Finanzgericht Münster, 13 K 3811/19 E

Datum:	16.02.2022
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	13 K 3811/19 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2022:0216.13K3811.19E.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten über das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht für den Betrieb einer Reithalle in den Streitjahren 2012 bis 2014. 2

Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus einem Gewerbebetrieb als Hufschmied und zudem im Jahr 2012 aus nichtselbständiger Arbeit. Die am 00.00.1960 geborene Klägerin erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. Die gewerblichen Einkünfte der Klägerin resultierten aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Angestelltenverhältnis im Betrieb des Klägers. 3

Die Klägerin betrieb zudem eine Reithalle. Diese befand sich ab dem Jahr 2007 im Bau und konnte ab dem Jahr 2017 genutzt werden. Für die Reithalle ermittelte die Klägerin ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnungen gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. In den den Streitjahren vorangehenden Veranlagungszeiträumen erklärte sie die folgenden Einkünfte: 4

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Einkünfte	Summe

5

2007	0,00	X	-X	
2008	0,00	X	-X	
2009	0,00	X	-X	
2010	X	X	-X	
2011	0,00	X	-X	-X

Für das Streitjahr 2012 reichte die Klägerin am 18.2.2014 beim Beklagten eine Gewinnermittlung ein, die keine Einnahmen, aber Betriebsausgaben i.H.v. X € auswies. Aufgrund der von den Kläger eingereichten Einkommensteuererklärung für 2012 veranlagte der Beklagte die Kläger zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2012. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –. 6

Für die übrigen Jahre des Streitzeitraums erstellte die Klägerin zunächst keine Gewinnermittlungen. Die Kläger reichten zunächst auch keine Einkommensteuererklärungen ein. Daher erließ der Beklagte Schätzungsbescheide gemäß § 162 AO, die ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. 7

Am 11.4.2018 erließ der Beklagte gemäß § 164 Abs. 2 AO einen Änderungsbescheid zur Einkommensteuer für 2012, mit dem er die Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin für die Reithalle nicht mehr anerkannte und die diesbezüglichen Einkünfte mit 0 € berücksichtigte. Die Einkommensteuer für 2012 setzte er auf X € fest. Der dabei zugrunde gelegte Gesamtbetrag der Einkünfte betrug X €. Zur Begründung gab der Beklagte an, der Verlust aus der Reithallennutzung habe nicht berücksichtigt werden können, da bisher keine Einnahmen erzielt worden seien. Zugleich hob er den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Ebenfalls am 11.4.2018 erließ er Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 und 2014, mit denen er den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 AO aufhob. 8

Gegen diese Bescheide legten die Kläger am 14.5.2018 Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren gaben die Kläger am 27.6.2018 und 6.11.2018 Einkommensteuererklärungen für 2013 und 2014 ab. Sie erklärten einen Verlust der Klägerin aus der Reithalle i.H.v. X € für 2013 und X € für 2014. Während die Gewinnermittlung für 2013 keine Einnahmen enthielt, waren für 2014 u.a. Betriebseinnahmen i.H.v. X € und vom Finanzamt erstattete Umsatzsteuer i.H.v. X € ausgewiesen. Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens erläuterten die Kläger mit Schreiben vom 14.2.2019 und 25.5.2019, der Bau der Reithalle ziehe sich bereits seit Jahren hin und sei noch nicht fertiggestellt. Eine bauliche Abnahme stehe noch aus, sodass der Betrieb noch nicht aufgenommen werden könne. Keineswegs handele es sich aber um Liebhaberei. 9

Aufgrund der eingereichten Steuererklärungen setzte der Beklagte mit Änderungsbescheiden vom 21.10.2019 die Einkommensteuer für 2013 auf X € und für 2014 auf X € fest. Die Einkünfte der Klägerin aus der Reithalle berücksichtigte er jeweils mit 0 €, da keine Gewinnerzielungsabsicht vorliege. Der Besteuerung legte er einen Gesamtbetrag der Einkünfte von X € für 2013 und X € für 2014 zugrunde. Die Bescheide ergingen auf der Grundlage des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. 10

11

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.11.2019 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Dies begründete er damit, eine Gewinnerzielungsabsicht für den Betrieb der Reithalle könne nicht anerkannt werden, da bis zum Jahr 2014 insgesamt Verluste i.H.v. X € und unter weiterer Berücksichtigung der inzwischen für die Jahre 2015 und 2016 eingegangenen Gewinnermittlungen Verluste in Höhe von insgesamt X € entstanden seien entsprechend der folgenden Berechnung:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Einkünfte	Summen
2007	0,00	X	-X	
2008	0,00	X	-X	
2009	0,00	X	-X	
2010	X	X	-X	
2011	0,00	X	-X	-X
2012	0,00	X	-X	
2013	0,00	X	-X	
2014	X	X	-X	-X
2015	0,00	X	-X	
2016	0,00	X	-X	-X

12

Die Klägerin habe nicht glaubhaft gemacht, dass sie diese Verluste durch spätere Gewinne ausgleichen und ein positives Gesamtergebnis erzielen werde. Zwischen den Beteiligten ist inzwischen unstreitig, dass die Einspruchsentscheidung vom 15.11.2019 erst am 21.11.2019 bei der Prozessbevollmächtigten der Kläger einging. 13

Daraufhin haben die Kläger am 19.12.2019 Klage erhoben. 14

Im Klageverfahren hat der Beklagte am 28.8.2020 Änderungsbescheide für die Jahre 2013 und 2014 erlassen und die Einkommensteuer auf X € für 2013 und auf X € für 2014 herabgesetzt. Hintergrund der Änderungsbescheide war ein zuvor zwischen den Beteiligten bestehender Streit über die Berücksichtigung von Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung. Mit Schriftsatz vom 10.6.2020 haben die Kläger zusätzliche Angaben zu den Fahrten gemacht, so dass sich der Beklagte mit der Berücksichtigung der Fahrtkosten einverstanden erklärt hat. Die streitigen Verluste aus der Reithalle hat er weiterhin unberücksichtigt gelassen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte ist unverändert geblieben. 15

Zur Begründung ihrer Klage haben die Kläger mit Schriftsatz vom 19.12.2019 vorgetragen, der Kläger habe die Reithalle eigenhändig aufbauen wollen. Dies sei nur in kleinen Abschnitten möglich gewesen, soweit Zeit und Geld vorhanden gewesen seien. Inzwischen 16

seien außer der Halle auch Sozialräume und eine Ferienwohnung eingerichtet worden. Die Reithalle solle zum Zweck des Reitunterrichts vermietet werden. Auch für Veranstaltungen von ortsansässigen Vereinen oder privaten Gesellschaften solle die Halle kostenpflichtig zur Verfügung gestellt werden. Die Ferienwohnung solle an Gäste vermietet werden. Eine Gewinnprognose sei allerdings nicht erstellt worden.

