Urteil vom 21. Mai 2025, III R 45/22

(Zur Gewinnerzielungsabsicht bei langjährigen gewerblichen Verlusten)

ECLI:DE:BFH:2025:U.210525.IIIR45.22.0

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 15 Abs 2, EStG § 16, EStG § 4 Abs 3, EStG § 15 Abs 2, EStG § 16, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 14. Dezember 2021, Az: 3 K 10/19

Leitsätze

Die Berücksichtigung eines möglichen zukünftigen Betriebsaufgabe- oder Betriebsveräußerungsgewinns im Rahmen einer Totalgewinnprognose setzt nicht voraus, dass die betreffenden stillen Reserven in einem schon bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept erfasst worden sind. Dies gilt bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ebenso wie bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823).

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 14.12.2021 - 3 K 10/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die in den Veranlagungszeiträumen 2008 bis 2016 (Streitjahre) erklärten Einkünfte aus der geplanten gewerblichen Vermietung einer "Burg" nebst Anbauten einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind oder ob wegen Fehlens der Gewinnerzielungsabsicht ein sogenannter Liebhabereibetrieb vorliegt.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie haben vier gemeinsame Kinder. Der Kläger ist Nachfahre der Familie B, in deren Eigentum sich seit Mitte des 19. Jahrhunderts die "Burg A" --ein Herrenhaus auf den Grundmauern von Vorgängerbauten-- befand.

3 Der Kläger konnte nach der deutschen Wiedervereinigung aufgrund seiner Herkunft land- und forstwirtschaftliche Flächen wiedererwerben. Im Jahr 2005 erwarb er die "Burg A" nebst Anbau sowie weitere Teile des vormaligen Gutes (Kornspeicher, Pferdestall).

4 Im Januar 2008 erstellte ein Architekt für die "Burg A" und den Anbau im Rahmen eines Fördermittelantrags eine Maßnahmenbeschreibung und Kostenschätzung nach DIN 276. Danach war vorgesehen, die Gesamtanlage in Teilschritten nach den Anforderungen, Genehmigungen und Auflagen des Landesamts für Denkmalpflege instand zu setzen, zu sanieren und zu modernisieren. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde zur Realisierung der Gesamtmaßnahme damals ein Zeitraum von zehn Jahren in Betracht gezogen, da der Kläger plante, überwiegend Fördermittel und Spenden einzusetzen. Nach der Kostenschätzung sollten im Zeitraum 2009 bis 2018 insgesamt ... € investiert werden.

5 Die Konzeption sah vor, den Anbau zu einem Gästehaus mit Gästezimmern für Tagungsteilnehmer, Seminargäste und sonstige Gäste von öffentlichen und privaten Veranstaltungen umzubauen und zu vermieten. Das Erdgeschoss in der "Burg A" sollte als Wohnung der Kläger sowie für die Verwaltung des Anwesens genutzt werden. Geplant wurden eine Gästegarderobe sowie Gästetoiletten. Das Foyer sollte der Allgemeinheit zugänglich sein, das 1. Obergeschoss mit historisch wertvollen Wand- und Deckenmalereien ausgestattet werden und als Öffentlichkeitsbereich für kulturelle Veranstaltungen, Vorträge, Konzerte, Seminare und Hochzeiten genutzt werden. Das 2. Obergeschoss sollte "wie in alten Zeiten" mit einfachen Gästezimmern hergerichtet werden. Das Dachgeschoss sollte nach den Vorstellungen des Klägers in einem kleinen Teilbereich als Museum genutzt werden.

6 Im Zuge der Sanierungsmaßnahmen wurde in den Jahren 2012/2013 eine erhebliche Schadstoffbelastung im Dach der "Burg A" festgestellt. Die Baumaßnahmen wurden daraufhin unterbrochen. In den folgenden Jahren stockte die weitere Sanierung des Gebäudes. Dem Kläger gelang es erst am Jahresende 2017, neue Fördermittel für die Schadstoffsanierung einzuwerben. Die Fertigstellung erfolgte bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens im Dezember 2021 nicht.

7 Während der schadstoffbedingten Sanierungspause in der "Burg A" stellte der Kläger in den Jahren 2014 bis 2019 die Sanierung des ebenfalls erworbenen Pferdestalls fertig, die des mehrstöckigen Kornspeichers konnte er maßgeblich voranbringen. Der Pferdestall wurde in den Streitjahren als landwirtschaftliche Maschinenhalle genutzt, soll aber zukünftig auch für touristische Großveranstaltungen verwendet werden. Der Kornspeicher soll als Tagungs- und Konferenzzentrum mit Hotellerie und Gastronomie eingerichtet werden, im Dachgeschoss soll ein ... entstehen.

