
Datum: 23.09.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 4853/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0923.15K4853.03.00

Tenor:

Der Haftungsbescheid vom 14.4.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.8.2003 wird aufgehoben.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig voll-streckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin verpflichtet war, an das Kunstmuseum I (in Ostasien) ausgezahlte Vergütungen dem Steuerabzug nach § 50a EStG zu unterwerfen. | 2 |
| Die Klägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Vom 00.00.1996 bis 00.00.1997 fand im Museum P die Ausstellung "... " statt, die von der Klägerin veranstaltet wurde. Es handelte sich um eine Überlassung des Kunstmuseums I. | 3 |
| Aus dem zwischen dem Kunstmuseum I und der Klägerin abgeschlossenen Vertrag ergibt sich, dass die Klägerin als Ausstellerin ... Mietgebühr und ... Transportkosten zu zahlen hatte. Laut Punkt 3. des Vertrages beinhaltete die Mietgebühr den Gebrauch der Ausstellungsgegenstände gemäß den im Vertrag geregelten besonderen Bedingungen sowie 20 Kataloge als Freixemplare. Zusätzliche Kataloge konnten zu einem Preis von ... erworben werden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag verwiesen. | 4 |

Einen Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 und 5 EStG nahm die Klägerin hierfür nicht vor.	5
Der Beklagte erließ nach Bekanntgabe des Vorgangs mit Datum vom 14.4.2000 einen Haftungsbescheid für Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag in Form des Steuerabzugs nach § 50 a Abs. 4 EStG für 1997 gegen die Klägerin. Den Steuerabzugsbetrag ermittelte das Finanzamt wie folgt:	6
Leihgebühr ...	7
Transportkosten ...	8
Kataloge ...	9
Begleitpersonal ...	10
Gebühren ...	11
Summe ...	12
Solidaritätszuschlag ...	13
Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Zur Begründung trug die Klägerin vor, dass die Transportkosten, Kataloge, Begleitpersonal und Gebühren nicht als Nebenleistungen anzusehen seien, da diese Kosten den Betrag der Hauptleistung deutlich überstiegen. Bei den Aufwendungen für den Transport habe es sich lediglich um einen Transportkostenersatz gehandelt, da er durch das verleihende Museum organisiert worden sei. Ähnliches gelte für die zusätzlich berechneten Kataloge, da sie neben der Inanspruchnahme der Ausstellung gesondert angefordert worden seien.	14
Weiterhin sei zu beachten, dass das Kunstmuseum I eine kulturelle Einrichtung sei, die nur aufgrund erheblicher Subventionen durch die Stadt I ihrem kulturellen Zweck hätte nachkommen können. Das Museum sei eindeutig nicht auf Gewinnerzielungsabsicht ausgerichtet. Somit dürfe auf die Einnahmen des Museums keine Einkommensteuer erhoben werden. Es liege eine Übermaßbesteuerung vor, da das Kunstmuseum in erheblichem Maße subventioniert werde, ohne die Subventionen nicht existieren könne und dauerhaft mit Verlusten lebe. Die Regelung nach § 50 Abs. 5 S. 4 Nr. 3 EStG zeige, dass bei der Bemessung der deutschen Abzugssteuer in bestimmten Fällen auf die im Ausland gegebenen persönlichen Verhältnissen des Rechtsträgers abgestellt werde. Weiterhin wies die Klägerin im Einspruchsverfahren darauf hin, dass der Leihgebühr in Höhe von ... Kosten für die Ausstellung i.H.v. ... gegenübergestanden hätten. Somit sei nur ein Bruchteil der insgesamt angefallenen Kosten durch die Leihgebühr abgedeckt worden. Die Durchführung solcher Ausstellungen sei ein wichtiger Beitrag zum Kulturaustausch und somit aus volkswirtschaftlichen Gründen wichtig.	15
Der Einspruch ruhte zunächst wegen eines gleichgelagerten beim BFH anhängigen Verfahrens (I R 14/01).	16
Nachdem der BFH am 7.11.2001 das Verfahren I R 14/01 (BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861) entschieden hatte und das BMF am 11.12.2002 (BStBl I 2002, 1394) einen Nichtanwendungserlass für dieses Urteil erließ, wies der Beklagte den Einspruch mit Entscheidung vom 6.8.2003 als unbegründet zurück. Im Einzelnen wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung verwiesen.	17

Mit der Klage verfolgt die Klägerin die Aufhebung des Haftungsbescheides weiter.

