
Datum: 19.11.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 2240/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1119.14K2240.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der vom Kläger geführte Geschenkehandel als Liebhaberei anzusehen ist und deshalb keiner steuerlichen Einkunftsart unterliegt.

2

Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten. Der 1944 geborene Kläger erzielt als GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer der in C ansässigen X GmbH bzw. - ab 1995 – X1 GmbH sowie - zumindest zeitweise - als Angestellter der Fa. F GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben betreibt er ein Gewerbe als Versicherungsvermittler. Weiter entstanden ihm Verluste aus Vermietung und Verpachtung aus den Objekten G-Straße und N-Straße (ab 1986) in F1. Ferner erzielte er 1995 als Beteiligter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts - GbR - gewerbliche Einkünfte. Die 1952 geborene Klägerin hatte in den Streitjahren keine steuerlichen Einkünfte. In den Steuererklärungen ist als Beruf Hausfrau angegeben. Sie erhielt ab 1989 Arbeitslohn als Aushilfe im Geschenkehandel des Klägers aufgrund eines mit dem Kläger geschlossenen Aushilfsarbeitsvertrags (vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit: 15 Stunden). Die Kläger haben eine 1976 geborene Tochter.

3

Neben seinen anderen Betätigungen betrieb der Kläger seit 1979 einen Handel mit Geschenkartikeln am Wohnort F1. Die Geschäfte wurden zunächst in den Räumen des Versicherungsbüros des Klägers aufgenommen. Spätestens ab 1984 bestand ein selbständiges Geschäftslokal auf der G-Straße (Hauptverkehrsstraße). 1986 verlegten die Kläger das Geschäftslokal in eine Nebenstraße der G-Straße, die N-Straße, wo es auch in den Streitjahren und nachfolgenden Jahren befand. Die N-Straße ist im übrigen keine Geschäftsstraße. Bei dem Gebäude, in dem sich das Geschäftslokal befindet, handelt es sich

4

um ein vom Kläger selbst errichtetes im übrigen fremdvermietetes Wohn-Geschäftshaus, das zumindest teilweise fremdfinanziert ist. Das für den Geschenkehandel genutzte Ladenlokal im Erdgeschoß des Hauses verfügt über drei Schaufenster. Die anteiligen Gebäudekosten setzte der Kläger im Anlagenverzeichnis mit 86.613 DM an. 1990 errichtete der Kläger einen Ladenanbau, dessen Herstellungskosten er im Anlagenverzeichnis mit 16.984 DM bezifferte. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung wurde ab 1992 die AfA-Bemessungsgrundlage auf 117.813 DM erhöht.

Das Geschäft war von Januar bis Oktober montags bis freitags nur nachmittags und samstags von 9.00 Uhr bis 13 Uhr, im November und Dezember montags bis freitags zusätzlich von 14.30 Uhr bis 18.30 Uhr geöffnet. Die Verkaufstätigkeit erfolgte im wesentlichen durch die als Aushilfsangestellte beschäftigte Ehefrau des Klägers.

Ab dem 1.5.1993 unterhielt der Kläger eine doppelte Haushaltsführung im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit einer Wohnung in O.

Der Kläger erstellte bis für das Jahr 1994 Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG, die sowohl den Geschenkehandel als auch Einnahmen aus der Versicherungsvertretung einschlossen. Für 1995 ermittelte er den Verlust des Geschenkehandels gesondert. Ab 1996 stellte er für den Geschenkehandel Bilanzen auf. Zwischen 1980 und 1995 verlief die geschäftliche Entwicklung des Geschenkehandels - bereinigt um Einkünfte der Versicherungsvertretung - wie folgt:

Jahr	Wareneinkauf	Warenverkauf	Verlust Laden ohne Provisionseinnahmen
	DM	DM	DM
1980	2.273,68	1.165,87	./ 17.288,87
1981	11.107,55	9.862,19	./ 18.595,90
1982	19.520,30	15.333,63	./ 17.238,85
1983	25.284,98	21.704,91	./ 13.270,61
1984	35.049,61	29.983,00	./ 21.340,19
1985	63.638,90	76.368,00	./ 5.308,32
1986	82.285,88	84.602,96	./ 56.864,00
1987	93.877,30	63.754,60	./ 68.243,99
1988	88.454,53	95.287,77	./ 46.258,41
1989	90.130,36	135.107,11	./ 21.860,11
1990	124.428,04	152.891,93	./ 30.737,29
1991	177.102,75	131.892,29	./ 108.535,35
1992	120.872,72	111.363,18	./ 83.064,02
1993	131.419,70	112.362,91	./ 85.790,68
1994	132.323,39	132.824,52	./ 68.983,48
1995	<u>91.596,33</u>	<u>101.250,67</u>	<u>./ 60.386,59</u>
	1.289.365,90	1.275.755,40	./ 723.766,66.