Mit Schriftsatz vom 4.2.2020 haben die Kläger eine handschriftliche Auflistung vorgelegt, wonach zur Zeit fünf Pensionspferde aufgenommen seien, für die eine anteilige Hallennutzung i.H.v. monatlich X € pro Pferd und ein kompletter Pensionspreis von monatlich X € pro Pferd laut Einstellverträgen eingenommen würde. Fremdreiter würden X € pro Stunde und Pferd zahlen. Die Nutzungsgebühr für Seminare und Kurse betrage X € pro Tag, bei Anmietung für Feierlichkeiten X € pro Tag. Geplant sei eine Nutzung der Ferienwohnung („Ferien auf dem Bauernhof“) sowie eine Nutzung der Reithalle durch Vereine, selbständige Therapeuten und eine offene Ganztagsschule. 17

Die Kläger haben mit Schriftsatz vom 6.4.2020 erläutert, die Reithalle als solche sei fertiggestellt worden, die Außenanlagen jedoch noch nicht. Es fehle etwa die Hofpflasterung sowie die Gestaltung der Umgebung. Solange dies nicht erledigt sei, dürfe die Klägerin den Betrieb der Reithalle nicht aufnehmen. Allerdings seien bereits seit dem Jahr 2017 geringe jährliche Einnahmen erzielt worden. Dabei habe es sich um „Probeläufe“ für Privatpersonen gehandelt. Die Ferienwohnung könne nicht vermietet werden, da sie wegen Baumängeln bereits sanierungsbedürftig sei. 18

Mit Schriftsätzen vom 10.6.2020 und vom 30.7.2020 haben die Kläger weiter erklärt, der ursprüngliche Businessplan für die Reithalle habe vorgesehen, für zwölf Einstellpferde monatlich durchschnittlich X € einzunehmen (X € für Großpferde, X € für Minipferde). In diesen Preisen seien die Grundversorgung der Pferde mit Heu, Stroh und Wasser sowie die Nutzung der Reithalle enthalten gewesen. Zudem sollte die Nutzung der Reithalle durch Fremdreiter einen monatlichen Umsatz von X € und die Nutzung für einzelne Stunden einen monatlichen Umsatz von X € einbringen. Eine Nutzung der Halle als Kursort für Tages- oder Wochenendseminare sollte für X € pro Kurstag erfolgen. Allerdings sei einzugestehen, dass aufgrund einer nicht unerheblichen Konkurrenz im nahen Umfeld die Nachfrage nicht so groß sei wie erhofft. Es sei geplant, das therapeutische Reiten noch professionell zu bewerben. Als Aufwand seien jährliche Kosten von X € für Energie, Abfallentsorgung, Betriebsbedarf, Werkzeuge, Grundstückspflege und Vorsteuer einzukalkulieren. Die Herstellungskosten für die Reithalle aus den Jahren 2002 bis 2018 hätten sich auf X € summiert, welche als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung – AfA – anzusetzen seien. 19

Auf gerichtliche Anforderung haben die Kläger mit Schriftsatz vom 8.9.2020 die folgende (hier zusammengefasste) Gewinnprognose für die Jahre 2012 bis 2025 abgegeben, wobei in den Aufwendungen keine AfA enthalten war: 20

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Einkünfte	Summen
2012	0,00	X	-X	
2013	0,00	X	-X	
2014	X	X	-X	

21

2015	0,00	X	-X	
2016	0,00	X	-X	-X
2017	X	X	-X	
2018	X	X	-X	
2019	X	X	-X	
2020	X	X	X	
2021	X	X	X	
2022	X	X	X	
2023	X	X	X	
2024	X	X	X	
2025	X	X	X	X

Hierzu haben die Kläger erläutert, im Jahr 2020 seien von zwölf Pferdeeinstellplätzen sieben belegt, wodurch Einnahmen von ca. X € pro Monat entstünden. Aus der Hallennutzung für Kurse seien im Jahr 2020 bislang X € eingenommen worden. Einnahmen durch Fremdreiter sowie durch therapeutische Angebote seien demgegenüber nicht zu verzeichnen. Allerdings werde hier weiterhin Potential gesehen. Eine Gewinnerhöhung sei außerdem deshalb zu erwarten, weil Ende September 2020 aufgrund der Auszahlung einer Lebensversicherung eines der Darlehen abgelöst werden könne, so dass die Zinsbelastung dafür entfalle. In der Gewinnprognose waren Zinsen in Höhe von X € für 2017, „ca.“ X € für 2018, X € für 2019 und X € für 2020 enthalten. Ab dem Jahr 2021 waren keine Zinsen mehr angesetzt. AfA war in allen Jahren nicht enthalten. Mit weiterem Schriftsatz vom 9.11.2020 haben die Kläger ergänzt, dass es sich bei den zusammengestellten Zahlen nur um „vorläufige und aus den vorhandenen Unterlagen rekonstruierte ungefähre Angaben“ handle. 22

Mit Schriftsatz vom 28.12.2020 haben die Kläger ihre Gewinnprognose für die Jahre 2017 bis 2025 sodann wie folgt geändert: 23

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Einkünfte	Summen
2007	0,00	X	-X	
2008	0,00	X	-X	
2009	0,00	X	-X	

24

2010	0,00	X	-X	
2011	0,00	X	-X	-X
2012	0,00	X	-X	
2013	0,00	X	-X	
2014	X	X	-X	
2015	0,00	X	-X	
2016	0,00	X	-X	-X
2017	X	X	-X	-X
2018	X	X	-X	-X
2019	X	X	X	-X
2020	X	X	X	-X
2021	X	X	X	-X
2022	X	X	X	X
2023	X	X	X	X
2024	X	X	X	X
2025	X	X	X	X

