

Urteil vom 22. Januar 2013, IX R 13/12

Einkünfteerzielung bei Mietvertragsübernahme - Keine Zurechnung der Einkünfteerzielungsabsicht des Rechtsvorgängers beim Erwerber

BFH IX. Senat

EStG § 21, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , BGB § 566

vorgehend FG Köln, 20. September 2011, Az: 9 K 4205/09

Leitsätze

Tritt der Erwerber eines Mietobjekts in einen bestehenden Mietvertrag ein, so wird seine Einkünfteerzielungsabsicht auf der Grundlage der Auslegung dieses Mietvertrags durch den Umgang des Erwerbers mit ihm, insbesondere auch mit einer noch laufenden Befristung und/oder Eigenbedarfsklausel, indiziert .

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) es zu Recht wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht abgelehnt hat, von den Klägern und Revisionsklägern (Kläger) geltend gemachte Verluste aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) für die Streitjahre 2006 und 2007 anzusetzen.
- 2** Die Kläger --zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten-- erzielten in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Sie hatten im April 2006 von der Großmutter der Klägerin zu gleichen Bruchteilen für einen Kaufpreis von 375.000 € das Eigentum an einem mit einer Doppelhaushälfte bebauten Grundstück erworben. Dabei wurde ein durch Mietvertrag vom Juli 2004 zwischen der Großmutter (als Vermieterin) und den Eheleuten E (als Mieter) begründetes Mietverhältnis, das am 1. September 2004 begonnen hatte und am 31. August 2009 enden sollte, übernommen. Als Begründung für diese Befristung sah der Mietvertrag den vorformulierten, von den Vertragsparteien durch Ankreuzen zum Regelungsinhalt gemachten Text vor, dass der Vermieter die Räume nach Ablauf der Mietzeit als Wohnung für sich, seine Familienangehörigen oder Angehörige seines Haushalts benötige. Konkretisiert war diese Vertragsklausel durch folgenden handschriftlichen Zusatz: "Das Mietverhältnis wird auf 5 Jahre beschränkt, weil nach Ablauf dieser Zeit eine der beiden Töchter oder eines der Enkelkinder das Haus in Eigenbedarf für sich und seine Familie nutzen wird. Anderweitiger Ersatzwohnraum steht für die Person nicht zur Verfügung, so dass diese nach Ablauf der Mietzeit zwingend auf die Nutzung des Mietobjekts angewiesen sein wird."
- 3** Die Kläger zogen schon im Oktober 2008 von ihrer bisherigen Mietwohnung in ihre von den Mietern zu diesem Zeitpunkt bereits geräumte Doppelhaushälfte um.
- 4** In den Einkommensteuererklärungen für 2006 und 2007 (Streitjahre) machten die Kläger aus der Vermietung des Grundstücks einen Verlust für 2006 in Höhe von 25.565 € (12.250 € Einnahmen, 37.815 € Werbungskosten) und für 2007 in Höhe von 3.039 € (23.850 € Einnahmen, 26.889 € Werbungskosten) geltend.
- 5** Unter weitgehender Zugrundelegung der Angaben in den Steuererklärungen setzte das FA die Einkommensteuer auf 17.826 € (2006) und auf 27.842 € (2007) fest. Dabei ließ es in beiden Jahren die geltend gemachten Verluste aus der Grundstücksvermietung außer Acht; denn nach dem Inhalt des Mietvertrags bestehe keine langfristige Vermietungsabsicht, sondern es sei ab 2009 die Eigennutzung der Immobilie geplant gewesen.
- 6** Im Verlaufe des Verfahrens über die hiergegen eingelegten Einsprüche erließ das FA für beide Streitjahre geänderte Bescheide, mit denen es --wegen hier nicht mehr relevanter anderer Streitpunkte-- die Einkommensteuer für 2006

auf 17.267 € und für 2007 auf 26.708 € verminderte.

