Urteil vom 20. Juli 2010, IX R 49/09

Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Gewerbeobjekten - Aufwendungen für die Privatpilotenlizenz als Werbungskosten

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 12 Nr 1 S 2, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG München, 16. September 2009, Az: 5 K 942/07

Leitsätze

Bei der Vermietung von Gewerbeobjekten ist die Einkünfteerzielungsabsicht stets konkret festzustellen .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde in den Streitjahren 2002 bis 2005 mit seiner Ehefrau bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Tätigkeit als Programmleiter für die Entwicklung, den Aufbau und die Abnahme von Trainingssimulatoren für Piloten bei der E GmbH sowie Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung verschiedener Objekte.

2 Der Kläger ist Eigentümer eines Wohnhauses auf dem ehemaligen Grundstück Flur-Nr. 850i der Gemarkung F sowie seit Juni 1996 eines renovierungsbedürftigen Gewerbegebäudes (Flur-Nr. 850b), Baujahr 1934. Letzteres, gelegen in einem Mischgebiet, verfügt über einen Flur, mehrere Büroräume mit insgesamt ca. 100 qm, einen Arbeitsraum mit Lager von ca. 395 qm, Personalräume mit ca. 50 qm, Kellerräume mit ca. 300 qm und zwei Garagen mit insgesamt ca. 30 qm. Auf dem westlichen Teil des ehemaligen Grundstücks Flur-Nr. 850i, aus dem in den 70er Jahren des vorangegangenen Jahrhunderts zwei Teilflächen (Flur-Nr. 850/1 und Flur-Nr. 850/3) herausgemessen wurden, und einem süd-westlich gelegenen Eckstück des Grundstücks Flur-Nr. 850b verläuft die Z-Straße. Westlich dieser Straße steht eine Garage, die sich nach der Behauptung des Klägers sowohl teilweise auf dem ehemaligen Grundstück Flur-Nr. 850i als auch auf dem Grundstück Flur-Nr. 850b befindet (im Folgenden: Garage).

3 Im Jahr 1996 war das Gewerbegebäude nicht vermietet. Ab April 1997 bis einschließlich Dezember 1997 vermietete der Kläger das gesamte Gewerbegebäude zu einem monatlichen Mietzins von 500 DM an eine Antiquitäten- und Altwarenhändlerin. Bis Ende Februar 1998 erzielte er aus diesem Mietverhältnis noch 100 DM. Von Oktober 1998 bis Dezember 2001 vermietete der Kläger einen Raum von ca. 30 qm zu einem monatlichen Mietzins von 50 DM. In den Streitjahren war das Gewerbegebäude insgesamt nicht vermietet. In der Zeit von Juni 2006 bis Juni 2008 waren Teile des Gewerbegebäudes (Werkstatt, Büro, Flur, Toilette) zur Nutzung als Lager und Werkstatt für Kleinreparaturen an Motorrädern für einen monatlichen Mietzins von 100 € vermietet.

4 Die seit dem Jahr 1996 aus der Vermietung des Gewerbegebäudes erzielten Einkünfte stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Einnahmen	Werbungskosten	Einkünfte
1996	0 DM	27.306 DM	./. 27.306 DM
1997	4.500 DM	18.450 DM	./. 13.950 DM
1998	250 DM	16.171 DM	./. 15.921 DM
1999	600 DM	12.515 DM	./. 11.915 DM

2000	600 DM	12.514 DM	./. 11.914 DM
2001	600 DM	12.515 DM	./. 11.915 DM
2002	0 €	6.458 €	./. 6.458 €
2003	0 €	6.493 €	./. 6.493 €
2004	0 €	6.624 €	./. 6.624 €
2005	0 €	6.635 €	./. 6.635 €
2006	700 €	6.533 €	./. 5.833 €
2007	1.200 €	6.545 €	./. 5.345 €
2008	600 €		

5 Die erklärten Werbungskosten setzten sich in den Streitjahren und in den Jahren 2006 und 2007 jeweils aus der Absetzung für Abnutzung (AfA) für das Gewerbegebäude in Höhe von 5.624 € sowie Grundsteuer und Gebäudeversicherung zusammen, in den Jahren 2004 und 2005 zusätzlich aus Aufwendungen für Zeitungsanzeigen.

