

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 23.5.2007, X R 33/04**

Schlüssiges Betriebskonzept als Voraussetzung für den Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht bei einem auf einen einzigen verlegten Schriftsteller beschränkten Buchverlag - Annahme eines Anlaufzeitraumes von weniger als 5 Jahren nur in Ausnahmefällen

**Leitsätze**

1. Beruht die Entscheidung zur Neugründung eines Gewerbebetriebs im Wesentlichen auf den persönlichen Interessen und Neigungen des Steuerpflichtigen, so sind die entstehenden Verluste nur dann für die Dauer einer betriebsspezifischen Anlaufphase steuerlich zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige zu Beginn seiner Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt hat, das ihn zu der Annahme veranlassen durfte, durch die gewerbliche Tätigkeit werde er insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielen können .
2. Als betriebsspezifische Anlaufzeit bis zum Erforderlichwerden größerer Korrekturmaßnahmen und Umstrukturierungsmaßnahmen wird ein Zeitraum von weniger als fünf Jahren nur im Ausnahmefall in Betracht kommen .

**Tatbestand**

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) finanzierte seinen Lebensunterhalt nach Abschluss seines ...studiums zunächst --so auch noch in den Streitjahren 1996 bis 1999-- durch die Übernahme von ...vertretungen .... Er verfügte seit 1996 zudem über ein nicht unerhebliches Immobilien- und Kapitalvermögen, aus dessen Nutzung er in den Streitjahren weitere positive Einkünfte erzielte. Im Frühjahr 1999 übernahm der Kläger erstmals eine eigene ...praxis.
- 2 Seit dem Jahre 1993 betätigte sich der Kläger zudem als Literaturverleger. Aus dieser Verlagstätigkeit ergaben sich Verluste, die der Kläger in seinen Einkommensteuererklärungen als (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) geltend machte und mit seinen anderweitigen positiven Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG), aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) verrechnete. Die Entwicklung der Umsätze des Verlages sowie der Einkünfte des Klägers stellte sich im Einzelnen wie folgt dar (jeweils in DM):

3	Verlagsumsatz	Einkünfte			
		§ 15 EStG	§ 18 EStG	§ 20 EStG	§ 21 EStG
1993	0	- 20 777	...		
1994	13 686	-50 266	...		
1995	23 806	-50 697	...		
1996	23 103	-25 310	...	...	...
1997	15 624	-53 924	...	...	...
1998	10 803	-42 594	...	...	...
1999	6 200	-117 322	...	...	...
2000	553	-29 873	...	...	...
2001	18 923	-21 764	...	...	...

- 4 Im Jahre 2002 erwirtschaftete der Verlag des Klägers einen Verlust von 361 EUR bei einem Umsatz von 40 530 EUR.
- 5 Der Kläger hatte den Buchverlag als Einzelunternehmer gegründet, nachdem er zuvor ... längere Zeit in X-Land gelebt hatte und später --nach mehreren weiteren Reisen ...-- auf den in Y-Land lebenden, Schriftsteller A.B. aufmerksam geworden war. Diesem Schriftsteller hatte der Kläger nach eigenen Worten einen Weg eröffnen wollen, "seine Werke ohne jede Zensur und Einschränkung zu veröffentlichen". In den Jahren 1994, 1996 und 1998 waren sodann in dem Verlag des Klägers drei in sich abgeschlossene, jedoch als Trilogie konzipierte Romane des A.B. erschienen, .... Der Klappentext im Bucheinband dieser Romane war jeweils vom Kläger verfasst worden. Der Absatz der drei Werke verlief allerdings nur schleppend. Aus diesem Grund nahm der Kläger im Streitjahr 1999 eine Teilwertabschreibung auf den Buchbestand in Höhe von 41 591 DM vor. Anschaffungskosten und Nettoverkaufspreis je Buch (jeweils in DM) sowie die gedruckte Auflage und der Bestand an nicht verkauften Büchern am Ende des jeweiligen Wirtschaftjahres gestalteten sich wie folgt:

	Band 1	Band 2	Band 3
Anschaffungskosten	9,44	14,13	14,90
Nettoverkaufspreis	44,86	46,54	46,54
gedruckte Auflage	9 600	4 840	5 000
Bestand Ende 1997	6 676	3 550	4 621
Bestand Ende 1998	6 566	3 395	4 170
Bestand Ende 1999	5 909	1 528	2 259