Die übrigen Betriebsausgaben basieren im wesentlichen auf Vorsteuern, Zinsaufwendungen, Aushilfslohn, Kfz-Kosten (in den Streitjahren für einen Mercedes 220 E), Gebäude-AfA und Raumkosten, Rechts- und Beratungskosten sowie Geschenken. Die Kosten der Werbung lagen in den Streitjahren 1993 und 1995 unter 1.000 DM, 1994 unter 3.000 DM. In den Vorjahren betrugen die Kosten der Werbung zwischen unter 500 DM und 2.700 DM. 9

In der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1996 wies der Kläger u.a. Vorräte - fertige Erzeugnisse und Waren - im Umfang von 253.734,20 DM als Aktivposten und Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten von 251.216,65 DM als Passivposten aus. In der Schlußbilanz zum 31.12.1986 deklarierte er einen laufenden Verlust von 9.917,42 DM. Daneben erklärte er einen Übergangsgewinn aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart von 235.317,66 DM, der im wesentlichen auf der Erfassung des Warenbestands beruht. Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ließ der Kläger dabei unberücksichtigt. Der Übergangsgewinn sei je zu einem Drittel (78.439 DM) auf die Jahre 1996 bis 1998 zu verteilen. 10

Für 1997 ermittelte der Kläger einen laufenden Verlust von 20.905,56 DM und für 1998 einen laufenden Gewinn in Höhe von 8.908,68 DM. Für die Jahre 1996 bis 1988 erklärte er unter Berücksichtigung des ermittelten Übergangsgewinns jeweils Gewinne. Für 1999 gab er einen Gewinn (zugleich laufender Gewinn) von 13.530,66 DM an, für 2000 von 5.717,58 DM, für 2001 von 162,13 DM. Die Betriebswirtschaftliche Auswertung zum 30.9.2003 weist einen vorläufigen Gewinn von 1.798,18 EUR aus, wobei allerdings die Personalkosten mit 0,00 DM ausgewiesen sind. Die Kosten der Werbung lagen 1996 bei 3.000 DM, in den Folgejahren niedriger. In der Saldenübersicht zum 30.9.2003 sind unter der Position Werbe-/Reisekosten 115,43 EUR ausgewiesen. 11

Die Umsatzerlöse betrugen ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnungen 1996 121.794,33 DM, 1997 112.405,22 DM, 1998 107.738,79 DM und 1999 90.253,88 DM. Der jeweilige Wareneinsatz wurde 1996 mit 84.481,40 DM, 1997 mit 83.720,30 DM, 1998 mit 47.049,45 DM und 1999 mit 39.566,97 DM (1998 und 1999 bei gleichzeitiger Erhöhung des Warenbestands) angegeben. 12

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die Einkünfte aus der Versicherungsvermittlung entwickelten sich in den Streitjahren wie folgt: 13

Jahr	Nichtselbständige Arbeit DM	Versicherungsvertretung DM
1991	96.764	15.135
1992	104.825	82.511
1993	101.232	75.283
1994	123.652	48.711
1995	101.507	.30.208
1996	166.344	23.397
1997	171.205	22.585
1998	183.506	11.789

 14

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergaben sich jährliche Verluste von in aller Regel unter 10.000 DM. Die gewerblichen Beteiligungsverluste 1995 betrugen 6.388 15

DM.

Der Beklagte berücksichtigte die Verluste aus dem Geschenkehandel in den Jahren bis 1992 im wesentlichen erklärungskgemäß. 16

Für die Streitjahre setzte er die erklärten Verluste zunächst in unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden erklärungskgemäß an. 1998 führte er für die Streitjahre eine steuerliche Betriebsprüfung durch, die zu dem Ergebnis führte, daß es sich um eine steuerlich nicht berücksichtigungsfähige Liebhaberei handele. Zur Begründung ist im Betriebsprüfungsbericht vom 18.12.1998 ausgeführt, es seien über 16 Jahre Verluste in Höhe von 723.766 DM entstanden. Objektive Kriterien für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht seien die Struktur des Betriebs mit seinen verkürzten Öffnungszeiten, der ungünstigen Lage in einer Nebenstraße in einem Dorf und der in vielen Jahren die Verkaufserlöse übersteigenden Kosten des Wareneinkaufs, die Art der Betriebsführung ohne Beachtung betriebswirtschaftlicher Grundsätze, ohne Marktanalyse und Prognose der Ertragsentwicklung sowie ohne Umstrukturierungsmaßnahmen und ohne wesentliche Werbemaßnahmen. Weiter verwies der Prüfer darauf, daß der Betrieb nur nebenberuflich ohne stärkeren persönlichen Einsatz des Klägers unter Mitwirkung der Klägerin geführt worden und nicht existenznotwendig sei. In O sei ein Büro mit Übernachtungsmöglichkeit angemietet worden mit der Begründung, daß die tägliche Heimreise zum Hauptwohnsitz in F1 unzumutbar sei. Als subjektives Kriterium habe das Streben nach Steuerersparnis Priorität. 17

Aufgrund der Betriebsprüfung ergingen die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre vom 19.2.1999, mit denen der Beklagte lediglich noch die Gewinne aus der Versicherungsvertretung und die gesondert festgestellten Gewinne aus der GbR-Beteiligung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ansetzte, die Verluste aus dem Geschenkehandel jedoch unberücksichtigt ließ. 18