6 Aus der Vermietung der Garage erzielte der Kläger seit 1997 bis 2001 jeweils Einnahmen von 360 DM, im Jahr 2002 184 €, im Jahr 2003 92 €, im Jahr 2004 335 € und im Jahr 2005 300 €, wobei er diese Einnahmen bis zum Jahr 2003 den Einkünften aus der Vermietung des Wohnhauses zuordnete, ab dem Jahr 2004 den Einkünften aus der Vermietung des Gewerbegebäudes.

7 Der Kläger unternahm nach seiner Darstellung hinsichtlich des Gewerbegebäudes folgende Vermietungsbemühungen: In den Jahren 1993 bis 1996 bot er das Objekt ergebnislos einer Druckerei sowie dem zahnärztlichen Bezirksverband an, informierte das Gewerbeamt in F über die Immobilie und versuchte, einen Immobilienmakler mit der Vermietung zu beauftragen, der seine Beauftragung mangels Erfolgsaussichten jedoch ablehnte. Auch ein mit der Bewertung des Wohnhauses betrautes Unternehmen sah keine Möglichkeiten für eine Verwertung des Gewerbegebäudes. Im September 1999 beauftragte der Kläger den Verwaltungs- und Immobilienservice L mit der Vermietung der Immobilie, der versichert habe, das Objekt in seine Kartei aufzunehmen und bei Anfragen nach Gewerbegebäuden anzubieten; im Mai 2003 habe L dem Kläger mitgeteilt, dass die Vermarktungsbemühungen weder in der Vergangenheit erfolgreich gewesen seien noch dies in der Zukunft der Fall sein würde. Der Mieter des Wohnhauses habe im Jahr 2003 das Objekt im Auftrag des Klägers einem Elektrohandel angeboten, der das Vermietungsangebot jedoch ablehnte. Darüber hinaus habe es im Jahr 2003 und im Jahr 2004 ergebnislose Gespräche mit einer Familie K gegeben. Im Jahr 2004 lehnte die Freiwillige Feuerwehr F die Anmietung ab; Vermietungsanzeigen über einen Zeitraum von vier Wochen im August und September in der überörtlichen Tagespresse blieben ohne Erfolg, ebenso Vermietungsanzeigen über einen Zeitraum von jeweils zwei Wochen im August und September 2005. Anfang 2006 beauftragte der Kläger erneut ein Immobilienvermittlungs- und -vermietungsunternehmen, das den Auftrag bereits Ende Mai 2006 mangels Erfolgsaussichten zurückgab. Im Juli 2007 lehnte ein weiteres Unternehmen die Anmietung des Objekts ab. Im September 2007 versuchte der Kläger erfolglos, das Objekt 35 Maklerunternehmen in F und Umgebung zur Vermietung anzubieten. Im Jahr 2008 stellte der Kläger die Immobilie in den Monaten Juni und Juli erfolglos auf einer Vermietungsplattform im Internet ein.

8 Das FA erkannte die geltend gemachten Verluste aus der Vermietung des Gewerbegebäudes in den Jahren 1996 bis 2001 an, ab dem Jahr 2002 bis 2004 wurden die Verluste nach § 165 der Abgabenordnung nur vorläufig berücksichtigt. Im Einkommensteuerbescheid für 2005 setzte das FA den Verlust wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr an und berücksichtigte die Verluste in den Einkommensteueränderungsbescheiden für 2002 bis 2004 endgültig nicht mehr. In den Jahren 2004 und 2005 legte es dabei auch die den Einkünften aus der Vermietung des Gewerbegebäudes zugeordneten Einnahmen aus der Vermietung der Garage der Besteuerung nicht mehr zugrunde.