8 Der Kläger erzielte in den Streitjahren neben den hier streitigen Einkünften auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie weitere gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an einer Windpark KG und einer Windpark GbR. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

9 Die Kläger wurden für die Jahre 2008 bis 2014 zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Die Bescheide waren gemäß § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung teilweise vorläufig. In den Erläuterungen wurde jeweils ausgeführt, dass die Festsetzung hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorläufig sei, weil die Gewinnerzielungsabsicht zur Zeit nicht abschließend geprüft werden könne.

10 Der Kläger ermittelte seinen Gewinn aus den im Streit stehenden gewerblichen Einkünften gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Hinsichtlich der Ergebnisse laut Gewinnermittlung in den Streitjahren und darüber hinaus in den Jahren 2017 bis 2020 sowie hinsichtlich der Ergebnisse laut Betriebskonzept in den Jahren 2017 bis 2039 wird auf die tabellarische Auflistung auf der Seite 6 des FG-Urteils Bezug genommen.

11 Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2012 und 2013 gelangte der Betriebsprüfer zu der Feststellung, dass in die planerischen Überlegungen zur Sanierung der "Burg A" von Anfang an keine betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkte einbezogen worden seien. Es seien keinerlei kalkulatorische Grundlagen zur Ermittlung eines Ertrags erkennbar. Da von Anfang an keine ausreichenden finanziellen Mittel für die beabsichtigten Baumaßnahmen zur Verfügung gestanden hätten, sei vom Kläger sehr "blauäugig" losgebaut worden. Es seien von Anfang an nicht alle denkbaren Einnahmemöglichkeiten genutzt, sondern durch Erweiterung der privaten Nutzung sogar noch verhindert worden. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass der Kläger nach eigenen Angaben Betriebswirtschaftslehre studiert habe und somit davon auszugehen sei, dass er sich über alle vorgenannten Missstände von Anfang an im Klaren gewesen sei. Die Betriebsprüfung gehe daher davon aus, dass es sich bei der "gewerblichen Vermietung der Burg A" von Beginn an um keinen einkommensteuerlich relevanten Erwerbsbetrieb gehandelt habe und die Ursachen für die dortigen Renovierungstätigkeiten ausschließlich im privaten Bereich lägen.

12 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 20.01.2017 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2014, in denen die streitigen gewerblichen Einkünfte nicht mehr berücksichtigt wurden.

13 Mit Bescheiden über Einkommensteuer für 2015 und 2016 jeweils vom 03.08.2018 wurden die Kläger ohne die Berücksichtigung der streitbefangenen Einkünfte, aber im Übrigen erklärungsgemäß veranlagt.

14 Die Kläger erhoben Einspruch. Im Einspruchsverfahren legte der Kläger ein "Bewirtschaftungskonzept und Ergebnisprognose (Gesamtgewinn) Gebäudeensemble Gut A 2017 bis 2038" eines Unternehmensberatungsunternehmens vom 13.02.2017 vor. Die Planungsansätze des Bewirtschaftungskonzepts

und der Ergebnisprognose gehen davon aus, dass die Sanierungsarbeiten im Jahr 2019 abgeschlossen werden würden und spätestens im Jahr 2020 mit der beabsichtigten Nutzung der "Burg A" begonnen werden könne. Wegen der weiteren Einzelheiten nahm das FG auf das Gutachten Bezug.

15 Durch Einspruchsentscheidung vom 07.12.2018 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück, da es eine Gewinnerzielungsabsicht des Klägers als nicht feststellbar ansah.

16 Das FG wies die daraufhin erhobene Klage durch Gerichtsbescheid vom 14.12.2021 - 3 K 10/19 hinsichtlich der Einkommensteuer als unbegründet zurück. Der insoweit gemäß § 90a Abs. 3 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als Urteil wirkende Gerichtsbescheid ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 504 veröffentlicht.

17 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügen die Kläger eine Verletzung von Bundesrecht in Gestalt des § 15 Abs. 2 EStG.

