Urteil vom 19. Februar 2013, IX R 7/10

Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung von Gewerbeobjekten - gewerbliche Zwischenvermietung - Antrag auf Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 139 Abs 3 S 3, EStG VZ 2005

vorgehend FG Nürnberg, 24. Juni 2009, Az: 4 K 1561/2007

Leitsätze

1. Bei Gewerbeimmobilien ist stets im Einzelfall festzustellen, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen .

2. Aufwendungen für ein nach Anmietung leerstehendes Gewerbeobjekt können als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige --als gewerblicher Zwischenmieter-- die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen und sie später nicht aufgegeben hat .

3. Ist dem Steuerpflichtigen von Anfang an bekannt oder zeigt sich später aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für ein seit Jahren leerstehendes Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und es deshalb nicht vermietbar ist, muss der Steuerpflichtige --will er die Aufnahme oder Fortdauer seiner Vermietungsabsicht belegen-- zielgerichtet darauf hinwirken, u.U. auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR mbH, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Januar 1999 gegründet; Gesellschafter der Klägerin sind A mit einem Gesellschaftsanteil in Höhe von 70 %, B mit einem Gesellschaftsanteil in Höhe von 25 % und C mit einem Gesellschaftsanteil in Höhe von 5 %. Zweck der Gesellschaft ist nach § 1 des Gesellschaftsvertrages die gewinnbringende Verwaltung und Vermietung des Grundstücks Z-Straße in P.

2 Eigentümerin des 1 820 qm großen, zentral gelegenen Grundstücks ist die G-GmbH, die das Objekt mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30. Januar 1996 zu einem Kaufpreis von 300.000 DM erworben hatte; an der G-GmbH sind der als Gesellschafter-Geschäftsführer bestellte A mit 50 %, B mit 25 % und C mit 25 % beteiligt. Das Grundstück ist mit einer Werk- und Montagehalle, diversen Nebengebäuden sowie mit einem viergeschossigen Büro- und Verwaltungsgebäude bebaut. Die Gebäude wurden im Wesentlichen in der Zeit zwischen 1927 und 1945 errichtet. Nach den vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) im Zuge zweier Ortsbesichtigungen in den Jahren 1999 und 2005 getroffenen Feststellungen sind die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude mit diversen Bauschäden und Baumängeln behaftet und dem Verfall preisgegeben; für Lagerzwecke sei die Halle indes noch nutzbar. Das bis 1995 noch an verschiedene gewerbliche Nutzer vermietete Grundstück stand in den Jahren 1996 bis einschließlich 1999 leer.

3 Die Klägerin (als Pächterin) schloss unter dem 2. Januar 1999 mit der G-GmbH (als Verpächterin) einen "Nutzungsüberlassungsvertrag" über das zu diesem Zeitpunkt bereits mehr als drei Jahre leerstehende Grundstück ab. Nach § 1 Abs. 2, § 2 des Vertrages wird der Klägerin das Grundstück zur Nutzung im Rahmen ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit, insbesondere zur weiteren Vermietung und Verpachtung oder zur eigenen Nutzung in dem ihr bekannten, renovierungsbedürftigen Zustand überlassen. Nach § 5 des Vertrages hat die Klägerin notwendige Instandhaltungs- oder Instandsetzungsarbeiten am Pachtgegenstand zur Aufrechterhaltung

des bei Übergabe gegebenen Zustandes auf eigene Kosten und Gefahr auszuführen. § 5 Abs. 2 des Vertrages berechtigt die Pächterin, auf eigene Kosten und Gefahr die zum Pachtgegenstand gehörenden Gebäude im Rahmen einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung ganz oder teilweise abzubrechen, zu erneuern, instand zu setzen, zu verbessern, zu erweitern und in ihrer Nutzung zu verändern. Aufwendungen für Altlastenbeseitigung, die hierdurch verursacht werden, hat die Klägerin zu tragen. Für diesbezügliche Aufwendungen entsteht der Klägerin --auch im Falle einer Beendigung des Pachtverhältnisses vor Ablauf der Nutzungsdauer des instandgesetzten, neu entstandenen oder erweiterten Wirtschaftsguts-- kein Ersatzanspruch. Nach § 4 des Vertrages beträgt der von der Klägerin geschuldete Pachtzins im Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis zum 31. Dezember 1999 pauschal 2.500 DM pro Monat ohne gesonderte Verrechnung weiterer Nebenkosten; ab dem 1. Januar 2000 schuldet die Klägerin einen Pachtzins in Höhe von pauschal 2.500 DM pro Monat zuzüglich sämtlicher den Pachtgegenstand betreffender öffentlicher Kosten und Lasten mit Ausnahme solcher, die sich aus eventuell auf dem Pachtgegenstand befindlichen Altlasten oder deren Beseitigung ergeben. § 3 des Vertrages enthält verlängerte Kündigungsfristen für den Fall, dass die Klägerin Instandhaltungs- oder Verbesserungsmaßnahmen an den auf dem Grundstück befindlichen Gebäuden vornimmt. Im Übrigen soll es nach den von den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarungen bei den gesetzlichen Kündigungsregelungen für gewerblich genutzte Räume verbleiben.

