

Urteil vom 12. Juni 2013, IX R 38/12

"Teilweise" Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Leerstand einer Wohnung

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. April 2012, Az: 3 K 445/10

Leitsätze

1. Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung leersteht, sind auch während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten abziehbar, solange der Steuerpflichtige den ursprünglichen Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der Wohnung nicht endgültig aufgegeben hat. Diese Grundsätze sind auch auf den Leerstand einzelner Räume innerhalb einer Wohnung, die vom Steuerpflichtigen im Übrigen anderweitig genutzt wird, anzuwenden.
2. Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung sind nicht (mehr) in vollem Umfang als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zu vermieten hinsichtlich einzelner Teile der Wohnung aufgegeben hat. Von einer ("teilweisen") Aufgabe der Vermietungsabsicht ist auch dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige einzelne Räume der Wohnung nicht mehr zur Vermietung bereithält, sondern in einen neuen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stellt, selbst wenn es sich dabei um einen steuerrechtlich bedeutsamen Zusammenhang handelt.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Kläger waren im Streitjahr (2008) Eigentümer eines im Jahr 1913 errichteten Zweifamilienhauses, das sie im Jahre 1985 zunächst zusammen mit den Eheleuten M erwarben. Anschließend nahmen die Erwerber eine Realteilung vor und bildeten Wohnungseigentum, wobei die Kläger Eigentümer der --seitdem zu eigenen Wohnzwecken genutzten-- Untergeschosswohnung wurden und die Eheleute M die Obergeschosswohnung zu Eigentum erhielten. Im Jahre 1991 erwarben die Kläger sodann von den Eheleuten M die Obergeschosswohnung hinzu.
- 2 Im Zeitraum von 1991 bis Ende 2002 war die Obergeschosswohnung dauerhaft vermietet. Seitdem konnten die Kläger das Objekt nur noch kurzfristig vermieten. Im Jahr 2004 haben die Kläger hieraus Nettomieteinnahmen in Höhe von 1.600 €, 2006 in Höhe von 570 € und 2007 in Höhe von 1.140 € erzielt. Die Kläger trugen hierzu vor, sie hätten ein Zimmer in der Wohnung so hergerichtet, dass es ggf. auch isoliert an Messebesucher oder Wochenendheimfahrer vermietet werden könne. Die Kläger bewarben die (gesamte) Obergeschosswohnung im maßgeblichen Zeitraum durch Annoncen in verschiedenen regionalen Werbezeitungen. Gleichwohl wurde die Wohnung im Streitjahr 2008 --ebenso wie in den Jahren 2003, 2005 und ab 2009-- nicht vermietet. Allerdings wurde ein Zimmer der Obergeschosswohnung von der Klägerin im Streitjahr für ihre gewerbliche Tätigkeit genutzt. Die Klägerin hat hierfür im Rahmen der Ermittlung ihrer Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit anteilige Raumkosten für Strom, Gas und Wasser als Betriebsausgaben geltend gemacht.
- 3 Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ermittelten die Kläger bezüglich der leerstehenden Obergeschosswohnung einen Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 5.385 €, den der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr indes nicht berücksichtigte. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte insoweit Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, die Kläger hätten sich ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der Obergeschosswohnung bemüht. Daher könnten die Kläger die für das Objekt entstandenen Aufwendungen auch in der nach vorheriger dauerhafter Vermietung entstandenen Leerstandszeit weiterhin als Werbungskosten bei ihren

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen; es sei nicht feststellbar, dass sie ihre Einkünfteerzielungsabsicht aufgegeben hätten. Etwas anderes folge auch nicht aus dem Umstand, dass die Klägerin im Streitjahr einen Teil der Wohnung für ihre geringfügige gewerbliche Tätigkeit genutzt hätte. Ferner gebe es keinerlei Hinweise, von den Klägern geschaltete Annoncen seien nur zum Schein aufgegeben worden.

- 4 Nicht berücksichtigt hat das FG die von den Klägern als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten, an die Eltern der Klägerin gezahlten Unterhaltsleistungen, da es an der Bedürftigkeit der Unterhaltsempfänger fehle.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision des FA. Es vertritt im Wesentlichen die Auffassung, das FG habe zu Unrecht den Nachweis ernsthafter, nachhaltig und mit zunehmendem Leerstandszeitraum gesteigerter Vermietungsbemühungen als erbracht angesehen. Die Kläger hätten ihre Bemühungen, die Wohnung zu vermieten, während der Leerstandszeit nicht der schwierigen Vermietsituation angepasst und ihre Bemühungen auch weder gesteigert noch inhaltlich verändert.
- 6 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet und führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG.
- 9 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen; 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) Wohngrundstücks an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie 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. Die Berücksichtigung von Aufwand als (vorab entstandene) Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht aufgegeben hat.
- 10 2. Danach sind Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger (auf Dauer angelegter) Vermietung leersteht, auch während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten abziehbar, solange der Steuerpflichtige den ursprünglichen Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der Wohnung nicht endgültig aufgegeben hat. Die Einzelfallumstände, aus denen sich ein fortbestehender Vermietungswille ergibt, sind in erster Linie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, für die der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt und deren Feststellung und Würdigung im Wesentlichen dem FG als Tatsacheninstanz obliegt. Das FG entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung, ob im Einzelfall eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt; es ist bei seiner tatrichterlichen Würdigung nicht an starre Regeln für das Gewicht einzelner Umstände gebunden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Dezember 2012 IX R 14/12, BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279).
- 11 Diese Grundsätze sind auch auf den Leerstand einzelner Räume innerhalb einer Wohnung, die vom Steuerpflichtigen im Übrigen anderweitig genutzt wird, anzuwenden; denn Objekt der Vermietung i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist nicht zwingend eine (abgeschlossene) Wohnung; es kann sich auch um einen bestimmten Teil eines Grundstücks oder Gebäudes, einzelne (auch möblierte) Zimmer oder Räumlichkeiten handeln (vgl. BFH-Urteil vom 4. März 2008 IX R 11/07, BFH/NV 2008, 1462). Weder die fehlende räumliche Trennung zum anderweitigen Nutzungsbereich des Steuerpflichtigen noch die fehlende Abgeschlossenheit der zur Vermietung vorgesehenen Räume noch die --theoretische-- Selbstnutzungsmöglichkeit steht in diesen Fällen der Annahme

