
Datum: 19.05.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3679/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0519.10K3679.08.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 14.06.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.09.2008 wird dahingehend abgeändert, dass Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Tätigkeit nicht anzusetzen sind.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer nach Maßgabe der Gründe dieses Urteils wird dem Beklagten aufgegeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten tragen die Beteiligten je zur Hälfte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Anerkennung eines Verlustes aus selbständiger Tätigkeit im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2005.

2

Die 1952 geborene Klägerin ist seit 1997 selbständig als Steuerberaterin tätig. In den Jahren 1997-2005 erzielte sie aus dieser Tätigkeit ausschließlich Verluste. Umsätze und Verluste stellen sich wie folgt dar:

3

	Umsätze	Gewinn
1997	4.810,00 DEM	- 4.370,00 DEM
1998	4.298,00 DEM	- 14.122,00 DEM
1999	4.305,00 DEM	- 9.743,00 DEM
2000	3.824,00 DEM	- 17.575,00 DEM
2001	2.048,00 DEM	- 14.967,00 DEM
2002	3.121,61 €	- 12.818,00 €
2003	1.585,00 €	- 14.015,00 €
2004	561,00 €	- 19.313,00 €
2005	14.945,00 €	- 4.609,00 €
Summe		- 81.829,79 €

4

In den Umsatzerlösen des Jahres 2005 ist der Verkaufserlös eines betrieblichen PKW in Höhe von 9.913,79 € enthalten. Die sonstigen Umsatzerlöse betrugen 5.032,01 €.

5

Nach Mitteilung des Beklagten entwickelten sich die Erlöse und Gewinne in den Jahren 2007 und 2008 nach von der Klägerin im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau eingereichten Gewinnermittlungen wie folgt:

6

	Umsätze	Gewinn
2007	31.196,00 €	23.587,00 €
2008	1.437,00 €	- 433,00 €

7

In den Umsatzerlösen des Jahres 2007 sind Erlöse aus Anlagenverkäufen in Höhe von 17.675,- € enthalten. Die sonstigen Umsatzerlöse betrugen 13.521,78 €. Die Betriebsausgaben in Höhe von 13.993, 82 € setzten sich aus betrieblichen Aufwendungen in Höhe von 5.886, 16 und "verauslagter Vorsteuer" in Höhe von 8.107,66 zusammen. Die Klägerin teilte in der mündlichen Verhandlung mit, dass die Gewinnermittlungen der Jahre 2007 und 2008, auf die sich der Beklagte bezieht, nur zum Zwecke der Umsatzsteuernachschau vorläufig erstellt worden seien. Der Gewinn sei tatsächlich geringer, da noch weitere Betriebsausgaben, z.B. Abschreibungsbeträge für einen PKW gewinnmindernd zu erfassen seien. Endgültige Gewinnermittlungen wurden bis zur mündlichen Verhandlung nicht vorgelegt.

8

Die Eheleute erzielten aus Arbeits- bzw. Renteneinkommen sowie Kapitaleinkünften des Ehemannes in den Streitjahren z. T. erhebliche Einkünfte. So erzielte der Ehemann in den Jahren 1997 bis 2001 Arbeitseinkommen zwischen 212.000 DM und 290.000 DM, in den Jahren 2002 bis 2005 erzielte er Versorgungsbezüge zwischen 32.000 € und 42.000 €. Hinzu kamen in den Jahren 2004 und 2005 noch Renteneinkünfte in Höhe von jeweils 14.000 €. Darüber hinaus erzielte der Ehemann in den Jahren 2000 bis 2005 Kapitaleinkünfte zwischen 1.800 € und 18.500 DM.

9

Die Kläger wurden in den Jahren 1997 bis 2005 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Die Verrechnung mit den Verlusten aus der freiberuflichen Tätigkeit führte in den einzelnen Jahren zu einer Minderung der Steuerlast.

