Urteil vom 07. Juli 2011, III R 91/08

Investitionszulage für eine leer stehende Wohnung

BFH III. Senat

InvZulG § 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 26. September 2007, Az: 13 K 2430/04 B

Leitsätze

Zur Vermietung bestimmte Wohnungen können auch dann fremden Wohnzwecken dienen, wenn sie während des Bindungszeitraums mehr als ein Jahr leer stehen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, erwarb im März 1999 ein Mehrfamilienhausgrundstück in Potsdam mit einer Nutzfläche von insgesamt 1.373,59 qm und führte daran Modernisierungsarbeiten durch, die je Quadratmeter 614 € kosteten und im Juli 2002 abgeschlossen wurden.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte die beantragte Zulage für Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden gemäß § 3 des Investitionszulagengesetzes 1999 (InvZulG 1999) von 15 %, soweit sie auf drei Wohnungen entfiel, die seit dem Abschluss der Arbeiten längere Zeit leer standen: Die beiden Dachgeschosswohnungen vermietete die Klägerin selbst seit dem 1. Oktober 2004 (DG links) und dem 1. Juli 2005 (DG rechts) langfristig zu fremden Wohnzwecken, und die Wohnung im 3. OG links wurde von der Klägerin im Jahr 2003 veräußert und von der Käuferin seit dem 1. August 2003 langfristig zu fremden Wohnzwecken vermietet.

3 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, nachträgliche Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten an Gebäuden, die mindestens fünf Jahre nach Abschluss der Arbeiten der entgeltlichen Vermietung zu Wohnzwecken dienten, seien nach § 3 InvZulG 1999 begünstigt. Dafür reiche es aus, wenn das Gebäude zur dauernden Vermietung bestimmt sei und dazu verfügbar gehalten werde. Ein vorübergehender Leerstand schade nicht. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme stehe fest, dass die Klägerin primär die Vermietung der Wohnungen beabsichtigt habe. Diese hätten aber nicht --wie erforderlich-- während der fünfjährigen Bindungsfrist ununterbrochen fremden Wohnzwecken gedient, da die in allen drei Fällen mehr als einjährige Leerstandsdauer (13 Monate bei der Wohnung 3. OG links, 27 Monate bei der DG-Wohnung links und 36 Monate bei der DG-Wohnung rechts) nicht als --unschädlicher-- vorübergehender Leerstand im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Urteil vom 21. August 2001 IX R 52/98, BFH/NV 2002, 325, betr. erhöhte Absetzungen nach § 7c des Einkommensteuergesetzes --EStG-- bei Vermietung an wechselnde Feriengäste) angesehen werden könne. Der Meinung der Klägerin, der fünfjährige Bindungszeitraum beginne erst mit der erstmaligen tatsächlichen Nutzung zu fremden Wohnzwecken, sei nicht zu folgen. Besondere Umstände des Streitfalles wie die eine Vermietung erschwerenden Straßenbauarbeiten könnten die unschädliche Leerstandsdauer nicht verlängern.

4 Die Klägerin trägt zur Begründung ihrer Revision vor, eine Wohnung diene Wohnzwecken, wenn sie --was das FG für den Streitfall festgestellt habe-- dazu bestimmt und geeignet sei, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu gewähren. Ein vorübergehender Leerstand sei unschädlich, eine zeitliche Grenze für den Leerstand habe der BFH aber weder bei § 3 Abs. 1 InvZulG 1999 noch bei § 7c Abs. 4 EStG festgelegt. Auch in der Rechtsprechung der FG werde ein Leerstand nur dann als schädlich erachtet, wenn die Wohnung währenddessen anderen Zwecken diene und z.B. als Musterwohnung genutzt werde. Sinn und Zweck des § 3 Abs. 1 InvZulG 1999 sprächen nicht dagegen, dass Wohnungen auch bei längeren Leerstandszeiten der entgeltlichen Überlassung zu

Wohnzwecken dienten. Das Gesetz verlange eine entgeltliche Nutzung zu Wohnzwecken nur, um eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken oder zu betrieblichen Zwecken von der Förderung auszuschließen. Davon gehe auch die Finanzverwaltung aus, indem sie für diese Fälle eine Rückforderung der Zulage anordne (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28. Februar 2003 IV A 5-InvZ 1272-6/03, BStBl I 2003, 218).

5 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils den Bescheid über eine Investitionszulage nach § 3 InvZulG 1999 für das Jahr 2002 vom 7. Juni 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. August 2004 dahingehend zu ändern, dass die Investitionszulage auf 84.375,31 € erhöht wird.