- 7 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 8 Das Finanzgericht (FG) entschied: Im Streitfall habe sich der Senat nicht die erforderliche Überzeugung davon verschaffen können, dass die Kläger in den Streitjahren (noch) die Absicht hatten, auf Dauer Einkünfte aus der Vermietung des Objekts zu erzielen. Dabei komme bereits der unstrittigen Tatsache, dass der zugrunde liegende Mietvertrag nicht nur zeitlich befristet gewesen sei, sondern dass er eine Selbstnutzungsklausel zugunsten der Klägerin enthalten habe, eine erhebliche Indizwirkung zu. Diese werde entgegen der Ansicht der Kläger auch nicht dadurch entkräftet, dass sie als Käufer des Objekts den von der Voreigentümerin abgeschlossenen Mietvertrag lediglich übernommen hätten. Denn die Kläger hätten nach ihrem Eintritt in das laufende Mietverhältnis in keiner Weise zu erkennen gegeben, dass ihnen daran gelegen gewesen sei, die Immobilie über das Ende der befristeten Mietzeit hinaus dauerhaft zu vermieten, zumal die damaligen Mieter schon in den Monaten Juni und Juli 2006 mit ihren Mietzinszahlungen in Verzug geraten seien.
- 9 Zudem seien die Kläger kurz nach Beendigung der Streitjahre und noch vor Ablauf der Mietzeit --im Oktober 2008-- tatsächlich selbst in das Objekt eingezogen und hätten sich damit genau so verhalten, wie es die Selbstnutzungsklausel vorgesehen habe.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts rügen. Das FG unterstelle zu Unrecht eine konkret zugunsten der Kläger ausgestaltete Selbstnutzungsklausel. Das FG setze sich nicht mit der entscheidenden Frage auseinander, ob § 566 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) dazu führe, dass demjenigen, der in einen zeitlich befristeten und mit einer Selbstnutzungsklausel versehenen Mietvertrag eintrete, generell die Überschusserzielungsabsicht und damit die Anerkennung der Verluste aus Vermietung verwehrt bleibe. Das würde indes zu einer Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen Fällen führen, in denen ein Käufer (glücklicherweise) in einen unbefristeten Mietvertrag eintrete. In vielen Fällen möge eine Heilung der zeitlichen Befristung, die in Kombination mit einer Selbstnutzungsklausel zur Aberkennung der Überschusserzielungsabsicht führe, zudem möglich sein, indem der ursprüngliche Mietvertrag verlängert oder die Vermietungsabsicht durch die Vermietung an einen neuen Mieter bestätigt werde. Die Besonderheit der vorliegenden Fallgestaltung bestehe jedoch darin, dass die Mieter die Mietzahlung eingestellt hätten und die Vermieter zunächst eine Räumungsklage anstrengen mussten, um überhaupt die Voraussetzung dafür schaffen zu können, dass das Objekt weitervermietet werden konnte. Diesen Umstand habe der Senat nicht berücksichtigt. Zudem sei schlüssig vorgetragen worden, dass aufgrund der ausgebliebenen Mietzahlungen und der geringen Liquidität der Kläger diese genötigt gewesen seien, in das Objekt selbst einzuziehen. Der Entschluss zur Selbstnutzung, soweit der schlüssige Klägervortrag, sei folglich erst zu einem späteren Zeitpunkt entstanden und habe zu Beginn der Vermietung vorgelegen.
- 11 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 dahingehend zu ändern, dass die geltend gemachten Verluste der Kläger aus Vermietung berücksichtigt werden.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Ob im Einzelfall Indizien gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit sprächen, sei eine Frage der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung, die dem FG obliege. Die Gesamtwürdigung des FG sei möglich und zutreffend.
- 14 Gemäß § 566 BGB entstehe mit Eigentumsübergang ein neues Mietverhältnis zwischen dem Erwerber des Grundstücks und dem Mieter, und zwar mit demselben Inhalt, den es zuvor mit dem Veräußerer gehabt habe. Damit sei es für die Beurteilung der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht unerheblich, dass die Kläger auf die inhaltliche Gestaltung des Mietvertrags keinen Einfluss gehabt hätten. Zudem sei den Klägern das bestehende Mietverhältnis bei Kauf bekannt gewesen und von ihnen im notariellen Kaufvertrag vom April 2006 sogar ausdrücklich übernommen worden.

Entscheidungsgründe

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zutreffend hat das FG die Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger verneint und ihre Verluste nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.
- 16** 1. a) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist nur bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend --wenn also keine besonderen Umstände dagegen sprechen-- davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Mai 2007 IX R 7/07, BFHE 218, 160, BStBl II 2007, 873, und vom 19. April 2005 IX R 15/04, BFHE 210, 24, BStBl II 2005, 754, m.w.N. insbesondere zu Ausnahmefällen). Von einer auf Dauer ausgerichteten Vermietung ist nur auszugehen, wenn sie nach den bei ihrem Beginn ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 9. Juli 2002 IX R 57/00, BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695, und vom 29. März 2007 IX R 7/06, BFH/NV 2007, 1847; vom 20. Januar 2009 IX R 49/07, BFH/NV 2009, 757). Zwar folgt aus einem auf eine bestimmte Zeit eingegangenen Mietvertrag allein noch nicht eine (steuerrechtlich bedeutsame) Befristung der Vermietungstätigkeit (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2004 IX R 1/04, BFHE 208, 235, BStBl II 2005, 211). So kann eine Vermietungstätigkeit auch dann auf Dauer angelegt sein, wenn der ursprüngliche Vertrag --konkludent-- verlängert werden soll. Es müssen aber stets Umstände hinzutreten, die zusammen mit dem Abschluss des Vertrags auf eine bestimmte Zeit den Schluss rechtfertigen, der Vermieter habe seine Tätigkeit auf Dauer ausgerichtet (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1847). Deshalb hat der BFH als Indiz gegen die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nicht allein auf die Befristung des Vertrags abgestellt, sondern entscheidend auf den Umstand, dass bereits im Mietvertrag die Befristung mit einer ausdrücklich erklärten Selbstnutzungsabsicht (BFH-Urteil in BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695) oder Verkaufsabsicht (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2001 IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635) verknüpft wird. Für eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit spricht vor allem, dass sich der Steuerpflichtige tatsächlich so verhält und seine Wohnung nach Ablauf der ausbedungenen Mietzeit wiederum vermietet oder den befristeten Vertrag verlängert (vgl. zur Berücksichtigung späterer Umstände BFH-Urteil vom 28. Juni 2002 IX R 68/99, BFHE 199, 380, BStBl II 2002, 699).
- 17** b) Ein gegen den Entschluss, auf Dauer zu vermieten, sprechendes Indiz liegt aber vor, wenn der Steuerpflichtige ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs --von in der Regel bis zu fünf Jahren-- seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert (BFH-Urteile vom 9. Juli 2002 IX R 47/99, BFHE 199, 417, BStBl II 2003, 580; vom 18. Januar 2006 IX R 18/04, BFH/NV 2006, 1078). Einer derartigen Veräußerung ist eine von Beginn an beabsichtigte Eigennutzung im Anschluss an eine kurzfristige Vermietung gleichzustellen (Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 21 Rz 14). Eine im Hinblick auf eine, von vornherein geplante und durchgeführte Eigennutzung nur kurzfristige Fremdvermietung, während derer lediglich Werbungskostenüberschüsse erzielt werden, spricht gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht (BFH-Urteile in BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695, und in BFH/NV 2007, 1847).
- 18** c) Ob ein Gesamtüberschuss zu erzielen ist, ergibt sich aus einer den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung umfassenden Totalüberschussprognose (BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, unter II.2.). Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht trägt im Zweifel der Steuerpflichtige. Er kann das gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen erschüttern, indem er Umstände darlegt und nachweist, die dafür sprechen, dass er den Entschluss zur Veräußerung erst nachträglich gefasst hat. Ob im Einzelfall Indizien gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechen, ist eine Frage der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung, die dem FG obliegt. Das FG hat alle feststehenden Indizien in eine Gesamtwürdigung einzubeziehen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO); diese ist nach § 118 Abs. 2 FGO für das Revisionsgericht bindend, wenn sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Die Gesamtwürdigung durch das FG hat schon dann revisionsrechtlich Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist (BFH-Urteil in BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695, m.w.N.).
- 19** d) Maßgeblich ist die Einkünfteerzielungsabsicht des jeweiligen Steuerpflichtigen, der den Handlungstatbestand der Vermietung i.S. von § 21 EStG verwirklicht. Für eine Zurechnung der Einkünfteerzielungsabsicht seines Rechtsvorgängers, von dem er das Vermietungsobjekt entgeltlich erworben hat, fehlt jegliche Rechtsgrundlage. Aus § 566 BGB folgt lediglich, dass der Erwerber in das Mietverhältnis des Veräußerers eintritt. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist aber für den Erwerber mit diesem Eintritt zu prüfen, freilich unter Berücksichtigung seiner gesetzlichen Übernahme des Mietvertrags. Grundlage der Schlussfolgerungen, die sich aus diesem

Mietvertrag für die Einkünfteerzielungsabsicht des Erwerbers ergeben, ist seine Auslegung. Enthält der Mietvertrag Regelungen, die speziell auf die Person des Veräußerers bezogen sind, sind diese regelmäßig nicht auf den Erwerber zu übertragen. Indizien für oder gegen die Einkünfteerzielungsabsicht des Erwerbers ergeben sich aus seinem Verhalten im Umgang mit dem übernommenen Mietvertrag.

- 20** 2. Nach diesen Grundsätzen ist die Gesamtwürdigung des FG zur Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger möglich (§ 118 Abs. 2 FGO) und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 21** Die Kläger haben mit Eigentumserwerb ein auf fünf Jahre befristetes Mietverhältnis übernommen, das ab ihrem Erwerb (April 2006) noch bis August 2009 dauern sollte. Sie haben also ihre Vermietungstätigkeit mit einem (noch) drei Jahre und vier Monate dauernden Mietverhältnis begonnen. Dies konnte das FG ohne Bedenken als nicht auf Dauer angelegt werten; dies wurde durch das Fehlen etwaiger weitergehender Vermietungsbemühungen und durch den kurzfristigen und vorzeitigen Einzug der Kläger im Oktober 2008 bestätigt.
- 22** Die Eigenbedarfsklausel wurde zwar mit der Großmutter als Veräußerin vereinbart; sie bezieht sich aber ausdrücklich auf deren "Töchter oder eines der Enkelkinder". Es ist daher naheliegend und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das FG den übernommenen Mietvertrag dahin auslegt, dass die Klausel auch in der Person der Klägerin von Bedeutung ist, weil es sich bei ihr um eine der Begünstigten der Klausel (Enkelkind) handelt. Bestätigt wird dies wiederum durch die kurzfristige Eigennutzung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de