18 Die Kläger beantragen sinngemäß,
den Gerichtsbescheid des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 14.12.2021 - 3 K 10/19 aufzuheben, soweit mit diesem die Klage hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 bis 2016 abgewiesen wurde,
die betreffenden Bescheide für die Jahre 2008 bis 2014 vom 20.01.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.12.2018 aufzuheben und die Bescheide für die Jahre 2015 und 2016 vom 03.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.12.2018 dahin zu ändern, dass weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2015 in Höhe von ... € und im Jahr 2016 in Höhe von ./. ... € (Verlust) zu berücksichtigen sind,
sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

19 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

20 Das Verfahren wurde beim Bundesfinanzhof (BFH) ursprünglich unter dem Aktenzeichen X R 1/22 geführt. Infolge einer Änderung des Geschäftsverteilungsplans wurde das Verfahren an den zuständigen III. Senat abgegeben.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO der Gerichtsbescheid aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen ist. Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, dass ein Betriebsaufgabe- oder Betriebsveräußerungsgewinn mangels eines ihn berücksichtigenden, schon bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzepts im Rahmen der Totalgewinnprognose nicht zu erfassen sei. Ausgehend von den Feststellungen des FG kann der Senat nicht beurteilen, ob der Kläger die in den Streitjahren noch nicht realisierte, sondern nur geplante gewerbliche Vermietung von Räumlichkeiten der "Burg A" mit der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat. Diese Entscheidung bleibt dem FG vorbehalten, das als Tatsacheninstanz im zweiten Rechtsgang erneut über die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers in den Streitjahren zu entscheiden hat.

22 1. Die Rechtsgrundsätze zur einkommensteuerlichen Anerkennung von gewerblichen Verlusten und zu deren Abgrenzung von der keiner Einkunftsart unterfallenden sogenannten Liebhaberei sind hinreichend geklärt.

23 a) Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen sind gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Außerdem ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b aa (1); seitdem ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2023 - IV R 10/21, BFHE 282, 300, Rz 24, m.w.N.). Die Gewinnerzielungsabsicht kann gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG nur ein Nebenzweck sein, sie muss aber vorliegen, um (positive oder negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen.

24 b) Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer, nämlich für die gesamte Zeit zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung, einen Totalgewinn zu erzielen (grundlegend

Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c). Sie bestimmt sich nach den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart (BFH-Urteil vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 38). Angestrebt werden muss ein positives Ergebnis aufgrund einer Betätigung, die, über eine größere Zahl von Jahren gesehen, auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa). Fehlt das Bestreben, Gewinn zu erzielen, liegt eine unter keine Einkunftsart fallende, einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa (1); BFH-Urteil vom 23.08.2017 - X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 13).

25 c) An der Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 26.02.2004 - IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455; vom 23.08.2017 - X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 16; vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 39). Als "innere" Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb; BFH-Urteil vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 39). Diese Feststellung liegt im Wesentlichen auf dem Gebiet der Tatsachenwürdigung und obliegt insoweit dem FG (BFH-Urteil vom 23.08.2017 - X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 15). Die Feststellungslast für die tatsächlichen Voraussetzungen der Gewinnerzielungsabsicht trägt der einen Verlust geltend machende Steuerpflichtige (vgl. BFH-Urteil vom 23.08.2017 - X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 21).

26 d) Für die tatrichterliche Beurteilung ist insbesondere von Bedeutung, ob der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art, der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten auf Dauer einen Totalgewinn erwarten lässt. Der Betrachtungszeitraum für die Prognose des Totalgewinns ist im Regelfall die Gesamtdauer der Betätigung. Er ist stets einzelfallbezogen zu beurteilen, feste zeitliche Vorgaben gibt es dabei nicht (vgl. zum Bereich der Land- und Forstwirtschaft die BFH-Urteile vom 11.10.2007 - IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465 und vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 41, mit Verweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb (1); zum Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2001 - IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726 und BFH-Beschluss vom 18.04.2018 - I R 2/16, BFHE 261, 298, BStBl II 2018, 567, Rz 22; zum Bereich der gewerblichen Einkünfte vgl. die BFH-Beschlüsse vom 05.03.2007 - X B 146/05, BFH/NV 2007, 1125 und vom 10.04.2013 - X B 106/12, BFH/NV 2013, 1090, Rz 17 f.).

