Urteil vom 16. September 2015, IX R 31/14

Einkünfteerzielungabsicht bei Gewerbeimmobilien

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 01. April 2014, Az: 10 K 586/11

Leitsätze

1. NV: Bei der Vermietung oder Verpachtung von Gewerbeimmobilien ist die Einkünfteerzielungsabsicht stets im Einzelfall festzustellen. Gewerbeimmobilie in diesem Sinne ist auch ein aus landwirtschaftlichen Grundstücksflächen und Gebäuden bestehendes Anwesen, das für den Betrieb einer Pferdepensionshaltung und Pferdezucht zu dienen bestimmt ist.

2. NV: In die zur Ermittlung der Einkünfteerzielungsabsicht durchzuführende Prognoserechnung sind auch nach Beginn der Vermietungstätigkeit eintretende tatsächliche Veränderungen, die auf eine zukünftige Verbesserung der Einnahmensituation schließen lassen, einzubeziehen, wenn sie im (jeweiligen) Streitjahr objektiv erkennbar angelegt waren.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 2. April 2014 10 K 586/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Kläger ist seit 1996 Eigentümer bzw. Erbbauberechtigter eines landwirtschaftlichen Anwesens, das er seit dem Erwerb an die Klägerin verpachtet hat. Das Anwesen besteht u.a. aus landwirtschaftlichen Flächen, einer Reithalle, Stallungen und einer Werkstatt. Die Klägerin betreibt auf den gepachteten landwirtschaftlichen Flächen und Gebäuden eine Pensionspferdehaltung und eine Pferdezucht.

2 In ihren Einkommensteuererklärungen für 2003 und 2005 (Streitjahre) machten die Kläger aus der Verpachtung des Anwesens Werbungskostenüberschüsse von 10.462 € (2003) und von 12.186 € (2005) geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für die Streitjahre zunächst --unter dem Vorbehalt der Nachprüfung-- erklärungsgemäß fest. Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass es an der erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht für die Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebs fehle. Aufgrund des Verhältnisses der Pachteinnahmen und der entstehenden Kosten sei es auf Dauer nicht möglich, aus der Verpachtung des Anwesens einen positiven Gesamtüberschuss zu erzielen. Das FA erkannte folglich die erklärten Verluste nicht mehr an und setzte die Einkommensteuer für die Streitjahre mit geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 16. Oktober 2009 entsprechend höher fest. Mit Einspruchsentscheidung vom 21. Januar 2010 verminderte das FA wegen hier nicht relevanter Gründe die Einkommensteuer für beide Jahre und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.

3 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) folgte der Auffassung des FA, dass die Verluste aus der Verpachtung des landwirtschaftlichen Anwesens mangels Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers steuerlich nicht anzuerkennen seien. Bei der Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Flächen und Gebäuden gelte die Regelvermutung für eine Überschusserzielungsabsicht nicht. Hier sei ebenso wie bei der Vermietung von

Gewerbeobjekten eine Einzelfallprüfung anhand einer Überschussprognose vorzunehmen. In die Prognoserechnung seien jedoch nur solche Umstände einzubeziehen, die bereits bei Beginn der Verpachtung vorgelegen haben. Daher sei insbesondere die für 2015 geplante Errichtung neuer Pferdeboxen zur Unterstellung weiterer Pensionspferde nicht zu berücksichtigen.

4 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen (§ 119 Nr. 6 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und materiellen Rechts (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Das angefochtene Urteil weiche in mehreren Punkten von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ab. So habe das FG zunächst unzutreffend die Überschusserzielungsabsicht des Klägers nicht typisierend vermutet. Zum anderen habe das FG entgegen der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei der Prognoserechnung allein auf die Umstände zu Beginn der Verpachtung abgestellt und zukünftig eintretende Faktoren unberücksichtigt gelassen.

5 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG vom 2. April 2014 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2005 vom 16. Oktober 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Januar 2010 mit der Maßgabe zu ändern, dass die negativen Einkünfte aus der Verpachtung des Reiterhofs steuermindernd berücksichtigt werden.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar hat das FG zu Recht die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers durch eine Prognose im Einzelfall überprüft. Dabei ist es jedoch unzutreffend davon ausgegangen, dass in die Prognoserechnung ausschließlich solche Umstände einzubeziehen sind, die bereits bei Beginn der Vermietungstätigkeit im Jahr 1996 vorgelegen haben.

