Beschluss vom 29. März 2022, IX B 18/21

Einkünfteerzielungsabsicht bei § 21 EStG

ECLI:DE:BFH:2022:B.290322.IXB18.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 2, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend FG München, 24. Februar 2021, Az: 11 K 743/19

Leitsätze

1. NV: Die Einkünfteerzielungsabsicht in Form der Überschusserzielungsabsicht ist als das subjektive Tatbestandsmerkmal in § 21 EStG einkunftsart- und bereichsspezifisch ausgestaltet.

2. NV: Bei einer auf Dauer angelegten, auf Wohnimmobilien bezogenen Vermietungstätigkeit ist typisierend vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Demgegenüber gilt bei Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (sog. "Gewerbeimmobilien"), die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht; hier muss im Einzelfall geprüft werden, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt hat, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.02.2021 - 11 K 743/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg; die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind nicht gegeben. Die Revision ist weder zur Fortbildung des Rechts oder Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO, dazu unter 1. und 2.) noch wegen eines Verfahrensmangels, auf dem die Entscheidung beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, dazu unter 3. bis 6.), zuzulassen.

2 1. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) hat nicht ausreichend i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt, dass die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erfordert (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alternative FGO).

3 a) Die Darlegung des Zulassungsgrunds der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts verlangt substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten --abstrakt beantwortbaren-- Rechtsfrage, die im konkreten Rechtsfall voraussichtlich klärbar und klärungsfähig (entscheidungserheblich) ist und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer mit der einschlägigen Rechtsprechung, insbesondere des BFH, sowie den Äußerungen im Schrifttum auseinandersetzen. Dabei sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 09.04.2014 - XI B 128/13, BFH/NV 2014, 1224, Rz 12; vom 23.10.2019 - IX B 54/19, BFH/NV 2020, 219; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 116 Rz 38).

4 b) Die Nichtzulassungsbeschwerde genügt den genannten Anforderungen nicht. Es fehlen konkrete Ausführungen

dazu, dass die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, "ob bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien der sog. zweigliedrige (zweistufige) Liebhabereibegriff Gültigkeit beansprucht", in der Rechtsprechung des BFH und im Schrifttum ungeklärt ist. Ebenso fehlt es an Ausführungen dazu, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen diese Frage aus rechtlicher Sicht zweifelhaft oder umstritten sein soll. Unbeschadet dessen weist der Senat darauf hin, dass die von der Klägerin hervorgehobene Rechtsfrage in der Rechtsprechung des erkennenden Senats bereits geklärt ist.

5 aa) Die Einkünfteerzielungsabsicht in Form der Überschusserzielungsabsicht ist als das subjektive Tatbestandsmerkmal in § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) --welches sich entgegen der Auffassung der Klägerin nicht aus der für (gewerbliche) Gewinneinkünfte geltenden Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, sondern aus § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG erschließt (s. BFH-Urteil vom 28.11.2007 - IX R 9/06, BFHE 220, 63, BStBl II 2008, 515)-- einkunftsart- und bereichsspezifisch ausgestaltet. Demgegenüber hat die Einkünfteerzielungsabsicht in ihrer spezifischen Form der Gewinnerzielungsabsicht gemäß § 15 Abs. 2 EStG eine andere Zielrichtung (Steuerbarkeit der Vermögensebene) als die Überschusserzielungsabsicht (zur Dogmatik s. näher BFH-Urteil vom 09.03.2011 - IX R 50/10, BFHE 232, 527, BStBl II 2011, 704; Brandis/ Heuermann/Schallmoser, § 21 EStG Rz 150; Heuermann, Deutsche Steuer-Zeitung 2010, 825).