6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

7 Der BFH habe in seinem Urteil vom 23. März 1990 III R 33/87 (BFHE 160, 377, BStBl II 1990, 726) ausgeführt, dass eine bloße Zweckbestimmung nicht ausreiche, um ein Wirtschaftsgut diesem Zweck dienen zu lassen; erforderlich sei eine dem Zweck entsprechende tatsächliche Nutzung. Diese Aussage sei in den BFH-Urteilen vom 19. Mai 2004 III R 12/03 (BFHE 205, 561, BStBl II 2004, 837) und vom 15. Dezember 2005 III R 27/05 (BFHE 212, 376, BStBl II 2006, 561) nicht aufgegeben worden. Soweit im BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 325 ein vorübergehender Leerstand für unschädlich erachtet worden sei, lasse sich daraus schließen, dass ein nicht vorübergehender Leerstand als schädlich einzustufen wäre. Die Zulage könne im Streitfall aber jedenfalls auch deshalb nicht gewährt werden, weil diese eine ausschließliche Bestimmung der Wohnung zur entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken voraussetze, das FG aber die Vermietung lediglich als primären, d.h. überwiegenden Zweck festgestellt habe.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe. Denn die Klägerin hat nach §§ 1, 3 Abs. 1 InvZulG 1999 einen Anspruch auf Festsetzung einer Investitionszulage auch für die drei zeitweise leer stehenden Wohnungen, da auch diese der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienten.

9 1. Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999 sind --unter weiteren, hier nicht streitigen Voraussetzungen-- u.a. nachträgliche Herstellungs- oder Erhaltungsarbeiten an Gebäuden begünstigt, soweit die Gebäude mindestens fünf Jahre nach Beendigung der Maßnahmen der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen.

10 a) Die drei Wohnungen standen während der Leerstandszeiten objektiv zur entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken zur Verfügung und waren auch dazu bestimmt. Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin neben der vom FG festgestellten primären Vermietungsabsicht auch bereit war, die Wohnungen als Anlageobjekte zu verkaufen, und die Wohnung im 3. OG links tatsächlich veräußert wurde. Denn auch im Falle der Veräußerung an einen Anleger und der Vermietung zu Wohnzwecken durch diesen kann der Veräußerer eine Zulage beanspruchen (Senatsurteil vom 24. Februar 2010 III R 69/07, BFHE 228, 562). § 3 InvZulG 1999 unterscheidet sich insoweit von § 7k Abs. 2 Nr. 4 EStG ("dem Steuerpflichtigen zu fremden Wohnzwecken dienen") und setzt nicht voraus, dass der Investor das Gebäude bzw. den Gebäudeteil selbst zu Wohnzwecken überlässt.

11 b) Aus dem Einkommensteuerrecht übernommene Begriffe sind im Investitionszulagenrecht grundsätzlich nach den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen auszulegen, soweit sich nicht aus dem InvZulG 1999, seinem Zweck und seiner Entstehungsgeschichte etwas anderes ergibt (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 28. November 2006 III R 17/05, BFH/NV 2007, 975). Daher sind für die Entscheidung, ob eine zur Vermietung bestimmte, aber mehr als ein Jahr leer stehende Wohnung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient, auch weitere einkommensteuerrechtliche Tatbestände von Bedeutung, die ebenfalls voraussetzen, dass ein Wirtschaftsgut einem bestimmten Zweck dient. Dazu gehören z.B. § 7 Abs. 4 EStG, der die Höhe der Absetzungen für Abnutzung davon abhängig macht, ob ein Gebäude Wohnzwecken dient, sowie § 7c Abs. 4 EStG, der erhöhte Absetzungen ermöglicht, wenn Wohnungen bis zum Ende des Begünstigungszeitraums fremden Wohnzwecken dienen (vgl. des Weiteren z.B. § 5a Abs. 4 EStG, §§ 7d und 7f EStG, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG).

12 aa) Der Wortlaut des § 3 Abs. 1 InvZulG 1999 lässt sich dahin verstehen, dass ein Gebäude bzw. Gebäudeteil auch während eines Leerstandes der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen kann.

13 Der Senat hat zwar in seinen Urteilen vom 29. April 1977 III R 154/73 (BFHE 123, 89, BStBl II 1977, 790 a.E.) und in BFHE 160, 377, BStBl II 1990, 726 entschieden, dass das Tatbestandsmerkmal "zu etwas dienen" dem Wortsinn nach

eine tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsguts zu bestimmten Zwecken erfordere. Daran hält der Senat indes nicht mehr fest; ein Wirtschaftsgut kann bereits durch eine entsprechende Widmung und das Bereithalten einem bestimmten Zweck dienen. Der Senat folgt insoweit dem BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 325, wonach eine zur dauernden Vermietung bestimmte und dafür verfügbar gehaltene Wohnung i.S. des § 7c Abs. 4 EStG auch während eines vorübergehenden Leerstands fremden Wohnzwecken dient.