Bei den Einkünften für das Jahr 2019 war der Saldo von Einnahmen und Ausgaben im Schriftsatz vom 28.12.2020 mit X € anstatt mit (rechnerisch richtig) X € angegeben. Die Kläger haben weiter erläutert, im Jahr 2020 seien zuletzt vier Großpferde (X € monatlich) und drei Ponys (X € monatlich) eingestellt gewesen. Allein daraus würden jährliche Einnahmen von X € resultieren. Die Prognose gehe davon aus, dass noch weitere Tiere hinzukämen, auch wenn nicht alle zwölf vorhandenen Plätze ständig belegt seien. Bei den Ausgaben waren Zinsen in Höhe von X € für 2017, X € für 2018, X € für 2019, X € für 2020, X € für 2021, X € für 2022, X € für 2023, X € für 2024 und X € für 2025 angesetzt. Die Energiekosten betrugen X € für 2017, X € für 2018, X € für 2019 und jeweils X € für die Jahre 2020 bis 2025. Die AfA, welche in der Berechnung weiterhin nicht berücksichtigt war, sei auf der Grundlage von Anschaffungs- und Herstellungskosten i.H.v. X € zu berechnen (jährlich X €), so die Kläger. Im Jahr 2017 seien mit der Reithalle „Probeläufe“ vorgenommen und erstmals Einnahmen erzielt worden. 25

26

Darüber hinaus sei im Falle einer Veräußerung ein geschätzter Erlös i.H.v. X € zu berücksichtigen, sodass abzüglich der noch bestehenden Darlehensverpflichtungen ein Veräußerungsgewinn verbleibe. Mit Schriftsatz vom 4.3.2021 haben die Kläger den Wert der Reithalle mit X € beziffert, der sich aus dem Angebot vergleichbarer Objekte im Internet ergeben solle.

Im Schriftsatz vom 4.3.2021 haben die Kläger weiter erklärt, die Anschaffungs- und Herstellungskosten zum 31.12.2019 hätten tatsächlich nur X € betragen. Dabei handele es sich um Fremdleistungen für Fundament und Stahlkonstruktion. Die übrigen Leistungen seien in Eigenleistung erbracht worden, deren Gegenwert schwer zu errechnen sei. Bei den Betriebsausgaben könnten keine Kosten für den Wasserverbrauch der Pferde einkalkuliert werden, da dieser von der Klägerin bereits „in die Preise für die Einstellung einberechnet“ worden sei. Das Heu, mit welchem die Pferde versorgt würden, werde von eigenen privaten Wiese der Kläger gewonnen. Das Stroh zum Einstreuen werde unentgeltlich von Nachbarn der Kläger geliefert. Für den übrigen Bedarf der Tiere kämen die „Einsteller“ auf eigene Kosten auf. Aufwendungen für Wartungsarbeiten der Reithalle seien nicht bzw. in Höhe von höchstens X € einzukalkulieren, da diese bei einer Halle aus Stahlbau nicht zu erwarten seien. 27

In einem vom Berichterstatter des Senats durchgeführten Erörterungstermin vom 24.6.2021 haben die Kläger ihre Gewinnermittlung für das Jahr 2019 vorgelegt, aus der sich – unter weiterer Berücksichtigung der Angaben für das Vorjahr 2018 – ein Gewinn i.H.v. X € für 2019 und ein Verlust von X € für 2018 ergab. Die umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen betrugen X € für 2019 und X € für 2018, worin Umsatzsteuererstattungen von X € im Jahr 2019 und X € im Jahr 2018 enthalten waren. Die Betriebsausgaben betrugen X € für 2019 und X € für 2018, jeweils unter Berücksichtigung u.a. von Vorsteuer und AfA i.H.v. X € für 2019 und X € für 2018. Schuldzinsen waren nicht berücksichtigt. Aus den Kontennachweisen ergaben sich aber Darlehensbestände bei der Bank 1 und weitere Darlehen i.H.v. X € im Jahr 2019 und X € im Jahr 2018. Hinsichtlich der Energiekosten, die in den Betriebsausgaben mit X € für 2018 und X € für 2019 angesetzt waren, haben die Kläger darauf hingewiesen, dass die Installation einer Photovoltaikanlage geplant sei, um die Energie selbst zu gewinnen. 28

Mit Schriftsatz vom 29.7.2021 haben die Kläger weiter erklärt, die Bemessungsgrundlage für die Anschaffungs- und Herstellungskosten sei im Schriftsatz vom 30.7.2020 unzutreffend mit X € beziffert worden. Offensichtlich sei nicht der jährliche Zuwachs, sondern die Salden der einzelnen Jahre addiert worden. Tatsächlich betrügen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nach der Einnahmenüberschussrechnung für 2020 X €, sodass eine jährliche AfA von X € (inkl. Afa auf Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände) anzusetzen sei. In diesen Anschaffungs- und Herstellungskosten seien neben den Aufwendungen für Fundament und Stahlkonstruktion der Halle auch die Elektro- und Sanitärinstallationen, Malerarbeiten, Bodenbeläge und diverse Kleinteile enthalten. Zudem sei inzwischen aufgefallen, dass Aufwendungen für das Trinkwasser der Pferde bislang nicht berücksichtigt worden seien. Dies solle zukünftig geändert werden. Heu und Stroh für die Pferde werde aber weiterhin von den eigenen Flächen der Landwirtschaft des Klägers bzw. von einem Nachbarn unentgeltlich bezogen. Für Zusatzfutter und Medikamente sorgten die Besitzer der Pensionspferde selbst. Zudem haben die Kläger mit dem vorgenannten Schriftsatz die vorläufige Einnahmenüberschussrechnung für 2020 vorgelegt, die einen Gewinn i.H.v. X € ausweist. Die umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen betrugen demnach X € inklusive einer Umsatzsteuererstattung von X €, die zukünftig nicht mehr zu erwarten sei, so die Kläger. Bei den Betriebsausgaben (Summe X €) waren die AfA mit X € und die Energiekosten mit X € angesetzt. Gezahlte Vorsteuer war berücksichtigt. Zinsen waren nicht 29