6 bb) Wie der erkennende Senat aus einer teleologischen Auslegung des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gefolgert hat, ist bei einer auf Dauer angelegten, auf Wohnimmobilien bezogenen Vermietungstätigkeit typisierend vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Ob der Steuerpflichtige tatsächlich einen Totalüberschuss erzielt, ist unerheblich, denn zu einer dies überprüfenden Prognose kommt es nicht. Demgegenüber gilt bei Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (sog. "Gewerbeimmobilien"), die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht (BFH-Urteile vom 19.02.2019 - IX R 16/18, BFH/NV 2019, 804; vom 17.04.2018 - IX R 9/17, BFHE 261, 400, BStBl II 2019, 219; vom 09.10.2013 - IX R 2/13, BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527, und vom 19.02.2013 - IX R 7/10, BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436); hier muss im Einzelfall geprüft werden, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt hat, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Den Steuerpflichtigen trifft insoweit die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht (BFH-Urteile vom 20.07.2010 - IX R 49/09, BFHE 230, 385, BStBl II 2010, 1038; in BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527, und in BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436).

7 cc) Weiter gehende subjektive Elemente --wie etwa die Motivlage des Steuerpflichtigen bei der Hinnahme von (ggf. vorübergehenden) Werbungskostenüberschüssen-- sind nicht Bestandteil der einkunftsart- und bereichsspezifisch ausgestalteten Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Das BFH-Urteil in BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436 besagt entgegen der Auffassung der Klägerin nichts anderes; soweit der Senat in Rz 18 dieser Entscheidung auf die Motivlage des Steuerpflichtigen eingegangen ist, ging es im maßgeblichen Zusammenhang jenes Streitfalls nur um die Indizwirkung von Einzelfallumständen bei der Beantwortung der Frage, ob der Steuerpflichtige --als gewerblicher Zwischenmieter-- die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich eines bestimmten --leerstehenden-- Objekts erkennbar aufgenommen und sie später nicht aufgegeben hat (s. insbesondere Leitsatz 2 des BFH-Urteils in BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436).

8 dd) Vor diesem Hintergrund stellt sich die von der Klägerin hervorgehobene Rechtsfrage im Streitfall auch als nicht klärungsfähig dar, denn ihr fehlt die erforderliche Entscheidungserheblichkeit.

9 2. Die Klägerin hat auch nicht schlüssig dargelegt, dass die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO).

10 a) Die schlüssige Rüge einer Divergenz erfordert die Darlegung, dass das Finanzgericht (FG) bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH oder ein anderes FG. Gleiches gilt für Entscheidungen eines anderen obersten Bundesgerichts. Dabei muss das FG seinem Urteil einen entscheidungserheblichen (tragenden) abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (vgl. BFH-Beschluss vom 11.11.2020 - IX B 40/20, BFH/NV 2021, 349, m.w.N.).

11 Im Einzelnen sind für die schlüssige Rüge einer Divergenz gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO die angeblichen Divergenzentscheidungen genau --mit Datum und Aktenzeichen oder Fundstelle-- zu bezeichnen sowie tragende, abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits gegenüberzustellen, um die Abweichung deutlich zu machen. Dies erfordert auch die Darlegung, dass es sich im Streitfall um einen gleichen oder vergleichbaren Sachverhalt handelt, so dass

sich in der angefochtenen Entscheidung und in der Divergenzentscheidung dieselbe Rechtsfrage stellt (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 349).

12 b) Diesen Anforderungen genügt die Nichtzulassungsbeschwerde nicht. Die Klägerin hat keine abstrakten Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und den vorgeblichen Divergenzentscheidungen andererseits so herausgearbeitet, dass eine Abweichung im Grundsätzlichen deutlich wird. Auch fehlt es an der Darlegung, dass es sich insoweit um gleiche oder vergleichbare Sachverhalte gehandelt hat.

13 3. Zu Unrecht rügt die Klägerin einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO in Gestalt einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO.