Schon während der Betriebsprüfung und sodann mit dem Einspruch machten die Kläger geltend, es sei schon zweifelhaft, ob die Wertung als Liebhaberei überhaupt auf Einheiten wie einen Betrieb angewandt werden könne. Der BFH habe es abgelehnt, die jahrelange verlustbringende Tätigkeit als Rechtsanwalt als Liebhaberei anzusehen. Unabhängig davon habe der Betriebsprüfer übersehen, daß die Verluste ihre Ursache zum größten Teil in der falschen Gewinnermittlungsart hätten. Zutreffenderweise hätte bilanziert werden müssen. Auf diese Weise hätte ein Warenbestand ausgewiesen werden müssen, der erhebliche stille Reserven enthalte. Entsprechendes gelte für den betrieblichen Gebäudeteil. Weiter verwiesen die Kläger auf den für 1996 ermittelten Übergangsgewinn, der zu erheblichen Gewinnen in den Folgejahren führe. 19

Der Kläger habe auf Anraten seines neuen Steuerberaters für die Zeit ab 1998 verschiedene betriebliche Maßnahmen beschlossen, die das Haus der Geschenke in die Gewinnzone führen sollten: Die Geschäftszeiten sollten in den Monaten November und Dezember auf die Vormittage erstreckt und ab Januar 1999 ausgeweitet werden. Am 21. und 22.11.1998 sei eine Teilnahme am Adventsmarkt und einer Krippenausstellung und am 5. und 6.12.1998 seien Tage der offenen Tür geplant. In verschiedenen Ortsteilen F1's seien Werbemaßnahmen durch Verteilung von 5.000 Exemplaren des Werbemagazins "... der Firmen ... und ... unter Hinweis auf das Geschäft des Klägers als Fachgeschäft sowie durch Anzeigen in Zeitungen vorgesehen. Das Warensortiment solle auf "Hummelfiguren" und "Bozener Engel und Figuren" erweitert werden. Hierzu gebe es eine Clubmitgliedschaft, in deren Rahmen Interessenten gesondert angeschrieben würden. Die Verbesserung der Dekoration solle durch Beauftragung einer Schaufensterdekorateurin gewährleistet werden. Ferner seien 1999 ein Jubiläumsverkauf und ein Restpostenverkauf geplant. 20

Bezüglich der Standortwahl machen führen die Kläger aus, diese sei durch das eigene Geschäftshaus entstanden. Ein früherer Standort auf der Hauptverkehrsstraße habe sich wegen des Parkproblems als sehr ungünstig erwiesen. In F1 sei kein anderer Anbieter mit einem ähnlichen Angebot vorhanden.	21
Nach Zurückweisung des Einspruchs als unbegründet mit der Einspruchsentscheidung vom 9.3.2000 verfolgen die Kläger ihr Begehren mit der Klage weiter. Zur Begründung wiederholen sie ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren und verweisen auf die positive Geschäftsentwicklung seit 1998.	22
In der mündlichen Verhandlung hat der persönlich gehörte Kläger vorgetragen, der Geschäftsanbau umfasse eine Fläche von 90 qm. Beide Kläger seien Miteigentümer des Wohngeschäftshauses. Neben der als Verkäuferin tätigen Klägerin seien zeitweise auch andere Arbeitnehmer beschäftigt gewesen. Die Klägerin sei die fachlich für den Porzellanhandel qualifizierte Kraft gewesen. Nach der deutschen Wiedervereinigung hätten die Kläger bei Reisen in die neuen Bundesländer wertvolle Manufakturporzellane, insbesondere Plauener Porzellan, eingekauft. Diese Porzellane seien zwischenzeitlich ganz erheblich im Wert gestiegen. Dementsprechend seien erhebliche stille Reserven im Warenbestand vorhanden. Bewertungsunterlagen hierüber existierten zwar nicht. Dem Kläger sei jedoch auf der Grundlage des Warenbestands ein Kontokorrentkredit in Höhe von 150.000 EUR eingeräumt worden. Dabei der Warenbestand von einem Mitarbeiter der Bank gesichtet und ein Wert von 120.000 EUR zugrunde gelegt worden. Erhebliche stille Reserven enthalte auch das Geschäftslokal.	23
Die Verkaufspreise seien mit einem Aufschlag von 40 % auf die Einkaufspreise kalkuliert worden. Höhere Preise seien im Hinblick auf die Konkurrenz nur wenige Kilometer entfernter Einkaufszentren nicht möglich. Befragt zu den Motiven, die für die Fortführung des Geschenkehandels trotz der nachhaltigen Verluste ausschlaggebend gewesen seien, erklärte der Kläger, er habe seine gesamte Geschäftstätigkeit und die Immobilien als Gesamtbild betrachtet. Insoweit seien ihm keine Verluste entstanden.	24
Der in der mündlichen Verhandlung als Beistand anwesende Steuerberater des Klägers führte in Ergänzung des Klägervortrags aus, er habe nach Übernahme des Mandats die Gewinnermittlung auf Bilanzierung umgestellt und dadurch die fehlerhafte Darstellung des Gesamtverlusts korrigiert. Weiter seien die Betriebsausgaben bereinigt worden. So seien früher Kraftfahrzeuge als Anlagevermögen behandelt worden, obwohl diese für den Betrieb nicht notwendig gewesen seien und dadurch die Betriebsausgaben erhöht worden. Auch bezüglich anderer Betriebsausgaben der Verlustjahre müsse die betriebliche Veranlassung in Frage gestellt werden. Aufgrund der durch ihn eingeleiteten Maßnahmen, der Ausweitung der Geschäftstätigkeit und insbesondere unter Berücksichtigung der stillen Reserven sei eine positive Fortführungsprognose zu stellen.	25
Die Kläger beantragen,	26
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 9.3.2000 die Einkommensteuerbescheide für 1993 bis 1995 vom 19.2.1999 dahingehend zu ändern, daß die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß berücksichtigt werden.	27
Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.	28
Er nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung.	29
	30

