

Urteil vom 11. August 2010, IX R 3/10

Einkünfteerzielungsabsicht bei langjähriger Renovierung - Vorab entstandene Werbungskosten

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2

vorgehend FG Köln, 27. April 2009, Az: 8 K 1214/07

Leitsätze

Eine vorangegangene Vermietung von später in einer größeren Wohneinheit aufgegangenen Wohnräumen entfaltet keine Indizwirkung für eine Einkünfteerzielungsabsicht bezogen auf das Gesamtobjekt .

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute, erzielen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.
- 2** Der Kläger ist aufgrund Erbgangs nach seinem Vater seit Mitte 1996 Eigentümer eines in A gelegenen Hauses, das er als "Familienhaus" bezeichnet. Das Haus, das ursprünglich in zwei Wohnungen aufgeteilt war, verfügte immer nur über ein Badezimmer im Obergeschoss. Das Erdgeschoss (85 qm) war zum Zeitpunkt des Erbfalls an eine Tante des Klägers für 290 DM monatlich vermietet, der ein obligatorisches Wohnrecht an dem Objekt zustand; das Obergeschoss (73 qm) stand nach dem Tod des Vaters leer. 1998 begannen die Kläger mit der Renovierung des Objekts, die sie überwiegend in Eigenleistung vornahmen und die bis zur mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) im April 2009 nicht abgeschlossen war; Bodenbeläge und Tapeten standen noch aus. Die Kläger fassten die beiden Wohnungen zu einer Wohneinheit von ca. 150 qm Wohnfläche zusammen. Seit dem Jahr 2001 verfügte das Objekt über ein neues Bad und eine modernisierte Gästetoilette; später war eine neue Küche eingebaut und die Außenhaut saniert worden. Auch die Gartenanlage ist gepflegt und eine Satellitenanlage zum Empfang von Fernsehprogrammen montiert. Die Kläger übernachteten im Zuge der Sanierungsarbeiten regelmäßig am Wochenende in dem Anwesen.
- 3** Im Jahr 1998 fielen für die Renovierung Kosten von 1.086 DM und im Jahr 1999 von 27 DM an. Für das Jahr 2000 machten die Kläger in ihrer Steuererklärung einen Verlust im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 8.423 DM geltend, der sich im Wesentlichen aus Aufwendungen für den laufenden Unterhalt des Gebäudes ergab und den der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vorbehaltlos anerkannte.
- 4** In ihren Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001 bis 2004 erklärten die Kläger deutlich höhere Verluste. Im Einzelnen machten sie im Jahr 2001 Verluste in Höhe von 121.459 DM geltend, die sie größtenteils mit der Neueindeckung des Daches und den Austausch der Fenster sowie Fahrtkosten in Höhe von 10.765 DM begründeten. In den Jahren 2002 bis 2004 lagen die erklärten Verluste bei 13.176 € (2002), 11.095 € (2003) und 11.609 € (2004), wobei in den Beträgen jeweils 2.496 € für Fahrtkosten, Absetzung für Abnutzung in Höhe von 822 € und Schuldzinsen zwischen 5.217 € und 5.432 € enthalten waren. Im Übrigen begründeten die Kläger die Verluste im Jahr 2002 im Wesentlichen mit einem Fassadenanstrich, im Jahr 2003 mit der Anschaffung von diversen Pflanzen, Heizöl, einer Heizkesselreinigung und Farben sowie im Jahr 2004 mit Aufwendungen für die Heizung, diverse Baumarktprodukte und Heizöl. Sie erklärten jeweils, nach Abschluss der Renovierungsarbeiten bestehe die Absicht, das Objekt zu vermieten. Auf Nachfrage des FA hatten sie zu der Einkommensteuererklärung 2001 außerdem angegeben, das im Jahr 1998 übernommene Haus sei im damaligen Zustand nicht vermietbar gewesen; aus finanziellen Gründen seien sie jedoch zu einer Renovierung am Stück nicht in der Lage. Nach der Erneuerung von Dach, Fenstern und Außenanstrich werde nun der Innenausbau in Angriff genommen, der Mitte/Ende 2004

abgeschlossen werden solle. Vorgelegt wurde eine Vermietungsanzeige für das Gesamtobjekt über ca. 150 qm Wohnfläche aus dem Jahr 1999.