27 e) Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebliche Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- beziehungsweise Aufgabegewinn/-verlust zusammen (BFH-Urteil vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 40). Maßgebend für die Bestimmung des Totalgewinns ist der steuerliche Gewinn (BFH-Urteil vom 17.03.2010 - IV R 60/07, BFH/NV 2010, 1446, Rz 27). Einzubeziehen sind steuerbare Veräußerungs- und Aufgabegewinne, auch soweit sie steuerfrei sind (BFH-Urteil vom 18.09.1996 - I R 69/95, BFH/NV 1997, 408, unter II.3.d), und somit auch die im steuerlichen Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven (vgl. BFH-Urteile vom 25.11.2004 - IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854; vom 30.08.2007 - IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759, unter II.1.d; vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 40). Kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Betrieb veräußert wird, so ist der Schätzung des Totalgewinns ein (fiktiver) Aufgabegewinn/-verlust gemäß § 16 Abs. 3 EStG zugrunde zu legen (BFH-Urteile vom 11.10.2007 - IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465, unter II.2.a; vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 40).

28 f) Ist bei objektiver Betrachtung ein Totalgewinn nicht zu erwarten, kann der Steuerpflichtige gleichwohl nachweisen, dass er die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet habe, dass zunächst angefallene Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen würden und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne (BFH-Urteil vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 39). Denn die objektive Prognose eines negativen Totalgewinns erlaubt nicht ohne Weiteres den Schluss, dass der Steuerpflichtige auch subjektiv die Erzielung eines Totalgewinns nicht beabsichtigte. Unmittelbar ist ein solcher (widerlegbarer) Schluss nur dann gerechtfertigt, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen (sogenannter Hobbybereich). Bei anderen Tätigkeiten müssen zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden.

Bei einer längeren Verlustperiode spricht vor allem das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, schon für sich genommen dafür, dass die langjährigen Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden. In diesem Fall sind an die Feststellung persönlicher Gründe und Motive, die den Steuerpflichtigen trotz der Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, keine hohen Anforderungen zu stellen (BFH-Urteile vom 20.09.2012 - IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408, Rz 13 f.; vom 23.08.2017 - X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 16 f.). Die Feststellung, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt, muss aber möglich sein (BFH-Urteil vom 23.08.2017 - X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 17, m.w.N.). Der Beweis, dass ein über Jahre hin mit Verlusten arbeitender Betrieb nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung geführt wird und der Steuerpflichtige die ständige finanzielle Belastung aus persönlichen Gründen zu tragen bereit ist, kann in der Regel dann als erbracht gelten, wenn feststeht, dass der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann (BFH-Urteile vom 23.10.2018 - VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 22 und vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 39).

29 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Denn der gemäß § 90a Abs. 3 Halbsatz 1 FGO als Urteil wirkende Gerichtsbescheid des FG entspricht in mindestens einem Punkt nicht den bereits hinreichend geklärten Rechtsgrundsätzen zur Absicht der Gewinnerzielung gemäß § 15 Abs. 2 EStG. Mangels Spruchreife kann der Gerichtsbescheid auch nicht als im Ergebnis richtig angesehen werden.

30 a) Das FG hat einen Betriebsaufgabe- oder -veräußerungsgewinn mit der rechtsfehlerhaften Begründung nicht in die Totalgewinnprognose einbezogen, dass ein solcher Gewinn mangels eines ihn berücksichtigenden Betriebskonzepts nicht zu berücksichtigen sei. Entgegen der Auffassung des FG ist die Berücksichtigung stiller Reserven nicht davon abhängig, dass sie "in einem bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept ... berücksichtigt" oder "in nachprüfbarer Weise bei Betriebsbeginn festgehalten" worden sind. Dies gilt nicht nur für die Totalgewinnprognose bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (BFH-Urteil vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 59), sondern gleichermaßen bei gewerblichen Betrieben.

31 Zwar dürfen rein spekulative stille Reserven bei beiden Einkunftsarten nicht angesetzt werden. Stille Reserven durch nicht realisierte Wertsteigerungen, mit deren Realisierung im Fall einer Betriebsveräußerung zu rechnen ist oder die im Fall einer Betriebsaufgabe zu steuerbaren Einkünften führen, sind nach den dargelegten Rechtsgrundsätzen zur Ermittlung des Totalgewinns oder -verlusts bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht jedoch bei beiden Einkunftsarten anzusetzen. Die im Rahmen einer erst zukünftigen Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe zu berücksichtigenden stillen Reserven können bei Betriebsbeginn schon denklogisch regelmäßig noch nicht "in nachprüfbarer Weise ... festgehalten" werden. Dem Steuerpflichtigen ist es in der Regel gar nicht möglich, dafür zu sorgen, dass "bei Betriebseröffnung die zukünftige Bildung stiller Reserven quantifiziert und dokumentiert" wird, wie es das FG für deren Berücksichtigung bei der Ermittlung des Totalgewinns gefordert hat (so zu Recht BFH-Urteil vom 13.12.2023 - VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 59 f., das ebenfalls zu einer Vorentscheidung des 3. Senats des FG ergangen ist, s. Gerichtsbescheid vom 22.12.2021 - 3 K 412/17, EFG 2022, 1037).