Entscheidungsgründe:

- Die Klage ist unbegründet. 31
- Der Beklagte hat die geltend gemachten Verluste aus dem Geschenkehandel des Klägers zu Recht nicht berücksichtigt. Die Verluste können keiner Einkunftsart zugeordnet werden und sind damit steuerlich unbeachtlich, weil die Betätigung des Klägers im Geschenkehandel in den Streitjahren ohne Einkunftserzielungsabsicht erfolgt ist. 32
1. Die Verluste sind nicht als - allein in Betracht zu ziehende - Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen. Danach sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen. In Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift ist der Gewerbebetrieb legaldefiniert als selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Bezüglich dieser Voraussetzung ist zwischen den Beteiligten allein streitig, ob der Kläger seine Tätigkeit in Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt hat. 33
- a) Nach ständiger Rechtsprechung (grundlegend Großer Senat des BFH, Beschluß vom 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751, 766 m. w. N.; zuletzt BFH-Beschluß vom 09.03.1999 X B 156/98, BFH/NV 1999, 1204; Urteil vom 02.06.1999 X R 149/95, BFH/NV 2000, 23; vom 27.01.2000 IV R 33/99, BStBl II 2000, 227; vom 31.5.2001 IV R 81/99, BStBl II 2002, 276) ist eine einkommensteuerlich relevante Betätigung im Bereich der Gewinneinkünfte nur dann anzunehmen, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Dabei wird nicht auf das Ergebnis der Vermögensnutzung eines oder weniger Jahre oder auf einen Vorteil durch Steuerminderung abgestellt, sondern auf das positive Gesamtergebnis der voraussichtlichen Vermögensnutzung. Dabei werden auch der Besteuerung unterliegende Veräußerungs- oder Aufgabegewinne in diese Betrachtung einbezogen. 34
- Die Absicht zur Gewinnerzielung i. S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine innere Tatsache, die wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann (Beschluß des Großen Senats des BFH vom 12.06.1978 GrS 1/77, BStBl II 1978, 620). Aus objektiven Umständen muß auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis für das Fehlen oder Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht begründen können, der dann ggf. vom Steuerpflichtigen bzw. vom Finanzamt entkräftet werden kann (Beschlüsse des Großen Senats BFH in BStBl II 1978, 620 und 1984, 751, 766; BFH-Beschluß in BFH/NV 1999, 1204; Urteil in BFH/NV 2000, 23, 25). Ist der Anscheinsbeweis entkräftet, hat das Finanzgericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden, ob der Steuerpflichtige das Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat oder nicht. Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht trägt dann der Steuerpflichtige, der positive Einkünfte mit den geltend gemachten Verlusten ausgleichen will (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteil vom 22.03.1996 III R 49/95, BFH/NV 1996, 812). 35
- b) Einen Anscheinsbeweis oder Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht kann eine Betriebsführung begründen, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten. Dies erfordert eine in Zukunft gerichtete und 36

langfristige Beurteilung, wofür die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können. Alle Umstände des Einzelfalles sind zu berücksichtigen. Der Wesensart der Betätigung entsprechend hat die Rechtsprechung bei "klassischen" Gewerbebetrieben aufgrund der Erfahrung, daß diese typischerweise nicht dazu bestimmt und geeignet sind, der Befriedigung persönlicher Neigungen der Steuerpflichtigen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen, einen Anscheinsbeweis für das Bestehen der Einkunftserzielungsabsicht angenommen, so etwa bei einem Gebrauchtwagenhandel (BFH-Beschluß in BFH/NV 1999, 1204); oder bei einem Einzelhandel mit Seidenblumen (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 23).