Zur Begründung trägt sie insbesondere vor, dass das Museum I nicht mit Gewinnerzielungsabsicht handle. Dies bestätige die E-Mail von Dr. D vom 8.5.2000, aus der sich ergebe, dass zum einen die Einnahmen von ... nur einen geringen Teil der insgesamt angefallenen Kosten von ... deckten und zum anderen, dass das Museum I nur durch Subventionen überleben könne. Auf den Inhalt der E-Mail (Bl. 18 der FG-Akte, Übersetzung in deutscher Sprache Bl. 110 der FG-Akte) wird verwiesen. 19

Somit könne ein Haftungsbescheid nicht ergehen. Denn es sei unstreitig, dass eine Haftungsschuld der Klägerin gemäß § 50a Abs. 4 EStG nur dann vorliegen könne, wenn die zugrunde liegende Vergütung der Steuerpflicht gemäß § 49 EStG unterliege. Ebenfalls unstreitig sei, dass zur Begründung einer Steuerpflicht nach § 49 EStG zumindest im Inland eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt werden müsse, anderenfalls läge keine steuerrelevante Betätigung vor. Fraglich sei jedoch, ob hinsichtlich des Vorliegens der Gewinnerzielungsabsicht allein auf das Inland oder auf die gesamte Tätigkeit des ausübenden Unternehmens im In- und Ausland abgestellt werden müsse bzw. ob die sogenannte isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht des ausländischen Tätigen unberücksichtigt lassen dürfe. Im Urteil des BFH vom 7.11.2001 I R 14/01 sowie im Urteil der Vorinstanz, des FG Köln, werde zum Verhältnis von Einkunftserzielungsabsicht und § 49 Abs. 2 EStG eindeutig ausgeführt, dass die Frage, ob eine Tätigkeit der steuerrechtlich relevanten Einkunftserzielung oder dem Bereich der "Liebhaberei" zuzuordnen sei, bei beschränkt Steuerpflichtigen wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach denselben Kriterien zu beurteilen sei. Ausdrücklich werde festgehalten, dass das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht kein "im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal", das nach § 49 Abs. 2 EStG außer Betracht bleiben könne, sei. Diese Rechtsprechung werde auch in der Literatur vertreten. Nur sie sei auch unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten (Art. 3 Abs. 1 GG) zu rechtfertigen. Soweit Gosch die Entscheidung kritisiert habe, habe er dies im Hinblick auf eine Kapitalgesellschaft mit natürlichen Personen getan, die ihren persönlichen Neigungen durch die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft nachkommen wollten. Dies sei gerade vorliegend nicht gegeben. Es könne zweifelsfrei eine "gestalterisch phantasievolle Umgestaltung durch Zwischenschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft" ausgeschlossen werden. 20

Zum gleichen Ergebnis gelange man auch, wenn man zur Auslegung des § 49 Abs. 2 EStG die Entstehungsgeschichte heranziehe. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte die Vorschrift diejenigen Fälle erfassen, in denen bei Einkünften im Sinne einer beschränkten Steuerpflicht eine Einordnung in verschiedene Einkünfte möglich sei. Zum Beispiel sollten eventuell aus dem Zuweisungsrecht von Doppelbesteuerungsabkommen resultierende Steuerlücken hierdurch geschlossen werden. Die gesetzgeberische Intention habe jedoch nicht den Fall einer fehlenden Einkunftserzielungsabsicht umfassen wollen. 21

Darüber hinaus sei die im Inland durchgeführte Ausstellung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt worden. Direkt mit der Organisation oder der Ausstellung verbundene Aufwendungen könnten bei der Überprüfung einer evtl. im Inland vorliegenden Gewinnerzielungsabsicht nicht außer Betracht gelassen werden, da diese keine in diesem Zusammenhang zu prüfenden ausländischen Besteuerungsmerkmale darstellen würden. 22