Mit Bescheid vom 14.7.2008 setzte der Beklagte die Einkommensteuer 2005 nach Schätzung fest. Am 18.7.2008 legten die Kläger Einspruch unter Beifügung einer Steuererklärung ein. Für die selbstständige Tätigkeit wurde ein Verlust in Höhe von 812 € erklärt, eine Gewinnermittlung wurde nicht eingereicht. 11

Am 19.9.2008 erließ der Beklagte unter teilweiser Abhilfe einen Einspruchsbescheid. Hierin folgte er der Steuererklärung der Kläger mit Ausnahme der Angaben zur selbstständigen Tätigkeit. Der erklärte Verlust sei mangels Vorlage einer Gewinnermittlung nicht anzuerkennen, es verbleibe bei der Schätzung eines Gewinnes in Höhe von 5.000 €. 12

Am 23.10.2008 klagten die Kläger gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2005. Zur Begründung legten sie eine Einnahmen-Überschussrechnung bezüglich der Steuerberater Tätigkeit vor. Daraus ergab sich ein Verlust in Höhe von 4.609,28 €. Darüber hinaus trugen sie vor, dass die selbstständige Tätigkeit als Steuerberaterin mit Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt würde. Es läge keine Liebhaberei vor. Die Klägerin habe in den Jahren 1997-2000 als freie Mitarbeiterin für andere Steuerberater gearbeitet, dies jedoch in eigenen Räumen und mit eigenen Betriebsmitteln. Eigene Mandate hätten nur in geringem Umfang bestanden. Ab 2001 habe sie eine eigene Praxis aufgebaut und die Mitarbeit bei anderen Steuerberatern beendet. Sie arbeite im Rahmen dieser Tätigkeit rund 30-42 Stunden in der Woche. Darüber hinaus sei sie im Streitjahr belastet gewesen durch die Betreuung von vier schwerbehinderten Familienmitgliedern. 13

Eine Gewinnprognose für die Zukunft könne nicht abgegeben werden, da nicht absehbar sei, ob Mandanten weiterhin die Bearbeitung ihrer Steuererklärungen bei ihr in Auftrag geben würden. Eine vertragliche Verpflichtung sei insoweit nicht möglich. 14

Soweit der Beklagte aus den Verlusten des Zeitraums seit 1997 schließen wolle, dass die Klägerin ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig werde, sei dies unzulässig, da verschiedene Ausgangssituationen zu den Verlusten geführt hätten. Erst ab 2001 sei eine eigene Steuerberatungspraxis aufgebaut worden. 15

Sie übe eine einkommensteuerrechtlich relevante Beschäftigung aus, da sie die Absicht verfolge, auf Dauer nachhaltige Überschüsse zu erzielen. Ein betrieblicher Totalgewinn werde angestrebt. Ein solcher Gewinn sei ab dem Jahr 2009 zu erzielen. Die Mandantenzahl werde steigen und die Kosten für die Einrichtung der Praxis würden nicht mehr die Höhe der Anfangszeit haben. Im Jahr 2007 habe sie einen Jahresüberschuss erzielt, der zwar zum Teil aus dem Verkauf von Anlagevermögen resultierte. In diesem Jahresüberschuss seien aber Erlöse aus Honoraren 13.523 € zuzüglich eines Eigenverbrauchs in Höhe von 3.312 € enthalten. Dem stünden lediglich Betriebsausgaben in Höhe von 5.886 € gegenüber. Auch für 2008 ergebe sich lediglich ein geringer Verlust, da viele Steuerfälle noch nicht abgeschlossen gewesen seien. Die Rechnungsbeträge für die Arbeiten 2008 seien erst in den letzten drei Quartalen 2009 zugeflossen. 16

Die Ausführungen des Beklagten, wonach die Klägerin keine existenzielle Notwendigkeit für ihre Tätigkeit habe, da eine Versorgung durch den Ehemann gewährleistet sei, seien unzutreffend. Sie habe außer einer geringen Rente keine eigene Zukunftssicherung. 17

Im Jahr 2009 habe sie Erlöse von ca. 15.000,- € netto erzielt. Eine abschließende Gewinnermittlung könne aber nicht vorgelegt werden.

Die Klägerin beantragt,

19

den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 14.06.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.09.2008 dahingehend abzuändern, dass ein Verlust aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 4.609,28 € anerkannt wird.

Der Beklagte beantragt,

21

der Klage insoweit stattzugeben, dass keine positiven Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit angesetzt werden und im Übrigen die Klage abzuweisen.