- 5 Das FA berücksichtigte die geltend gemachten Verluste gemäß § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung für die Streitjahre 2001 bis 2003 zunächst nur vorläufig und erkannte die für das Jahr 2004 geltend gemachten Verluste mit Einkommensteuerbescheid vom 6. Februar 2006 nicht mehr an. Im Einspruchsverfahren gegen den Steuerbescheid 2004 legten die Kläger eine Rechnung über eine Vermietungsanzeige vom 17. April 2006 (Erscheinungsdatum 12. April 2006) vor und führten an, dass die Renovierungsarbeiten nicht hätten abgeschlossen werden können, weil ein Mieter noch nicht habe gefunden und dessen Wünsche folglich nicht hätten berücksichtigt werden können. Im derzeitigen Zustand sei das Haus nicht nutzbar, weshalb es der Familie auch nicht als Ferien- oder Wochenendhaus dienen könne. In den Jahren 2004 und 2005 habe kein Renovierungsfortschritt erzielt werden können, weil sich die Familie um die pflegebedürftige Mutter der Klägerin habe kümmern müssen, die im Jahr 2006 verstorben sei.
- 6 Im September 2006 teilte das Finanzamt B dem beklagten FA auf dessen Anfrage nach Inaugenscheinnahme des Objekts mit, dass in dem durch den Briefschlitz einsehbaren Bereich des Erdgeschosses (Flur und offenstehendes Zimmer) die Tapeten für eine Neutapezierung entfernt seien und der Bereich einen unbewohnten bis unbewohnbaren Eindruck mache. Garten und Zugang machten einen nicht dauerhaft bewohnten Eindruck. Nach Auskunft des Einwohnermeldeamtes war der Kläger im Jahr 2006 unter der Adresse des Objektes in A mit Nebenwohnsitz gemeldet.
- 7 Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos, der Einkommensteuerbescheid 2004 wurde bestandskräftig. Daraufhin erließ das FA am 12. Februar 2007 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2001 bis 2003, in denen es die Verluste endgültig nicht mehr berücksichtigte.
- 8 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das FG entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 786 veröffentlichten Urteil, dass das FA die streitigen Aufwendungen zu Recht nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt habe. Es konnte nicht zu der Überzeugung gelangen, dass die Kläger das Objekt, wie von ihnen behauptet, zur Einkünfteerzielung verwenden wollten.
- 9 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel rügen.
- 10 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weitere Werbungskostenüberschüsse für 2001 in Höhe von 121.459 DM (entspricht 62.101 €), für 2002 in Höhe von 13.176 € und für 2003 in Höhe von 11.095 € berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die auf das in den Streitjahren unvermietete Objekt entfallenden Aufwendungen zutreffend nicht als Werbungskosten berücksichtigt.
- 13 1. Der Senat geht in tatsächlicher Hinsicht davon aus, dass die Erdgeschosswohnung zum Zeitpunkt des Erbfalls aufgrund eines vom Vater des Klägers auf Lebenszeit geschlossenen Mietvertrages an eine Tante des Klägers zu einem monatlichen Mietzins von 290 DM vermietet war. Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Urteilsgründen sowie der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem FG, auf die das Gericht im Tatbestand ausdrücklich verweist. Auf die vom FA erhobene Gegenrüge kommt es daher nicht mehr an.