9 Der Kläger ist weiter seit 1972 im Besitz einer Privatpilotenlizenz, die ihn zum Führen von Privatflugzeugen

berechtigt. Im Jahr 2004 erklärte der Kläger u.a. der Höhe nach nicht streitige Aufwendungen von 2.346 € für den Erwerb einer sog. CVFR-Berechtigung, die dem Kläger als Privatflugzeugführer die Durchführung von Sichtflügen im kontrollierten Luftraum C und den Anflug von Verkehrsflughäfen ermöglicht, als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die das FA nicht steuermindernd berücksichtigte.

10 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 216 veröffentlichtem Urteil, das FA habe die streitigen Aufwendungen für die Gewerbeimmobilie mangels steuerlich relevanter Vermietungsbemühungen zu Recht nicht als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

11 Die Aufwendungen für die Erweiterung der Privatpilotenlizenz durch Erwerb der CVFR-Berechtigung seien auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Weiterbildung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Die streitige CVFR-Berechtigung stelle eine Erweiterung der Privatpilotenlizenz des Klägers dar, die für die Berufsausübung des Klägers im Streitjahr 2004 zwar förderlich, nicht aber unerlässliche bzw. unmittelbare Voraussetzung gewesen sei.

12 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der dieser die Verletzung materiellen Rechts rügt. Das FG habe die erforderliche Prüfung, ob der Kläger den Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand des Gewerbeobjekts endgültig aufgegeben habe, nicht vorgenommen, sondern lediglich geprüft, ob er nach Ablauf des anfänglichen Mietverhältnisses für das Gewerbegebäude aus dem Jahr 1997 bis 1998 nachhaltige und ernsthafte Vermietungsbemühungen unternommen habe. Ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen seien aber erst zu prüfen, wenn zuvor besondere objektive Anhaltspunkte festgestellt würden, die Beweisanzeichen für die Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht darstellten. Dass das Objekt auf dem räumlichen Gewerbeimmobilienmarkt nicht generell zur Vermietung ungeeignet sei, hätten die Vermietung in den Jahren 1997 und 1998 sowie die Teilvermietung bis 2002 und ab 2006 gezeigt. Der Leerstand sei ausschließlich auf das Überangebot von Gewerbeimmobilien im Raum F im Zusammenhang mit der strukturellen Schwäche der Wirtschaft in diesem Gebiet zurückzuführen.

13 Im Übrigen habe der Kläger aber auch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen nachgewiesen. Insoweit habe das FG die Anforderungen an das Beweismaß überspannt.

14 Im Hinblick auf die Aufwendungen für den Erwerb einer CVFR-Berechtigung verkenne das FG die gewerbliche Prägung der CVFR-Berechtigung. Es handle sich um eine Lizenz zur Nutzung eines Luftraums, der zum Schutz des gewerblichen Flugverkehrs eingerichtet worden sei (kontrollierter Luftraum C). Dieser Luftraum werde von Privatflugzeugen praktisch nicht angeflogen. Die allgemeine Lebenserfahrung spreche dafür, dass angesichts der gewerblichen Prägung des Luftraums C und dessen überwiegender Nutzung durch gewerbliche Flugverkehrsteilnehmer der Erwerb einer CVFR-Berechtigung überwiegend durch berufliche Gründe bedingt sei. So sei es auch im streitgegenständlichen Fall, in dem der Kläger diese Lizenz ausschließlich vor dem Hintergrund seiner Tätigkeit bei der E GmbH als verantwortlicher Programmleiter der Trainingssimulatoren erworben habe. Auch gehe der Inhalt der Ausbildung für den Erwerb der CVFR-Berechtigung deutlich über das Maß des Inhalts der Ausbildung für den Erwerb einer Privatpilotenlizenz hinaus (Flüge nach Instrumenten, mittels bodenabhängiger Funknavigations- und Radarhilfen sowie Gebrauch von Funknavigationsgeräten).

