

Beschluss vom 13. Mai 2025, VIII B 50/24

Gewinnerzielungsabsicht eines Rechtsanwalts

ECLI:DE:BFH:2025:B.130525.VIIIB50.24.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 7, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2016

vorgehend FG München, 17. Mai 2024, Az: 8 K 899/22

Leitsätze

NV: Der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) lässt sich nicht der verallgemeinerungsfähige Rechtssatz entnehmen, dass bei einer Beschäftigung von Mitarbeitern in einer Anwaltskanzlei und der Erzielung sechsstelliger Honorareinnahmen in der Regel zu vermuten ist, dass die Kanzlei mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird (Bestätigung der Rechtsprechung im BFH-Beschluss vom 18.04.2013 - VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556).

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 17.05.2024 - 8 K 899/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

- 1** Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Gründe für die Zulassung der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen nicht vor oder sind nicht in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gebotenen Weise dargelegt worden.
- 2** 1. Die Revision ist nicht wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) legt nicht substantiiert dar, dass die Voraussetzungen des Zulassungsgrunds erfüllt sein könnten.
- 3** a) Die schlüssige Rüge einer Divergenz erfordert die Darlegung, dass das Finanzgericht (FG) bei gleichem oder vergleichbarem festgestellten Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung als ein anderes Gericht, unter anderem der Bundesfinanzhof (BFH) oder ein FG, vertritt. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den tragenden Rechtsausführungen in der bezeichneten Divergenzentscheidung nicht übereinstimmt. Es müssen zudem die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sein, die abweichend beantwortete Rechtsfrage muss im Revisionsverfahren geklärt werden können und eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich sein (vgl. BFH-Beschluss vom 11.03.2025 - VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 3, m.w.N.). Eine Abweichung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO kann nicht nur vorliegen, wenn das FG ausdrücklich einen abstrakten Rechtssatz abweichend von einem solchen Rechtssatz des BFH formuliert. Es genügt, wenn das FG in fallbezogenen Rechtsausführungen abweicht und sich dies aus den Entscheidungsgründen hinreichend deutlich ergibt. Eine Zulassung der Revision wegen Divergenz nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO kommt aber nicht in Betracht, wenn das FG ersichtlich von der Rechtsauffassung des BFH ausgegangen ist und sie seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, diese aber aus Sicht des Beschwerdeführers falsch angewendet hat (BFH-Beschluss vom 17.07.2024 - VIII B 48/23, BFH/NV 2024, 1141, Rz 9, m.w.N.).
- 4** b) Auf der Grundlage dieses Maßstabs vermag der Senat keine Divergenz der Vorentscheidung zu den vom Kläger benannten vermeintlichen Divergenzentscheidungen zu erkennen.