Hilfsweise wird beantragt, den erklärten Verlust um zu Unrecht erklärte Abschreibungsbeträge in Höhe von 3.457,- € zu mindern.

23

Er trägt im Wesentlichen vor, dass die Tätigkeit der Klägerin auf Dauer nicht geeignet sei, einen Gewinn zu erzielen. Insofern fehle es an der für die Besteuerung maßgeblichen Gewinnerzielungsabsicht. Die Klägerin sei seit 1997 als Steuerberaterin tätig. Angesichts der dauerhaften Verluste sei davon auszugehen, dass diese Verluste aus persönlichen Gründen hingenommen würden. Insofern sei davon auszugehen, dass die verlustbringende Tätigkeit dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sei. Die Klägerin habe nach eigenen Angaben in erheblichem Umfang Zeit aufwenden müssen, ihre schwer behinderten Familienmitglieder zu versorgen. Daher sei davon auszugehen, dass die Klägerin ihre Tätigkeit lediglich als Teilzeittätigkeit ausübe. Hierzu bestehe allerdings keine existenzielle Notwendigkeit, da die Versorgung der Klägerin durch den Ehemann gewährleistet sei. Die Verluste der Klägerin minderten seit Jahren die Steuerlast der Eheleute, auch sei die Tätigkeit eines Steuerberaters mit einem gewissen sozialen Ansehen verbunden. Möglicherweise schaffe sich die Klägerin durch diese Tätigkeit eine Ablenkung von den Belastungen der Tätigkeit für die Familie.

24

Im Rahmen einer Umsatzsteuernachschau habe die Klägerin Einnahmen-Überschussrechnungen für 2007 und 2008 eingereicht, aus welchen sich ergebe, dass die laufenden Einnahmen die angefallenen Kosten wiederum nicht deckten.

25

Für das Jahr 2009 habe die Klägerin im ersten Quartal Umsätze in Höhe von 60,- € angemeldet. Für die übrigen Quartale sei noch keine Erklärung abgegeben worden. Überschlägig seien aber auf jeden Fall Betriebsausgaben für Miete und PKW-AfA in Höhe von 10.000,- € angefallen.

26

In der mündlichen Verhandlung reichte die Klägerin Rechnungen für ein Kanzleischild sowie für eine Eintragung der Kanzlei in die "Gelben Seiten" von März bzw. April 2010 zu den Akten. Darüber hinaus fügte sie eine Visitenkarte als Steuerberaterin sowie eine Anzeige in einem lokalen Anzeigenblatt bei.

27

Entscheidungsgründe

28

Die Klage ist im Umfang des Antrags des Beklagten begründet, im übrigen ist sie unbegründet.

29

Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig, soweit der Veranlagung geschätzte Betriebseinnahmen in Höhe von 5.000,- € für die selbständige Steuerberater Tätigkeit

30

zugrunde gelegt worden sind. Insoweit verletzt der Bescheid die Kläger in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

Soweit die Kläger darüber hinaus die Berücksichtigung eines Verlustes in Höhe von 4.609,28 € aus selbständiger Tätigkeit begehren, ist die Klage unbegründet und sind die Kläger nicht in ihren Rechten verletzt. 31

1. Die Tätigkeit der Klägerin als Steuerberaterin erfolgt nicht mit Gewinnerzielungsabsicht und führt im Streitjahr nicht zu Einkünften aus selbständiger Tätigkeit. 32

a. Eine einkommensteuerlich relevante Betätigung ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur gegeben, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen (BFH vom 31. Mai 2001 IV R 81/99, BFHE 195, 382; BStBl II 2002, 276). Das ist dann der Fall, wenn ein betrieblicher Totalgewinn erstrebt wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Auch bei der Einkunftsart "selbständige Arbeit" muss eine derartige Gewinnerzielungsabsicht bestehen (BFH-Urteil vom 22. April 1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663). 33

b. Die Gewinnerzielungsabsicht ist eine innere Tatsache, die --wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge-- nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder das Fehlen der Absicht zur Gewinnerzielung geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis liefern können (BFH vom 14. November 2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392). 34