Zum Nachweis der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht sowohl im Inland als auch im Ausland legt die Klägerin ein Schreiben von Herrn U vom 6.7.2004 sowie eine Kopie des Schreibens vom 22.11.2004 von Frau D/I Museum of Art in englischer Sprache vor. In dem Schreiben 23

vom 6.7.2004 wird ausgeführt, dass die gezahlten Gelder notwendige Ausgaben seien und nicht zu einem Einkommen für das Museum geführt hätten. In dem Schreiben vom 22.11.2004 bestätigt Frau D, dass erstens das Museum in I ein "non-profit"-Unternehmen sei, welches umfänglich von der Regierung in I unterstützt werde, und zweitens, dass die gezahlten Gebühren des Museums P nicht die Ausgaben für die Ausstellung gedeckt hätten. Im Einzelnen wird auf die Schreiben (Bl. 57 und 58 der FG-Akte, deutsche Übersetzung Bl. 106, 110 der FG-Akte) verwiesen. Weiterhin übersandte die Klägerin eine Kopie eines Memorandums vom 9.6.1995, aus dem zu entnehmen sei, dass die Zahlungen durch das Museum P nur für anteilige Transportkosten, Versicherung und Kosten der Administration geleistet worden seien (vgl. Ziff. 9, Memorandum Bl. 60 - 63 der FG-Akte, deutsche Übersetzung Bl. 112 bis 114 der FG-Akte).

Die Klägerin erklärt sich des Weiteren für den Fall, dass das Gericht der Klägerin
weitergehende Mitwirkungspflichten aufzuerlegen gedenke, bereit, die im Schreiben vom 22.11.2004 getätigten Aussagen der Stadtverwaltung I auch regierungsamtlich bestätigen zu lassen. Sie weist im Hinblick auf die besonderen Anforderungen des § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten jedoch auf folgendes hin: Wenn man die im Urteil des BFH vom 7.11.2001 dargelegten Grundsätze auf den vorliegenden Fall übertrage, könne, wie bei dem dort entschiedenen Pferdezuchtbetrieb, von der Vermutung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden. Eine diesbezügliche offizielle Aussage der Museumsdirektion enthalte auch das eingereichte Schreiben vom 22.11.2004. Diese offizielle ausländische Bestätigung werde untermauert durch frei zugängliche inländische Informationsquellen. So erläutere die Internet-Seite "Wikipedia - Die freie Enzyklopedie" zum Thema "I", Stichwort Kultur:

"I (...) hat das Image einer Kulturwüste, in der man sich nur um das Geldverdienen kümmert.
Um dieser Meinung entgegenzutreten, gibt es in I eine steigende Anzahl von Museen und Kulturveranstaltungen, die von der Regierung subventioniert werden."

Zum Stichwort "Museen" werde ergänzend ausgeführt:

"Der Eintritt zu vielen Museen ist sehr günstig oder gar kostenlos".

Diese Informationen würden die allgemeine Vermutung bestätigen, dass öffentliche
Museumsbetriebe nicht mit Einkunftserzielungsabsicht betrieben werden. Wenngleich die Klägerin hinsichtlich des Merkmals der Einkunftserzielungsabsicht nach der Diktion des BFH keine Beweislast treffe, könne die fehlende Einkunftserzielungsabsicht des Kunstmuseums der Stadt I vorliegend aus allgemeinen Vermutungssätzen sowie aus der schriftlichen Bestätigung der Museumsdirektion sowie allgemein zugänglichen Informationsquellen konkret nachgewiesen werden.