c) Umgekehrt können sich aus der Wesensart und der Betätigung und der Art der Bewirtschaftung ein Anscheinsbeweis oder zumindest objektive Beweisanzeichen für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht ergeben. Als solches Beweisanzeichen hat der Große Senat (in BStBl II 1984, 751, 766 ff.) bei einer Personengesellschaft eine Betriebsführung angesehen, die ihrer Art nach keine Minderung des Gesellschaftsvermögens in Gestalt eines positiven Totalergebnisses erreichen kann und allein darauf angelegt ist, ihren Gesellschaftern Steuervorteile in der Weise zu vermitteln, daß durch Verlustzuweisungen andere an sich zu besteuern Einkünfte nicht und die Verlustanteile letztlich nur in Form buchmäßiger Veräußerungsgewinne versteuert werden müssen. Der Grund für die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit, die nur ihre persönliche Steuerbelastung aus anderen Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen vermindern oder vermeiden soll, liegt dann allein im Lebensbereich der Steuerpflichtigen. Der in der Persönlichkeitssphäre liegende Gesichtspunkt der Steuerersparnis trifft in gleicher Weise für Einzelpersonen zu (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 23). Auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht deutet auch hin, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Interessen und Neigungen zu dienen (BFH in BStBl II 2002, 276, 277 m.w.N.), etwa wenn die Betätigung sich mit typischen Freizeit- oder Urlaubsinteressen deckt, wie dies etwa für die Vercharterung eines Motorbootes (BFH-Urteil vom 11.04.1990 I R 22/88, BFH/NV 1990, 768), die Pferdezucht eines Hobbyreiters (BFH-Urteil in BStBl II 2000, 227) oder den Briefmarkenhandel eines Hobbysammlers zutreffen kann.

37

d) Dauernde Verluste deuten zwar auf das Fehlen einer Gewinnabsicht hin, sind allein jedoch nicht ausschlaggebend. Vielmehr muß aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, daß der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (ständige Rechtsprechung des BFH seit dem Beschluß des Großen Senats in BStBl II 1984, 751, 767 m. w. N.; zuletzt BFH-Urteil vom 17.06.1998 XI R 64/97, BStBl II 1998, 727; vom 29.04.1999 III R 38/97, BFH/NV 1999, 1510, 1512; BFH-Urteile in BFH/NV 2000, 23 und BStBl II 2002, 276). Dies gilt auch dann, wenn - wie im Streitfall - im Zeitpunkt der Beurteilung der Betätigung feststeht, daß über die gesamte Dauer der Betätigung ein erheblicher Gesamtverlust erzielt wurde. Insbesondere kann auch bei einem auf Dauer mit Verlust geführten Betrieb in der Regel für die Anlaufzeit das Fehlen der Einkunftserzielungsabsicht nur angenommen werden, wenn aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststeht, daß er, so wie er vom Steuerpflichtigen betrieben wurde, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltig Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle i. S. des Einkommensteuerrechts darstellt (BFH-Urteil vom 15.08.1984 IV R 139/81, BStBl II 1985, 205). Schlüsse, die die Beweislage beeinflussen, können auch daraus gezogen werden, wie der Steuerpflichtige darauf reagiert, daß er längere Zeit hindurch Verluste erwirtschaftet hat (BFH-Urteile in BStBl II 1998, 727 sowie in BFH/NV 2000, 23, 25 m.w.N.).

38

2. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall besteht zwar ein Anscheinsbeweis dafür, daß der Kläger den Geschenkehandel in Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat. Denn beim Handel mit Geschenkartikeln und Tischgeschirr handelt sich um ein "klassisches" Gewerbe (s. o. 1 b). Der Anscheinsbeweis ist im Streitfall jedoch bei Würdigung der Gesamtumstände entkräftet.
- a) Die Betätigung des Klägers im Geschenkehandel war und ist auf Dauer ihrer Art und Betriebsführung nach nicht geeignet, einen Gesamtüberschuss zu erzielen. 40
- aa) Der Kläger hatte bis zum Ende des Jahres 1995 als des letzten Streitjahres nachhaltig und dauerhaft Verluste von insgesamt mehr als 700.000 DM erwirtschaftet. Allein die Summe der Verluste der Jahre 1991 bis 1995 betrug ca. 400.000 DM. In keinem der Jahre seit Aufnahme der Geschäftstätigkeit ist ein Gewinn erzielt worden. 41
- Es handelt sich nicht um bloße Anfangsverluste. Denn den Handel mit Geschenkartikeln hatte der Kläger bereits 1980 und damit lange vor den Streitjahren aufgenommen. Auch wenn man den Bezug des neuen Geschäftslokals in der N-Straße im Jahr 1986 als wesentliche organisatorische Maßnahme ansieht, nach deren Durchführung dem Kläger eine erneute Überlegungsphase entsprechend der Anfangsphase wie nach einer Geschäftsbegründung zuzubilligen war, war diese Phase jedenfalls mit Beginn des ersten Streitjahrs 1993 abgelaufen. 42
- Der Einwand der Kläger, die Verluste seien aufgrund unzutreffenden Gewinnermittlungsart der Einnahme-Überschussrechnung überhöht dargestellt worden, greift im Ergebnis nicht durch. Es ist schon nicht ersichtlich, daß die Kläger buchführungspflichtig waren und damit die Einnahme-Überschussrechnung unzulässig war. Hierauf kommt es im Ergebnis jedoch nicht an. Selbst wenn der ausgewiesene Übergangsgewinn zum 1.1.1996 von 235.317,66 DM als zutreffend unterstellt den bis zum 31.12.1995 ausgewiesenen Verlusten gegengerechnet wird, verbleibt noch ein Gesamtverlust bis zum 31.12.1995 von ca. 488.000 DM. In den Folgejahren ist dieser Verlust nach den vom Kläger ausgewiesenen endgültigen Ergebnissen bis 2001 und dem vorläufigen Ergebnis für 2002 insgesamt nicht reduziert worden. Angesichts dieses hohen Gesamtverlusts braucht der Senat Zweifel an dem ausgewiesenen Übergangsgewinn nicht nachzugehen. Diese Zweifel ergeben sich daraus, dass trotz der mangelnden Marktgängigkeit zumindest eines Teils des Warensortiments keine Teilwertabschreibungen berücksichtigt worden sind. 43
- Der weitere Einwand, die Betriebsausgaben der Vorjahre seien überhöht gewesen, ist weder dem Grunde noch der Höhe nach hinreichend substantiiert. Soweit zur Konkretisierung des Einwands geltend gemacht wurde, nicht notwendige Kraftfahrzeuge seien als Betriebsvermögen behandelt und die Aufwendungen entsprechend abgezogen worden, genügt dies den Anforderungen an Substantiierung von Sachverhaltsvortrag nicht. Denn dem Gericht ist kein Sachverhalt vorgetragen worden, aufgrund dessen Schlussfolgerung nachvollzogen werden könnte. 44
- bb) Die Betriebsführung entsprach in den Streitjahren und den Vorjahren nicht betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Es fehlt schon an einem betriebswirtschaftlichen Gesamtkonzept für die Tätigkeit. Weder der Gründung des Geschäfts noch der Verlagerung in das selbst errichtete Geschäftslokal in die N-Straße sind Marktanalysen vorausgegangen. Es hätte aber gerade angesichts des Standorts im dörflichen Bereich nahegelegen, vorab zu prüfen, ob ein ausreichend großer Markt für einen Handel im betriebenen Umfang mit dem angebotenen Warensortiment besteht. 45