14 a) Wird die Verletzung der Sachaufklärungspflicht gerügt, muss dargelegt werden, weshalb sich dem FG auf der Grundlage seines materiell-rechtlichen Standpunkts eine weitere Aufklärung des Sachverhalts hätte aufdrängen müssen. Dies erfordert nicht nur die genaue Angabe des Beweisthemas und der Beweismittel, die das Gericht nicht berücksichtigt hat. Geboten ist darüber hinaus die Darlegung, welches Ergebnis die unterlassene Beweisaufnahme nach Auffassung des Klägers erbracht hätte und wieso dieses Ergebnis zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können (vgl. BFH-Beschluss vom 07.08.2018 - IX B 118/17, BFH/NV 2018, 1155, Rz 9; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 116 Rz 48 f.).

15 b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung der Klägerin nicht. Denn es fehlt sowohl an der erforderlichen Darlegung, weshalb sich dem FG auf der Grundlage seines materiell-rechtlichen Standpunkts eine weitere Aufklärung des Sachverhalts hätte aufdrängen müssen als auch an der Darlegung der Erheblichkeit des behaupteten Verfahrensmangels.

16 Wie der beschließende Senat unter Ziffer 1. der Gründe dargelegt hat, war die Motivlage der Klägerin für die Hinnahme der streitbefangenen Werbungskostenüberschüsse nicht entscheidungsrelevant und daher auch nicht zu ermitteln; Gleiches gilt für die Frage, in welchem Umfang der Vater der Klägerin verschuldet war. Überdies hat die Klägerin nicht dargelegt, welches Ergebnis die vorgeblich unterlassene Sachverhaltsermittlung nach ihrer Auffassung erbracht hätte und wieso dieses Ergebnis zu einer anderen Entscheidung des FG hätte führen können. Vor diesem Hintergrund kann dahinstehen, ob die Klägerin ihr Rügerecht schon durch rügeloses Einlassen verloren hat.

17 4. Entgegen der Auffassung der Klägerin hat das FG die Klageanträge zutreffend ausgelegt und seine richterliche Hinweispflicht (§ 76 Abs. 2 FGO) nicht verletzt.

18 a) Die von der Klägerin im Schriftsatz vom 30.08.2019 angekündigten und in der mündlichen Verhandlung von ihren fachkundigen Prozessbevollmächtigten gestellten Klageanträge sind zahlenmäßig beziffert und eindeutig; sie sind einer vom klaren Wortlaut abweichenden Auslegung nicht zugänglich. Daher ist im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde (nur) über jene Streitgegenstände zu entscheiden, die Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren und auf die sich das ergangene Urteil bezieht (vgl. BFH-Beschluss vom 31.05.2017 - I B 102/16, BFH/NV 2017, 1189).

19 b) Vor diesem Hintergrund kann offenbleiben, ob das FG angesichts der von fachkundigen Prozessbevollmächtigten eindeutig formulierten und bezifferten Klageanträge auf die Stellung (noch) sachdienlicher(er) Anträge hätte hinwirken können; jedenfalls ist nach Aktenlage nicht ersichtlich, dass das FG bewusst nur über einen Teil des tatsächlichen Klagebegehrens entschieden hat (vgl. zu einem solchen Fall BFH-Beschluss vom 30.05.2014 - I B 118/13, BFH/NV 2014, 1556). So spricht nach Aktenlage insbesondere nichts dafür, dass "der zur Entscheidung berufenen Einzelrichterin ... bereits im Vorfeld bekannt" gewesen sei, dass "die Klägerin nach dem Dafürhalten des Gerichts für sie nachteilige Klageanträge gestellt" habe. Unzutreffend ist auch die in diesem Zusammenhang aufgestellte Behauptung der Klägerin, dass das angefochtene Urteil "noch am 25.02.2021" --dem Tag der mündlichen Verhandlung-- "vollständig abgefasst wurde"; vielmehr ist das vollständig abgesetzte Urteil nach Aktenlage erst am 09.03.2021 bei der Geschäftsstelle des FG eingegangen.