- 7 Im Rahmen einer 1998 durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 1993 bis 1995 hatte die Prüferin hinreichende Anhaltspunkte für einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetrieb nicht festgestellt. In der Handakte der Prüferin ist hierzu vermerkt, der Kläger besuche regelmäßig Buchmessen, die Bücher seien in jedem Buchhandel erhältlich und würden ab 1998 auch als Taschenbuchausgabe herausgegeben. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte die Einkommensteuer für jene Jahre daraufhin bestandskräftig festgesetzt.
- 8 Im Anschluss an eine weitere Außenprüfung für die Streitjahre vertrat das FA hingegen die Auffassung, die erklärten Verluste seien mangels Gewinnerzielungsabsicht steuerlich nicht (mehr) anzuerkennen. Die noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheide für 1996 bis 1999, in denen diese Verluste zunächst berücksichtigt worden waren, wurden entsprechend geändert und die Einkommensteuer heraufgesetzt. Der Einspruch gegen die Änderungen blieb erfolglos.
- 9 Im Klageverfahren trug der Kläger vor, er habe seiner unternehmerischen Entscheidung zur Gründung des Verlages und zum Erwerb der Buchbestände eine Kalkulation zugrunde gelegt, aus der sich bei einer Rohgewinnspanne von 320 000 DM auch unter Berücksichtigung absehbarer Preisabschläge eine aussichtsreiche Chance auf erhebliche Gewinne ergeben habe. Durch seine Aufenthalte in ... habe er sich ein Fachwissen erworben, das ihn auf die Idee gebracht habe, den Markt für ...literatur in Deutschland zu erschließen. Wegen der günstigeren Produktionskosten bei Abnahme einer höheren Stückzahl habe er sich beim ersten Band der Trilogie für eine viel zu hohe Auflage entschieden. Da dieses Werk nicht wie erwartet zu verkaufen gewesen sei, habe er Ende 1996 einen erfahrenen

Buchhändler (den als Zeugen benannten Herrn Z.) hinzugezogen, den er in der Folgezeit damit beauftragt habe, die Gründe für die Absatzschwierigkeiten zu ermitteln, sein Fachwissen in das laufende Verlagsgeschäft einzubringen und dadurch den Verkauf anzukurbeln sowie die Akquisition, die Pressearbeit und die Magazinredaktion zu betreiben. Nachdem er --der Kläger-- sich zunächst noch der Hoffnung hingegeben habe, dass die Präsenz der vollständigen Trilogie am Markt den maßgeblichen Verkaufserfolg herbeiführen werde, sei dieser Optimismus durch die schlechten Verkaufszahlen des zweiten Bandes weitgehend gedämpft worden. Gleichwohl habe die Verpflichtung bestanden, auch das dritte Werk noch zu verlegen und zu vertreiben. Ab 1998 habe Herr Z. dann weitgehend die Geschäftstätigkeit übernommen. Die seither erfolgte Neuorganisation des Verlages sehe eine Mischkalkulation aus der Produktion von Büchern in Lizenz, bei der mit namhaften Verlagen wie F. und G. zusammengearbeitet werde, sowie von digitalen Medien vor.