angesetzt, wobei der Darlehensbestand laut Kontennachweis X € betrug. Die Haupteinnahmequelle des Jahres 2020 seien, so die Kläger, drei große Pensionspferde und zwei Ponys gewesen. Im Jahr 2021 seien zwei Großpferde hinzugekommen, im Jahr 2022 noch ein weiteres. Ausweislich eines von den Klägern vorgelegten „Vertrags über einen Offenstallplatz“ vom 17.9.2018, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, werde für die Einstellung eines Großpferdes ein Pensionspreis von monatlich X € berechnet, in dem ein Futtermittelanteil von monatlich X € inkl. 7 % Umsatzsteuer enthalten sei. Daraus resultierten ab 2022 Einnahmen von jährlich X € zuzüglich weiterer Einnahmen in Höhe von X € für die Vermietung der Reithalle an unterschiedliche Nutzer. Das Angebot der Klägerin werde gut angenommen, es sei von einer langfristigen Auslastung der Pferdepension auszugehen. Es liege bereits eine Reservierungsliste vor. Auch Feriengäste hätten sich bereits angemeldet. Weitere Nutzungen der Reithalle, etwa für therapeutische Angebote, seien ernsthaft geplant. Die Gewinnprognose aus dem Schriftsatz vom 28.12.2020 sei nun wie folgt fortzuentwickeln, wobei die prognostizierten Einnahmen und Ausgaben ab 2023 zu 90 % und ab 2024 zu 80 % der Beträge des Jahres 2022 angesetzt würden:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	AfA	Einkünfte	Summen
2007	0,00	X		-X	
2008	0,00	X		-X	
2009	0,00	X		-X	
2010	X	X		-X	
2011	0,00	X		-X	-X
2012	0,00	X		-X	
2013	0,00	X		-X	
2014	X	X		-X	
2015	0,00	X		-X	
2016	0,00	X		-X	-X
2017	X	X	X	-X	-X
2018	X	X	X	-X	-X
2019	X	X	X	X	-X
2020	X	X	X	X	-X
2021	X	X	X	X	-X

30

2022	X	X	X	X	-X
2023	X	X	X	X	-X
2024	X	X	X	X	X
2025	X	X	X	X	X

Mit Schriftsatz vom 20.9.2021 haben die Kläger schließlich erklärt, dass in der bisherigen Totalgewinnprognose die Betriebsausgaben für Futtermittel nicht enthalten seien, weil die Abgrenzung zwischen der von den Klägern betriebenen Landwirtschaft und der Reithalle nicht richtig vorgenommen worden sei. Zukünftig wolle die Landwirtschaft die Futtermittelgestellung der Reithalle in Rechnung stellen. Weiterhin sei zu berücksichtigen, dass die Reithalle seit dem 1. Vierteljahr 2021 umsatzsteuerpflichtig sei aufgrund der erzielten Umsätze. Daraus sei die Absicht abzuleiten, am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilzunehmen in Abgrenzung zur Liebhaberei. Weitere einem Erkenntnisgewinn dienende Informationen seien nun nicht mehr zu erwarten. 31

Die Kläger beantragen sinngemäß, 32

den Einkommensteuerbescheid vom 11.4.2018 für 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.11.2019 und die Einkommensteuerbescheide vom 28.8.2020 für 2013 und 2014 in der Weise zu ändern, dass Verluste aus dem Betrieb der Reithalle in Höhe von X € für 2012, X € für 2013 und X € für 2014 anerkannt werden. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Er ist der Auffassung, dass eine Gewinnerzielungsabsicht für den Betrieb der Reithalle nicht festzustellen sei. Der Vortrag der Kläger sei widersprüchlich, und zwar hinsichtlich des Zeitpunkts der Fertigstellung der Reithalle und hinsichtlich der geplanten Nutzung. Auch die Angabe der zu erwartenden Einnahmen und der anfallenden Kosten sei zu ungenau und nicht folgerichtig. Die Erreichung eines Totalgewinns sei nach den Erläuterungen nicht anzunehmen. 36

Die mit Schriftsatz vom 28.12.2020 eingereichte Totalgewinnprognose entspreche nicht den Anforderungen an eine steuerliche Gewinnermittlung und sei unvollständig. Es sei keine AfA berücksichtigt. Zudem seien die Angaben der Kläger zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten sehr widersprüchlich. In der Kalkulation seien die Nutzungsdauer und auch ein Veräußerungsgewinn nicht berücksichtigt. Darüber hinaus seien zwingend erforderliche Aufwendungen hinsichtlich der Grundversorgung der Pferde mit Heu, Stroh und Wasser nicht enthalten. Auch der Umstand, dass eine Erhöhung der Einnahmen mit einer Erhöhung der Ausgaben, etwa der Energiekosten, einhergehen müsse, bleibe unberücksichtigt. Größere zukünftige Wartungs- und Reparaturkosten wie etwa eine Erneuerung des Reithallenbodens seien ebenfalls nicht angesetzt worden. Die offenen Fragen seien auch durch die mit Schriftsatz vom 29.7.2021 eingereichte Totalgewinnprognose nicht geklärt worden. Vielmehr sei anzumerken, dass sich aus dem mit diesem Schriftsatz eingereichten „Einstellervertrag“ ergebe, dass in dem monatlichen Pensionspreis für Pferde von X € auch Futtermittel i.H.v. X € enthalten seien. Diese 37

Futtermittel seien aber nicht als Betriebsausgaben in der Gewinnprognose berücksichtigt.

Die Kläger haben mit Schriftsatz vom 4.10.2021, der Beklagte mit Schriftsatz vom 22.10.2021 auf mündliche Verhandlung verzichtet. 38

Entscheidungsgründe: 39

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 40

Die Klage hat keinen Erfolg. 41

I. Die Klage ist zulässig. 42

Die Klage ist innerhalb der Monatsfrist des § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO erhoben worden. Gegen die Einspruchsentscheidung vom 15.11.2019 haben die Kläger am 19.12.2019 Klage erhoben. Dies war nicht verspätet, da zwischen den Beteiligten inzwischen unstreitig ist, dass die Einspruchsentscheidung erst am 21.11.2019 bei der Prozessbevollmächtigten der Kläger eingegangen ist. 43

II. Die Klage ist jedoch unbegründet. 44

Der Einkommensteuerbescheid vom 11.4.2018 für 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.11.2019 und die Einkommensteuerbescheide vom 28.8.2020 für 2013 und 2014 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die der Klägerin aus der Reithalle entstandenen Verluste sind in den Streitjahren nicht als steuerbare Einkünfte anzuerkennen. Der Klägerin fehlte die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht. 45

1. Gewinnerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal gewerblicher Tätigkeit ist das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Gestalt eines Totalgewinns (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 25.6.1984 GrS 4/82, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 141, 405, 434, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1984, 751). 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 bei der Gewinnerzielungsabsicht um eine innere Tatsache, die – wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge – nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann (BFH-Urteile vom 24.2.1999 X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081; vom 31.7.2002 X R 48/99, BFHE 200, 504, BStBl II 2003, 282; vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 16; vom 7.4.2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, Rz. 19). 46

a) Bei Tätigkeiten, die nicht typischerweise dazu bestimmt und geeignet sind, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen, lässt allein das Erzielen langjähriger Verluste noch keinen zwingenden Schluss auf das Nichtvorliegen der inneren Tatsache „Gewinnerzielungsabsicht“ zu. 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 (BFH-Beschluss vom 25.6.1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 434, BStBl II 1984, 751; BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 22). Übt der Steuerpflichtige eine gewerbliche Tätigkeit aus, die nicht typischerweise in der Nähe des 47