8 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wer ein Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (BFH-Urteile vom 25. März 2003 IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170, und vom 19. Dezember 2007 IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300). Die Einkünfteerzielungsabsicht kann erst nachträglich einsetzen und auch wieder wegfallen (BFH-Urteil vom 17. September 2002 IX R 63/01, BFH/NV 2003, 454).

9 a) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen solchen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 1. April 2009 IX R 39/08, BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776). Dies gilt jedoch nur für die Vermietung von Wohnungen, nicht indes für die Vermietung von Gewerbeimmobilien (BFH-Urteil vom 20. Juli 2010 IX R 49/09, BFHE 230, 385, BStBl II 2010, 1038, und dieser Entscheidung folgend BFH-Urteile vom 17. Oktober 2013 III R 27/12, BFHE 243, 327, BStBl II 2014, 372, sowie vom 9. Oktober 2013 IX R 2/13, BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527).

10 Abweichend von vorstehendem Grundsatz ist bei Gewerbeimmobilien die Überschusserzielungsabsicht stets ohne typisierende Vermutung im Einzelfall festzustellen (BFH-Urteil vom 19. Februar 2013 IX R 7/10, BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436). Dabei sind Gewerbeimmobilien --in Abgrenzung zu einer Wohnung-- alle diejenigen Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (BFH-Urteil in BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527; Blümich/Schallmoser, § 21 EStG Rz 226). Eine Gewerbeimmobilie in diesem Sinne ist auch ein aus landwirtschaftlichen Grundstücksflächen und Gebäuden bestehendes Anwesen, das für den Betrieb einer Pferdepensionshaltung und Pferdezucht zu dienen bestimmt ist.

11 b) Die nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Tätigkeit ist objekt- und nicht grundstücksbezogen. Maßgebend ist daher sowohl im Hinblick auf den objektiven Tatbestand als auch für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht die auf ein bestimmtes Objekt (z.B. Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil) ausgerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen (BFH-Urteile in BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776, und vom 13. Januar 2015 IX R 46/13, BFH/NV 2015, 668). Die Einkünfteerzielungsabsicht ist nur dann auf das gesamte Grundstück zu

beziehen, wenn sich auch die Vermietungstätigkeit auf das gesamte Grundstück richtet (BFH-Urteile in BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776, und in BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527).

12 c) 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-Urteile in BFH/NV 2003, 1170, und in BFHE 230, 385, BStBl II 2010, 1038). Den Steuerpflichtigen trifft insoweit die Feststellungslast (BFH-Urteil in BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436).

13 Im Rahmen der danach vorzunehmenden Gesamtwürdigung ist unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände anhand einer Prognose über die voraussichtliche Dauer der Vermögensnutzung von grundsätzlich 30 Jahren, der in dieser Zeitspanne voraussichtlich erzielbaren steuerpflichtigen Erträge und der anfallenden Werbungskosten festzustellen, ob aus der Vermietungstätigkeit ein Totalüberschuss erzielt werden kann (BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726). Die im Prognosezeitraum voraussichtlich zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben sind zu schätzen.

14 Dabei ist zu berücksichtigen, dass die zukünftig zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben nur dann anhand des Durchschnitts der in der Vergangenheit angefallenen Einnahmen und Werbungskosten zu schätzen sind, wenn keine ausreichenden objektiven Umstände für die zukünftige Entwicklung der Mieteinnahmen und Ausgaben vorliegen (BFH-Urteile in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, und vom 16. April 2013 IX R 26/11, BFHE 241, 261, BStBl II 2013, 613).

15 In die Prognoserechnung können auch später eintretende Ereignisse oder Tatsachen einzubeziehen sein (BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1170). So können entgegen der Auffassung des FG insbesondere nach Beginn der Vermietungstätigkeit eintretende Veränderungen in der Art und Weise der Vermietungstätigkeit, die vom Steuerpflichtigen in Reaktion auf hohe Werbungskostenüberschüsse vorgenommen werden und die zu einer künftigen Verbesserung der Einnahmensituation führen, zu berücksichtigen sein (vgl. BFH-Urteile in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, und in BFH/NV 2003, 454; Blümich/Schallmoser, § 21 EStG Rz 218; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 21 Rz 97). Waren diese Veränderungen im maßgeblichen Veranlagungszeitraum bereits objektiv erkennbar angelegt, sind sie --im Rahmen einer einheitlichen Prognoserechnung-- der Ermittlung der zukünftig zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben ab dem Zeitpunkt zugrunde zu legen, in dem sie sich erstmals ausgewirkt haben bzw. auswirken (vgl. BFH-Urteil in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726).

