hätte. Insoweit fehlt jeglicher Nachweis. Zutreffend geht das FG deshalb davon aus, dass im Hinblick auf das Vorhandensein der Überschusserzielungsabsicht der Klägerin bestehende Unsicherheiten zu ihren Lasten gehen, da sie insoweit die Feststellungslast trägt (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 1997 IX R 17/96, BFHE 183, 142, BStBl II 1997, 650).

78 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de