20 c) Lediglich ergänzend weist der Senat darauf hin, dass bei einem im Klageverfahren durch einen sachkundigen Prozessbevollmächtigten vertretenen Beteiligten das Unterlassen eines (seiner Ansicht nach notwendigen) Hinweises gemäß § 76 Abs. 2 FGO regelmäßig keinen Verfahrensmangel darstellt (z.B. BFH-Beschluss vom 29.08.2013 - IX B 17/13, BFH/NV 2013, 1942, m.w.N.). Ein sachkundig vertretener Beteiligter muss gerade bei umstrittener Sach- und/oder Rechtslage grundsätzlich alle vertretbaren rechtlichen Gesichtspunkte von sich aus in

Betracht ziehen und seinen Vortrag darauf einrichten (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24.08.2011 - IX B 89/11, BFH/NV 2012, 11; vom 14.10.2009 - IX B 86/09, BFH/NV 2010, 222, m.w.N.).

21 5. Der von der Klägerin gerügte Verfahrensmangel in Gestalt einer Gehörsverletzung liegt nicht vor.

22 a) Der Anspruch auf rechtliches Gehör i.S. von Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), § 96 Abs. 2 und § 119 Nr. 3 FGO verpflichtet das Gericht u.a., die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen. Dabei ist das Gericht naturgemäß nicht verpflichtet, der tatsächlichen Würdigung oder der Rechtsansicht eines Beteiligten zu folgen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 11.06.2008 - 2 BvR 2062/07, Deutsches Verwaltungsblatt 2008, 1056; BFH-Beschluss vom 11.05.2011 - V B 113/10, BFH/NV 2011, 1523). Art. 103 Abs. 1 GG und § 96 Abs. 2 FGO sind erst dann verletzt, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalls ergibt, dass das Gericht Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder doch bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 30.09.2020 - IX B 25/20, BFH/NV 2021, 339, m.w.N.).

23 b) Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg auf eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör berufen. Im Streitfall hat das FG das Vorbringen der Klägerin zu den Verkehrswerten der maßgeblichen Immobilien erkennbar zur Kenntnis genommen und bei seiner Entscheidung berücksichtigt; die Klägerin rügt in diesem Zusammenhang nur, dass das FG hierzu eine andere Rechtsauffassung vertritt. Selbst wenn die Klägerin Äußerungen des FG in einem frühen Stadium des finanzgerichtlichen Verfahrens als Hinweis auf einen anderweitigen Prozessausgang verstehen konnte, führt dies nicht zu einem Gehörsverstoß (in Gestalt einer Überraschungsentscheidung), da das Gericht grundsätzlich weder zu einem Rechtsgespräch noch zu einem Hinweis auf seine Rechtsauffassung verpflichtet ist (BVerfG-Beschluss vom 19.05.1992 - 1 BvR 986/91, BVerfGE 86, 133, unter C.III.1.a).