Die Klägerin beantragt,

den Haftungsbescheid vom 14.4.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.8.2003
aufzuheben und die gemäß § 50a Abs. 4 EStG zu zahlende Steuer auf O DM festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG sei es unbeachtlich, ob ausländische
Vertragspartner nach den im Ausland vorliegenden Verhältnissen nicht der Besteuerung

unterlägen. Nach § 49 Abs. 2 EStG seien im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht zu lassen, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten (isolierende Betrachtungsweise). Die Zuordnung von Einkünften gemäß § 49 Abs. 1 EStG sei damit grundsätzlich nach den Verhältnissen im Inland zu beurteilen. Es sei nicht maßgebend, dass das Kunstmuseum I ohne staatliche Subventionen nicht existieren könne. Für die Prüfung, ob im Streitfall "Liebhaberei" vorliege, sei nur auf die inländischen Begebenheiten abzustellen. Im Streitfall liege bezogen auf die inländische Tätigkeit eine Gewinnerzielungsabsicht vor. Neben dem Ersatz der Transportkosten, Versicherung etc. seien ... für die Überlassung der Kunstobjekte gezahlt worden. Nachweise über Aufwendungen des Kunstmuseums I hinsichtlich der Ausstellung im Museum P lägen nicht vor. Aus der E-Mail vom 8.5.2000 ergebe sich nicht, um welche Kosten es sich bei den genannten ... handele. Weder das Memorandum noch das Schreiben von Frau D erbringe einen Nachweis über die tatsächlich angefallenen Kosten. Die Mietgebühr ("rental fee") sei laut Punkt I Nr. 3 des Vertrages zwischen der Klägerin und dem I Museum lediglich für den "Gebrauch der Ausstellungsgegenstände" und 20 Kataloge zu entrichten gewesen. Zu welchem Zweck das I Museum diesen Betrag letztendlich verwendet habe (laut Vorbringen der Klägerin für Administration und Versicherung), sei nicht relevant.	
Da nach der isolierenden Betrachtungsweise die im Ausland befindlichen Begebenheiten außer Betracht zu lassen seien, sei von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Das anderslautende Urteil des BFH vom 7.11.2001 sei über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Dieses Urteil sei auch von anderer Seite kritisiert worden, nicht zuletzt von Gosch (DStR 2002, 671), der damals selbst Mitglied des erkennenden Senats gewesen sei.	34
Die Besteuerung derartiger internationaler Wirtschaftsbeziehungen sei auch vom Gesetzgeber gewollt und stelle keine besondere Härte dar. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb der deutsche Gesetzgeber im konkreten Fall die Vergütung unbesteuert lassen sollte, um der Stadt I im Ergebnis einen geringeren Unterhaltszuschuss für das Museum zu ermöglichen.	35
Das Gericht hat den Beklagten mit Schreiben vom 12.7.2004 gebeten, mitzuteilen, ob weitere Nachweise hinsichtlich der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht des Museum of Art der Stadt I für erforderlich gehalten werden. Es hat darauf hingewiesen, dass, wenn die fehlende Gewinnerzielungsabsicht zwischen den Beteiligten unstreitig sein sollte, nur noch über die Frage zu entscheiden sei, ob man für die Gewinnerzielungsabsicht allein auf die Verhältnisse im Inland oder auf die Gesamttätigkeit abstellen müsse.	36
Der Beklagte hat mit Schreiben vom 26.7.2005 erklärt, dass er weitere Nachweise der Stadt I für entbehrlich halte, da nur die Beurteilung im Inland entscheidungserheblich sei. Auf Nachfrage der Berichterstatterin hat der Beklagte bestätigt, dass die fehlende Gewinnerzielungsabsicht des Museum of Art in I nicht mehr bestritten werde (s. AV Bl. 88 Rückseite der FG-Akte).	37
Die Beteiligten haben sich übereinstimmend mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt.	38
<u>Entscheidungsgründe</u>	39
I. Das Gericht konnte mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entscheiden (§ 90 Abs. 2 FGO).	40
II. Die Klage ist begründet.	41