Ein für eine Gewinnerzielungsabsicht sprechender Anscheinsbeweis entfällt bereits dann, wenn die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass im konkreten Einzelfall nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern persönliche Beweggründe des Steuerpflichtigen für die Fortführung des verlustbringenden Unternehmens bestimmend waren (BFH vom 14. November 2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392 m.w.N.). 35

Persönliche Gründe sind alle einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motive (BFH-Urteil vom 19. November 1985 VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289, m.w.N.). Hierzu zählt auch die Absicht, Steuern zu sparen (vgl. BFH vom 2. Juni 1999 X R 149/95, BFH/NV 2000, 23, m.w.N.). Als Indiz für die Weiterführung des Verlustbetriebs aus persönlichen Gründen kann auch der Umstand gewertet werden, dass es der Steuerpflichtige trotz ständiger und nachhaltiger Verluste unterlassen hat, Maßnahmen zur Herstellung und Steigerung der Rentabilität des Betriebs zu ergreifen (vgl. BFH vom 29. Juni 1995 VIII R 68/93, BFHE 178, 160, BStBl II 1995, 722, m.w.N.). 36

c. Bei den Katalogberufen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG müssen zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden (BFH vom 14. November 2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392.). Der BFH hat jedoch mehrfach bestätigt, dass die Tätigkeit eines Steuerberaters, Rechtsanwalts oder Architekten als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn über Jahre hinweg lediglich Erlöse auf geringem Niveau erzielt werden, auf der anderen Seite aber steuerlich Verluste aus der Tätigkeit erklärt werden und diese mit Einkünften aus anderen Quellen verrechnet werden (BFH vom 31.05.2001 IV R 81/99, BFHE 195, 382, BStBl II 2002, 276 (Steuerberater); BFH vom 14.11.2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392 (Rechtsanwalt); BFH vom 22.04.1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663 (Rechtsanwalt); BFH vom 12.09.2002 IV R 60/01, BFHE 200, 284, BStBl II 2003, 85 (Architekt); vgl. auch FG München vom 11.07.2007 1 K 567/07, juris (Rechtsanwalt)) 37

- d. Die dauerhafte Verlustsituation seit dem Jahr 1997, die auch nach der – nach den Ausführungen der Klägerin erzwungenen – Neuausrichtung der Beratungstätigkeit im Jahr 2001 sich bis zum Streitjahr nicht änderte, ist ein Indiz dafür, dass die Klägerin ihre Tätigkeit nicht mit Gewinnerzielungsabsicht durchführt. Zwar stellt die Tätigkeit eines Steuerberaters gewöhnlicherweise nicht eine Tätigkeit dar, die vornehmlich zum Zwecke der Befriedigung persönlicher Neigungen betrieben wird, sondern dem "Broterwerb" dient, jedoch ist der Senat im zu entscheidenden Fall zu der Überzeugung gelangt, dass die Klägerin ihrer Tätigkeit nicht aus Gründen der Gewinnerzielungsabsicht, sondern aus persönlichen Beweggründen nachkommt. 38
- Entscheidendes Gewicht kommt insoweit dem Umstand zu, dass die dauerhaften Verluste in den Jahren 1997 bis 2005 dazu genutzt wurden, die Steuerlast der Kläger insgesamt zu mindern, indem diese die z.T. erheblichen Einkünfte des Ehemannes kompensierten. Die Minderung der Steuerlast ist aber gerade ein persönliches Motiv. 39
- Die Tätigkeit der Klägerin ist zur Überzeugung des Senats auch auf Dauer nicht geeignet, einen Totalgewinn zu erzielen. Den über Jahre hinweg der Höhe nach nicht nennenswerten Umsatzerlösen standen stets erheblich höhere Ausgaben gegenüber. Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass die Klägerin ihre Kanzlei aus einem einzelnen Raum, welcher der Wohnung angegliedert war, ohne Mitarbeiter betrieb. Bereits insoweit unterscheidet sich die Art des Kanzleibetriebes grundlegend von dem Betrieb anderer Steuerberatungskanzleien. Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung nunmehr Rechnungen für ein Kanzleischild sowie eine Eintragung ins Telefonbuch und eine Visitenkarte vorlegt und damit darlegen möchte, sie bemühe sich intensiv um neue Mandate, stellt der Senat hierzu fest, dass ein Kanzleischild und ein Eintrag im Telefonbuch zu den Mindeststandards dessen gehört, was im Rahmen der Absicht, eine Beratungskanzlei erfolgreich zu führen, erwartet werden kann. Überdies datieren die vorgelegten Rechnungen nicht aus dem Streitjahr, sondern aus der Zeit unmittelbar vor der mündlichen Verhandlung. Hier entsteht der Eindruck, dass diese Maßnahmen erst im Hinblick auf die anstehende mündliche Verhandlung ergriffen wurden. Maßnahmen zur Kundengewinnung für frühere Zeiträume wurden jedenfalls weder konkret vorgetragen noch nachgewiesen. 40
- Dem Senat ist darüber hinaus bekannt, dass die Klägerin zwar in mehreren Fällen Steuerpflichtige vor Gericht vertritt. Allerdings entspricht die dort gezeigte Verfahrensweise nicht dem, was nach Ansicht des Senates von einem auf den wirtschaftlichen Erfolg seiner Kanzlei bedachten Steuerberater erwartet werden kann, da die Klägerin regelmäßig angeforderte Unterlagen nicht oder erst nach Erinnerung beibringt, Fristen zur Klagebegründung versäumt und zu den mündlichen Verhandlungen nicht erscheint. Die Art der Wahrnehmung der Aufgaben durch die Klägerin bestärkt den Senat in der Überzeugung, dass die Tätigkeit der Klägerin nicht geeignet ist, auf Dauer einen Totalgewinn zu erzielen. 41
- Die Klägerin hat auch nicht zur Überzeugung des Gerichts dargetan, dass sie zu irgendeinem Zeitpunkt durch Umstrukturierungen ihre Umsätze substanziell zu steigern beabsichtigte. Im Hinblick auf die künftige Entwicklung der Kanzlei verblieb es bei den widersprüchlichen Ausführungen, dass eine Gewinnprognose nicht abgegeben werden könne, da die Mandanten nicht verpflichtet wären, sich von ihr beraten zu lassen. Auf der anderen Seite sei ab dem Jahr 2009 ein Gewinn zu erwarten. Dass ein solcher Gewinn allerdings nennenswert sein wird, bezweifelt der Senat vor dem Hintergrund, dass die Klägerin nach eigenen Angaben lediglich Netto-Umsätze in Höhe von ca. 15.000,- € getätigt haben will, die zum Teil noch aus Tätigkeiten des Vorjahres resultieren sollen, auf der anderen Seite aber die Ausführungen des Beklagten plausibel sind, dass den Umsätzen Betriebsausgaben in einer 42

Höhe von mindestens 10.000,- € gegenüber stehen.

Da die Klägerin ihre Tätigkeit im Alter von 45 Jahren übernommen hat und in den folgenden 8 Jahren bis zum Streitjahr bereits einen Gesamtverlust von ca. 82.000,- € erwirtschaftet hat, geht der Senat davon aus, dass es der Klägerin in weiteren Jahren ihrer Tätigkeit nicht gelingen wird, insgesamt zu einem positiven Ergebnis zu kommen. Die Mitteilung, dass in den auf das Streitjahr folgenden Jahren ebenfalls keine bzw. keine nennenswerten Gewinne erzielt wurden, bestätigt diese Annahme. 43

Soweit der BFH im Fall eines Rechtsanwaltes entschieden hat, dass trotz dauerhafter Verluste eine steuerlich zu berücksichtigende Tätigkeit vorgelegen hat (BFH vom 22. April 1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663), so unterschied sich dieser Fall von dem hier zu entscheidenden bereits im Wesentlichen dadurch, dass der Rechtsanwalt in allen Jahren Erlöse im sechsstelligen Bereich erzielte. Die Klägerin erzielte in nahezu allen Jahren lediglich Erlöse im vierstelligen Bereich, die nicht geeignet sind, in einer Kanzlei entstehende Mindestkosten dauerhaft zu decken. 44

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 45

3. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 46