32 b) Die Revision ist nicht gemäß § 126 Abs. 4 FGO wegen der Ergebnisrichtigkeit des erstinstanzlichen Urteils zurückzuweisen. Ausgehend von den vom FG getroffenen Feststellungen lässt sich nicht entscheiden, ob die Entscheidung des FG auch im Ergebnis unzutreffend ist oder aus anderen Gründen doch richtig sein könnte.

33 Das FG hat festgestellt, dass sich die Gesamt-Betriebseinnahmen bis einschließlich 2021 auf ... € beliefen und ein Großteil der "sonstigen Betriebseinnahmen" in Fördermitteln der Bundesrepublik Deutschland, des Landes Mecklenburg-Vorpommern, der Deutschen Stiftung Denkmalschutz und des Fördervereins zum Erhalt der Burg A sowie Spenden Dritter bestanden habe. Das FG geht von einem Verlust bis zum Ablauf des Streitzeitraums in Höhe von ... € und bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2020 in Höhe von ... € aus (FG-Urteil S. 18 oben). Selbst nach den sehr optimistischen Annahmen des Bewirtschaftungskonzepts mit Ergebnisprognose vom 13.02.2017 ergäbe sich bis einschließlich 2039 ein Verlust von ... € beziehungsweise bei Zugrundelegung einer im Urteil (S. 19 oben) erläuterten Alternativberechnung in Höhe von ... €.

34 Das FG argumentiert unter anderem damit, dass der Kläger nicht über ausreichende finanzielle Mittel für die Projektdurchführung verfüge und sich nicht an einem unternehmerischen Plan beziehungsweise Betriebskonzept orientiert habe. Die eigenen finanziellen Mittel seien im Hinblick auf die Größe und den daraus folgenden

Sanierungsaufwand offensichtlich viel zu gering gewesen. Ein solches "planloses Handeln" beweise nachdrücklich das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht. Der Kläger könne nicht unbegrenzt einen etwaigen steuerlich relevanten Gewerbebetrieb fortführen, wenn gleichzeitig feststehe, dass dieser vermeintliche Gewerbebetrieb keinen Totalgewinn mehr erzielen werde. Vielmehr könne in einem solchen Fall nur die Betriebsaufgabe den Strukturwandel zur Liebhaberei vermeiden.

35 Die Annahme eines nicht mehr erzielbaren Totalgewinns beruht jedoch auf dem oben unter II.2.a beschriebenen Rechtsfehler des FG, der zur Urteilsaufhebung führt. Das FG hat die denkbaren stillen Reserven im Rahmen der Totalgewinnprognose mit der rechtsfehlerhaften Begründung gänzlich unberücksichtigt gelassen und zu deren Höhe --von seinem Rechtsstandpunkt aus konsequent-- keine Feststellungen getroffen. Angesichts der Höhe des vom FG zugrunde gelegten Totalverlusts erscheint es nicht ausgeschlossen, dass sich durch die Berücksichtigung eines etwaigen realistischen Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns doch ein Totalgewinn ergeben könnte, wobei in diesem Zusammenhang auch noch zu prüfen ist, ob der Kläger die erhaltenen zweckgebundenen Fördermittel im Fall einer Veräußerung zurückzuzahlen hätte. Mangels Feststellungen des FG hierzu ist die Sache nicht spruchreif.

36 Die vom FG bisher genannten Gründe genügen insbesondere auch nicht, um mangels eines ein positives Gesamtergebnis ausweisenden Betriebskonzepts zu Beginn der geplanten gewerblichen Vermietung bereits die Anerkennung von Anlaufverlusten zu versagen oder um ab einem bestimmten späteren Zeitpunkt oder Streitjahr von bloßer Liebhaberei auszugehen. Die Frage, ob der in Frage stehende Gewerbebetrieb des Klägers zu jenen gehöre, deren Unternehmensgegenstand (nur) dazu bestimmt und geeignet sei, der Befriedigung persönlicher Neigungen zu dienen, hat das FG in seiner Entscheidung ausdrücklich offengelassen.