14 Diese Auslegung steht im Einklang mit der von der Steuerverwaltung in R 7.2 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 vertretenen Ansicht, dass ein Gebäude nicht erst dann i.S. des § 7 Abs. 4 EStG Wohnzwecken dient, wenn es tatsächlich bewohnt wird, sondern bereits dann, wenn es dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. Sie wird dadurch bestätigt, dass Wirtschaftsgüter, die objektiv zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb eines Steuerpflichtigen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 350, m.w.N.). Diese Wirtschaftsgüter dienen dem Betrieb auch dann, wenn sie gegenwärtig nicht genutzt, aber für eine spätere betriebliche Nutzung vorgehalten werden (BFH-Urteil vom 6. Dezember 1977 VIII R 29/75, BFHE 124, 424, BStBl II 1978, 330; BFH-Beschluss vom 5. März 2002 IV B 22/01, BFHE 198, 463, BStBl II 2002, 690, betr. Erwerb eines Grundstücks zur --später nicht genehmigten-- Betriebserweiterung und dessen Entnahme durch eine stattdessen vorgenommene Wohnbebauung).

15 bb) Diese Auslegung widerspricht nicht dem Zweck des § 3 InvZulG 1999. Der Begünstigungszweck des § 3 InvZulG 1999 liegt ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 13/7792, S. 7) darin, angesichts des großen Sanierungsbedarfs im Bereich des Wohnungswesens der Modernisierung des Bestands von Mietwohnungen Vorrang einzuräumen. Gefördert werden durch § 3 InvZulG 1999 nur Investitionen in Wohnungen, die nach Beendigung der Arbeiten der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 325 zum Förderzweck des § 7c Abs. 4 EStG). Das Merkmal der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken grenzt § 3 InvZulG 1999 von § 4 InvZulG 1999 ab, der Modernisierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum und an einer Wohnung begünstigt, die unentgeltlich an einen Angehörigen i.S. des § 15 der Abgabenordnung zu Wohnzwecken überlassen wird (Senatsurteil vom 30. Juli 2009 III R 27/07, BFH/NV 2010, 65). Nicht gefördert werden Arbeiten an betrieblich genutzten Wohnungen (z.B. Praxen, Büros) sowie die Modernisierung von Wohnungen, die einer kurzfristigen Beherbergung --bis sechs Monate-- dienen sollen (Senatsurteil vom 15. Dezember 2005 III R 29/05, BFH/NV 2006, 1346) oder Feriengästen überlassen werden (BFH-Urteile vom 14. März 2000 IX R 8/97, BFHE 191, 502, BStBl II 2001, 66; in BFH/NV 2002, 325).

16 Die von § 3 InvZulG 1999 angestrebte Sanierung des Mietwohnungsbestandes wird bereits durch die nachträglichen Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten am Wohnungsbestand erreicht. Die angestrebte Verbesserung des Wohnungsbestandes tritt bereits mit Abschluss der Arbeiten ein, d.h. bevor die zur Vermietung angebotenen Wohnungen bezogen werden.

17 cc) Im Einklang mit der oben zitierten Rechtsprechung zum Einkommensteuerrecht geht der Senat davon aus, dass die Zulage nach § 3 Abs. 1 InvZulG 1999 auch dann beansprucht werden kann, wenn die zur Vermietung angebotene Wohnung leer steht.

18 Anhaltspunkte für eine zeitliche Begrenzung des Leerstandes lassen sich dem Gesetz nicht entnehmen, so dass grundsätzlich auch ein mehrjähriger Leerstand für die Förderung unschädlich ist. Ein lange andauernder Leerstand wird jedoch Zweifel daran begründen, ob das Gebäude tatsächlich i.S. von § 3 Abs. 1 InvZulG 1999 fremden Wohnzwecken dienen soll, ebenso wie ein langjähriger Leerstand einkommensteuerrechtlich zu Zweifeln Anlass gibt, ob der Steuerpflichtige nicht eine dauerhafte Vermietung ausschließt, um die Wohnung verkaufen zu können (vgl. z.B. den dem BFH-Urteil vom 5. April 2005 IX R 48/04, BFH/NV 2005, 1299 zugrunde liegenden Sachverhalt, sowie das BFH-Urteil vom 18. August 2010 X R 30/07, BFH/NV 2011, 215 --20-jähriger Leerstand--). Im Streitfall hat das FG indessen --für den BFH gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindend-- festgestellt, dass die Klägerin alle drei streitigen Wohnungen vermieten wollte.

19 2. Der Klägerin steht danach eine Investitionszulage von 84.375,31 € zu.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de