15 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weitere Werbungskostenüberschüsse für 2002 in Höhe von 6.458 €, für 2003 in Höhe von 6.493 €, für 2004 in Höhe von 6.289 € und für 2005 in Höhe von 6.336 € sowie für 2004 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 2.346 € berücksichtigt werden.

16 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

17 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG die auf das in den Streitjahren leerstehende Gewerbeobjekt entfallenden Aufwendungen wie auch die Aufwendungen für den Erwerb der CVFR-Berechtigung des Klägers nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

18 1. Hinsichtlich des leerstehenden Gewerbeobjekts fehlte dem Kläger in den Streitjahren die Einkünfteerzielungsabsicht.

19 a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Januar 2008 IX R 45/07, BFHE 220, 264, BStBl II 2008, 572). Dies erfordert, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, auf Dauer aus der betreffenden Einkunftsart --wie hier nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG-- einen Einnahmeüberschuss zu erzielen. Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen solchen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften (BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771). Diese Grundsätze gelten nur für die Vermietung von Wohnungen (auch wenn der Mieter das Objekt nicht zu Wohnzwecken nutzt, BFH-Urteil vom 1. April 2009 IX R 39/08, BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776), nicht indes für die Vermietung von Gewerbeobjekten.

20 Bei Gewerbeimmobilien hat das FG im Einzelfall festzustellen, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt (hat), auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300, m.w.N.). Die Feststellung, ob der Steuerpflichtige die Absicht hatte, langfristig Einkünfte aus dem Objekt zu erzielen, hat das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu treffen (BFH-Urteil vom 25. März 2003 IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170).

21 Den Steuerpflichtigen trifft im Zweifel die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht (vgl. BFH-Beschluss vom 30. November 2005 IX B 172/04, BFH/NV 2006, 720). Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige --will er seine fortbestehende Vermietungsabsicht belegen-- zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten oder --sollte er bei seinen bisherigen, vergeblichen Vermietungsbemühungen mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben-- für deren Aufgabe (BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 54/08, BFHE 226, 216, BStBl II 2010, 124).

22 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers hinsichtlich des Gewerbeobjekts im Ergebnis in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint und entsprechend die streitigen Aufwendungen nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.

23 Zwar war im Streitfall die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers originär festzustellen, während das FG prüft, ob der Kläger --nach zunächst vermuteter Einkünfteerzielungsabsicht-- diese im Zusammenhang mit dem Leerstand in den Streitjahren aufrechterhalten oder aufgegeben hat. Das Ergebnis dieser Prüfung ist jedoch, dass der Kläger den Fortbestand der Einkünfteerzielungsabsicht nicht hinreichend dargelegt und nachgewiesen hat. Daraus folgt auch die Ablehnung der --ohne vorhergehende typisierende Vermutung-- originär festzustellenden Einkünfteerzielungsabsicht. Wenn das FG schon feststellt, dass eine als ursprünglich vorhanden angenommene Einkünfteerzielungsabsicht nicht fortbesteht, dann umfasst dies erst recht die Feststellung, dass eine solche für den relevanten Zeitraum nicht neu gebildet wurde. Das FG hat dabei in seine Würdigung sowohl die geringe Marktgängigkeit des Objekts in Anbetracht seines Zustands, seiner Belegenheit und der wirtschaftlichen Situation in der Region einbezogen als auch Art und Intensität der Vermietungsbemühungen des Klägers. Es hat festgestellt, dass der Kläger sich nicht hinreichend ernsthaft und nachhaltig um eine Anschlussvermietung des gesamten Gewerbegebäudes bemüht hat.

24 Diese Feststellungen sind im Einzelnen revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, und zwar auch, soweit der Kläger meint, das FG habe nicht darauf abstellen dürfen, wie oft der Makler L tatsächlich die Immobilie angeboten hat.