Auch die Art der Bewirtschaftung entspricht nicht betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Das Geschäft wurde vom Kläger als Inhaber nur nebenberuflich betrieben. Nachhaltige Werbemaßnahmen sind unterblieben. Einkauf und Verkauf erfolgten nicht aufgrund geschäftsüblicher Kalkulation und marktorientierter Auswahl des Warensortiments. Bei der Gesamtschau aller Geschäftsjahre bis zum Ende des Streitjahres 1995 ergibt sich, daß der Warenverkauf in etwa den Anschaffungskosten für die Waren entspricht (Einkauf netto 1.289.365 DM; Verkauf netto 1.275.755 DM). In den Jahren 1991 bis 1993 überstieg der Wareneinkauf sogar deutlich den Warenverkauf. Es liegt auf der Hand, daß auf diese Weise kein Gewinn erwirtschaftet werden kann.

Soweit der Kläger behauptet hat, die Verkaufspreise seien mit einem Aufschlag von 40% auf den Einkaufspreis kalkuliert worden, ist dies schon rechnerisch nicht nachvollziehbar, und zwar auch unter Berücksichtigung des behaupteten Warenbestands nicht. Ausgehend von dem in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1996 ausgewiesenen Warenbestand von 253.734 DM ergibt sich bis zum 31.12.1995 ein Gesamtwareneinsatz von 1.012.021 DM. Angesichts eines Gesamtverkaufserlöses von 1.275.755 DM ergibt sich lediglich ein durchschnittlicher Aufschlag von 26 %. Der Rohertrag von 263.734 DM deckte bei weitem nicht die sonstigen Kosten des Geschäftsbetriebs von mehr als 700.000 DM. 47

Soweit die Kläger sich darauf berufen haben, die nach der Wiedervereinigung gekauften Manufakturporzellane seien inzwischen erheblich im Wert gestiegen und enthielten deshalb erhebliche stille Reserven, belegt dies, dass der Einkauf ohne Beachtung der örtlichen Marktverhältnisse erfolgt ist. Denn der Vortrag beinhaltet, dass die Waren trotz langjährigen Angebots in erheblichem Umfang im Geschäft des Klägers nicht verkauft werden konnten. 48

cc) Diese Verluste können bei im wesentlichen gleichbleibender Fortführung der Betätigung nicht mehr ausgeglichen werden. Die Art des Geschäfts und die örtliche Lage schließen eine erhebliche Ausweitung des Geschäftsumfangs und damit Umsatzes und möglicherweise auch des Gewinns aus. Dies belegt auch die tatsächliche Entwicklung der Folgejahre, in denen die Verkaufserlöse nicht gesteigert werden konnten. 49

Es ist auch nicht zu erwarten, daß auf Dauer der Rohgewinn wesentlich gesteigert werden kann. Der Kläger hat selbst erklärt, daß höhere Preise im Hinblick auf die Konkurrenzsituation nicht realisierbar seien. Niedrigere Einkaufspreise können erfahrungsgemäß nur bei höheren Umsätzen erreicht werden. Angesichts der engen Begrenztheit des örtlichen Marktes war und ist nicht zu erwarten, daß die vom Kläger Ende 1998 angekündigte Ausweitung der Geschäftszeiten zu einem wesentlich höheren Umsatz führen könnte, zumal das Geschäft in den im Geschenkehandel erfahrungsgemäß umsatzstärksten Monaten November und Dezember nach dem Vorbringen der Kläger ohnehin nachmittags geöffnet war. 50