Hobbybereichs anzusiedeln ist, so können im Falle einer längeren Verlustperiode die Reaktionen auf die Verluste die Bedeutung wichtiger äußerer Beweisanzeichen erlangen (BFH-Urteile vom 25.10.1989 X R 109/87, BFHE 159, 128, BStBl II 1990, 278; vom 7.8.1991 X R 10/88, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 1992, 108; vom 2.6.1999 X R 149/95, BFH/NV 2000, 23; vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 23). 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 (BFH-Urteile vom 26.2.2004 IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455; vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 24; BFH-Beschluss vom 5.7.2002 IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447). 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 (BFH-Urteil vom 12.9.2002 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; an die Feststellung persönlicher Gründe oder Motive, die den Steuerpflichten trotz überwiegender Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, sind deshalb in diesen Fällen keine hohen Anforderungen (mehr) zu stellen (BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 24).

b) Ein Rückschluss allein von der unveränderten Fortsetzung einer verlustbringenden Tätigkeit auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht setzt allerdings grundsätzlich 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 (BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 25). Der Zeitraum der betriebsspezifischen Anlaufzeit bis zum Erforderlichwerden größerer Korrektur- und Umstrukturierungsmaßnahmen beträgt im Regelfall fünf Jahre und nur im Ausnahmefall weniger als fünf Jahre (BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 26). Er richtet sich nach dem Gegenstand und der Art des jeweiligen Betriebs, so dass der Zeitraum, innerhalb dessen das Unterbleiben einer Reaktion auf bereits eingetretene Verluste für sich betrachtet als Beweisanzeichen für eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht herangezogen werden kann, sich nicht allgemeinverbindlich festlegen lässt (BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 26 m.w.N.). 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 (BFH-Urteil vom 23.5.2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, Rz. 27; vgl. zum Ganzen auch FG Münster, Urteil vom 15.9.2021 13 K 3818/18 E, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2022, 106). 48

c) Ein Indiz dafür, dass im konkreten Einzelfall nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern persönliche Beweggründe des Steuerpflichtigen für die Fortführung des verlustbringenden Unternehmens bestimmend waren, kann auch die Absicht sein, Steuern zu sparen (BFH-Urteile vom 2.6.1999 X R 149/95, BFH/NV 2000, 23; vom 14.12.2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392, Rz. 21). Das kann der Fall sein, wenn dem Steuerpflichtigen hohe andere Einkünfte zur Verfügung stehen, die für den Ausgleich entstandener Verluste herangezogen werden können (BFH-Urteil vom 14.12.2004 XI R 6/02, 49

BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392, Rz. 21; FG Münster, Urteil vom 22.8.2012 7 K 2000/11 E, EFG 2012, 2115, Rz. 43).

d) Für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht ist zudem von Bedeutung, ob der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten einen „Totalgewinn“ in dem beschriebenen Umfang erwarten lässt. Für diese Prognose können die Verhältnisse der bereits abgelaufenen Zeiträume wichtige Anhaltspunkte bieten. Ist danach bei objektiver Betrachtung ein positives Ergebnis nicht zu erwarten, kann der Steuerpflichtige gleichwohl nachweisen, dass er die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet habe, dass zunächst angefallene Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen würden und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne (BFH-Urteil vom 7.4.2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, Rz. 19). Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebliche erzielbare Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn/-verlust zusammen (BFH-Urteil vom 7.4.2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, Rz. 22). Dementsprechend sind auch stille Reserven einzubeziehen (BFH-Urteil vom 25.11.2004 IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854, Rz. 20; Wacker in Schmidt, EStG, 40. Auflage, § 15 Rz. 30). Der zeitliche Maßstab für die Beurteilung des Totalgewinns ergibt sich im Regelfall aus der Gesamtdauer der Betätigung. Feste zeitliche Vorgaben gibt es dabei nicht (BFH-Beschluss vom 25.6.1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 434, BStBl II 1984, 751 unter C.IV.3.c bb (1) der Gründe; BFH-Urteil vom 7.4.2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, Rz. 23). 50

2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, fehlte der Klägerin im Streitzeitraum eine Gewinnerzielungsabsicht bei dem Betrieb der Reithalle. Die Klägerin hat zumindest in den Streitjahren ihre verlustbringende Tätigkeit aus im Bereich ihrer Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausgeübt. 51

a) Für die Feststellung, dass die Klägerin in den Streitjahren die verlustbringende Tätigkeit aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt hat, sind nicht nur die langjährigen Verluste der Klägerin relevant, sondern auch ihre fehlenden Reaktionen auf diese Verluste. Denn der Betrieb der Reithalle ist in dem von der Klägerin vorgesehenen Umfang nicht von vornherein in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln (anders als z.B. eine Pferdezucht, vgl. dazu BFH-Urteil vom 27.11.2008 IV R 17/06, HFR 2009, 771). 52

Die Klägerin hat aus dieser Tätigkeit in den Jahren 2007 bis 2018 ausschließlich Verluste erwirtschaftet, und zwar entsprechend ihrer eigenen Berechnung nach ihrem Schriftsatz vom 28.12.2020 in Höhe von X €, nach dem Schriftsatz vom 29.7.2021 sogar in Höhe von X €. Unabhängig von der Frage, welcher dieser beiden Beträge zutreffend ist, ist jedenfalls festzustellen, dass die Klägerin bis einschließlich des Jahres 2018 in keinem Jahr einen Gewinn erwirtschaftet hat. 53

Es sind jedoch keine Reaktionen der Klägerin auf diese Verluste zu verzeichnen. Die Klägerin hat nichts dazu vorgetragen, ob und in welcher Weise sie sich bemüht hat, den Betrieb durch Gegenmaßnahmen in eine Gewinnzone zu führen. Sie hat vielmehr – im Gegenteil – vorgetragen, der Kläger habe die Reithalle eigenhändig aufbauen wollen. Dies sei nur in kleinen Abschnitten möglich gewesen, soweit Zeit und Geld vorhanden gewesen seien. Erst im Jahr 2017 sei es zu „Probeläufen“ für Privatpersonen gekommen. Im Jahr 2020 sei, wie die Kläger mit Schriftsatz vom 6.4.2020 erläutert haben, nur die Reithalle als solche 54

fertiggestellt gewesen, jedoch die Außenanlagen wie etwa die Hofpflasterung noch nicht, so dass der Betrieb der Reithalle noch nicht habe aufgenommen werden dürfen. Die Kläger haben hierzu nicht erläutert, weshalb der Bau der Reithalle, der einen Zeitraum von zehn Jahren bis zu den „Probeläufen“ und von mindestens 13 Jahren bis zur vollständigen Fertigstellung eingenommen hat, nicht hätte beschleunigt werden können. Vielmehr ist keine Reaktion der Klägerin auf die lange Bauzeit festzustellen. Diese Umstände stellen ein wichtiges äußeres Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht in den Streitjahren dar.