4 Das von der Klägerin zum 1. Januar 1999 angemietete Grundstück stand im Kalenderjahr 1999 leer. Im Zeitraum von Januar 2000 bis Juni 2001 hat --nach den gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden Feststellungen des Finanzgerichts (FG)-- eine Immobilienverwaltungs- und Vermittlungs-GmbH das Objekt im Auftrag der Klägerin zur Vermietung und gleichzeitig zum Verkauf in regionalen Tages- und Wochenzeitungen angeboten. Nach dem Vortrag der Klägerin sind zudem folgende weitere Maßnahmen zur künftigen Vermietung des Grundstücks ergriffen worden: Am Pachtobjekt sei eine 1 x 2 m große Tafel angebracht worden, auf der über die Möglichkeit der Anmietung des Objekts informiert wurde. Daneben hätten sich die Gesellschafter bemüht, potentielle Interessenten für das Objekt ausfindig zu machen und insoweit Kontakt mit Kfz-Händlern, Kfz-Werkstätten, Montageunternehmen, Einzelhandelsketten, Betreibern von Fitness-Einrichtungen und Rettungsdiensten sowie mit einer Glaubensgemeinschaft aufgenommen. Trotz dieser Bemühungen gelang es der Klägerin in der Folgezeit nur, einzelne Teilflächen der auf dem Grundstück befindlichen Gebäude an verschiedene Nutzer zu vermieten; hierbei erzielte die Klägerin Einnahmen in Höhe von 661 DM (2000), 1.958 DM (2001), 1.124 € (2002), 1.127 € (2003), 1.127 € (2004) und 3.261 € (2005). Den mithin in den Streitjahren (1999 bis 2005) insgesamt erzielten Einnahmen in Höhe von 7.978 € standen Werbungskosten der Klägerin in Höhe von 116.426 € gegenüber.

5 Das FA stellte mit Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung letztlich mit jeweils 0 € fest, für die Jahre 2003 bis 2005 unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung. Die gegen alle genannten Bescheide gerichteten Einsprüche der Klägerin hatten keinen Erfolg. Das FA hob mit Einspruchsentscheidung vom 28. August 2007, mit der es die Einsprüche der Klägerin als unbegründet zurückwies, den Vorbehalt der Nachprüfung in den Feststellungsbescheiden für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 auf.

6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das FG vertrat die Auffassung, dass das FA zu Recht eine Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin verneint habe. Die typisierende Annahme, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit der Steuerpflichtige letztlich beabsichtige, einen Einnahmenüberschuss zu erzielen, gelte nicht für die Klägerin als Zwischenpächterin einer Gewerbeimmobilie. Da die Klägerin als Pächterin nicht berechtigt sei, Absetzungen für Abnutzung geltend zu machen, sei ihre Vermietungstätigkeit dem Grunde nicht strukturell defizitär; für eine Typisierung sei daher im Fall der Zwischenvermietung kein Raum. Unbeschadet der nachgewiesenen Vermietungsbemühungen könne die Klägerin aus dem gepachteten Objekt auf Dauer keine Überschüsse erzielen. Die Klägerin habe in den Jahren nach Abschluss des Nutzungsüberlassungsvertrages keinerlei Erhaltungs- oder Umstrukturierungsmaßnahmen eingeleitet oder auch nur beabsichtigt. Selbst nach Auffassung der Gesellschafter der Klägerin sei auf absehbare Zeit mit einem Leerstand zu rechnen. Überdies sei der Pachtzins des Objekts nach Angaben der Gesellschafter nicht unter Marktbedingungen vereinbart worden; vielmehr solle die Höhe des Pachtzinses lediglich sicherstellen, dass die Eigentümerin des Grundstücks --die G-GmbH-- nicht in Insolvenz gerate und mit den von ihr erzielten Pachteinnahmen ihre eigene Zinsbelastung aus den auf dem Grundstück lastenden Darlehen sowie ihre sonstigen Ausgaben bestreiten könne. Mithin sei für den Abschluss des Vertrages sowie dessen Ausgestaltung nicht die Marktsituation auf dem Immobilienmarkt in P, sondern ausschließlich die wirtschaftliche Situation der (personenidentischen) Grundstückseigentümergesellschaft gewesen. Diese Vertragsgestaltung halte einem Fremdvergleich nicht stand.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Die Klägerin vertritt die Auffassung, sie habe --entgegen der Auffassung des FG-- im Jahr 2004 ihr Vermietungsziel, die gesamte Immobilie