- 10 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage --soweit im Revisionsverfahren noch streitig-- aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 192 veröffentlichten Gründen abgewiesen. Dazu hat das FG sinngemäß ausgeführt:
- 11 Die Verlegertätigkeit des Klägers sei "durchaus als atypisch zu charakterisieren", da der Kläger ihren Erfolg zunächst ausschließlich von einem einzigen Autor und dessen Trilogie sowie von dem speziellen Marktsegment "... " abhängig gemacht habe. Zwar sei davon auszugehen, dass der Kläger bei der Gründung des Verlages bis 1995 zunächst mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt habe. Die objektiven Verhältnisse hätten es jedoch bereits 1996 als ausgeschlossen erscheinen lassen, dass der Verlag in seiner ursprünglichen Form auf Dauer zu Gewinnen hätte führen können. Der Kläger habe trotz dieser Sachlage und trotz der Erkenntnis, dass diese Art von Literatur kaum verkäuflich sei, selbst im Jahre 1999 noch praktisch ausschließlich an der Herausgabe und Vermarktung der Trilogie festgehalten. Konkrete Umstrukturierungsmaßnahmen, die das Unternehmen im Wege einer durchgreifenden Änderung der Betriebsführung in die Gewinnzone hätten führen können, seien nicht ersichtlich. Unter solchen Umständen sei die Fortsetzung der Verlegertätigkeit jedenfalls dann nicht mehr durch die Absicht, Gewinne zu erzielen, sondern durch persönliche, die Lebensführung betreffende Gründe veranlasst, wenn der Steuerpflichtige --wie im Streitfall der Kläger-- über weitere positive Einkünfte verfüge, die die Finanzierung der Betriebsfortführung erst ermöglichen und hinsichtlich derer sich infolge der erzielten Verluste eine Steuerersparnis ergebe.
- 12 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Für die Verneinung der Gewinnerzielungsabsicht wegen unterlassener Umstrukturierungsmaßnahmen habe das FG einen Zeitraum von lediglich drei Jahren seit Gründung des Verlages zugrunde gelegt. Ein solcher Zeitraum sei zu kurz bemessen und in der höchstrichterlichen Rechtsprechung bislang zudem nirgends vertreten worden. Deshalb habe sich der Kläger auf die drohende Bewertung seiner Verlagstätigkeit als Liebhabereibetrieb nicht einstellen können; ihm hätte daher aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit Vertrauensschutz gewährt werden müssen. Auch eine Begründung dafür, warum dem Kläger die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit aus nur im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen unterstellt werden müsse, sei das FG schuldig geblieben. Schließlich habe das FG von einer Vernehmung des Herrn Z. abgesehen, obwohl dieser als präsen ter Zeuge zu der mündlichen Verhandlung erschienen sei und dem Gericht neben einer Aussage zu den in den Streitjahren unternommenen Vermarktungsbemühungen auch Belege dafür hätte vorlegen können, dass der Verlag sich in jüngster Zeit erfolgreich betätigt habe.

- 13 Der Kläger beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Einkommensteuer für die Streitjahre bei Aufhebung der Einspruchsentscheidung des FA unter Berücksichtigung von Verlusten aus der Verlagstätigkeit in Höhe von 24 710 DM (1996), 53 684 DM (1997), 42 354 DM (1998) und 117 082 DM (1999) neu festzusetzen.
- 14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## **Entscheidungsgründe**

- 15 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG. Die getroffenen tatsächlichen Feststellungen tragen nicht die rechtliche Beurteilung der Vorinstanz, die vom Kläger entfaltete Tätigkeit als Verleger sei in den Streitjahren wegen Fehlens der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht nicht als Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG anzusehen.
- 16 1. Gewinnerzielungsabsicht als Merkmal des gewerblichen Unternehmens ist das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns (grundlegend: Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c). An dieser Absicht fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt. Es handelt sich um eine innere Tatsache, die --wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge-- nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann (Senatsurteile vom 24. Februar 1999 X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081, und vom 31. Juli 2002 X R 48/99, BFHE 200, 504, BStBl II 2003, 282, jeweils unter II.1.b).
- 17 Auch das FG hat diese Grundsätze seiner Entscheidung einleitend vorangestellt. Die darauf beruhende Annahme, der Kläger habe zwar bei der Gründung des Verlages und auch noch in den Jahren bis 1995 mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt, sodann jedoch in sämtlichen Streitjahren die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen fortgeführt, ist indessen nicht frei von Rechtsfehlern.
- 18 2. Als Beweisanzeichen dafür, dass die Verlagstätigkeit seit 1996 durch persönliche Neigungen veranlasst war, hat das FG den Umstand herangezogen, dass der Kläger seine Betätigung trotz der erlittenen Verluste und der erkanntermaßen schlechten Verkäuflichkeit der verlegten Literaturgattung ohne durchgreifende Änderungen in der Betriebsführung fortgesetzt hat. Den maßgeblichen persönlichen Grund für die Hinnahme der Verluste hat das FG im Vorhandensein weiterer, positiver Einkünfte und in der aus dem Verlustausgleich mit diesen Einkünften resultierenden Steuerersparnis gesehen. Dem kann der erkennende Senat nicht ohne weiteres beitreten.
- 19 a) In seinem Urteil vom 21. Juli 2004 X R 33/03 (BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063, unter II.3.c) hat der Senat im Einzelnen dargelegt, dass die Möglichkeit, entstehende Verluste mit steuersparender Wirkung mit anderen Einkünften verrechnen zu können, im Regelfall nicht in tragender Funktion als persönliches Motiv dafür herangezogen werden kann, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit aus einkommensteuerlich unbeachtlichen Beweggründen