b) Als weiteres wichtiges äußeres Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht in den Streitjahren würdigt der Senat, dass sich die negativen Betriebsergebnisse über einen sehr langen Zeitraum, nämlich zwölf Veranlagungszeiträume (2007 bis 2018) verstetigt haben. Es handelt sich um einen derart langen Zeitraum, dass der Schluss nahe liegt, der Betrieb der Reithalle sei nach der Art, wie er betrieben wurde, auf Dauer gesehen nicht geeignet, Gewinne abzuwerfen. Dieser Schluss ist zumindest für die Streitjahre zu ziehen. In den Streitjahren war auch der Anlaufzeitraum von fünf Jahren bereits abgelaufen. Ob eine Gewinnerzielungsabsicht in den Folgejahren 2016 bis 2018 oder ab dem Jahr 2019, dem ersten Jahr, für das die Kläger Gewinne aus dem Betrieb der Reithalle erklärt haben, bejaht werden könnte, kann vorliegend offen bleiben. 55

c) Als ein weiteres Indiz dafür, dass im Streitfall nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern persönliche Beweggründe der Klägerin für die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit bestimmend waren, würdigt der Senat die Möglichkeit der Kläger, hierdurch Steuern zu sparen. 56

Ausweislich der angefochtenen Einkommensteuerbescheide betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte beider Kläger X € im Jahr 2012, X € im Jahr 2013 und X € im Jahr 2014. Der Kläger erzielte seine Einkünfte in den Streitjahren aus Land- und Forstwirtschaft, aus dem Gewerbebetrieb als Hufschmied und zudem im Jahr 2012 aus nichtselbständiger Arbeit. Die Klägerin erzielte ihre Einkünfte in den Streitjahren aus Gewerbebetrieb (Photovoltaikanlage), aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. Diese Einkünfte der Kläger würden, wenn die geltend gemachten Verluste der Klägerin anerkannt würden, niedriger besteuert. Daraus ergäbe sich eine Möglichkeit der Kläger, Steuern zu sparen. 57

d) Der Senat kann schließlich auch deshalb nicht feststellen, dass die Klägerin die Reithalle mit Gewinnerzielungsabsicht betrieb, weil der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten einen „Totalgewinn“ nicht erwarten ließ. Die von der Klägerin vorgelegten Totalgewinnprognosen lassen einen solchen Schluss nicht zu. Die Kläger, die für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht grundsätzlich die Darlegungs- und Beweislast tragen, haben es nicht vermocht, die Erwartung eines „Totalgewinns“ aus der Reithalle schlüssig darzulegen. 58

aa) Bei den von den Klägern vorgelegten Totalgewinnprognosen handelt es sich bereits deshalb nicht um eine schlüssige Darlegung, weil die einzelnen Prognosen einander widersprechen. 59

Dabei spricht gegen die Schlüssigkeit der von den Klägern vorgelegten Totalgewinnprognosen nicht der Umstand, dass erst im Klageverfahren die Gewinnermittlungen für die Jahre 2017 bis 2020 vorgelegt bzw. fertiggestellt wurden und in die Totalgewinnprognosen Eingang gefunden haben. Da das Gericht die Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Entscheidung zu 60

beurteilen hat (§ 100 Abs. 1, § 96 Abs. 1 FGO; vgl. BFH-Urteil vom 3.9.2009 IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, Rz. 49; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 100 FGO Rz. 39), können die im Klageverfahren gewonnenen Erkenntnisse in die Prognoseentscheidung einbezogen werden.

Gegen die Schlüssigkeit der vorgelegten Totalgewinnprognosen spricht auch nicht, dass sie lediglich für einen Zeitraum bis zum Jahr 2025 berechnet wurden. Da die am 00.00.1960 geborene Klägerin in diesem Jahr ihr 65. Lebensjahr vollendet, erscheint es nachvollziehbar, dass sie den Betrieb nur bis zu diesem Jahr führen möchte und sich daher auch die Totalgewinnprognosen auf diesen Zeitraum beschränken. 61

Den von den Klägern vorgelegten Totalgewinnprognosen ist aber deshalb nicht zu folgen, weil sie insgesamt zueinander in Widerspruch stehen, und zwar hinsichtlich der Höhe der Einnahmen, der Betriebsausgaben und der Gesamtgewinnprognose. Während die Kläger in ihren Schriftsätzen vom 10.6.2020 und 30.7.2020 prognostizierte monatliche Einnahmen in Höhe von mindestens X €, mithin jährliche Einnahmen von X € genannt haben, haben sie – jeweils ab dem Jahr 2020 – in ihrer Prognose vom 8.9.2020 jährliche Einnahmen zwischen X € und X €, in ihrer Prognose vom 18.12.2020 zwischen X € und X € und in ihrer Prognose vom 29.7.2021 zwischen X € und X € zugrunde gelegt. Die prognostizierten Betriebsausgaben haben sie in den Schriftsätzen vom 10.6.2020 und 30.7.2020 mit jährlich X € zzgl. AfA und später – jeweils ab dem Jahr 2020 – in der Prognose vom 8.9.2020 zwischen X € und X € ohne AfA, in der Prognose vom 18.12.2020 zwischen X € und X € ohne AfA und in der Prognose vom 29.7.2020 zwischen X € und X € zzgl. AfA zugrunde gelegt. Dadurch sind sie zu einem Totalgewinn in Höhe von X € gemäß Prognose vom 8.9.2020 (ohne die Jahre 2007 bis 2011), in Höhe von X € gemäß Prognose vom 28.12.2020 und in Höhe von X € gemäß Prognose vom 29.7.2020 gelangt, jeweils berechnet bis zum Jahr 2025. Diese Prognosen sind im Hinblick auf die genannten Parameter derart widersprüchlich, dass sie nicht überzeugen. Die Widersprüche sind auch nicht bloß auf die Erkenntnisse durch die erst während des Klageverfahrens erstellten Gewinnermittlungen für die Jahre 2017 bis 2020 zurückzuführen. 62

bb) Die von den Klägern vorgelegten Totalgewinnprognosen sind auch deshalb nicht schlüssig, weil nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Betriebseinnahmen niedriger und die Betriebsausgaben höher angesetzt werden müssten. 63