einheitlich zu vermieten, umgestellt und sei seit diesem Zeitpunkt dazu übergegangen, einzelne Flächen des Grundstücks zu vermieten. Darin seien Umstrukturierungsmaßnahmen zu sehen, die bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht zu berücksichtigen seien und im Streitfall dazu führten, dass eine solche zugunsten der Klägerin zu bejahen sei.

8 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999, 2000, 2001 und 2002 vom 5. September 2006, für 2003 und 2004 vom 27. Juni 2005 sowie für 2005 vom 5. Februar 2007, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. August 2007, aufzuheben und dahin zu ändern, dass die Verluste in Höhe von 30.000 DM (für 1999), von 34.677 DM (für 2000), von 32.797 DM (für 2001), von 15.136 € (für 2002), von 15.278 € (für 2003), von 15.165 € (für 2004) und von 13.031 € (für 2005) als Werbungskostenüberschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt werden,
ferner, die Hinzuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zutreffend hat das FG die auf das von der Klägerin gepachtete Gewerbeobjekt entfallenden Werbungskostenüberschüsse nicht bei deren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

11 1. Die geltend gemachte Verfahrensrüge greift nicht durch. Der Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

12 2. 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. Fallen Aufwendungen mit der beabsichtigten Vermietung eines (leerstehenden) Gewerbegrundstücks an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt werden, können sie zwar grundsätzlich als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Allerdings ist bei Gewerbeimmobilien stets im Einzelfall festzustellen, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt (hat), auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Das von der Klägerin bemühte Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 1. April 2009 IX R 39/08 (BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776) ist insoweit nicht einschlägig, da es nicht eine Gewerbeimmobilie, sondern eine Wohnimmobilie betraf, die lediglich zu anderen als Wohnzwecken genutzt wurde.

13 Die Feststellung, ob der Steuerpflichtige mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat, muss das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung treffen; den Steuerpflichtigen trifft insoweit die objektive Beweislast (Feststellungslast). Ist dem Steuerpflichtigen von Anfang an bekannt oder zeigt sich später aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, muss der Steuerpflichtige --will er die Aufnahme oder Fortdauer seiner 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 (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juli 2010 IX R 49/09, BFHE 230, 385, BStBl II 2010, 1038, m.w.N.).

14 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin hinsichtlich des Objekts Z-Straße in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint und dementsprechend die von der Klägerin geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse zu Recht nicht bei deren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

15 a) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin --als subjektives Element der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung-- nicht typisierend vermutet werden kann, sondern --da es sich bei dem maßgeblichen Objekt um eine Gewerbeimmobilie handelt-- originär festzustellen ist (BFH-Urteil in BFHE 230, 385, BStBl II 2010, 1038). Auf die (allenfalls den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung betreffende) Frage, ob das maßgebliche Objekt im Eigentum des Steuerpflichtigen steht oder, ob es --wie im Streitfall-- von diesem selbst als Zwischenmieterin lediglich gepachtet worden ist, kommt es --entgegen der Auffassung des FG-- in diesem (subjektiven) Zusammenhang allerdings nicht weiter an. Denn den objektiven Tatbestand der Einkunftsart verwirklicht, wer einem anderen eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter entgeltlich auf Zeit zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt und in diesem Zusammenhang --d.h. im Außenverhältnis-- Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag ist. Insoweit ist (nur) von Bedeutung, wer die maßgebenden wirtschaftlichen Dispositionsbefugnisse über das Mietobjekt und damit eine Vermietertätigkeit selbst (oder ggf. durch einen gesetzlichen Vertreter bzw. Verwalter) wirtschaftlich ausübt (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 2009 IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863, m.w.N.). Im Streitfall wäre die Klägerin nach den mit der G-GmbH im "Nutzungsüberlassungsvertrag" getroffenen Vereinbarungen indes zur Nutzung, insbesondere auch zur weiteren Vermietung und Verpachtung des Grundstücks unstreitig berechtigt und mithin zur wirtschaftlichen Disposition über das Objekt auch befugt gewesen.