24 Nur ergänzend ist daher darauf hinzuweisen, dass das an das FA gerichtete gerichtliche Hinweisschreiben vom 11.03.2020 mit Blick auf die Rechtsfolgen der Übertragung äußerst vage formuliert war ("Wenn man bei vorläufiger Beurteilung anhand der Aktenlage davon ausginge, dass es sich bei den am 3. April 2006 abgeschlossenen Verträgen nicht um ein einheitliches Geschäft handelt, wird zu diskutieren sein, ob der am 3. April 2006 über die Gewerbeimmobilien abgeschlossene Vertrag in einen betrieblich veranlassten und einen privat veranlassten Teil aufzuteilen ist. ... Es ergäbe sich dann ein Totalüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.") und von den Beteiligten -wie die nachfolgenden Schriftsätze vom 31.03.2020 (FA) bzw. 06.05.2020 (Klägerin) zeigen- nicht einheitlich verstanden wurde. Gerade die Klägerin wies daher im Schriftsatz vom 06.05.2020 darauf hin, dass sich das Gericht noch keine abschließende Meinung über die Rechtsfrage der Einheitlichkeit der notariellen Verträge gebildet habe, da es lediglich eine vorläufige Beurteilung vorgenommen habe. Vor diesem Hintergrund und angesichts des Umstands, dass das Gericht keine weitere Erläuterung vornahm, konnte die Klägerin aufgrund des Hinweises nicht mit einem bestimmten Ausgang des Rechtsstreits rechnen. Dass das FG im Hinweisschreiben (in tatsächlicher Hinsicht) ausgeführt hat, die übernommenen Darlehensschulden lägen weit über dem Verkehrswert der übernommenen Gewerbeimmobilien, den Übertragungsvertrag dann aber im Urteil dahingehend gewürdigt hat, dass die Vertragsparteien von einer teilentgeltlichen Übertragung der Immobilien (und nicht von einer teilweise privat veranlassten Schuldübernahme durch die Klägerin) ausgegangen seien, führt zu keiner anderen Beurteilung.

25 6. Soweit die Klägerin rügt, ein Besetzungsmangel i.S. des § 119 Nr. 1 FGO habe vorgelegen, weil die Einzelrichterin trotz bestehender Zweifel an ihrer Unabhängigkeit das angegriffene Urteil gefällt habe, fehlt es an ausreichend substantiiertem Vortrag.

26 a) Die Mitwirkung eines Richters bei einer gerichtlichen Entscheidung stellt nur dann einen Verfahrensmangel dar, wenn dieser wegen Besorgnis der Befangenheit mit Erfolg abgelehnt worden war. Hieran fehlt es im Streitfall.

27 b) Da die abschlägige Bescheidung eines Ablehnungsgesuchs zu den nicht beschwerdefähigen und folglich auch vor dem Revisionsgericht nicht rügefähigen Entscheidungen gehört (§§ 124 Abs. 2, 128 Abs. 2 FGO), kann die Klägerin nur mit der Rüge gehört werden, Art. 101 GG sei verletzt, was eine greifbar gesetzwidrige und damit willkürliche Bescheidung des Ablehnungsgesuchs voraussetzt (z.B. BFH-Beschluss vom 22.05.2019 - IV B 11/18, BFH/NV 2019, 1136, m.w.N.).

28 Hierzu reicht das Beschwerdevorbringen nicht aus. Die von der Klägerin vorgebrachten Umstände im Zusammenhang mit der Behandlung des Terminsverlegungsantrags durch das FG rechtfertigen bei einem verständigen Prozessbeteiligten nicht die Besorgnis der Befangenheit der zuständigen Einzelrichterin, zumal der seinerzeit handelnde Prozess(unter)bevollmächtigte der Klägerin --wovon das FG zutreffend ausgegangen ist-- im

Zuge der Antragstellung schon nicht vorgetragen und glaubhaft gemacht hatte, dass eine Vertretung im Termin zur mündlichen Verhandlung durch einen (von zwei) weiteren, in der Streitsache ebenfalls bevollmächtigten Prozessvertreter nicht in Betracht kommt und mithin keine tragfähigen Gründe für eine Verlegung vorgebracht waren. Nach diesen Maßstäben begegnet die Zurückweisung des Antrags auf Terminsverlegung durch das FG auch in der Sache keinen rechtlichen Bedenken.

29 Ebenso wenig kann die Besorgnis der Befangenheit aus den Gründen der Entscheidung des FG über den Ablehnungsantrag hergeleitet werden. Weder die von der Klägerin beanstandete dienstliche Erklärung der Einzelrichterin noch der Beschluss des FG-Senats über den Befangenheitsantrag begründen die Annahme einer greifbar gesetzwidrigen und damit willkürlichen Bescheidung des Ablehnungsgesuchs.

30 7. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiter gehenden Begründung wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de