(1) Die Betriebseinnahmen erscheinen in den Prognosen vom 28.12.2020 und 29.7.2021 zu hoch, weil unklar ist, welches Betriebskonzept in den Streitjahren bestand und welche Einnahmen aus der Reithalle tatsächlich resultieren würden. 64

Nach den Prognosen vom 28.12.2020 und 29.7.2021 resultieren die Einnahmen zum größten Teil aus der Nutzung der Reithalle als Pferdepension. Es ist jedoch unklar, ob die Klägerin ein solches Betriebskonzept bereits in den hier zu beurteilenden Streitjahren 2012 bis 2014 verfolgte. Während die Kläger in ihren jüngsten Schriftsätzen zur Beschreibung der Einnahmen maßgeblich auf das Einstellen von Pensionspferden abgestellt haben, haben sie im Einspruchsverfahren und zu Beginn des Klageverfahrens nicht erklärt, die Reithalle zum Einstellen von Pensionspferden nutzen zu wollen. Im Schriftsatz vom 19.12.2019 haben die Kläger vorgetragen, die Reithalle solle zum Zweck des Reitunterrichts vermietet werden. Auch für Veranstaltungen von ortsansässigen Vereinen oder privaten Gesellschaften solle die Halle kostenpflichtig zur Verfügung gestellt werden. Die Ferienwohnung solle an Gäste vermietet werden. Mit Schriftsatz vom 4.2.2020 haben die Kläger dann erstmalig auf die Aufnahme von fünf Pensionspferden hingewiesen. Den „Vertrag über einen Offenstallplatz“ vom 17.9.2018 haben sie erst mit Schriftsatz vom 29.7.2021 vorgelegt. Vor diesem 65

Hintergrund kann der Senat nicht feststellen, dass die Klägerin bereits in den Streitjahren die Nutzung der Reithalle für eine Pferdepension beabsichtigt hat. Daher können die von ihr prognostizierten Einnahmen aus der Pferdepension zumindest für die Streitjahre nicht in der Totalgewinnprognose berücksichtigt werden. Es war nicht absehbar, dass solche Einnahmen aus der Reithalle überhaupt resultieren würden.

(2) Darüber hinaus erscheinen die Betriebsausgaben in den vorgelegten Totalgewinnprognosen zu niedrig, weil mehrere Abzugspositionen nicht berücksichtigt worden sind. 66

So sind Schuldzinsen nicht zutreffend berücksichtigt worden. Aus den im Klageverfahren eingereichten Kontennachweisen zu den Gewinnermittlungen für die Jahre 2018 bis 2020 ergaben sich Darlehensbestände bei der Bank 1 und weitere Darlehen i.H.v. X € im Jahr 2018, X € im Jahr 2019 und X € im Jahr 2020. Daraus folgt, dass Darlehenszinsen anfallen bzw. angefallen sind. In den Gewinnprognosen der Kläger sind die Zinsen aber widersprüchlich angesetzt worden. Während in der Prognose vom 8.9.2020 ab dem Jahr 2021 überhaupt keine Zinsen berücksichtigt waren, fanden in die Prognose vom 28.12.2020 Darlehenszinsen i.H.v. X € im Jahr 2020 Eingang, in den darauffolgenden Jahren jeweils vermindert um X €. In der Prognose vom 29.7.2021 waren wiederum in den Jahren ab 2018 keine Zinsen berücksichtigt, da die Prognose auf den eingereichten Gewinnermittlungen für die Jahre 2018 bis 2020 aufbaute, in welchen jedoch keine Zinsen enthalten waren. 67

Weiterhin fehlen in den Totalgewinnprognosen der Kläger Abzugspositionen für die Versorgung der eingestellten Pferde. Ausweislich des mit Schriftsatz vom 29.7.2021 vorgelegten „Vertrags über einen Offenstallplatz“ vom 17.9.2018 soll der Preis für die Einstellung eines Großpferdes monatlich einen Betrag von brutto X € für Futtermittel enthalten. Wenn, wie die Kläger mit Schriftsatz vom 29.7.2021 vorgetragen haben, im Jahr 2020 drei Großpferde eingestellt waren, im Jahr 2021 fünf und im Jahr 2022 sechs, so müssten Futtermittelkosten von jährlich X € pro Großpferd, mithin X € im Jahr 2020, X € im Jahr 2021 und X € im Jahr 2022 angefallen sein. Diese Beträge sind aber in den Totalgewinnprognosen nicht berücksichtigt, obwohl sie als Betriebsausgaben angesetzt werden müssten. Nichts anderes ergibt sich aus dem Vortrag der Kläger, Heu und Stroh für die Pferde werde von den eigenen Flächen der Landwirtschaft des Klägers bzw. von einem Nachbarn unentgeltlich bezogen. Auch in diesem Fall müssten Betriebsausgaben in der genannten Höhe berücksichtigt werden. Denn in diesem Fall würde es sich um eine Einlage in den Betrieb der von der Klägerin geführten Reithalle handeln. Hinsichtlich der von der Landwirtschaft des Klägers bezogenen Waren handelt es sich um eine Einlage, weil der Betrieb des Klägers von dem Betrieb der Klägerin aufgrund der Personenverschiedenheit der Betriebsinhaber zu unterscheiden ist, so dass die unentgeltliche Lieferung der Waren als Entnahme aus dem einen Betriebsvermögen und als Einlage in das andere Betriebsvermögen anzusehen ist. Der unentgeltlichen Lieferung von Waren durch die Nachbarn liegt ein Vorgang auf der privaten Vermögensebene zugrunde (z.B. Schenkung), der bei Überführung der Waren vom Privat- in das Betriebsvermögen ebenfalls zu einer Einlage führt. Die Einlagen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG – wie im Streitfall – führen die Einlagen, da es sich um Umlaufvermögen handelt und keine besonderen Vorschriften zu beachten sind (z.B. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG), zu sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben (vgl. Loschelder in Schmidt, EStG, 40. Auflage, § 4 Rz. 389). 68