Auch im übrigen ist der vom Kläger Ende 1998 erstellte Maßnahmenkatalog angesichts der Höhe der Verluste objektiv nicht hinreichend geeignet, um die wirtschaftliche Situation des Geschäfts nachhaltig zu verbessern. Denn ein Großteil der beabsichtigten Maßnahmen, nämlich die Teilnahme am Adventsmarkt und an einer Krippenstellung, die Verteilung der Werbezeitschrift "...", Beauftragung einer Schaufensterdekorateurin, Werbung mit neuen Geschäftszeiten, Restposten- und Jubiläumsverkauf, ist lediglich punktueller Natur und damit nicht zu einer nachhaltigen Verbesserung der Geschäftssituation geeignet. Entsprechendes gilt auch für die begrenzte Erweiterung des Warensortiments um "Hummelfiguren" und "Bozener Engel Figuren". Denn insoweit handelt es sich um relativ teure Liebhaber-Sammelstücke, für die im dörflichen Einzugsbereich des Geschäfts erfahrungsgemäß nur ein kleiner Kundenkreis existiert. 51

Bezüglich der angekündigten Inseratswerbung haben die Kläger keine näheren geplanten Einzelheiten dargelegt, insbesondere nicht deren Umfang dargelegt, so daß auch nicht ohne weiteres eine wesentliche Änderung der Geschäftspraxis unterstellt werden kann. Gegen eine solche Annahme spricht auch, daß der Aufwand für Werbung in den Folgejahren ersichtlich nicht erhöht wurde.

Soweit der Kläger in den Gewinnermittlungen für 1998 und 1999 ein günstigeres Verhältnis der Verkaufserlöse zum Wareneinsatz ausgewiesen hat, kann im Hinblick auf den gleichzeitig gestiegenen Warenbestand nicht davon ausgegangen werden, daß es sich um eine nachhaltige Entwicklung handelt. Im übrigen sind auch in den Jahren 1998 und 1999 keine Gewinne erwirtschaftet worden, die einen Ausgleich des hohen Gesamtverlustes als möglich erscheinen ließen. 53

Auch durch Kostenminderung läßt sich im Ergebnis angesichts der geringen Aufschlagsätze keine nachhaltig positive Entwicklung erreichen. Denn ein erheblicher Teil der Kosten, insbesondere die Gebäudekosten, sind nicht ohne weiteres vermindierbar. Da die Lohnkosten mit weniger als 10.000 DM jährlich ohnehin schon gering sind, läßt sich auch insoweit keine wesentliche Kostenreduzierung realisieren. Dies wird auch durch das vorläufige Ergebnis zum 30.9.2002 bestätigt, das trotz eines Ausweises von Personalkosten mit 0,00 DM einen lediglich geringen vorläufigen Gewinn ausweist. Auch im übrigen belegen die Folgejahre, in denen die als Betriebsausgaben ausgewiesenen Kosten bereits erheblich reduziert wurden, daß allenfalls geringe Gewinne erwirtschaftet werden können, jedenfalls auf Dauer kein Gesamtgewinn erzielt werden kann. 54

Bei der Prognose für die künftige wirtschaftliche Entwicklung ist weiter zu berücksichtigen, daß die Tätigkeit der Kläger in zeitlicher Hinsicht begrenzt ist. Nach der Lebenserfahrung ist davon auszugehen, daß eine berufliche oder unternehmerische Tätigkeit regelmäßig mit dem 65. Lebensjahr beendet wird (vgl. BFH-Urteil vom 20.5.1992 I R 2/91, BFH/NV 1993, 52), zumindest ab diesem Zeitraum nur noch eingeschränkt ausgeübt werden kann. Davon ausgehend verblieb für den Kläger Ende 1995 noch ein Geschäfts- bzw. Berufszeitraum von 14 Jahren, für die Klägerin von 22 Jahren. Abgestellt auf das Jahr 2002, in dem der Gesamtverlust noch immer den Stand von 1995 hatte, verblieben für den Kläger noch 7, für die Klägerin 15 Jahre. Es erscheint ausgeschlossen, daß innerhalb dieses Zeitraums noch ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden kann. Sollten die Kläger das Geschäft über diesen Zeitraum hinaus zu führen beabsichtigen, wäre dies nur mit Hilfe - zusätzlichen - fremden Personals und damit erheblicher Mehrkosten möglich. 55

dd) Es ist auch nicht ersichtlich, daß ein Gesamtgewinn unter Berücksichtigung eines Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns erzielt werden könnte. Zwar haben die Kläger behauptet, im Warenbestand und im Gebäude seien erhebliche stille Reserven enthalten. Dieses Vorbringen ist jedoch weder hinreichend substantiiert noch nachgewiesen worden. Eine weitere Aufklärung ist insoweit schon deshalb nicht geboten, weil die Kläger jedenfalls nicht geltend gemacht haben, daß unter Berücksichtigung der stillen Reserven der bis 2002 - auch unter Berücksichtigung des Übergangsgewinns - erwirtschaftete Gesamtverlust von ca. 488.000 DM ausgeglichen werden könnte. Die Kläger haben keine Umstände dargelegt, die eine nachhaltig verbesserte Gewinnsituation als wahrscheinlich oder auch nur möglich erscheinen ließen. 56