16 b) Das FG ist im Rahmen seiner Gesamtwürdigung zu Recht zu dem Schluss gekommen, dass die Klägerin in den Streitjahren nicht beabsichtigt hat, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung des Grundstücks einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und mithin die für die Berücksichtigung von Werbungskostenüberschüssen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erforderliche, im Streitfall originär festzustellende Einkünfteerzielungsabsicht nicht vorliegt.

17 Zwar können Aufwendungen für ein nach Anmietung leerstehendes Gewerbeobjekt als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige --wie die Klägerin als gewerbliche Zwischenmieterin-- die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen und sie später nicht aufgegeben hat. Die Einzelfallumstände, aus denen sich der endgültige Entschluss zu vermieten ergibt, sind in erster Linie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 14/12, 239, 453, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 247, Der Betrieb 2013, 264, m.w.N.). Im Streitfall fehlt es indes schon am Nachweis dahin gehender (ausschließlicher) Vermietungsbemühungen der Klägerin. Denn das Anbringen einer Tafel mit dem Hinweis auf die Vermietungsabsicht, die Schaltung von Vermietungsanzeigen und die Kontaktaufnahme mit etwaigen Interessenten (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 68/10, BFHE 240, 12, DStR 2013, 642, m.w.N.) reichen für die Aufnahme der Einkünfteerzielungsabsicht jedenfalls dann nicht aus, wenn das Objekt nach bisherigem Leerstand gleichzeitig über eine Immobilienverwaltungs- und Vermittlungs-GmbH in regionalen Tages- und Wochenzeitungen auch zum Verkauf angeboten wird (ständige Rechtsprechung, s. etwa BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 1/07, BFHE 223, 186, BStBl II 2009, 848).

18 Darüber hinaus hätte die Klägerin angesichts des ihr bekannten, im "Nutzungsüberlassungsvertrag" eigens erwähnten schlechten Bau- und Erhaltungszustands des im Verfall begriffenen Objekts und der noch ungeklärten Altlastensituation --jenseits einer bloßen Umorientierung in der Gestaltung von Mietvertragskonditionen (Vermietung einzelner Teilflächen statt Vermietung des gesamten Grundstücks)-- auch auf die geringe, wenn nicht sogar nahezu völlig fehlende Marktgängigkeit des Objekts reagieren müssen, um eine für sie günstige Ertragsprognose zu erreichen (BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 54/08, BFHE 226, 216, BStBl II 2010, 124). Der Umstand, dass eine insoweit erforderliche grundlegende Sanierung des Objektes für einen gewerblichen Zwischenmieter wegen der fehlenden rechtlichen Absicherung von Investitionen (vgl. § 5 Abs. 2 des Nutzungsüberlassungsvertrages) in der Praxis ausscheiden mag, führt im Streitfall nicht dazu, die Notwendigkeit einer solchen Investitionsentscheidung ausnahmsweise zu verneinen.

19 Zuletzt scheidet im Streitfall eine Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse auch mit Blick auf den --von der Klägerin selbst vorgetragen-- Umstand aus, dass der "Nutzungsüberlassungsvertrag" nicht --jedenfalls nicht in erster Linie-- dazu dienen sollte, der Klägerin die Möglichkeit der Erzielung von Einnahmen unter Marktbedingungen zu verschaffen, sondern sicherstellen sollte, dass die Eigentümerin des Grundstücks --die G-GmbH-- nicht in Insolvenz gerate und mit den von ihr erzielten Pachteinnahmen ihre eigene Zinsbelastung aus den auf dem Grundstück lastenden Darlehen sowie ihre sonstigen Ausgaben bestreiten könne. Damit hat die Klägerin zu erkennen gegeben, dass Motiv ihres Handelns nicht die Einnahmeerzielung durch sie, sondern lediglich die Verlustvermeidung bei der (personenidentischen) G-GmbH war.

20 Vor diesem Hintergrund hat das FG die --ohne vorhergehende typisierende Vermutung-- originär festzustellende Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen seiner Einzelfallwürdigung zutreffend verneint.

21 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

22 5. Der Antrag der Kläger, die Hinzuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 28. März 2000 VIII R 68/96, BFHE 191, 505; vom 14. Mai 2009 IV R 47/07, BFHE 225, 116, BStBl II 2009, 900). Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist deshalb das FG als Gericht des ersten Rechtszugs (z.B. BFH-Urteil vom 2. Juni 1999 X R 16/96, BFHE 189, 67, BStBl II 1999, 596).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de