69

Darüber hinaus sind in den Totalgewinnprognosen die Energiekosten der Reithalle zu niedrig angesetzt worden. Während in der Prognose vom 28.12.2020 die Energiekosten X € für 2017, X € für 2018, X € für 2019 und jeweils X € für die Jahre 2020 bis 2025 betragen sollten, sollten in der Prognose vom 29.7.2021 die Beträge aus den aufgestellten Gewinnermittlungen maßgeblich sein, wobei im Jahr 2020 die Energiekosten mit X € angesetzt worden waren. Die Höhe dieser Energiekosten für eine Reithalle ist auffallend gering. Dazu haben die Kläger im Erörterungstermin vom 24.6.2021 erklärt, die niedrig geplanten Energiekosten seien maßgeblich auf die geplante Installation einer Photovoltaikanlage zurückzuführen, wodurch die Energie selbst gewonnen werden solle. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Photovoltaikanlage als ein eigenständiger Betrieb anzusehen wäre. Auch wenn dieser Betrieb von der Klägerin geführt würde, so würde es sich um eine wirtschaftlich eigenständige Betätigung handeln, die aufgrund der gebotenen Segmentierung eine eigenständige Gewinnermittlung erfordern würde (vgl. zur Segmentierung BFH-Urteil vom 23.8.2017 X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz. 14; Wacker in Schmidt, EStG, 40. Auflage, § 15 Rz. 26). Die Lieferung von Energie wäre als eine Entnahme aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage und als eine Einlage in den Betrieb der Reithalle zu behandeln. Die Einlage der Energie müsste, da es sich um Umlaufvermögen handelt, in der Einnahmeüberschussrechnung wie beschrieben als Betriebsausgabe in Höhe des Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) angesetzt werden.

Der Senat stimmt zudem dem Beklagten zu, der darauf hingewiesen hatte, dass größere zukünftige Wartungs- und Reparaturkosten wie etwa eine Erneuerung des Reithallenbodens in den Totalgewinnprognosen nicht angesetzt worden sind. Dem pauschalen Vortrag der Kläger im Schriftsatz vom 4.3.2021, Aufwendungen für Wartungsarbeiten der Reithalle seien nicht bzw. in Höhe von höchstens X € einzukalkulieren, vermag der Senat nicht zu folgen, da die Kläger ihren Vortrag weder substantiiert noch einen – ihnen obliegenden – Beweis angeboten haben. Darüber hinaus sind in den Totalgewinnprognosen auch keine Erhaltungsaufwendungen für die – nach Angaben der Kläger bereits sanierungsbedürftige – Ferienwohnung enthalten. 70

Die Frage, ob die AfA in der Prognose vom 29.7.2021 richtig angesetzt worden ist, während sie in den Prognosen vom 28.12.2020 und vom 8.9.2020 nicht enthalten war, kann vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen dahinstehen. Die Kläger konnten Zweifel an der angesetzten AfA allerdings nicht ausräumen, weil sie die Anschaffungs-und Herstellungskosten im Schriftsatz vom 29.7.2021 mit X €, im Schriftsatz vom 30.7.2020 hingegen mit X € beziffert haben. Darüber hinaus bestehen Zweifel an der Höhe der AfA, weil die Kläger mit Schriftsatz vom 6.4.2020 erläutert haben, im Jahr 2020 seien die Außenanlagen wie etwa die Hofpflasterung noch nicht fertiggestellt gewesen. Die Kläger haben aber nicht erläutert, warum nicht von einer Erhöhung der AfA auszugehen sein soll, wenn noch wesentliche weitere Anschaffungs- und Herstellungskosten wie etwa für eine Hofpflasterung anfallen. 71

(3) Nicht erklärlich ist zudem die Aussage der Klägerin aus dem Schriftsatz vom 20.9.2021, wonach der Betrieb der Reithalle erst seit dem 1. Vierteljahr 2021 umsatzsteuerpflichtig sein soll aufgrund der erzielten Umsätze. Tatsächlich weisen die im Klageverfahren vorgelegten Einnahmenüberschussrechnungen für 2018 bis 2020 bei den Einnahmen die vereinnahmte bzw. erstattete Umsatzsteuer aus, bei den Betriebsausgaben die gezahlte Vorsteuer. Demnach muss die Umsatzsteuerpflicht schon deutlich früher eingetreten sein als erst im ersten Vierteljahr 2021. Dies stellt die Richtigkeit der Gewinnermittlungen infrage. 72

73

cc) Nichts anderes ergibt sich, wenn ein sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebender Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn/-verlust berücksichtigt würde.

Entsprechend der zitierten Rechtsprechung des BFH sind stille Reserven einzubeziehen (BFH-Urteil vom 25.11.2004 IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854, Rz. 20). Als Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn ist entsprechend § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag anzusetzen, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens, also den Buchwert, übersteigt. 74

Die Kläger haben nicht substantiiert zu der Frage vorgetragen, ob im Falle der Veräußerung oder der Aufgabe der Reithalle ein Gewinn entstehen würde. Sie haben den Buchwert zuletzt mit Schriftsatz vom 29.7.2021 mit X € beziffert. Welchen Veräußerungspreis die Reithalle im Falle einer Veräußerung erbringen würde oder mit welchem Wert sie im Falle einer Betriebsaufgabe anzusetzen wäre, haben die Kläger nur sehr vage im Schriftsatz vom 28.12.2020 mit X €, im Schriftsatz vom 4.3.2021 demgegenüber mit X € beziffert. Abgesehen davon, dass diese Angaben bereits aufgrund ihrer Widersprüchlichkeit nicht zugrunde gelegt werden können, haben die Kläger ihre Aussagen auch nicht näher erläutert und hierzu keine Nachweise erbracht. Da die Kläger aber die Darlegungs- und Beweislast für die von ihnen behauptete Gewinnerzielungsabsicht trifft, hätten sie hierzu substantiiert vortragen und Beweis antreten müssen. 75

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 76

Soweit die Kläger im Hinblick auf die im Klageverfahren ergangenen Änderungsbescheide vom 28.8.2020 für die Jahre 2013 und 2014 obsiegt haben, folgt die Kostenentscheidung aus § 137 Satz 1 FGO. Nach dieser Vorschrift können einem Beteiligten die Kosten ganz oder teilweise auch dann auferlegt werden, wenn er obsiegt hat, die Entscheidung aber auf Tatsachen beruht, die er früher hätte geltend machen oder beweisen können und sollen. Die Kläger haben erst im Klageverfahren durch Schriftsatz vom 10.6.2020 vollständige Angaben zu den als außergewöhnliche Belastung anzusetzenden Fahrtkosten gemacht. 77

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE