

# Urteil vom 16. Juni 2015, IX R 27/14

## Vermietung und Verpachtung - Vorläufige Steuerfestsetzung - Beseitigung der Ungewissheit - Änderungsbefugnis

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 21, AO § 165 Abs 1 S 1, AO § 165 Abs 2 S 1, AO § 171 Abs 8, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 21, EStG § 21, EStG § 21, EStG § 21, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007

vorgehend FG München, 22. Januar 2014, Az: 15 K 905/12

## Leitsätze

1. Die wegen fehlender Anknüpfungstatsachen bestehende Ungewissheit hinsichtlich der behaupteten Vermietungsabsicht ist nicht i.S. von § 171 Abs. 8 AO beseitigt, solange eine zukünftige Vermietung nicht ausgeschlossen ist und der Steuerpflichtige Maßnahmen ergreift, die darauf gerichtet sind, die Vermietung zu ermöglichen oder zu fördern.
2. Das FA ist bei ungewisser Vermietungsabsicht zur Änderung einer vorläufigen Steuerfestsetzung nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO auch dann befugt, wenn sich eine neue Tatsachenlage allein durch Zeitablauf ergeben hat. Kommt es über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren nicht zu der angeblich beabsichtigten Vermietung, ist es regelmäßig nicht zu beanstanden, wenn die Vermietungsabsicht verneint wird.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 23. Januar 2014 15 K 905/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Eigentümerin eines bebauten Grundstücks in X. Das Grundstück befand sich ursprünglich im Familienbesitz und ging 1980 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die Klägerin über. Es ist mit einem um 1900 errichteten ca. 88 qm großen Einfamilienhaus bebaut, in dem die Klägerin bis 1992 gemeinsam mit ihrem im Jahr 2010 verstorbenen Ehemann wohnte. Das Gebäude war nicht an die öffentliche Abwasserentsorgung angeschlossen und verfügte weder über eine Toilette noch über ein Bad, sondern lediglich über eine Sitzgrube und einen Brunnen im Hof. Die Dacheindeckung war erneuerungsbedürftig.
  - 2 Nachdem die Klägerin und ihr Ehemann arbeitslos geworden waren, zogen sie 1993 nach Y und nahmen dort eine Beschäftigung als Krankenschwester und Krankenpfleger auf. Bis 1997 waren die Klägerin und ihr Ehemann in X mit Hauptwohnsitz gemeldet, danach mit Nebenwohnung.
  - 3 In den Jahren 1994 bis 2006 setzte die Klägerin das Gebäude in X nach und nach instand. 1994 bis 1996 erneuerte sie die Heizung. 1999 und 2000 wurde das Dach neu eingedeckt und eine Stromversorgung über Erdkabel hergestellt. In den Jahren 2001 bis 2002 erfolgte der Anschluss an das öffentliche Abwassernetz. Außerdem wurden der Sanitärbereich und die Elektroninstallationen erneuert. In den Jahren 2004 bis 2006 wurden die Fenster ausgetauscht. Die Arbeiten wurden so weit wie möglich in Eigenregie ausgeführt; die Aufwendungen für die Instandsetzungen beliefen sich auf etwa 70.000 €.
  - 4 Erstmals im Jahr 2004 schaltete die Klägerin vier Anzeigen in den ABC Neuesten Nachrichten und bot eine Wohnung zur Miete an. In den folgenden Jahren wiederholte die Klägerin ihre Bemühungen mit jeweils drei

Anzeigen pro Jahr. Der Text der Anzeigen lautete jeweils unverändert: "Vermiete Whg. in EFH in X". Eine Vermietung kam nicht zustande.

- 5 Seit 2011 und nach dem Tod ihres Ehemannes nutzte die Klägerin das Grundstück in X wieder zu eigenen Wohnzwecken und verkaufte ihr Haus in Y.
- 6 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre (1996 bis 2007) machten die Klägerin und der mit ihr zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehemann Werbungskostenüberschüsse aus der beabsichtigten Vermietung des Grundstücks in X geltend (1996: 38.206 DM; 1997: 18.391 DM; 1998: 13.419 DM; 1999: 54.244 DM; 2000: 11.500 DM; 2001: 14.600 DM; 2002: 9.100 €; 2003: 8.300 €; 2004: 10.050 €; 2005: 6.900 €; 2006: 17.100 €; 2007: 2.800 €). Neben dem Materialaufwand für die Instandsetzung des Gebäudes erklärten die Klägerin und ihr Ehemann vor allem Aufwendungen für die Fahrten nach X (12 Fahrten pro Jahr).
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erfasste die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß. Die Einkommensteuerbescheide für 1996 bis 2005 ergingen jedoch nach § 165 Abs. 1 Sätze 1 und 2 der Abgabenordnung (AO) teilweise vorläufig, weil die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung noch nicht abschließend beurteilt werden könne.
- 8 Auch der Einkommensteuerbescheid für 1999 (vom 21. Juli 2000) erging wegen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung teilweise vorläufig. In den Erläuterungen kündigte das FA an, in Zukunft keine Aufwendungen mehr anzuerkennen, wenn im Jahr 2000 ein Mietvertrag nicht geschlossen werde. Das FA berücksichtigte jedoch nur einen Teil der erklärten Aufwendungen. Deshalb berichtigte es den Bescheid mit Bescheid vom 25. Juli 2000 nach § 129 AO. Die Vorläufigkeit blieb bestehen. Am 16. Oktober 2001 änderte das FA den Bescheid aus einem hier nicht streitigen Grund nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. In diesem Änderungsbescheid fehlt die Anordnung der Vorläufigkeit hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 9 Am 23. Oktober 2008 änderte das FA die Einkommensteuerbescheide für 1996 bis 2005 nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO und berücksichtigte die Werbungskostenüberschüsse nicht mehr. Zur Erläuterung führte es aus, es habe von Anfang an keine Vermietungsabsicht vorgelegen. In den Einkommensteuerbescheiden für 2006 (vom 23. Oktober 2008) und für 2007 (vom 29. Dezember 2009) berücksichtigte das FA die erklärten Werbungskostenüberschüsse aus der beabsichtigten Vermietung des Grundstücks in X von Anfang an nicht.
- 10 Die dagegen gerichteten Einsprüche, mit denen die Klägerin im Wesentlichen geltend machte, das Gebäude sei erst seit 2004 in einem vermietungsfähigen Zustand gewesen und der mangelnde Vermietungserfolg beruhe auch auf dem hohen regionalen Leerstand, hatten keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 16. Februar 2012). Das FA führte zur Begründung aus, die dargelegten Vermietungsbemühungen reichten nicht aus, um die Vermietungsabsicht glaubhaft zu machen. Die Klägerin und ihr Ehemann hätten das Haus über die Jahre nicht nur zur Durchführung von Sanierungsarbeiten aufgesucht, sondern auch für Aufenthalte in X selbst genutzt.
- 11 Dagegen hat die Klägerin Klage erhoben und zur Begründung ergänzend ausgeführt, die Veranlagungen der Jahre 1996 bis 2002 hätten wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr geändert werden dürfen. Die Anordnung der Vorläufigkeit sei rechtswidrig gewesen, da nicht Tatsachen, sondern die rechtliche Beurteilung ungewiss gewesen sei. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 165 Abs. 2 Satz 1, § 171 Abs. 8 AO).
- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die geänderten Einkommensteuerbescheide für 1996 bis 2005 vom 23. Oktober 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Februar 2012 aufzuheben sowie die Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Februar 2012 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung wie erklärt (17.094 € für 2006 und 2.160 € für 2007) berücksichtigt werden.
- 13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 14** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** 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 Vermietung Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht aufgegeben hat.
- 16** a) Das FG hat insofern entschieden, die von der Klägerin behauptete Vermietungsabsicht habe in keinem Jahr festgestellt werden können. Zur Begründung hat es u.a. ausgeführt, die objektiven Umstände erlaubten keinen sicheren Schluss auf das Vorliegen der Absicht; verbleibende Zweifel gingen insofern zu Lasten der Klägerin. Insbesondere habe die Klägerin in Anbetracht des zeitlichen Ablaufs (Renovierung von 1994 bis 2006) nicht zielgerichtet genug auf die Vermietung hingewirkt. Außerdem seien die seit 2004 entfaltenen Vermietungsbemühungen nicht ausreichend. Auf den mangelnden Vermietungserfolg habe die Klägerin nicht reagiert.
- 17** b) Diese tatsächliche Würdigung ist zumindest möglich. Da die Klägerin auch die zugrunde liegenden tatsächlichen Feststellungen nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen hat, ist der Bundesfinanzhof (BFH) an sie gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Davon geht auch die Klägerin aus. Weitere Einwendungen hat die Klägerin insoweit nicht erhoben. Danach begegnet das Urteil hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken. Die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 1996 bis 2005 waren hingegen materiell-rechtlich unrichtig und bedurften der Korrektur. Infolge dessen ist nur noch streitig, ob das FA diese Bescheide ändern durfte.
- 18** 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG angenommen, dass die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1996 bis 2002 (und die nachfolgenden Jahre) am 23. August 2008 noch nicht abgelaufen war. Die Änderung der Einkommensteuerbescheide war deshalb nicht aus diesem Grund ausgeschlossen (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 19** a) Nach den Feststellungen des FG hatte die Klägerin die Einkommensteuererklärung für 2002 im Jahr 2003 abgegeben, so dass die vierjährige Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2002 im Jahr 2004 zu laufen begann (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) und mit dem 31. Dezember 2007 abgelaufen wäre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Entsprechendes gilt für die davor liegenden Streitjahre. Für die nachfolgenden Streitjahre lief die reguläre Festsetzungsfrist erst nach dem Änderungsdatum ab.
- 20** b) In den Streitjahren 1996 bis 2002 ist jedoch der Ablauf der Festsetzungsfrist in dem Umfang gehemmt, in dem die Steuer jeweils vorläufig festgesetzt worden ist (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 171 Abs. 8 AO).
- 21** aa) Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2002 ergingen nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO teilweise vorläufig. Auf die Rechtmäßigkeit der Nebenbestimmung kommt es nicht an. Die Ablaufhemmung tritt auch dann ein, wenn die Anordnung der Vorläufigkeit rechtswidrig war und nicht deshalb mit Erfolg angegriffen worden ist (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteile vom 26. August 1992 II R 107/90, BFHE 169, 9, BStBl II 1993, 5, und vom 20. November 2012 IX R 7/11, BFHE 239, 302, BStBl II 2013, 359; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 171 AO Rz 81a; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 171 AO Rz 175).
- 22** bb) Nichts anderes gilt für den Einkommensteuerbescheid 1999. Dieser ist zwar am 16. Oktober 2001 aus einem hier nicht streitigen Grund nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert worden, und in dem Änderungsbescheid fehlt die ausdrückliche Wiederholung, dass die Festsetzung teilweise wegen der Vermietungsabsicht vorläufig ist. In diesem Fall ist der Inhalt des geänderten Bescheids durch Auslegung zu bestimmen. Für den Regelungsinhalt der Nebenbestimmung ist danach entscheidend, wie der Adressat ihren materiellen Gehalt nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 1999 IX R 23/98, BFHE 190, 44, BStBl II 2000, 282). Das FG hat insofern angenommen, für die Klägerin sei erkennbar gewesen, dass die Vorläufigkeit nicht aufgehoben oder eingeschränkt worden sei. Dem ist die Klägerin mit der

Revision nicht entgegen getreten; an die tatsächliche Würdigung des FG ist der BFH deshalb gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).

- 23** c) Die Ablaufhemmung ist auch nicht vor Änderung der Bescheide am 23. Oktober 2008 weggefallen. Nach § 171 Abs. 8 AO endet die Festsetzungsfrist, wenn die Steuer nach § 165 AO vorläufig festgesetzt worden ist, nicht vor dem Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt hat. Die Ungewissheit, auf deren Beseitigung es ankommt, ist dieselbe, die zur vorläufigen Festsetzung nach § 165 Abs. 1 AO geführt hat. Das ergibt sich aus der Verweisung in § 171 Abs. 8 AO auf § 165 AO.
- 24** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kommt die vorläufige Festsetzung einer Steuer auch in Betracht, wenn eine innere Tatsache ungewiss ist. Die Ungewissheit muss sich jedoch auf Tatsachen beziehen; sie darf nicht allein die Beurteilung eines feststehenden Sachverhalts betreffen (z.B. BFH-Urteil vom 25. Oktober 1989 X R 51/88, BFH/NV 1990, 502, m.w.N.). Da innere Tatsachen nur anhand äußerer Umstände (indiziell) festgestellt werden können, kann sich die Ungewissheit i.S. von § 165 Abs. 1 AO auch daraus ergeben, dass (mögliche) Anknüpfungstatsachen, aus denen auf das Vorliegen einer zum Steuertatbestand gehörenden inneren Tatsache geschlossen werden kann, noch nicht vorliegen oder derzeit nicht oder zumindest nicht mit vertretbarem Aufwand festgestellt werden können (z.B. BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2009 X B 55/09, BFH/NV 2010, 168). Nicht ausreichend ist es jedoch, wenn hinreichende Anknüpfungstatsachen schon vorliegen und festgestellt werden können oder sogar festgestellt, also gewiss sind, der Schluss auf die tatbestandliche Haupttatsache aber mit Unsicherheit verbunden ist. Der Ablauf der Festsetzungsfrist kann nicht von der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts durch das FA abhängig gemacht werden (BFH-Urteile vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.1.b cc (2) und vom 21. August 2013 X R 20/10, BFH/NV 2014, 524 Rz 41).
- 25** bb) Beruht die Ungewissheit darauf, dass bestimmte Anknüpfungstatsachen noch nicht verwirklicht sind bzw. nicht oder noch nicht festgestellt werden können, ist sie beseitigt, sobald dies der Fall ist und das FA davon Kenntnis hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, und in BFH/NV 2014, 524).
- 26** (1) Es genügt insofern allerdings nicht, wenn die objektiven Umstände einen Schluss auf die Haupttatsache ermöglichen, der gezogen werden kann, aber nicht muss. Ob die subjektive Ungewissheit in der Beurteilung der feststehenden Tatsachen durch Überzeugungsbildung überwunden werden kann, ist für die Beseitigung der Ungewissheit i.S. von § 171 Abs. 8 AO nicht entscheidend. Es kommt insbesondere nicht darauf an, ob das FA aus den objektiven Umständen die zutreffenden Schlüsse gezogen hat, denn auf die (subjektive) Würdigung der Tatsachen durch das FA kann der Ablauf der Feststellungsfrist nicht gestützt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335). Das gilt in gleicher Weise für die Indizien- und Tatsachenwürdigung durch das FG.
- 27** (2) Beseitigt ist die Ungewissheit vielmehr erst, wenn für jedermann erkennbar mit einer gewissen Eindeutigkeit feststeht, dass die ungewisse Tatsache vorliegt oder nicht vorliegt. Sonst hinge der Ablauf der Festsetzungsfrist von subjektiven Einschätzungen ab und würde der Zweck des § 165 Abs. 1 AO, die Änderung des Bescheids zu ermöglichen, tendenziell verfehlt.
- 28** Dies hat der BFH bisher nur für Fälle entschieden, in denen die Gewinnerzielungsabsicht ungewiss war (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 1990, 502, und in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335; kritisch dazu Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 27. Aufl., § 15 Rz 34; Heuermann in HHSp, § 165 AO Rz 11). Auf die hier zu beurteilende Frage, ob die Absicht besteht, ein Grundstück nach Abschluss der erforderlichen Sanierungsarbeiten zu vermieten, sind diese Grundsätze jedoch zu übertragen.
- 29** (3) Auf die Vermietungsabsicht kann nach der Rechtsprechung des Senats, wie bei allen inneren Tatsachen, nur aus äußeren Umständen geschlossen werden. Auf die Angaben des Steuerpflichtigen kommt es insofern nicht an. Mögliche Indizien zur Beurteilung der Vermietungsabsicht sind in erster Linie ernsthafte Vermietungsbemühungen (Anzeigen, Besichtigungen, Beauftragung eines Maklers; näher BFH-Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 14/12, BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279). Die Vermietungsabsicht kann insbesondere unsicher sein, wenn eine Immobilie vorübergehend nicht vermietbar ist und zuerst in einen vermietbaren Zustand versetzt werden muss. § 165 Abs. 1 AO erlaubt es in diesem Fall, die Steuer (vorläufig) festzusetzen, auch wenn die tatbestandlich erforderliche Vermietungsabsicht noch nicht (sicher) festgestellt werden kann.
- 30** (4) Die im Schrifttum an der Rechtsprechung geäußerte Kritik (s.o.) betrifft nicht die vorläufige Festsetzung der Steuer bei ungewisser Vermietungsabsicht. Die Kritik richtet sich speziell gegen die Zulässigkeit der vorläufigen Festsetzung bei ungewisser Gewinnerzielungsabsicht. Sie geht davon aus, dass die vorläufige Festsetzung ausgeschlossen ist, wenn der gesetzliche Tatbestand eine Entscheidung trotz bestehender Unsicherheit verlangt.

Das sei bei ungewisser Gewinnerzielungsabsicht der Fall, denn ihre Beurteilung erfordere zur Beseitigung der Ungewissheit eine Prognoseentscheidung (vgl. Heuermann in HHSp, § 165 AO Rz 11). Diese Erwägungen treffen auf die Ungewissheit bei Beurteilung der Vermietungsabsicht nicht zu. Sie kann insbesondere nicht durch eine Prognose beseitigt werden.

- 31** cc) In der Rechtsprechung ist auch geklärt, welche Umstände bei ungewisser Gewinnerzielungsabsicht die Ungewissheit beseitigen. Dies hat der BFH insbesondere bejaht, wenn der Unternehmer den Betrieb verkauft oder aufgibt. Keine Beseitigung der Ungewissheit liegt dagegen vor im Fall eines Strukturwandels oder von Umstrukturierungsmaßnahmen (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 524, m.w.N.). Ergreift der Steuerpflichtige im Rahmen eines Betriebs, der nach seiner Wesensart und/oder Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinn, d.h. mit Totalgewinn, arbeiten kann, Maßnahmen zur Herstellung oder Steigerung der Rentabilität, kann dies für eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen (BFH-Urteile vom 29. April 1999 III R 38/97, BFH/NV 1999, 1510, und vom 17. November 2004 X R 62/01, BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336). Die Ungewissheit wird dadurch jedoch regelmäßig nicht beseitigt.
- 32** dd) Zu der Frage, welche tatsächlichen Veränderungen die Ungewissheit bei behaupteter Vermietungsabsicht beseitigen, hat sich der Senat noch nicht geäußert. Auch das Schrifttum enthält hierzu --soweit ersichtlich-- keine Aussagen. Der Senat schließt sich im Grundsatz der Rechtsprechung des BFH zur Beseitigung der Ungewissheit bei ungewisser Gewinnerzielungsabsicht an.
- 33** (1) Die Ungewissheit hinsichtlich der Vermietungsabsicht wird jedenfalls beseitigt, wenn das Grundstück vermietet wird. Die Ungewissheit ist auch beseitigt, wenn eine zukünftige Vermietung dauerhaft ausgeschlossen ist, weil der Steuerpflichtige das Grundstück tatsächlich oder rechtlich nicht mehr einem anderen zur Nutzung überlassen kann. Das kann etwa der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück veräußert oder auf eine andere Person überträgt, ohne sich die Nutzung vorzubehalten oder wenn er einer anderen Person ein (dingliches) Nutzungsrecht, z.B. ein Wohnungsrecht, den Nießbrauch oder ein Dauerwohn- und Nutzungsrecht nach § 31 des Wohnungseigentumsgesetzes daran einräumt und sich so der rechtlichen Möglichkeit begibt, im eigenen Namen und für eigene Rechnung einen Mietvertrag abzuschließen. Das kann aber auch der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige eine auf Dauer angelegte Selbstnutzung beginnt und sich die Vermietung damit tatsächlich unmöglich macht (vgl. Senatsurteil vom 12. Juni 2013 IX R 38/12, BFHE 242, 114, BStBl II 2013, 1013).
- 34** (2) Von den zugrunde liegenden tatsächlichen Umständen muss das FA (positive) Kenntnis haben. Dann ist die Ungewissheit i.S. von § 171 Abs. 8 Satz 1 AO beseitigt, denn durch den Eintritt eines solchen Ereignisses entsteht eine Sachlage, bei der ein weiteres Zuwarten im Hinblick auf die Beseitigung der Ungewissheit nicht mehr gerechtfertigt wäre. Vielmehr muss in diesem Moment anhand der bis dahin feststehenden Indizien abschließend beurteilt werden, ob die Vermietungsabsicht in den vorläufig veranlagten früheren Zeiträumen vorlag oder nicht.
- 35** (3) Damit ist nicht gesagt, ob ein solches, die zukünftige Vermietung ausschließendes Ereignis als Indiz zurückwirkt. Es kann auch auf nachträglich eingetretenen tatsächlichen Umständen beruhen, die eine Änderung der ursprünglichen Absicht bewirkt haben (z.B. dem Tod eines nahen Angehörigen). Ist das FA (FG) nach Würdigung sämtlicher Indizien nicht davon überzeugt, dass die Vermietungsabsicht in der Vergangenheit vorlag, geht dies nach allgemeinen Grundsätzen zu Lasten des Steuerpflichtigen, der sich auf sie beruft.
- 36** (4) Die wegen fehlender Anknüpfungstatsachen bestehende Ungewissheit hinsichtlich der behaupteten Vermietungsabsicht, ist nicht i.S. von § 171 Abs. 8 AO beseitigt, solange eine zukünftige Vermietung nicht ausgeschlossen ist und der Steuerpflichtige Maßnahmen ergreift, die darauf gerichtet sind, die Vermietung zu ermöglichen oder zu fördern (z.B. Sanierung, Renovierung, Umbau, bislang erfolglose Vermietungsbemühungen). Solche Maßnahmen schließen eine zukünftige Vermietung nicht aus und lassen für sich genommen regelmäßig noch keinen hinreichend eindeutigen Schluss auf das Vorliegen oder Fehlen der Vermietungsabsicht zu. Sie ändern deshalb im Regelfall auch nichts an der fortbestehenden Ungewissheit. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob der bloße Zeitablauf bei fortwährender Untätigkeit des Steuerpflichtigen dazu führen kann, dass die Ungewissheit beseitigt ist. Der Streitfall liegt anders.
- 37** (5) Ob die Ungewissheit beseitigt ist, muss das FG nach Maßgabe dieser Grundsätze als Tatsacheninstanz selbst feststellen. Es unterliegt dabei keiner Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FA.
- 38** ee) Im Streitfall ist das FG von anderen Maßstäben ausgegangen. Es hat in rechtlicher Hinsicht bei der Prüfung von § 171 Abs. 8 AO darauf abgestellt, ob das FA seine persönliche Ungewissheit in Bezug auf das Vorliegen der Vermietungsabsicht überwunden hatte, ob es sich also im konkreten Einzelfall bei Würdigung der ihm bekannten

Umstände des Falles die tatsächliche Überzeugung vom Vorliegen oder Fehlen der ursprünglich ungewissen Tatsache gebildet habe. Davon ausgehend, hat das FG insbesondere die Erläuterungen zu den Einkommensteuerbescheiden für 1999 herangezogen und ist bei Auslegung der dortigen Hinweise zu dem Ergebnis gelangt, dass sich das FA eine Überzeugung vom Fehlen der Vermietungsabsicht seinerzeit noch nicht gebildet hatte.

- 39** ff) Diese Ausführungen können aus den dargelegten Gründen keinen Bestand haben. Gleichwohl ist das Urteil nicht aufzuheben, denn es erweist sich in diesem Punkt aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen aus, dass der Senat die Rechtslage insoweit abschließend selbst beurteilen kann.
- 40** (1) Bei Anwendung der vorstehenden Grundsätze steht fest, dass eine die zukünftige Vermietung dauerhaft ausschließende Sachlage bis zum Jahr der Änderung der Einkommensteuerbescheide (2008) nicht eingetreten war. Die Ungewissheit war deshalb noch nicht beseitigt. Der Ablauf der Festsetzungsfrist war noch gehemmt. Erst 2011 hat die Klägerin durch die Selbstnutzung eine zukünftige Vermietung endgültig ausgeschlossen.
- 41** (2) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 AO zeitlich nicht begrenzt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 2005 II R 9/01, BFH/NV 2006, 478; BFH-Beschlüsse vom 25. August 2010 X B 25/10, BFH/NV 2010, 2234, und vom 19. Oktober 2011 IV B 24/10, BFH/NV 2012, 164). Soweit die Klägerin dies mit der Revision ohne nähere Begründung infrage stellt, folgt ihr der Senat nicht und nimmt zur Begründung auf die bisherige Rechtsprechung Bezug.
- 42** 3. Das FA war auch befugt, die Einkommensteuerbescheide für 1996 bis 2005 zu ändern. Die Befugnis ergibt sich aus § 165 Abs. 2 Satz 1 AO.
- 43** a) Nach dieser Vorschrift kann die Finanzbehörde die Festsetzung aufheben oder ändern, soweit sie eine Steuer vorläufig festgesetzt hat.
- 44** aa) Die Einkommensteuerbescheide für 1996 bis 2005 waren hinsichtlich der Vermietungsabsicht wie bereits dargelegt vorläufig. Weitere Änderungsvoraussetzungen sieht das Gesetz nicht vor.
- 45** bb) Soweit die Klägerin einwendet, im Jahr der Änderung der Einkommensteuerbescheide (2008) hätten sich keinerlei tatsächliche Veränderungen ergeben, das FA könne deshalb nur eine von § 165 Abs. 2 Satz 1 AO nicht vorgesehene Änderung in der rechtlichen Beurteilung vorgenommen haben, verfängt der Einwand nicht.
- 46** (1) Der Klägerin ist zuzugeben, dass allein eine geänderte Tatsachenwürdigung ohne jeden neuen tatsächlichen Anhaltspunkt, möglicherweise von § 165 Abs. 2 Satz 1 AO nicht gedeckt wäre (ebenfalls offengelassen im Senatsurteil in BFHE 239, 302, BStBl II 2013, 359, m.w.N.).
- 47** (2) Der Senat braucht auf diese Frage jedoch nicht einzugehen, denn die Klägerin übersieht, dass der Zeitablauf eine objektive Gegebenheit ist, die, ohne dass sie vom Gericht förmlich festgestellt werden muss, im Hinblick auf die Beurteilung der Vermietungsabsicht eine veränderte Tatsachenbasis bewirkt. In der Rechtsprechung ist anerkannt, dass es dem zukünftigen Vermieter bei vorübergehender Unvermietbarkeit des Mietobjekts im eigenen wirtschaftlichen Interesse, aber auch zum Beleg seiner Vermietungsabsicht obliegt, das Vermietungsobjekt zügig und innerhalb eines überschaubaren Zeitraums so herzurichten, dass eine Vermietung wieder möglich erscheint (vgl. Senatsurteil vom 19. Februar 2013 IX R 7/10, BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436). Zwar hat die Rechtsprechung einen festen Zeitrahmen hierfür nicht vorgegeben. Dies ist auch nicht möglich in Anbetracht der Vielzahl möglicher Fallgestaltungen. Es ist aber andererseits auch entschieden, dass die Vermietungsabsicht durch bloßen Zeitablauf und Untätigkeit des Steuerpflichtigen entfallen kann (vgl. Senatsurteile in BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279; vom 9. Juli 2013 IX R 48/12, BFHE 241, 572, BStBl II 2013, 693, und vom 13. Januar 2015 IX R 46/13, BFH/NV 2015, 668). Betreibt der Steuerpflichtige die Herrichtung der Immobilie nur zögerlich, ohne dass hierfür steuerlich anzuerkennende Gründe vorliegen, kann es unter Berücksichtigung des Zeitablaufs gerechtfertigt sein, auf das Fehlen der Vermietungsabsicht zu schließen oder Zweifel hinsichtlich der Vermietungsabsicht als endgültig anzusehen. Das ist --wie bereits verschiedentlich in der Rechtsprechung angeklungen-- regelmäßig jedenfalls dann nicht zu beanstanden, wenn die behauptete beabsichtigte Vermietung über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren nicht realisiert wird (vgl. Senatsurteil vom 11. August 2010 IX R 3/10, BFHE 230, 557, BStBl II 2011, 166, m.w.N.).
- 48** b) Dies zugrunde gelegt, hat das FG im Streitfall allein aufgrund des Zeitablaufs die Änderungsbefugnis des FA ohne

Rechtsfehler bejaht. Zwischen dem Beginn der steuerlich geltend gemachten Sanierungsarbeiten im Jahr 1994 und der Änderung der insoweit vorläufigen Einkommensteuerbescheide (im Jahr 2008) lag im Streitfall ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren, innerhalb dessen es nicht zu einer Vermietung gekommen war. Weiterer tatsächlicher Feststellungen bedurfte es bei dieser Sachlage nicht.

**49** c) Soweit die Klägerin auch einwendet, das FA habe die Änderungsbefugnis unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben verwirkt, fehlen hierfür jegliche Anhaltspunkte.

**50** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)