16 2. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben.

17 a) Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass im Streitfall die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers festzustellen ist, da diese bei Gewerbeimmobilien nicht typisierend vermutet wird. Das FG hat auch zutreffend im Rahmen der Überschussprognose auf das gesamte Grundstück abgestellt. Denn nach den insoweit nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger nicht mehrere Objekte in Gestalt einzelner Gebäude oder Gebäudeteile, sondern das gesamte landwirtschaftliche Anwesen als ein Objekt an die Klägerin verpachtet.

18 b) Das FG hat jedoch rechtsfehlerhaft angenommen, dass in die Prognoserechnung ausschließlich solche Umstände einzubeziehen sind, die bereits bei Beginn der Verpachtung im Jahr 1996 vorgelegen haben, und hat daher allein aus diesem Grund die von den Klägern angeführte Errichtung neuer Pferdeboxen zur künftigen Verbesserung der Einnahmensituation nicht berücksichtigt. Das FG hat dabei übersehen, dass Veränderungen in der Art und Weise der Vermietungstätigkeit, die auf eine zukünftige Verbesserung der Einnahmensituation schließen lassen, in der Prognoserechnung zu berücksichtigen sein können. Das FG hat nicht geprüft, ob es für die für 2015 beabsichtigte Errichtung zusätzlicher Pferdeboxen und für die von den Klägern angeführte Erhöhung des Pachtzinses ab 2014 bereits in den Streitjahren objektive Anhaltspunkte gegeben hat. Ferner hat es nicht geprüft, ob die vorzeitige Tilgung des Darlehens im Jahr 2009 in die Prognoserechnung einzubeziehen ist.

19 c) Da die Revision bereits aus materiellen Gründen Erfolg hat, bedarf es nicht mehr der Prüfung, ob auch die geltend gemachten Verfahrensrügen durchgreifen.

20 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann als Revisionsgericht die fehlenden tatsächlichen Feststellungen nicht selbst vornehmen. Daher wird das FG im zweiten Rechtsgang die Einkünfteerzielungsabsicht für die Streitjahre insgesamt erneut zu beurteilen haben.

21 Ergeben die Feststellungen des FG, dass die für 2015 beabsichtigte Errichtung zusätzlicher Pferdeboxen zur Unterstellung von weiteren Pensionspferden bereits in den Streitjahren objektiv angelegt war, ist diese Maßnahme im Rahmen der Prognoserechnung zu berücksichtigen. Anhaltspunkte dafür, dass eine Maßnahme zur Einkommensverbesserung bereits im maßgeblichen Veranlagungszeitraum objektiv angelegt war, können beispielsweise erste Planungsmaßnahmen für Umbauarbeiten sein. Nach diesen Maßstäben wird das FG ferner zu prüfen haben, ob die von den Klägern angeführte Erhöhung des Pachtzinses ab 2014 bereits in den Streitjahren beabsichtigt war.

22 Als Werbungskosten sind insbesondere die vom Kläger für die Anschaffung des landwirtschaftlichen Anwesens zu leistenden Finanzierungsaufwendungen in die Prognoserechnung einzubeziehen. Insoweit ist grundsätzlich von den Darlehensbedingungen auszugehen, wie sie der Kläger und seine Bank beim Erwerb des Anwesens vereinbart haben. Eine nach Beginn der Vermietungstätigkeit vorgenommene Darlehenstilgung --wie sie vom Kläger angeführt wird-- ist jedoch zu berücksichtigen, wenn der Kläger in den Streitjahren bereits eine (teilweise) Tilgung des Darlehens beispielsweise durch den Einsatz von Eigenmitteln beabsichtigt hatte (vgl. BFH-Beschluss vom 2. Juli 2008 IX B 46/08, BFHE 222, 387, BStBl II 2008, 815).

23 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de