- 5 aa) Der Kläger macht geltend, das FG habe die Rechtsprechungsgrundsätze nicht beachtet, die der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 25.06.1984 - GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht als Merkmal eines gewerblichen Unternehmens aufgestellt habe. Das FG habe die vom Großen Senat aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätze missachtet, indem es unter Berufung auf das Urteil des IV. Senats des BFH vom 26.02.2004 - IV R 43/02 (BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455) die Tätigkeit des Klägers als Einzelanwalt ab dem Jahr 2009 nach seinem Ausscheiden aus der Rechtsanwaltssozietät als neue Tätigkeit angesehen habe, für die die Gewinnerzielungsabsicht ohne Anknüpfung an die frühere anwaltliche Tätigkeit als Sozius neu zu bestimmen sei. Hierin liege eine unzulässige Abkürzung des Prognosezeitraums. Eine schlüssige Divergenzrüge liegt in diesem Vorbringen des Klägers nicht. Sowohl das FG in der angefochtenen Entscheidung als auch der IV. Senat des BFH in seinem Urteil vom 26.02.2004 - IV R 43/02 (BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455) haben ihrer jeweiligen Entscheidung die vom Großen Senat in dessen Entscheidung aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätze zur Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht zugrunde gelegt. Eine aus Sicht des Klägers fehlerhafte Anwendung dieser Rechtssätze im Streitfall als Einzelfall kann keine Divergenz begründen.
- 6 bb) Eine Zulassung der Revision kommt auch nicht wegen eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO in Betracht. Der Kläger sieht einen solchen Rechtsfehler darin, dass das FG den Prognosezeitraum für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht in willkürlicher Weise verkürzt habe. Dies ist jedoch nicht ersichtlich. Das FG hat sich sowohl mit den genannten Entscheidungen des Großen Senats und des IV. Senats des BFH als auch mit den Umständen der ausgeübten anwaltlichen Tätigkeit auseinandergesetzt. Seine Schlussfolgerung, mit der Gründung der Einzelkanzlei habe eine neue betriebliche Tätigkeit begonnen, die eine eigenständige Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht erfordere, ist nachvollziehbar, plausibel und leidet damit jedenfalls nicht an einem schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler.
- 7 cc) Nach dem Kläger soll das FG außerdem den Rechtssatz aufgestellt haben, dass Aufwendungen, die aufgrund ihrer Angemessenheit nicht unter das allgemeine Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) fielen, gleichwohl im Rahmen des zweigliedrigen Liebhabereibegriffs als Indiz für eine Tätigkeit aus persönlichen Neigungen beziehungsweise privaten Motiven gewertet werden könnten. Hierin liege eine Divergenz zu dem Urteil des XI. Senats des BFH vom 22.04.1998 - XI R 10/97 (BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663), in dem der Rechtssatz aufgestellt worden sei, dass bei Betriebsausgaben, die aus persönlichen Motiven getätigt würden, ausschließlich § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG Anwendung finde.
- 8 Dies trifft jedoch nicht zu. Der XI. Senat des BFH hat in seiner Entscheidung tragend ausgeführt, dass dann, wenn aufgrund der erzielten Umsätze eines Unternehmens --aus betriebswirtschaftlicher Sicht-- davon ausgegangen werden könne, dass bei vernünftiger Ausgabenreduzierung wegen der objektiven Gewinneignung des Betriebs keine Verluste, sondern Gewinne erzielt worden wären, sich nicht die Frage stelle, ob das Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde, sondern allenfalls die Frage, ob einzelne Aufwendungen die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren und deshalb nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ganz oder teilweise vom Betriebsausgabenabzug auszuschließen seien (BFH-Urteil vom 22.04.1998 - XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663, unter II.2.b). Ein tragender Rechtssatz des Inhalts, dass die persönliche Motivation für angemessene Aufwendungen nicht als Anhaltspunkt für eine Fortsetzung der verlustbringenden Tätigkeit aus privaten Beweggründen berücksichtigt werden dürfe, lässt sich dem Urteil des XI. Senats nicht entnehmen.
- 9 Das FG hat seiner Entscheidung vielmehr den im Urteil des XI. Senats des BFH vom 22.04.1998 - XI R 10/97 (BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663) aufgestellten Rechtssatz zugrunde gelegt und ist zu dem Schluss gekommen, dass unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten des Streitfalls die vom Kläger aufgewendeten Raum- und Personalkosten keinen unangemessenen Repräsentationsaufwand darstellten und das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht greife. Weiter hat sich das FG bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht des Klägers darauf gestützt, dass die defizitären Ergebnisse der Einzelkanzlei des Klägers nicht darauf beruht hätten, dass die Kanzleiaufwendungen ein unwirtschaftliches Ausmaß angenommen hätten, sondern darauf, dass aufgrund der Kanzleistruktur, insbesondere aufgrund der dauerhaften Erkrankung des Klägers, keine höheren Erlöse hätten erzielt werden können und der Kläger nicht dargelegt habe, dass ausreichende Maßnahmen zur Umsatzsteigerung ergriffen worden seien. Auch hierin liegt, ungeachtet der hohen sechsstelligen Umsätze des Klägers, keine Divergenz zu dem Urteil des XI. Senats des BFH vom 22.04.1998 - XI R 10/97 (BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663). Der Rechtsprechung des BFH lässt sich kein verallgemeinerungsfähiger Rechtssatz des Inhalts entnehmen, dass bei einer Beschäftigung von Mitarbeitern in einer Anwaltskanzlei und der Erzielung sechsstelliger Honorareinnahmen zu vermuten sei, dass die Kanzlei mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde. Entscheidend ist, ob eine Kanzlei bei einer Gesamtbetrachtung nach der

Art ihrer Führung objektiv geeignet ist, nachhaltig Gewinn zu erzielen (BFH-Urteil vom 22.04.1998 - XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663; BFH-Beschluss vom 18.04.2013 - VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556, Rz 5). Dies hat das FG im vorliegenden Fall aufgrund der hohen Personal- und Raumkosten im Verhältnis zu den erzielbaren Erlösen im Ergebnis ohne Rechtsfehler verneint.

- 10** dd) Der Kläger beruft sich außerdem darauf, dass das FG entgegen dem Urteil des VI. Senats des BFH vom 23.10.2018 - VI R 5/17 (BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601) eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose unter Einbeziehung des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers nicht in Betracht gezogen habe. Das FG verkenne, dass es sich bei der vom BFH angewandten generationenübergreifenden Totalgewinnprognose um einen Anwendungsfall der Fußstapfentheorie handele. Insofern rügt der Kläger eine aus seiner Sicht fehlerhafte Anwendung von Rechtsprechungsgrundsätzen und damit die schlichte Rechtswidrigkeit der Subsumtion, denn das FG hat in der angefochtenen Entscheidung die Möglichkeit einer generationenübergreifenden Totalgewinnprognose geprüft, diese aber unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse des Streitfalls verneint. Entsprechendes gilt für den Vortrag des Klägers, das FG sei bei seiner Feststellung, erfolgversprechende Maßnahmen zur Verlustreduzierung seien vom Kläger nicht im notwendigen Umfang ergriffen worden, von den im Urteil des IV. Senats des BFH vom 12.05.2011 - IV R 36/09 (BFH/NV 2011, 2092) aufgestellten Grundsätzen zur Darlegungs- und Beweislast in Liebhabereifällen ausgegangen.
- 11** ee) Soweit der Kläger eine Divergenz zu weiteren BFH-Entscheidungen (Urteile vom 21.07.2004 - X R 33/03, BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063; vom 23.05.2007 - X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874; Beschluss vom 18.04.2013 - VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556) rügt, macht er ebenfalls eine unzutreffende Anwendung von Rechtsprechungsgrundsätzen im Einzelfall geltend. Das FG hat sich in der angefochtenen Entscheidung mit allen genannten BFH-Entscheidungen auseinandergesetzt. Die daraus vom FG gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen sind weder willkürlich noch offensichtlich rechtswidrig und geben somit auch unter dem Gesichtspunkt eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO keinen Anlass für eine Revisionszulassung.
- 12** 2. Die Revision ist auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Der Kläger legt nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dar, dass die Voraussetzungen des Zulassungsgrunds erfüllt sein könnten.
- 13** a) Macht ein Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO geltend, so hat er zunächst eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen. Dafür ist erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt (BFH-Beschluss vom 11.03.2025 - VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 7). Des Weiteren muss die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darlegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 16.01.2024 - VIII B 141/22, BFH/NV 2024, 405, Rz 16; vom 11.03.2025 - VIII B 5/24, BFH/NV 2025, 530, Rz 7).
- 14** b) Der Kläger hält folgende Fragen für grundsätzlich bedeutsam:
- Besteht für die Anwendung des allgemeinen Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsverbots (§ 4 Abs. 5 Nr. 7, § 9 Abs. 5 EStG) ein Vorrang gegenüber dem Liebhabereibegriff in der Weise, dass sich persönliche Neigungen im Rahmen des zweigliedrigen Liebhabereibegriffs nicht mehr auf Ausgaben, sondern ausschließlich auf die (Betriebs-)Einnahmen beziehen, mit anderen Worten, Liebhaberei ausschließlich dann vorliegen kann, wenn aus persönlichen Neigungen auf (Betriebs-)Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet wird, so dass insgesamt die Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht mehr durch die (Betriebs-)Einnahmen gedeckt sind?
 - Wer trägt die Feststellungs- und Beweislast für das Vorliegen persönlicher Neigungen für Ausgaben im Rahmen der Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen einer Liebhaberei?

- Ist die Fortführung einer verlustbringenden Tätigkeit im Rahmen einer Einkunftsart (im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG), wobei es sich bei den Verlusten um echte im Sinne tatsächlich vermögensaufzehrender, wirtschaftlich belastender Verluste handelt, die mit positiven Einkünften einer anderen Einkunftsart verrechnet werden können, als Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht oder als Indiz für die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit aus persönlichen Motiven und damit als Indiz für Liebhaberei zu qualifizieren?
- 15** c) Der Kläger legt mit seinem Vorbringen keine klärungsbedürftigen und klärbaren abstrakten Rechtsfragen dar.
- 16** aa) Die Frage, ob für die Anwendung des allgemeinen Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsverbots (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) ein Vorrang gegenüber dem Liebhabereibegriff besteht, ist nicht klärungsbedürftig. In der Rechtsprechung des BFH ist bereits geklärt, dass Aufwendungen, die zwar dem Grunde nach Betriebsausgaben sein können, aber nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG einkommensteuerlich einem Abzugsverbot unterliegen und deshalb steuerlich den Gewinn nicht mindern, in der Totalgewinnprognose bei Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteile vom 09.04.2014 - X R 40/11, BFH/NV 2014, 1359; vom 22.04.1998 - XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663, unter II.2.b). Die Frage ist außerdem im Streitfall nicht entscheidungserheblich und damit nicht klärungsfähig, da das FG zu dem Schluss gekommen ist, dass unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten des Streitfalls die vom Kläger aufgewendeten Raum- und Personalkosten keinen unangemessenen Repräsentationsaufwand darstellten.
- 17** bb) Im Übrigen macht der Kläger mit den von ihm aufgeworfenen Fragen geltend, das FG habe die Darlegungs- und Beweislast verkannt und dessen Würdigung, der Kläger habe seine Rechtsanwaltskanzlei im Streitjahr 2016 ohne Gewinnerzielungsabsicht geführt, weil einerseits eine Umsatzsteigerung angesichts der gesundheitlichen Situation des Klägers und des Unterlassens umsatzsteigernder Maßnahmen unwahrscheinlich und andererseits eine Kostenreduzierung aufgrund der Art des Kanzleibetriebs nicht in Betracht gekommen und er die Rechtsanwaltskanzlei aus persönlichen Gründen aufrechterhalten habe, rechtsfehlerhaft sei (vgl. zur Einkleidung einer einzelfallbezogenen Rüge eines Rechtsfehlers in eine abstrakte Fragestellung auch BFH-Beschluss vom 04.05.2021 - VIII B 121/20, BFH/NV 2021, 1329, Rz 3 f.). Das Vorbringen, die Vorentscheidung sei rechtsfehlerhaft, stellt im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren --abgesehen vom hier nicht vorliegenden Fall eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers des FG-- keinen Zulassungsgrund dar (BFH-Beschluss vom 16.01.2024 - VIII B 141/22, BFH/NV 2024, 405, Rz 17, m.w.N.).
- 18** 3. Der Senat sieht gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO von einer Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung ab.
- 19** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de