37 3. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat ohne Bindungswirkung gemäß § 126 Abs. 5 FGO auf Folgendes hin:

38 a) Im Grundsatz zutreffend ist zwar, dass eine gewerbliche Vermietung mit Gewinnerzielungsabsicht auch bei einem Objekt wie der "Burg A" in Betracht kommen kann. Insbesondere scheitert sie nicht von Anfang an daran, dass im Zeitpunkt des Gebäudeerwerbs noch kein von einem fremden Dritten erstelltes Betriebskonzept vorlag. Aufgabe des FG ist es allerdings zu klären, ob und inwieweit der Kläger eine Absicht der gewerblichen Vermietung und eine diesbezügliche Gewinnerzielungsabsicht hatte. Inhalt und Reichweite des Veranstaltungs-, Gastronomie-, Hotel- und Ferienwohnungskonzepts, wie es der Kläger beschreibt, sind bislang jedoch nur unzureichend festgestellt. Gleiches gilt für die Frage, ob und gegebenenfalls welche Überlegungen und Recherchen der Kläger zur Marktgängigkeit des geplanten Angebots angestellt hat. Sofern es während des streitigen Zeitraums zu Änderungen der geplanten Nutzung gekommen ist, wären gegebenenfalls auch Zeitpunkt, Art und Umfang solcher Änderungen des Konzepts sowie deren Gründe und Auswirkungen auf die Wirtschaftlichkeit des Betriebs festzustellen.

39 b) Der Vorentscheidung lässt sich insbesondere nicht eindeutig entnehmen, welche Gebäude oder Gebäudeteile und sonstigen Wirtschaftsgüter nach den Vorstellungen des Klägers im Streitzeitraum zum Betrieb der geplanten gewerblichen Vermietung gehören sollten, welche dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen sollten und welche für eine private Nutzung durch den Kläger und seine Familienmitglieder vorgesehen waren. Bei verschiedenen, wirtschaftlich eigenständigen Betätigungen ist die Gewinnerzielungsabsicht nicht einheitlich für die gesamte Tätigkeit, sondern im Wege der sogenannten Segmentierung gesondert für die jeweilige Betätigung zu prüfen (vgl. BFH-Urteile vom 15.11.2006 - XI R 58/04, BFH/NV 2007, 434, unter II.1.a, und vom 23.08.2017 - X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 14). Auch Planungs- oder Nutzungsänderungen sind jeweils entsprechend zu berücksichtigen. Hieraus könnte sich ergeben, dass die einzelnen Streitjahre eventuell unterschiedlich zu beurteilen sind.

40 c) Bei der Totalgewinnprognose stellt sich zunächst die Frage des Umfangs und der Grenzen des geltend gemachten Gewerbebetriebs. Wichtig ist dabei die sachliche und zeitliche Abgrenzung, welche Teile des "Guts A" und der "Burg A" zu welcher Zeit in welchem Nutzungs- und Funktionszusammenhang standen beziehungsweise stehen sollten (vgl. "Bewirtschaftungskonzept und Ergebnisprognose (Gesamtgewinn) Gebäudeensemble Gut A 2017 bis 2038" sowie die BFH-Urteile vom 18.08.2010 - X R 30/07, BFH/NV 2011, 215, Rz 61, und vom 26.09.2023 - IX R 14/22, BFHE 282, 284, BStBl II 2024, 256, Rz 19). Zu klären ist auch, ob sich die Nutzungsabsicht zu Zwecken der Einnahmeerzielung in irgendeiner Form objektiviert hat. Dabei sind auch die jeweiligen tatsächlichen Nutzungsverhältnisse von Bedeutung. Soweit eine betriebliche Nutzungsabsicht festgestellt werden kann, sind die Gewinnermittlungen darauf zu überprüfen, ob die darin berücksichtigten Einnahmen und Ausgaben betrieblich veranlasst und welche Ausgaben sofort abzugsfähig waren.

41 4. Nach § 143 Abs. 2 FGO ist die Kostenentscheidung auf das FG zu übertragen, das auch über den Antrag zu entscheiden hat, die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären (vgl. BFH-Urteile

vom 31.01.2024 - X R 7/22, BFHE 284, 206, Rz 40; vom 15.10.2024 - IX R 5/23, BStBl II 2025, 446, Rz 52).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de