Die Annahme stiller Reserven auf den Warenbestand drängt sich auch nicht auf. Es mag zwar einerseits zutreffen, daß einzelne Teile des Warensortiments stille Reserven enthalten. Andererseits konnte ein nicht wesentlicher Teil des Warensortiments über einen längeren Zeitraum nicht oder nur zu Preisen weit unterhalb des angestrebten Aufschlagsatzes von 40 57

% verkauft werden. Dies legt die Annahme nahe, daß Teilwertabschreibungen geboten gewesen wären, die - da sie unterblieben sind - eventuellen stillen Reserven gegenüber zu stellen wären.

Es ist auch nicht ersichtlich, daß eventuelle stillen Reserven des Warenbestands überhaupt noch feststellbar wären. Der Kläger selbst hat erklärt, daß Bewertungsunterlagen nicht existierten. 58

Auch für das Geschäftsgebäude drängt sich die Annahme stiller Reserven nicht auf. Es erscheint vielmehr wahrscheinlich, daß ein möglicher Erwerber das Gebäude angesichts der örtlichen Lage in einer dörflichen Nebenstraße und seiner Größe nur mit erheblichen Wertabschlägen übernehmen würde. Sollten stille Reserven auf dem Ansatz eines zu niedrigen Gebäudewerts beruhen, wäre zu berücksichtigen, daß die zunächst erzielten Verluste dann tatsächlich noch höher wären. 59

b) Die objektiv fehlende Eignung des Betriebs und seiner Bewirtschaftung zur Erzielung eines Gesamtgewinns und die dauerhaften Verluste allein führen jedoch noch nicht zu einer Entkräftung des Anscheinsbeweises dafür, daß die verlustbringende Betätigung nicht aus im Bereich der Lebensführung liegenden Gründen - Liebhaberei - geführt wurde. Zu einer für die Kläger nachteiligen Änderung der Beweislage führen jedoch die Würdigung der Reaktion des Klägers auf die dauerhafte Verluste und seine Äußerung zu seinen Motiven für die Fortführung des Geschenkehandels. 60

aa) Der Kläger hat für die Zeit von der Verlegung des Betriebs in die die N-Sraße im Jahr 1986 bis zur Durchführung der Betriebsprüfung im Jahr 1998 (Bericht vom 18.12.1998) nicht durch eine irgendwie erkennbare Änderung seines Geschäftsgebarens reagiert. Vielmehr wurde das Geschäft unverändert in der beschriebenen Weise und insbesondere ohne wesentliche Werbemaßnahmen fortgeführt, solange die erklärten Verluste im wesentlichen steuerlich anerkannt wurden. 61

Eine Reaktion ist erstmals im Rahmen der Betriebsprüfung mit der Aufstellung eines Maßnahmenkatalogs erfolgt. Der Zusammenhang mit der Betriebsprüfung deutet darauf hin, daß Grund für die Reaktion nicht die dauerhafte Verlustsituation, sondern die absehbare Versagung der einkommensteuerlichen Anerkennung der Verluste war. Hierbei handelt es sich indes um ein in der Lebensführung begründetes Motiv. Im übrigen sind die angekündigten Maßnahmen - wie dargelegt wurde - auch nicht geeignet, eine nachhaltige Verbesserung der Geschäftssituation zu bewirken. Dies konnte auch der Kläger nicht ernsthaft annehmen. 62

bb) Die Äußerung des Klägers zu seinen Motiven für die Fortführung des Geschäfts trotz nachhaltiger Verluste, er habe seine gesamte Geschäftstätigkeit und die Immobilien als Gesamtbild betrachtet, insoweit seien ihm keine Verluste entstanden, spricht ebenfalls dafür, daß für die Fortführung des Geschäfts ausschlaggebend war, daß die Verluste mit den anderen (positiven) Einkünften ausgeglichen werden konnten. Dies bedeutet, daß die Verluste auch im Hinblick auf die Steuerersparnis durch den Verlustausgleich und damit aus in der Lebensführung liegenden Motiven in Kauf genommen worden sind. 63

Einer weiteren Feststellung, ob daneben persönliche Neigungen - etwa das Sammeln von Porzellan - für die Fortführung des Geschäfts ausschlaggebend waren, bedarf es zur Entkräftung des Anscheinsbeweises nicht. Überdies können derartige Motive jedenfalls für die Klägerin auch nicht ausgeschlossen werden. 64

c) Die Kläger haben den ihnen aufgrund der Entkräftung des Anscheinsbeweis obliegenden Vollbeweis für die Einkunftserzielungsabsicht nicht geführt. Sie haben weder eine Gewinnprognose erstellt noch außerhalb der Lebensführung liegende Motive für die Inkaufnahme der dauerhaften Verluste dargelegt und nachgewiesen.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

66