- 14** 2. Die behaupteten Verfahrensmängel greifen nicht durch; der Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 15** 3. Das FG hat zu Recht die auf das Haus entfallenden Aufwendungen nicht als vorab entstandene Werbungskosten abgesetzt.
- 16** a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. der Streitjahre (EStG) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen, das heißt, durch sie veranlasst sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Januar 2008 IX R 45/07, BFHE 220, 264, BStBl II 2008, 572). Fallen solche Aufwendungen schon 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 (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830; BFH-Urteil vom 11. Januar 2005 IX R 15/03, BFHE 209, 77, BStBl II 2005, 477).
- 17** b) Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung können als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 1/07, BFHE 223, 186, BStBl II 2009, 848, m.w.N.). Der endgültige Entschluss zu vermieten --die Einkünfteerzielungsabsicht-- ist eine innere Tatsache, die wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C. IV. 3. c, bb, m.w.N.). Daher muss sich der endgültige Entschluss des Steuerpflichtigen zur Vermietung anhand objektiver Umstände belegen lassen. Derartige Umstände, aus denen sich der endgültige Entschluss zu vermieten ergibt, sind zum einen ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen (BFH-Urteile vom 9. Juli 2003 IX R 102/00, BFHE 203, 86, BStBl II 2003, 940, und in BFHE 223, 186, BStBl II 2009, 848). Für die Feststellung des Bestehens einer Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich renovierungsbedürftiger --und deshalb länger leerstehender-- Objekte können zum anderen der zeitliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen und späterer Vermietung, die Dauer der Renovierung zur Vorbereitung einer Vermietung oder auch die (fehlende) Absehbarkeit, ob und ggf. wann die Räume im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung genutzt werden sollen, als Indizien herangezogen werden (BFH-Urteil vom 31. Juli 2007 IX R 30/05, BFH/NV 2008, 202). Nach der Rechtsprechung des BFH entfaltet eine vorangegangene, auf Dauer angelegte Vermietung allerdings eine Indizwirkung dahingehend, dass das betreffende Haus selbst während Leerstandszeiten der Erzielung von Vermietungseinkünften diente (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 202, m.w.N.). Die nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Tätigkeit ist dabei stets objektbezogen; maßgebend ist die auf eine bestimmte Immobilie ausgerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen (BFH-Urteile vom 12. Mai 2009 IX R 18/08, BFH/NV 2009, 1627, und vom 26. November 2008 IX R 67/07, BFHE 224, 58, BStBl II 2009, 370).
- 18** c) Gemessen daran hat das FG den Abzug vorab entstandener Werbungskosten in den Streitjahren zu Recht versagt.
- 19** aa) Im Ergebnis zutreffend hat es die im Zeitpunkt des Erfalls bestehende Vermietung der Erdgeschosswohnung an die Tante bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger unberücksichtigt gelassen.
- 20** Aufgrund der Vertragsgestaltung für das Objekt in seinem damaligen Zuschnitt bestehen bereits Bedenken, ob die vorangegangene Vermietung in der Person der Kläger überhaupt eine Indizwirkung für eine wie auch immer geartete spätere Nutzung entfalten kann. Das der Tante von dem Erblasser eingeräumte lebenslange obligatorische Wohnrecht bewirkte, dass der gemäß § 567 des Bürgerlichen Gesetzbuches a.F. auf Lebenszeit geschlossene Mietvertrag durch den Rechtsnachfolger des Vermieters nicht gekündigt werden konnte. Auch wenn das Mietverhältnis nur über die Wohnung im Erdgeschoss bestand, konnte die Mieterin dabei aufgrund der besonderen baulichen Gegebenheiten zugleich die Nutzung des Obergeschosses, in dem sich das einzige Badezimmer befand, verhindern. Das Mietverhältnis war damit vom Erblasser ersichtlich zur Versorgung einer nahen Angehörigen über seinen Tod hinaus begründet worden, indem er ihr den ungestörten Genuss ihres bisherigen Wohnumfeldes erhalten wollte, und machte zu ihren Lebzeiten jede andere Nutzung des Anwesens wie auch dessen Veräußerung faktisch unmöglich.
- 21** Ob in dieser besonderen Konstellation bei wertender Betrachtung einer in der Person des Erblassers möglicherweise

noch gegebenen Einkünfteerzielungsabsicht eine Indizwirkung für den Rechtsnachfolger zukommen könnte, kann aber letztlich dahinstehen. Denn die Kläger haben nach dem Ende des Mietverhältnisses die bis dahin bestehende Aufteilung des Objekts in zwei Wohnungen nicht beibehalten, sondern Erd- und Obergeschoss zu einer einzigen Wohneinheit zusammengefasst. Ihre Aufwendungen bezogen sich damit auf ein anderes Objekt als das zuvor vermietete, so dass die vorangegangene Vermietung schon deshalb keine Rückschlüsse auf eine eventuelle Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich des neuen, das gesamte Anwesen umfassenden Objekts erlaubt.