Die festgesetzten Haftungsbeträge im Haftungsbescheid vom 14.4.2000 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Die Klägerin haftet für die im Zusammenhang mit der Ausstellung "... an das Museum in I geleisteten Zahlungen nicht nach § 73g EStDV m. V. m. § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für eine einzubehaltende und abzuführende Ertragsteuer.	42
1. Nach § 50a Abs. 4 EStG wird bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer in bestimmten Fällen (hier § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG) im Wege des Steuerabzugs erhoben. In diesen Fällen muss der Schuldner der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger vornehmen und die einbehaltene Steuer an das zuständige Finanzamt abführen (§ 50a Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG). Der Vergütungsschuldner haftet für die einzubehaltende und abzuführende Steuer (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG); soweit er seine Verpflichtungen nicht erfüllt, kann das Finanzamt die Steuer bei ihm durch Haftungsbescheid anfordern (§ 73g EStDV –Einkommensteuer-Durchführungsverordnung).	43
2. Die Einbehaltungs- und Abführungspflicht des Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 4 EStG knüpft daran an, dass der beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger der Einkommensteuer unterliegende Einkünfte (§ 1 Abs. 4 EStG) erzielt. Sie setzt mithin voraus, dass die vom Vergütungsschuldner geleisteten Zahlungen aus der Sicht des Vergütungsgläubigers dem Einkünftekatalog des § 49 EStG unterfallen. Ist das nicht der Fall, so scheidet mangels einer abzuführenden Steuer eine Haftung des Vergütungsgläubigers nach § 50 a Abs. 5 EStG i.V.m. § 73g EStDV aus.	44
3. Nach st. Rspr. sind Zahlungen und sonstige Vermögensveränderungen nicht der Einkunftserzielung zuzuordnen, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen stehen, die sich als steuerlich unbeachtliche "Liebhaberei" darstellen (BFH-Urteil vom 7. November 2001 I R 14/01, BFHE 197, 287, BStBl II 2002, 861). Eine solche liegt vor, wenn die betreffenden Leistungen nicht von dem Streben nach Gewinnerzielung getragen sind, sondern aus persönlichen Motiven erfolgen (BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; BFH-Urteil vom 22. April 1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663). Eine Zahlung, die auf einer solchen Leistung beruht, unterliegt deshalb bei dem Empfänger nicht der Einkommensteuer und löst für den Zahlenden keine Einbehaltungs- und Abführungspflicht i.S. des § 50a Abs. 4 EStG aus (BFH-Urteil vom 7. November 2001 aaO).	45
Im Streitfall stellen die an das Museum of Art I gezahlten Gelder keine steuerlich relevanten Einkünfte i.S.d. § 49 EStG dar, weil sich eine Einkunftserzielungsabsicht nicht feststellen lässt.	46
Die Gewinnerzielungsabsicht ist eine sogenannte innere Tatsache, deren Vorliegen nur anhand äußerer Umstände beurteilt werden kann. Für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht trägt der Beklagte die Darlegungs- und Feststellungslast, denn die für alle Einkunftsarten erforderliche Einkunftserzielungsabsicht betrifft ein die beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 49 EStG begründendes Tatbestandsmerkmal.	47
a. Der Senat kann eine Gewinnerzielungsabsicht schon für die Tätigkeit des Museum of Art für die beim Museum P durchgeführte Ausstellung nicht feststellen. Die Kuratorin Frau Dr. D bestätigte mit E-Mail vom 8. Mai 2000, dass die Leihgebühr nur einen kleinen Teil der Organisationskosten abgedeckt habe. Die gesamten Kosten für die Ausstellung hätten sich auf ... belaufen. Dies bestätigte sie in ihrem Schreiben vom 22.11.2004. Weiterhin erklärte Herr U mit Schreiben vom 6.7.2004, dass die Zahlung der ... "rental fee" nur Kosten abgedeckt habe. Ein Überschuss sei hiermit nicht erwirtschaftet worden. Auch das	48

Memorandum vom 9.6.1995 bezeichnet die ... als Kosten für "administration cost to be paid to the Urban Council I to cover the cost of packing, handling production of the exhibition and 20 complimentary copies of the catalogue" ("Gebühr an den Stadtrat I für Verpackung, Abwicklung der Ausstellung sowie 20 Stück Gratiskataloge"). Es ist dem Beklagten zwar zuzugeben, dass mit diesen Schreiben und Bestätigungen eine substantiierte Übersicht über die tatsächlich geleisteten Kosten und Einnahmen nicht erfolgt ist und sich insoweit eine Überprüfung als schwierig erweist. Letztendlich kann die Frage der Gewinnerzielung für die Tätigkeit im Inland jedoch dahinstehen, da der Senat der Auffassung ist, dass es nicht auf die isolierte Betrachtung der Tätigkeit im Inland ankommt, sondern auf die Betrachtung der Gesamttätigkeit.

b. Eine Zuordnung der vorliegenden Einkünfte zu den einzelnen Einkunftsarten gemäß § 49 Abs. 1 EStG erfolgt grundsätzlich unter Berücksichtigung der im In- und Ausland gegebenen Tatbestandsmerkmale. Ob eine bestimmte Leistung der steuerrechtlich relevanten Einkunftserzielung oder dem Bereich der Liebhaberei zuzuordnen ist, muss daher bei beschränkt Steuerpflichtigen nach denselben Kriterien beurteilt werden wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 7. November 2001 aaO). Bei der Frage nach der Gewinnerzielungsabsicht ist somit auf die zu beurteilende Tätigkeit in ihrer Gesamtheit abzustellen. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn ein selbständiger Betriebsteil oder ein Teilbetrieb existiert, der im Streitfall jedoch unstreitig nicht gegeben ist. 49

Aus dem Grundsatz der einheitlichen Betrachtung einer Gesamttätigkeit folgt für den Streitfall, dass nicht allein auf die in Köln durchgeführte Ausstellung abzustellen ist, sondern auf die Gesamttätigkeit des Museum of Art in I. 50

Mit dieser einschränkenden Auslegung schließt sich der erkennende Senat der Auslegung des § 49 Abs. 2 EStG an, die der BFH in seinem Urteil vom 17. November 2001 dargelegt hat und die auch in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und in der Literatur vertreten wird (FG Köln Urteil vom 13. Dezember 2000 7 K 4488/94, EFG 2001, 368; Korn/Strunk, Kommentar zum EStG § 49 Rn. 241; Blümich/Wied, Kommentar zum EStG, KStG und GewStG, § 49 Rn. 32; Kempermann, FR 2002, 637; Schmidt/Heinicke, Kommentar zum EStG 24. Auflage, § 49 Rn. 11; Clausen in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG Kommentar § 49 Anm. 1225, 1230; Lüdicke Anmerkung zum BFH-Urteil vom 7.11.2001 DStR 2002, 671). Die Gegenmeinung, die beim beschränkt Steuerpflichtigen die Verhältnisse im Ausland bei der Frage der Gewinnerzielungsabsicht nicht miteinbeziehen will (Kirchhof/Gosch, EStG KompaktKommentar, 5. Auflage, § 49 Rn. 162; Gosch in FS für Wassermeyer, S. 263, 272ff.), überzeugt den Senat nicht. 51

Die vorgreifliche Frage nach der Tatbestandsmäßigkeit, ob Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG vorliegen, kann nicht allein nach Maßgabe des im Inland verwirklichten Sachverhalts beantwortet werden. Würde man ein einheitliches grenzüberschreitendes Handeln künstlich aufspalten, würde man einen fiktiven Sachverhalt der Besteuerung zugrunde legen (Mössner, Isolierende Betrachtungsweise, Festschrift Flick 1997, 939, 944). Sowohl die Entstehungsgeschichte als auch die Absicht des Gesetzgebers sprechen dagegen, dass man bei der Beurteilung der maßgeblichen Besteuerungsmerkmale nur auf die Gegebenheiten im Inland abstellt. Der Senat schließt sich insoweit der Begründung des BFH in seinem Urteil vom 7. November 2001 an (aaO). Die Verhältnisse im Ausland sind zwar nicht Besteuerungsgrundlage, aber doch insoweit zu beachten, "als die für das Inland geforderten Besteuerungsmerkmale von den Verhältnissen im Ausland abhängen" (Debatin, DB 1961, 787). 52

Sofern das Urteil des BFH kritisiert wird, richtet sich die Kritik bei näherer Betrachtung oftmals im Ergebnis nicht gegen die eingeschränkte Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise. Kritik erfährt die Rechtsprechung des 1. Senats des BFH in erster Linie zu den Ausführungen des BFH zum Nachweis der Liebhaberei (vgl. Kempermann, FR 2002, 637; Gosch, FS für Wassermeyer, 263, 274: "Schließlich muss Rechtserkenntnis auch praxistauglich sei, was nur bei der Ausblendung im Ausland fehlender Einkunftserzielungsabsicht gewährleistet ist. Nur bei einem solchen Verständnis lassen sich nämlich die im Einzelfall beträchtlichen Nachweisschwierigkeiten bewältigen"). Nach den Urteilsgründen in der Entscheidung des BFH vom 7.11.2001 (aaO) sollen beim Ausländer insoweit dieselben Beweislast- und Vermutungsregeln gelten wie beim Inländer. Die Ermittlungsmöglichkeiten der deutschen Finanzbehörden im Ausland sind jedoch unstreitig eingeschränkt. Einen Ausgleich für diese eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten wird durch die erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO geschaffen. Diese Vorschrift begründet für Sachverhalte, die sich auf Vorgänge im Ausland beziehen, eine erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Kommt der Steuerpflichtige dieser Verpflichtung nicht nach, so kann das Finanzamt bzw. das FG hieraus für den Steuerpflichtigen nachteilige Schlüsse ziehen und ggfls. kann dies zu einer Beweislastumkehr führen.

Im vorliegenden Fall ist aber nach Auffassung des Senats die Klägerin ihren erhöhten Mitwirkungspflichten nachgekommen. Der Senat ist nach dem Vorbringen und den vorgelegten Schreiben der Mitarbeiter des Museum of Art in I davon überzeugt, dass das Museum -betrachtet man die Gesamttätigkeit- nicht mit Einkunftserzielungsabsicht handelt. Nach Auffassung des Senats handelt es sich bei den Schreiben der Mitarbeiter des Museums I auch nicht um Gefälligkeitschreiben. Vielmehr entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass staatliche Museen und das gilt nach Auffassung des Senats auch für ausländische staatliche Museen, regelmäßig nicht mit der Absicht tätig werden, einen Gewinn zu erzielen. Ein Museum ist regelmäßig eine aus erhaltenswerten, kultur- und naturhistorischen Objekten bestehende Sammlung, die zumindest teilweise regelmäßig als Ausstellung der Öffentlichkeit zugänglich ist, gemeinnützigen Zwecken dient und keine kommerzielle Struktur und Funktion hat sowie eine fachbezogene Konzeption aufweist (Begriffsdefinition im Urteil des BSG vom 25. Januar 1995 3/12 RK 61/93, RdL 1995, 209). Dafür, dass es sich bei dem Museum of Art in I hingegen um ein Profit-Unternehmen handelt, fehlen jegliche Anhaltspunkte. Auch der Beklagte, der auf weitere Nachweise hinsichtlich der Einkunftserzielungsabsicht des Museum of Art in I verzichtet hat, bestreitet letztendlich bezogen auf die Gesamttätigkeit nicht die fehlende Gewinnerzielungsabsicht des Museums.

Insoweit kommt es nach Auffassung des erkennenden Senats im vorliegenden Fall nicht darauf an, ob die Ausführungen des BFH zu der Vermutung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht, die letztendlich in einigen Fällen möglicherweise zu einer Umkehrung der Beweislage zu Lasten der Verwaltung führen könnten (vgl. Anmerkung zum BFH-Urteil vom 7.11.2002, BFH-PR 2002, 204, 205), nicht viel zu weit gehen und als praxisuntauglich anzusehen sind (vgl. Kempermann, FR 2002, 637). Jedenfalls stellen die nicht von der Hand zu weisenden beträchtlichen Nachweisschwierigkeiten in der Praxis keinen Grund dar, das erforderliche positive Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht bei der Prüfung, ob überhaupt Einkünfte vorliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen auszublenden. § 49 Abs. 2 EStG rechtfertigt keine wesensmäßige Änderung der Einkünfte i.S.d. § 49 EStG dergestalt, dass die Gewinnerzielungsabsicht als positives Merkmal eines Gewerbebetriebs fehlen darf.

IV. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