Denn nach den Feststellungen des FG haben sowohl dieser Makler die Unvermietbarkeit mitgeteilt als auch andere Makler die Vermarktung mangels Erfolgschancen überhaupt abgelehnt.

25 2. Zutreffend hat das FG auch den Werbungskostenabzug der Aufwendungen des Klägers für den Erwerb der CVFR-Berechtigung abgelehnt. Es fehlt an der Veranlassung durch die nichtselbständige Arbeit des Klägers als Programmleiter für Trainingssimulatoren für Piloten.

26 a) Aufwendungen zur Erhaltung einer Privatpilotenlizenz zählt der BFH auch dann nicht zu den nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbaren Fortbildungskosten, wenn die beim Fliegen gewonnenen Erfahrungen für die Berufsausbildung nützlich sind (BFH-Urteil vom 9. August 1996 VI R 38/96, BFH/NV 1997, 107). Dem liegt die allgemeine Lebenserfahrung des Inhalts zugrunde, dass bei der Privatfliegerei eine persönliche Neigung zum Flugsport im Vordergrund steht und der Erwerb und Erhalt der Privatpilotenlizenz deshalb in der Regel als Teil der allgemeinen Lebensführung i.S. des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG anzusehen ist. Er hat aus diesem Grund die Anerkennung der Aufwendungen für die Privatpilotenlizenz als Werbungskosten davon abhängig gemacht, dass eigene Flugerfahrungen unerlässlich oder die Erhaltung der Privatpilotenlizenz und die Durchführung von Flügen unmittelbare Voraussetzungen für die Berufsausübung sind (BFH-Urteile vom 17. November 1989 VI R 8/86, BFHE 159, 64, BStBl II 1990, 306; vom 14. Februar 1992 VI R 7/89, BFH/NV 1992, 725). Danach sind die Aufwendungen für die Verlängerung einer Privatpilotenlizenz nicht bereits dann den Werbungskosten zuzuordnen, wenn die durch den Flugsport gewonnenen Erfahrungen für den Beruf nützlich und auch vom Arbeitgeber erwünscht sind. Dementsprechend hat der BFH die Aufwendungen für den Erhalt der Privatpilotenlizenz eines wissenschaftlichen Mitarbeiters bei einem Forschungsinstitut (BFH-Urteil in BFHE 159, 64, BStBl II 1990, 306) und eines Fluglotsen (BFH-Urteil in BFH/NV 1992, 725) nicht als Werbungskosten anerkannt.

27 b) Nach diesen Grundsätzen sind auch die Kosten der CVFR-Berechtigung des Klägers keine Werbungskosten. Denn diese ist --unstreitig-- für die Berufsausübung des Klägers nicht unerlässlich. Soweit der Kläger auf eine "gewerbliche Prägung" der CVFR-Berechtigung verweist, ist dies für eine etwaige Erforderlichkeit für die konkrete berufliche Tätigkeit des Klägers unerheblich. Soweit er die Inhalte der praktischen Flugausbildung nennt, ergibt sich daraus nicht zugleich, dass das Erlernen dieser Inhalte Voraussetzung für seine Tätigkeit als Programmleiter wäre. Die allgemeine Erwägung, dass die Arbeitgeberin des Klägers grundsätzlich Weiterbildung im thematischen Bereich der beruflichen Tätigkeit und insbesondere auch die Beschäftigung mit Privatflug bzw. Flugsport in der Freizeit begrüßt, stellt noch nicht den für einen Werbungskostenabzug erforderlichen Veranlassungszusammenhang des Erwerbs einer besonderen Lizenz für diesen Flugsport gerade mit der Erwerbstätigkeit des Klägers her, der es rechtfertigen würde, diesen Erwerb speziell für ihn --im Unterschied zu Steuerpflichtigen in anderen Berufen-- steuerlich zu berücksichtigen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de