- 22** bb) Soweit das FG aus den sonstigen von ihm festgestellten Umständen nicht die Überzeugung gewinnen konnte, die Kläger seien bereits in den Streitjahren endgültig zur Vermietung entschlossen gewesen, ist dies nach dem eingeschränkten Maßstab revisionsrechtlicher Kontrolle (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 30) nicht zu beanstanden.
- 23** Das FG hat im Wesentlichen darauf abgestellt, dass die Kläger, abgesehen von der ersten Vermietungsanzeige im Jahr 1999 bis zum Jahr 2006, keinerlei Vermietungsbemühungen entfaltet und insbesondere keinen Makler eingeschaltet haben, obwohl es sich ihren Angaben nach um ein nur schwer vermietbares Objekt handelte. Dem Umstand, dass die Renovierung des Objekts nicht abgeschlossen war, hat es dabei keine weitere Bedeutung beigemessen, nachdem die Kläger die erste Anzeige noch in vollständig unrenoviertem Zustand geschaltet hatten. Aus dem Ausbauzustand, insbesondere der Tatsache, dass neben dem bereits vorhandenen Schlafzimmer alsbald Bad und Küche erneuert worden waren, der Garten angelegt und gepflegt sowie eine Satellitenschüssel zum Fernsehempfang montiert worden war, hat es gefolgert, dass die Kläger das Objekt vielmehr selbst genutzt haben. Hierin sah es sich durch die angesetzten Fahrtkosten bestärkt, nach denen sich zumindest der Kläger auch in Jahren, in denen nahezu keine Renovierungsmaßnahmen durchgeführt wurden, wie schon in der Zeit davor regelmäßig am Wochenende in dem Objekt aufgehalten hat. Diese Würdigung ist, wenngleich nicht zwingend, so doch möglich und lässt weder einen Verstoß gegen Denkgesetze noch allgemeine Erfahrungssätze erkennen; sie bindet gemäß § 118 Abs. 2 FGO den Senat.
- 24** Das FG hat dabei auch nicht verkannt, dass es grundsätzlich Sache des Steuerpflichtigen ist, darüber zu befinden, ob und inwieweit Renovierungsarbeiten aus Zeit- und/oder Geldgründen langsamer oder schneller und insbesondere diese Arbeiten in Eigenleistung selbst oder durch Fremdfirmen durchgeführt werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 202). Wenn das FG unter den besonderen Umständen des Einzelfalls nicht erkennen kann, dass die Renovierung zielgerichtet zur Vorbereitung einer Vermietung erfolgt, setzt es sich hierzu nicht in Widerspruch. Vielmehr hat es damit nur zum Ausdruck gebracht, dass besondere Umstände fehlen, die Rückschlüsse auf das Bestehen einer Einkünfteerzielungsabsicht zulassen, wie sie etwa die Dauer der Renovierung oder deren zeitlicher Zusammenhang mit einer späteren Vermietung darstellen können (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 202). Lässt sich nach einem längeren Zeitraum --im Streitfall mehr als fünf Jahre nach Ablauf der streitigen Veranlagungszeiträume und mehr als zehn Jahre nach Renovierungsbeginn-- auch in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht absehen, ob und gegebenenfalls wann das Objekt im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung genutzt werden wird, ist es nicht zu beanstanden, wenn sich das Gericht vom Vorliegen einer entsprechenden Absicht in den Streitjahren nicht überzeugen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 13. November 1990 IX R 63/86, BFH/NV 1991, 303, und vom 19. September 1990 IX R 5/86, BFHE 161, 479, BStBl II 1990, 1030). Das Argument der Kläger, die Renovierung könne nicht abgeschlossen werden, solange die Ausstattungswünsche des künftigen Mieters nicht bekannt seien, erschließt sich dem Senat nicht. Schließlich haben sie dem künftigen Mieter mit dem Einbau einer Küche und der Anlage des Gartens bereits in wesentlichen Bereichen von diesem hinzunehmende Ausstattungsvorgaben gemacht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de