einer Einkünfteerzielungsabsicht entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2013 IX R 19/11, BFHE 240, 136, BStBl II 2013, 376).

- 12** Andererseits sind Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung dann nicht (mehr) in vollem Umfang als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zu vermieten hinsichtlich einzelner Teile der Wohnung aufgegeben hat. Von einer ("teilweisen") Aufgabe der Vermietungsabsicht ist auch dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige einzelne Räume der Wohnung nicht mehr zur Vermietung bereithält, sondern anderweitig nutzt und damit in einen neuen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stellt, selbst wenn es sich dabei um einen steuerrechtlich bedeutsamen Zusammenhang handelt.
- 13** 3. Nach diesen Grundsätzen sind die Aufwendungen der Kläger für die leerstehende, vormals dauerhaft vermietete Obergeschosswohnung während der Zeit des Leerstands allenfalls zum Teil als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Zu Unrecht hat das FG die vorübergehende (anteilige) Nutzung der Wohnung für die gewerbliche Tätigkeit der Klägerin als unerheblich angesehen; das angefochtene Urteil kann aus diesem Grund keinen Bestand haben. Im Streitfall ist vielmehr davon auszugehen, dass die Klägerin mit der Einrichtung eines Raumes innerhalb der Obergeschosswohnung für ihren Gewerbebetrieb einen anderweitigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang begründet hat und die Kläger jedenfalls insoweit ihre Absicht, durch Vermietung der gesamten Wohnung Einkünfte zu erzielen, aufgegeben haben.
- 14** Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine objektiven Umstände festgestellt, die es dem Senat ermöglichen zu beurteilen, in welcher Höhe Aufwendungen der Kläger im Streitjahr als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang Feststellungen dazu treffen, ob und inwieweit die Kläger die Obergeschosswohnung im Streitjahr zur Vermietung bereitgehalten haben, insbesondere ob der für Messebesucher hergerichtete Raum für eine Vermietung (noch) zur Verfügung stand. Kommt das FG zu dem Schluss, dass einzelne Räume der Obergeschosswohnung, die nicht gewerblichen Zwecken der Klägerin dienten, zur Vermietung bereitstanden, wird eine auf diese Räume gerichtete Vermietungsabsicht der Kläger aufgrund der vorangegangenen, dauerhaft angelegten Vermietung zwar zunächst indiziell vermutet (vgl. BFH-Urteile vom 11. Dezember 2012 IX R 15/12, BFH/NV 2013, 720, und in BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279). Gleichwohl wird das FG im Rahmen einer Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des Senats zum Leerstand von Wohnungen sodann zu prüfen haben, ob sich die Kläger im Streitjahr ernsthaft und nachhaltig um eine erneute Vermietung der bereitgehaltenen Räume bemüht haben. Dabei wird das FG auch der Frage nachgehen, ob die Zeitspanne zwischen den von den Klägern im letzten Quartal 2007 sowie im letzten Quartal 2008 geschalteten Zeitungsanzeigen durch die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit der Klägerin, welche sie in der Obergeschosswohnung ausgeübt hat, beeinflusst worden ist und ob hieraus Schlussfolgerungen für ein Weiterbestehen oder eine Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der (ursprünglich noch) zur Vermietung bereitgehaltenen Räume zu ziehen sind.
- 15** Kommt das FG zu dem Schluss, dass die Kläger ihre Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der zur Vermietung bereitgehaltenen Räume im Streitjahr nicht aufgegeben haben, sind bei der Ermittlung der Einkünfte der Kläger aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich auch die Aufwendungen für die (leerstehenden) Gemeinschaftsräume zu berücksichtigen, es sei denn, die anteilige betriebliche Nutzung der Obergeschosswohnung durch die Klägerin erstreckte sich auch auf diese Räume.
- 16** 4. Auf die von den Klägern in ihrer Stellungnahme zur Revisionsbegründung aufgeworfenen Fragen zur Berücksichtigung der an die Eltern der Klägerin gezahlten (und vom FG nicht anerkannten) Unterhaltsleistungen braucht der Senat nicht einzugehen, da die Kläger weder selbst Revision eingelegt haben noch sich der Revision des FA angeschlossen haben. Das erstinstanzliche Urteil ist insoweit rechtskräftig.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de