

# Beschluss vom 24. Oktober 2023, VIII B 70/22

**Zur Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls bei der Prüfung, ob ausschließlich eine Kostendeckungsabsicht vorliegt**

ECLI:DE:BFH:2023:B.241023.VIII B70.22.0

BFH VIII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 4 Abs 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 21. Januar 2022, Az: 13 K 2104/18

## Leitsätze

NV: Berücksichtigt das Finanzgericht (FG) bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit trotz Erzielens von Gewinnen nur mit Kostendeckungs- und nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt wird, einzelne nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung heranzuziehende Indizien nicht zutreffend, führt dies nicht zu einem schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung, wenn die Gesamtwürdigung des FG im Ergebnis insgesamt nachvollziehbar und plausibel ist.

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21.01.2022 - 13 K 2104/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu Nr. 1 bis 12 sind nicht erstattungsfähig.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Senat ist trotz Versterbens des Beigeladenen Q nicht an einer Entscheidung gehindert. Das Verfahren ist gemäß § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 239 Abs. 1, § 246 Abs. 1 der Zivilprozessordnung nicht unterbrochen, da der Beigeladene durch den Prozessbevollmächtigten vertreten wird.

## Entscheidungsgründe

II.

- 2 Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 3 Die Voraussetzungen der vom Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) vorgebrachten Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), der Zulassung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) und wegen eines Verfahrensfehlers (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) sind nicht erfüllt.
- 4 1. Hinsichtlich der Entscheidung des Finanzgerichts (FG) zu den angefochtenen negativen Feststellungsbescheiden für die Streitjahre 2008 und 2009 ist die Revision nicht zuzulassen, weil das FG die Entscheidung insoweit kumulativ begründet hat. Es hat für diese Streitjahre ausgeführt, dass eine Feststellung gemeinschaftlicher

Einkünfte der XY GbR (GbR) zu unterbleiben habe, da es an einer Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene der GbR für die vermeintlichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes fehle und für diese Streitjahre bereits die Feststellungsverjährung gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 181 Abs. 1 Satz 1, § 169 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung eingetreten sei, als der Kläger am 09.06.2017 die Durchführung der gesonderten und einheitlichen Feststellungen für die Streitjahre 2008 bis 2016 beantragt habe. Hat das FG seine Entscheidung wie hier auf mehrere die Entscheidung selbständig tragende Gründe gestützt, muss zur Zulassung der Revision im Hinblick auf jeden der selbständig tragenden Gründe ein Zulassungsgrund dargelegt werden und durchgreifen. Zu der selbständig tragenden Begründung der eingetretenen Feststellungsverjährung für die Streitjahre 2008 und 2009 legt der Kläger indes keine Zulassungsgründe dar.

- 5 2. Hinsichtlich der Streitjahre 2010 bis 2016 ist die Revision nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil der Rechtsstreit eine vom Kläger für grundsätzlich bedeutsam gehaltene Rechtsfrage aufwirft.
- 6 Nach den Ausführungen unter Rz 80 und 81 der Beschwerdebegründung hält der Kläger die Frage, ob substantielle persönliche und wirtschaftliche Vorteile der GbR-Gesellschafter, die außerhalb der GbR erzielt, aber durch die Zugehörigkeit zum Gesellschafterkreis befördert werden, eine Gewinnerzielungsabsicht auf Ebene der GbR begründen können, für grundsätzlich bedeutsam. Diese Frage ist jedoch nur im jeweiligen Einzelfall von Bedeutung (vgl. zur Einzelfallbezogenheit der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht bei einer wissenschaftlichen Tätigkeit Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.02.2013 - VIII B 122/12, BFH/NV 2013, 952, Rz 3; BFH-Urteil vom 23.05.1985 - IV R 84/82, BFHE 144, 49, BStBl II 1985, 515, unter 2. [Rz 16]) und damit nicht abstrakt klärungsfähig. Die aufgeworfene Rechtsfrage muss für eine Zulassung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO aber einer abstrakten Klärung zugänglich, das heißt derart konkretisiert sein, dass sie mit "ja" oder "nein" beantwortet werden kann; dagegen ist es nicht ausreichend, wenn die Beantwortung der Rechtsfrage von den Umständen des Einzelfalls abhängt und damit --wie hier-- auf die Antwort "kann sein" hinausläuft (BFH-Beschluss vom 01.02.2017 - VIII B 15/16, BFH/NV 2017, 574, Rz 12).
- 7 3. Hinsichtlich der Streitjahre 2010 bis 2016 ist die Revision weder gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers des FG noch wegen einer Rechtsprechungsdivergenz zuzulassen.
- 8 a) Schwerwiegende Rechtsanwendungsfehler des FG im Zusammenhang mit der Beurteilung, dass auf Ebene der GbR keine Gewinnerzielungs- sondern nur eine Kostendeckungsabsicht vorlag, die zur Zulassung der Revision Anlass geben könnten, sind nicht ersichtlich.
- 9 aa) Zwar kann gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO die Revision zuzulassen sein, wenn dem FG ein so schwerwiegender Rechtsfehler unterläuft, dass eine greifbar gesetzwidrige oder willkürliche Entscheidung vorliegt, deren Fortbestehen das Vertrauen in die Rechtsprechung beschädigen würde und einer Korrektur durch das Revisionsgericht bedarf. Greifbare Gesetzwidrigkeit ist anzunehmen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat oder sein Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt beziehungsweise auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Eine Entscheidung ist (objektiv) willkürlich, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht. Von Willkür kann dagegen nicht gesprochen werden, wenn das Gericht sich mit der Rechtslage eingehend auseinandergesetzt hat und seine Auffassung nicht jedes sachlichen Grunds entbehrt. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (s. zum Ganzen BFH-Beschlüsse vom 09.02.2017 - VI B 58/16, BFH/NV 2017, 763, Rz 4 bis 6; vom 12.06.2018 - VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, Rz 18; vom 02.07.2019 - VIII B 99/18, BFH/NV 2019, 1348, Rz 6 und 7). Das Übersehen einer höchstrichterlichen Rechtsprechung oder deren falsche Anwendung liegen grundsätzlich unterhalb dieser Schwelle und begründen die greifbare Gesetzwidrigkeit der betroffenen Entscheidung nicht (BFH-Beschlüsse vom 14.05.2013 - X B 184/12, BFH/NV 2013, 1257, Rz 31; vom 12.06.2018 - VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, Rz 19).
- 10 bb) Soweit der Kläger unter Rz 50 bis 53 der Beschwerdebegründung vorträgt, das FG habe die Grundsätze des BFH-Urteils vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61) missachtet und sei aufgrund einer willkürlichen Rechtsanwendung zu dem Ergebnis gekommen, die Gesellschafter der GbR hätten trotz einer positiven Entwicklung der Einnahmeüberschüsse nur mit einer Kostendeckungs- und nicht mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt, liegt kein schwerwiegender Rechtsanwendungsfehler des FG vor. Es hat in der Vorentscheidung auf Seite 20 das BFH-Urteil vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61) zitiert und herausgestellt,

dass bei einer Gewinnerzielung eine reine Kostendeckungsabsicht aufgrund zukünftiger Verluste nur angenommen werden kann, wenn festgestellt werden könne, dass konkrete Kosten auf das Unternehmen zukommen, die nach dessen Wesensart und nach der Art seiner Bewirtschaftung aus den laufenden Einnahmen nicht gedeckt werden können. Dass das FG für alle Streitjahre eine Kostendeckungsabsicht auf Ebene der GbR angenommen hat, ohne die erwarteten zukünftigen Kosten der GbR für alle Streitjahre einzeln zu beziffern, sondern die Kostendeckungsabsicht vorwiegend aus der Art der Tätigkeit und der Einnahmeerzielung aus der nur bei Bedarf abrufbaren Kostenpauschalen abgeleitet hat, mag --was der Senat ausdrücklich offen lässt-- zu einer Fehlanwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61) im Streitfall führen können. Gleiches gilt für den unter Rz 78 und 79 der Beschwerdebegründung geltend gemachten Rechtsfehler, dass das FG die substantiellen persönlichen und wirtschaftlichen Vorteile der GbR-Gesellschafter, die diese außerhalb der GbR erzielt hätten, welche aber durch die Zugehörigkeit zum Gesellschafterkreis befördert worden seien, nicht als entscheidendes Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht der GbR gewürdigt habe. Berücksichtigt das FG bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit trotz Erzielens von Gewinnen nur mit Kostendeckungs- und nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt wird, einzelne nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung heranzuziehende Indizien nicht zutreffend, führt dies jedenfalls dann nicht zu schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlern im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO, wenn die Gesamtwürdigung des FG wie unter Rz 43 fortfolgend der Vorentscheidung im Ergebnis insgesamt nachvollziehbar und plausibel ist. Das FG stützt seine Schlussfolgerung, dass mit den erwirtschafteten Einnahmen lediglich die Selbstkosten gedeckt und allenfalls noch Rücklagen für Vermögensverluste gebildet werden sollten, in zulässiger Weise auf den festgestellten Inhalt der zwischen den Gesellschaftern einvernehmlich getroffenen Vereinbarungen, nach denen die Tätigkeit ausschließlich unentgeltlich ausgeübt werden sollte. Zudem hat es auf die Art der Betriebsführung der GbR abgestellt. Die zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel dienen --nach den zwischen den Gesellschaftern stillschweigend getroffenen Vereinbarungen-- lediglich der Deckung der mit der Tätigkeit verbundenen Kosten und waren aus Sicht der Gesellschafter auch nicht teilweise dazu bestimmt, eine Tätigkeitsvergütung für alle oder für einzelne Gesellschafter zu sein. In diesem Kontext genügte es für das FG, dass künftige Kosten in allen Streitjahren sicher erwartet werden konnten und die Kostenpauschalen nicht abgerufen wurden, wenn keine Kosten zu erwarten waren.

- 11 cc) Eine Zulassung aufgrund eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers kommt auch nicht in Betracht, soweit der Kläger die Missachtung objektiver Maßstäbe durch das FG bei Prüfung einer Gewinnerzielungsabsicht der GbR anführt und die Vorentscheidung aus diesem Grund für willkürlich hält. Seine Ausführungen unter Rz 60 bis 73 der Beschwerdebegründung zielen im Kern darauf ab, dass das FG die Prüfung der Gewinnerzielungs- oder Kostendeckungsabsicht der GbR auf sachfremde und nur vermeintlich tragfähige äußere Indizien, insbesondere auf eine rein subjektiv fehlende Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschafter, gestützt und hiermit die objektiven Maßstäbe der höchstrichterlichen Rechtsprechung in Gestalt des Vorliegens von kontinuierlichen Einnahmeüberschüssen der GbR willkürlich missachtet habe.
- 12 Der Senat vermag auch hier keine willkürliche Rechtsanwendung des FG zu erkennen. Es ist materiell-rechtlich für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht und deren Vermutung im Fall positiver Einnahmen --wie auch der Kläger-- von den Grundsätzen im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) ausgegangen. Zudem hat es die im BFH-Urteil vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61) konkretisierten Anforderungen für eine ausschließliche Kostendeckungsabsicht trotz Vorliegens von Einnahmeüberschüssen herangezogen und aus der konkreten Geschäftsführung der GbR abgeleitet, dass diese von vornherein nicht um des Erwerbs willen betrieben worden sei (zu einer solchen Ausrichtung der Tätigkeit als Indiz vgl. auch BFH-Urteil vom 23.05.1985 - IV R 84/82, BFHE 144, 49, BStBl II 1985, 515, unter 2. [Rz 19]). Auf dieser Grundlage hat das FG seine Würdigung nachvollziehbar begründet. Eine willkürliche Missachtung der Maßstäbe der dargelegten höchstrichterlichen Entscheidung bei der Prüfung der Gewinnerzielungs- und Kostendeckungsabsicht liegt damit nicht vor. Die etwaige fehlerhafte Anwendung dieses Maßstabs vermag, wie unter II.3.a bb dargelegt, keinen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler zu begründen, der gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ausnahmsweise zur Zulassung der Revision Anlass geben könnte.
- 13 b) Die Revision ist auch nicht wegen einer Rechtsprechungsdivergenz zuzulassen.
- 14 aa) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem festgestellten Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung als ein anderes Gericht, unter anderem der 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. Eine Abweichung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO kann dabei nicht nur vorliegen, wenn das FG ausdrücklich einen tragenden abstrakten Rechtssatz abweichend von einem solchen Rechtssatz eines anderen Gerichts formuliert. Es genügt, wenn das FG in fallbezogenen Rechtsausführungen abweicht und sich dies aus den Entscheidungsgründen hinreichend deutlich ergibt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 13.06.2023 - VIII B 39/22, BFH/NV 2023, 979, Rz 4).

- 15** bb) Entgegen der Ansicht des Klägers unter Rz 54 bis 57 der Beschwerdebegründung ist das FG in seinen fallbezogenen Ausführungen zur Prüfung der Kostendeckungsabsicht aufgrund zukünftig zu erwartender Verluste der GbR nicht von den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61, unter II.2.b und 3. [Rz 11 und 15]) abgewichen.
- 16** Der Kläger meint, dem FG-Urteil in dessen fallbezogenen Ausführungen den abstrakten Rechtssatz entnehmen zu können, für die Schlussfolgerung, ob nur eine Kostendeckungsabsicht und keine Gewinnerzielungsabsicht vorliege, müsse der Steuerpflichtige (lediglich) plausibel und nachvollziehbar vortragen, dass mit zukünftigen Ausgaben, die die regelmäßigen Einnahmen übersteigen würden, voraussichtlich zu rechnen sei. Dem BFH-Urteil vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61, unter II.2.b und 3. [Rz 11 und 15]) sei jedoch die Vorgabe zu entnehmen, dass solche zukünftigen Verluste nur dann in die Betrachtung einbezogen werden dürften, wenn diese anhand zeitlich fixierter und betraglich bezifferter einzelner Aufwendungen nachgewiesen würden.
- 17** Der Senat vermag den fallbezogenen Aussagen des FG jedoch keine grundsätzliche Abweichung vom Maßstab des BFH-Urteils vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61) zu entnehmen. Das FG hat auf Seite 20 des Urteils den unter II.2.b [Rz 11] des BFH-Urteils vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61) formulierten Maßstab wiedergegeben und seiner Prüfung zugrunde gelegt. Es ist in seiner Begründung auf die darin angesprochenen maßgeblichen Indizien für die Prüfung einer Kostendeckungsabsicht eingegangen und hat voraussichtliche künftige Aufwendungen nach Kostenarten (ohne Bezifferung) benannt und sich im Schwerpunkt auf die auf eine reine Kostendeckung ausgerichtete Betriebsführung der GbR durch den bedarfsweisen Abruf der Kostenpauschalen und den nicht auf eine Einnahmeerzielung ausgerichteten Gesellschaftszweck gestützt. Indem das FG die zukünftigen Aufwendungen der GbR nicht beziffert und anderen Gesichtspunkten ein überragendes Gewicht im Rahmen der Würdigung beigemessen hat, mag das FG den Maßstab im BFH-Urteil vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61, unter II.3. [Rz 15]) zu den Darlegungs- und Nachweisanforderungen unter Umständen fehlerhaft angewendet haben. Den Ausführungen des FG lässt sich aber nicht der abstrakte Rechtssatz entnehmen, dass es auf den im BFH-Urteil vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61) formulierten Maßstab zu den Darlegungs- und Nachweisanforderungen generell nicht ankommt.
- 18** Zudem hält der Senat den Lebenssachverhalt, der dem BFH-Urteil vom 22.08.1984 - I R 102/81 (BFHE 142, 152, BStBl II 1985, 61) zugrunde lag und die Rücklagenbildung bei einem kommunalen Wasserversorgungsverband ohne Gewinnerzielungsabsicht mit regelmäßigen Einnahmen betraf, mit dem hier maßgeblichen Lebenssachverhalt, der eine GbR betrifft, die Einnahmen lediglich aus bei Bedarf abrufbaren Kostenpauschalen erzielen kann, nicht für vergleichbar. Auch daran scheitert eine Zulassung wegen Divergenz.
- 19** cc) Soweit der Kläger unter Rz 76 und 77 der Beschwerdebegründung eine Divergenz darin sieht, dass das FG die substantiellen persönlichen und wirtschaftlichen Vorteile der GbR-Gesellschafter, die zwar außerhalb der GbR erzielt, aber durch die Zugehörigkeit zur GbR befördert wurden, nicht als entscheidendes Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht der GbR gewürdigt habe, werden die Voraussetzungen des Zulassungsgrunds nicht ordnungsgemäß dargelegt. Den Ausführungen des Klägers lässt sich kein abstrakter tragender Rechtssatz des FG-Urteils einerseits und kein ebensolcher Rechtssatz einer konkreten (vermeintlichen) Divergenzentscheidung andererseits entnehmen, die voneinander abweichen sollen. Der Kläger wiederholt im Kern lediglich seine Ausführungen zum Vorliegen eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers, legt aber keine mögliche Divergenz dar.
- 20** 4. Eine Zulassung der Revision wegen des unter Rz 58 und 59 der Beschwerdebegründung geltend gemachten Sachaufklärungsverstoßes (§ 76 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) oder eine Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung des Streitfalls an das FG gemäß § 116 Abs. 6 FGO wegen des behaupteten Verfahrensfehlers kommt nicht in Betracht. Der Kläger sieht einen Sachaufklärungsverstoß des FG darin, dass es aufgrund des von ihm für zutreffend gehaltenen materiell-rechtlichen Standpunkts zur Prüfung einer Gewinnerzielungs- oder Kostendeckungsabsicht die behaupteten zukünftigen Kosten und die Entwicklung der

Rücklagenbildung aus den Einnahmeüberschüssen bei der GbR in den Streitjahren von Amts wegen hätte aufklären und beziffern müssen. Die Entscheidung kann jedoch nicht auf diesem Verfahrensfehler beruhen. Nach dem insoweit maßgeblichen Rechtsstandpunkt des FG, das in seiner Gesamtwürdigung der Umstände des Streitfalls dem sicheren Anfall zukünftiger Kosten, der Art der Geschäftsführung der GbR und dem nicht auf die Einnahmeerzielung ausgerichteten Gesellschaftszweck der GbR ein höheres Gewicht beigemessen hat, kam es für das FG auf eine weitere Aufklärung dieser Sachverhalte nicht entscheidungserheblich an.

- 21** 5. Der Senat sieht von einer Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).
- 22** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO).

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