ausübt. Denn es widerspräche der ökonomischen Vernunft, einen Verlustbetrieb, in den laufend und unwiederbringlich Kapital nachgeschossen werden muss, nur deshalb zu unterhalten, um eine steuerliche Verlustverrechnung vornehmen zu können, deren Vorteile sich allenfalls in Höhe des individuellen Grenzsteuersatzes "vorteilhaft" auf das Vermögen des Steuerpflichtigen auswirken können. An dieser Rechtsprechung ist entgegen der im Schrifttum vereinzelt geäußerten Kritik (vgl. Kauffmann in Frotscher, EStG, 6. Aufl., § 15 Rz 24b; zustimmend demgegenüber Adamek, Anmerkung in EFG 2005, 193, 195) festzuhalten.

- 20 Etwas anderes gilt nur in bestimmten Fallgruppen, so insbesondere dann, wenn das Geschäftskonzept des Steuerpflichtigen darauf beruht, zunächst buchmäßige Verluste --etwa durch Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen-- auszuweisen und zu einem späteren Zeitpunkt steuerfreie oder -begünstigte Veräußerungsgewinne zu erzielen, oder wenn die Tätigkeit dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, Kosten der privaten Lebensführung (z.B. anteilige Fixkosten ohnehin vorhandener Gegenstände wie PKW, Wohnung, Kommunikationsmittel oder Computer) in den einkommensteuerlich relevanten Bereich zu verlagern (vgl. die Rechtsprechungsnachweise im Senatsurteil in BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063, unter II.3.c). In solchen Fällen kann bereits die eintretende Steuerersparnis den Rückschluss auf die fehlende Absicht tragen, mit dem Verlustbetrieb Gewinne zu erzielen, weil der Steuerpflichtige durch die Verluste tatsächlich wirtschaftlich nicht belastet wird. Anhaltspunkte hierfür könnten sich für den Streitfall etwa daraus ergeben, dass der Kläger den Verlag von seiner häuslichen Wohnung aus betrieben hat und auf diese Weise einen erheblichen Teil seiner Mietaufwendungen dem unternehmerischen Wirkungskreis zuordnen konnte. Dass dieser Umstand dem Kläger einen hinreichenden Anreiz zur Fortsetzung seiner --mit weit größeren Verlusten verbundenen-- Tätigkeit vermittelt hätte, hat das FG bislang allerdings nicht festgestellt.
- 21 b) Das FG ist --im Einklang mit der vom FA zunächst vertretenen Ansicht und mit der Auffassung der mit der Prüfung dieser Jahre beauftragten Außenprüferin-- davon ausgegangen, dass dem Kläger für den Zeitraum bis zum ersten Streitjahr (1993 bis 1995) eine Gewinnerzielungsabsicht nicht abgesprochen werden könne. Diese Prämisse als zutreffend vorausgesetzt, stellt der Umstand, dass sich der Kläger auf die Herausgabe einer einzigen Trilogie beschränkt und seine Tätigkeit als Verleger trotz der mit der Trilogie erlittenen Verluste weder eingestellt noch intensiviert und auf andere Geschäftsfelder ausgeweitet hat, gleichfalls noch kein für sämtliche Streitjahre hinreichendes Beweisanzeichen für eine nur auf persönlichen Neigungen beruhende Betriebsfortführung dar.
- 22 aa) Seit der Entscheidung des Großen Senats in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751 --unter C.IV.3.c bb (1)-- entspricht es der ständigen Rechtsprechung sämtlicher Ertragsteuersenate des BFH, dass bei Tätigkeiten, die nicht typischerweise dazu bestimmt und geeignet sind, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen, allein das Erzielen langjähriger Verluste noch keinen zwingenden Schluss auf das Nichtvorliegen der inneren Tatsache "Gewinnerzielungsabsicht" zulässt. Vielmehr muss bei längeren Verlustperioden 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 (vgl. die Nachweise im Senatsurteil in BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063, unter II.3.a).
- 23 bb) Übt der Steuerpflichtige eine gewerbliche Tätigkeit aus, die nicht typischerweise

in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln ist, so können im Falle einer längeren Verlustperiode die Reaktionen auf die Verluste die Bedeutung wichtiger äußerer Beweisanzeichen erlangen (Senatsurteile vom 25. Oktober 1989 X R 109/87, BFHE 159, 128, BStBl II 1990, 278, unter 2.b; vom 7. August 1991 X R 10/88, BFH/NV 1992, 108, unter 2.c; vom 2. Juni 1999 X R 149/95, BFH/NV 2000, 23, unter II.1.).

- 24 So spricht vor allem das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, für sich genommen schon dafür, dass langjährige, stetig ansteigende Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden (vgl. BFH-Entscheidungen vom 26. Februar 2004 IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455, unter 3.a; vom 5. Juli 2002 IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447, unter 3.a, m.w.N.). Auch wenn selbst in diesen Fällen die Gewinnerzielungsabsicht nicht allein wegen der Tatsache langjähriger Erwirtschaftung von Verlusten und fehlender Reaktionen auf bereits eingetretene hohe Verluste verneint werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. September 2002 IV R 60/01, BFHE 200, 284, BStBl II 2003, 85), so ist das Unterlassen geeigneter Umstrukturierungsmaßnahmen im Hinblick auf das darin liegende nicht marktgerechte Verhalten doch als ein gewichtiges Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu werten. Wie der erkennende Senat in seinem Urteil vom 17. November 2004 X R 62/01 (BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336, unter II.1.b bb (3)) dargelegt hat, lässt ein solches Verhalten den Schluss darauf zu, dass die Betriebsführung nicht ernstlich darauf gerichtet war, erfolgreich am Markt tätig zu sein. An die Feststellung persönlicher Gründe oder Motive, die den Steuerpflichtigen trotz überwiegender Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, sind deshalb in diesen Fällen keine hohen Anforderungen (mehr) zu stellen.
- 25 cc) Ein solcher Rückschluss allein von der unveränderten Fortsetzung einer verlustbringenden Tätigkeit auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht, wie ihn auch das FG für den Streitfall vorgenommen hat, setzt allerdings --von Ausnahmen abgesehen (dazu nachfolgend dd)-- voraus, dass sich die negativen Betriebsergebnisse bereits über einen längeren Zeitraum verstetigt haben. Dieser Zeitraum muss so bemessen sein, dass er sich auch begrifflich mit dem Schlagwort der "langjährigen Verluste" in Einklang bringen lässt, das die höchstrichterliche Rechtsprechung seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751 prägt.
- 26 Der erkennende Senat geht daher im Anschluss an die Rechtsprechung des IV. und des VIII. Senats des BFH (Urteile vom 15. November 1984 IV R 139/81, BFHE 142, 464, BStBl II 1985, 205, unter 2., und vom 2. August 1994 VIII R 55/93, BFH/NV 1995, 866, unter II.1.c) davon aus, dass als betriebsspezifische Anlaufzeit bis zum Erforderlichwerden größerer Korrektur- und Umstrukturierungsmaßnahmen ein Zeitraum von weniger als fünf Jahren nur im Ausnahmefall in Betracht kommen wird. Daneben ist die Dauer der Anlaufphase vor allem vom Gegenstand und von der Art des jeweiligen Betriebs abhängig, so dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen das Unterbleiben einer Reaktion auf bereits eingetretene Verluste für sich betrachtet noch nicht als Beweisanzeichen für eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht herangezogen werden kann, nicht allgemeinverbindlich festlegen lässt (Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 1045; Markl in Lademann, EStG, § 15 EStG Rz 26, m.w.N.; Schulze-Osterloh, Finanz-Rundschau 1985, 197, 204). Für eine Verkürzung der Anlaufphase auf drei Jahre, wie sie das FA unter Berufung auf einen Vorschlag aus dem Schrifttum (vgl. Hartmann, Die steuerliche Betriebsprüfung 2000, 27, 28) angenommen hat, sieht der Senat keinen Anlass. Die für diese Auffassung

angeführte Bemerkung im Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17. Mai 1999 II ZR 139/98 (Neue Juristische Wochenschrift 1999, 3485, Deutsches Steuerrecht 1999, 1202, unter I.2.b bb) steht in einem gänzlich anderen Zusammenhang und rechtfertigt einen vorzeitigen Rückschluss auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht nicht.

- 27 dd) Solange der Anlaufzeitraum noch nicht abgeschlossen ist, kann einer unternehmerischen Tätigkeit, selbst wenn sie von Beginn an nur Verluste eingebracht hat und nach der Art, wie sie betrieben wird, auch auf Dauer gesehen nicht geeignet ist, Gewinne abzuwerfen, nur in Ausnahmefällen die steuerliche Anerkennung versagt werden.
- 28 So hat der BFH einen Liebhabereibetrieb von Anfang an etwa für den Fall angenommen, dass der Gegenstand des Unternehmens in der Vercharterung eines Motorbootes oder einer Segelyacht besteht, deren Nutzung in erster Linie der Freizeitgestaltung dient, da persönliche Interessen und Neigungen unter diesen Umständen nach der Lebenserfahrung eine erhebliche Rolle spielen werden (Urteile vom 28. August 1987 III R 273/83, BFHE 151, 42, BStBl II 1988, 10, unter 3., und vom 11. April 1990 I R 22/88, BFH/NV 1990, 768, unter 2.c). Gleiches kann in Fällen gelten, in denen aufgrund der bekannten Entwicklung des Betriebs eindeutig feststeht, dass er so, wie er vom Steuerpflichtigen betrieben wurde, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts darstellte (BFH-Urteile in BFHE 142, 464, BStBl II 1985, 205; vom 25. Juni 1996 VIII R 28/94, BFHE 181, 133, BStBl II 1997, 202, unter II.3.a, jeweils m.w.N.; vom 14. Dezember 2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392, unter II.2.c).
- 29 ee) Von einem solchen Ausnahmefall ist das FG indessen vorliegend nicht ausgegangen. Denn das FG hat dem Kläger --wenn auch ohne nähere Begründung-- zugleich explizit zugute gehalten, bei der Gründung seines Verlages zunächst mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt zu haben.
- 30 Folgerichtig hätte das FG das unveränderte Festhalten an der Herausgabe der Trilogie als solches zumindest für die ersten Streitjahre noch nicht als taugliches Beweisanzeichen für eine Hinnahme der Verluste allein aus persönlichen Beweggründen heranziehen dürfen. Denn wie die getätigten Umsätze belegen, begann die eigentliche Geschäftstätigkeit des Klägers erst im Jahre 1994 mit dem Erscheinen des ersten verlegten Romans. Auch wenn sich dessen Absatz von Anfang an nur schleppend gestaltete, konnten dem Kläger durchgreifende Änderungen in der Betriebsführung --entgegen der Ansicht des FG-- keinesfalls bereits zu Beginn des Jahres 1996 angesonnen werden. Zu diesem Zeitpunkt war erst das zweite akquirierte Werk im Erscheinen begriffen, und das Verlagsgeschäft bestand gerade einmal seit zwei Jahren. Unter dieser Voraussetzung hätte es für die Würdigung der Verlagstätigkeit als Liebhabereibetrieb zwingend der Feststellung konkreter persönlicher Neigungen und Interessen bedurft, die den Kläger zur Inkaufnahme der fortgesetzten Verluste hätten veranlassen können. Der Hinweis auf die mit der Verlustverrechnung verbundene geringere Besteuerung der übrigen Einkunftsquellen des Klägers reicht dafür --wie bereits dargelegt-- nicht aus.
- 31 3. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache geht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 32 a) Dabei wird das FG zunächst der im ersten Rechtsgang zwar aufscheinenden, jedoch nicht weiter aufgegriffenen Frage nachzugehen haben, ob die vom Kläger in den Streitjahren erwirtschafteten Verluste aus dem Verlagsbetrieb möglicherweise darauf zurückzuführen sind, dass der Verlag in der Form, wie ihn der Kläger geführt hat, bei objektiver Betrachtung von vornherein zur Erzielung positiver Einkünfte nicht geeignet gewesen ist.
- 33 Wäre das der Fall gewesen, so hätte der Verlag nach den oben genannten Maßstäben --anders als das FG bislang angenommen hat-- für den Kläger schon vom Zeitpunkt der Betriebsgründung an keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts dargestellt. Auf die Frage nach der zeitlichen Bemessung der betriebsspezifischen Anlaufphase --deren Ablauf Voraussetzung dafür wäre, die unzureichende Reaktion auf entstandene Verluste als Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht heranziehen zu können-- käme es in diesem Falle nicht mehr an. Wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung wäre das FG an einer solchen Betrachtung nicht durch den Umstand gehindert, dass das FA für die Jahre 1993 bis 1995 von einem Liebhabereibetrieb nicht ausgegangen ist und die seinerzeitigen Verluste bereits bestandskräftig der Besteuerung des Klägers zugrunde gelegt hat (vgl. BFH-Urteile vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, unter II.2.c dd ccc; vom 18. Dezember 2003 V R 62/02, BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252, unter II.5.).
- 34 b) Der erkennende Senat vertritt die Auffassung, dass die für die Anerkennung von Anlaufverlusten entscheidende Frage nach der Eignung eines objektiv verlustbringenden Unternehmens als Quelle der Einkünfteerzielung vor allem anhand der Gründe zu beurteilen ist, die den Steuerpflichtigen zur Aufnahme seiner unternehmerischen Tätigkeit bewogen haben. Beruht die Entscheidung zur Neugründung eines Gewerbebetriebs im Wesentlichen auf den persönlichen Interessen und Neigungen des Steuerpflichtigen, so sind die entstehenden Verluste nur dann für die Dauer einer betriebsspezifischen Anlaufphase steuerlich zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige zu Beginn seiner Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt hat, das ihn zu der Annahme veranlassen durfte, durch die gewerbliche Tätigkeit werde insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden können (vgl. bereits Senatsbeschluss vom 27. März 2001 X B 60/00, BFH/NV 2001, 1381, unter 2.d, m.w.N.). Besteht ein solches Betriebskonzept hingegen nicht und war der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art, nach der Gestaltung der Betriebsführung und nach den gegebenen Ertragsaussichten von vornherein zur Erzielung eines Totalgewinns nicht in der Lage, so folgt daraus, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt hat (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2000 IV R 33/99, BFHE 191, 119, BStBl II 2000, 227, unter 1., m.w.N., sowie unter 4.b).
- 35 c) Unter Berücksichtigung dieser Maßstäbe wird im zweiten Rechtsgang insbesondere aufzuklären sein, welche Vorstellungen den Kläger im Jahre 1993 zur Gründung seines Verlagsgeschäfts bewogen haben.
- 36 Dabei wird der Kläger im Einzelnen darzulegen haben, welcher Art seine persönlichen Beziehungen zu dem Autoren A.B. als einzigem verlegten Schriftsteller in der Gründungsphase des Verlages gewesen sind. Sollte es dem Kläger nicht gelingen, den seinerzeit --möglicherweise vor allem zu Zwecken der Verkaufsförderung-- geschaffenen Eindruck einer engen und langjährigen Freundschaft mit dem Schriftsteller zu entkräften, so wird die Vermutung naheliegen,



dass das persönliche Interesse des Klägers an der Pflege dieser freundschaftlichen Bindung --unter Umständen auch in Verbindung mit dem durch die Berufstätigkeit als Verleger vermittelten gesellschaftlichen Ansehen und verstärkt durch den mit dem Besuch von Buchhandlungen und Buchmessen für einen Bücherfreund verbundenen persönlichen Gewinn-- den entscheidenden Ausschlag für den Entschluss zur Aufnahme der verlegerischen Tätigkeit gegeben hat. Der Kläger wird dann näher erläutern müssen, inwiefern er seiner Entscheidung eine objektiv nachvollziehbare Marktanalyse zugrunde gelegt hat, die ihn zu der begründeten Annahme veranlassen konnte, der --in erster Linie seinen persönlichen Neigungen dienende-- Betrieb werde in einem überschaubaren Zeitraum auch tatsächlich mit Gewinn arbeiten können.

- 37 d) Lassen sich derartige persönliche Interessen und Neigungen als Beweggründe für die Eröffnung des Verlagsbetriebs hingegen ausschließen oder kann der Kläger --bei Vorliegen solcher Beweggründe-- den Nachweis führen, im Zeitpunkt der Verlagsgründung ein schlüssiges und gewinnversprechendes Betriebskonzept erstellt zu haben, so werden zumindest die in der Anlaufphase des Unternehmens erwirtschafteten Verluste auch ohne durchgreifende Änderung der Betriebsführung steuerlich zu berücksichtigen sein. In diesem Fall wird das FG die Dauer des betriebsspezifischen Anlaufzeitraums unter Beachtung der dargelegten Grundsätze im zweiten Rechtsgang neu festzulegen haben.
- 38 4. Da die angefochtene Entscheidung bereits aus materiell-rechtlichen Gründen aufzuheben war, musste der Senat über die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge nicht mehr entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 12. März 1992 V R 55/88, BFHE 168, 454, BStBl II 1992, 982, unter II.1.c, und vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316, unter II.1.).