Urteil vom 13. Januar 2015, IX R 46/13

Einkünfteerzielungsabsicht bei langjähriger Generalsanierung von leerstehenden Wohnungen - Neubau von Wohnungen

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. April 2013, Az: 15 K 401/10

Leitsätze

1. NV: Eine beendete Vermietung von Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus entfaltet keine Indizwirkung für eine (fortbestehende) Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich zweier im Dachgeschoss neu geschaffener Wohnungen (Anschluss an Senatsurteil vom 11. August 2010 IX R 3/10, BFHE 230, 557, BStBl II 2011, 166) .

2. NV: Dem Steuerpflichtigen ist ein inhaltlich angemessener, zeitlich jedoch begrenzter Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum zuzubilligen, innerhalb dessen er über die Fortführung oder Aufgabe seiner Vermietungstätigkeit entscheiden muss .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23. April 2013 15 K 401/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit und aus mehreren Vermietungsobjekten.

2 Mit Grundstückskaufvertrag samt Auflassung vom ... Juni 1995 hatte er das lastenfreie Alleineigentum an dem im Grundbuch des Amtsgerichts A eingetragene Flurstück 125 q mit einer Größe von etwa 620 qm erworben und den Besitz an dem mit einem Mehrfamilienhaus (elf Wohnungen; zwei im Erdgeschoss und jeweils drei in den drei Obergeschossen; Wohnungsgrößen zwischen 49 qm und 66 qm) und einer Doppelgarage bebauten Grundstück übernommen. Der Kaufpreis betrug 400.000 DM. Der Kläger hat zur langfristigen Finanzierung des Erwerbs zwei Darlehen bei der Sparkasse A aufgenommen.

3 Die im Zeitpunkt des Erwerbs bestehenden neun Wohnungsmietverhältnisse gingen kraft Gesetzes auf den Kläger über. Das Haus war dringend sanierungsbedürftig. Der Kläger wirkte aktiv auf die Beendigung aller Mietverhältnisse hin, um eine Komplettsanierung des Hauses zu ermöglichen. Die Mietverhältnisse endeten überwiegend bereits im Jahr 1996, lediglich zwei wurden bis zum Jahr 1998 bzw. 1999 fortgesetzt. Der überwiegende Teil der Mieter kündigte von sich aus, um bereits sanierte Wohnungen in der Nachbarschaft zu beziehen. Der Kläger vermietete die frei werdenden Wohnungen zunächst nicht wieder. Ab dem Jahr 2000 stand das Haus vollständig leer; ab dem Jahr 2003 auch die Garage.

4 Für das Jahr 1999 machte der Kläger Aufwendungen in Höhe von 5.000 DM für die Entkernung des Hauses als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Für die Jahre 2002 und 2003 machte er neben den jährlich anfallenden Zinsen, Abschreibungen und Versicherungsbeiträgen Aufwendungen in 2002 für die Absicherung des Grundstücks in Höhe von 5.894,93 € und in 2003 für die Errichtung eines Havariezauns in Höhe von 8.562,63 € sowie für Fassadenarbeiten in Höhe von 3.480 € als Werbungskosten geltend.

5 Die Kläger erklärten für das Jahr 1995 positive Einkünfte und für die Veranlagungszeiträume ab dem Jahr 1996 Werbungskostenüberschüsse aus dem Wohnhaus. Für die Jahre 1996 bis 2001 erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Verluste an; die entsprechenden Einkommensteuerbescheide sind bestandskräftig.

6 Auch für die Streitjahre 2002 bis 2007 erklärte der Kläger Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung des Wohnhauses in A. Sie betrugen:

7 Jahr 2002 ./. ... €

Jahr 2003 ./. ... €

Jahr 2004 ./. ... €

Jahr 2005 ./. ... €

Jahr 2006 ./. ... €

Jahr 2007 ./. ... €

8 Mit Ausnahme einer für 2002 erklärten Garagenmiete in Höhe von 7,70 € erklärte er für den gesamten Streitzeitraum keine Einnahmen aus dem Wohnhaus. In einem Stundungsantrag vom 15. Januar 2002 hatten die Kläger dem FA unter anderem folgendes mitgeteilt: "Seit geraumer Zeit versuchen die Eheleute, Immobilien zu verkaufen. (...) Eine Immobilie in A steht ebenfalls zum Verkauf an. Hierbei handelt es sich um einen Altbau, in dem bereits durch Entkernungsarbeiten eine entsprechende Wertsteigerung eingetreten ist ...".

9 Nachdem das FA die negativen Einkünfte in den Einkommensteuerbescheiden für 2002 bis 2006 zunächst angesetzt hatte, berücksichtigte es im Anschluss an eine Außenprüfung die Werbungskostenüberschüsse in den geänderten Einkommensteuerbescheiden für 2002 vom 22. Dezember 2008, für 2003 bis 2006 vom 22. April 2009 und in dem erstmals erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 20. Juli 2009 nicht, da dem Kläger angesichts des langen Leerstands des Hauses und der fehlenden Bemühungen um eine Sanierung des Gebäudes für die Streitjahre die Einkünfteerzielungsabsicht fehle.

10 Im Jahr 2011 ließ der Kläger die Immobilie durch einen Generalunternehmer sanieren. In den drei Obergeschossen wurden die bisher drei vorhandenen Wohnungen jeweils zu zwei neuen, etwa gleich großen Wohnungen zusammengefasst. Im Dachgeschoss wurden zwei Wohnungen neu ausgebaut. Danach verfügte das Haus über zehn Wohneinheiten, von denen im ersten Halbjahr 2012 acht vermietet worden sind. Seit August 2012 sind neun der zehn Wohnungen vermietet.

11 Die Einsprüche und die Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte aus, der Abzug der geltend gemachten Verluste sei zu Recht versagt worden. Soweit eine Vermietungsabsicht bestanden habe, sei sie vor dem Streitzeitraum aufgegeben worden. Da die Wohnungen im Dachgeschoss neu geschaffen und die Wohnungen in den Obergeschossen durch Zusammenlegung zu neuen, größeren Wohnungen erst entstanden seien, habe eine Vermietungsabsicht bereits deshalb nicht bestanden, weil diese Vermietungsobjekte selbst nicht existiert hätten. Die spätere Vermietung könne nicht als Beweisanzeichen auf die Streitjahre zurückwirken. Der Kläger habe auch für die alten Wohnungen in den Obergeschossen keine Einkünfteerzielungsabsicht gehabt, da er diese zu kleinen Wohnungen nicht mehr vermieten wollte. Es sei vielmehr bereits im Jahr 1998 seine Absicht gewesen, auf den Geschossflächen jeweils neue, größere Wohnungen zu schaffen. Durch die Verwirklichung dieses Plans seien die in den Streitjahren vorhandenen Vermietungsobjekte untergegangen. Da aber die Vermietungsabsicht stets objektbezogen zu prüfen sei, sei damit auch die auf diese Wohnungen bezogene Vermietungsabsicht endgültig aufgegeben worden.

12 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 9 Abs. 1 EStG. Aufgrund des Objekterwerbs und des dadurch bedingten Eintritts in die bestehenden Mietverhältnisse habe der Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Es sei deshalb ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Die Umbau- und Sanierungsmaßnahmen hätten weder die Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht noch das Entfallen der Indizwirkung bewirkt. Ebenso wenig sei die Einkünfteerzielungsabsicht aufgrund der Dauer der Sanierungs- und Umbaumaßnahmen entfallen. Darüber

hinaus sei die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen nicht zu prüfen, wenn --wie im Streitfall-- die Betriebsbereitschaft des Objekts bis zu dem Zeitpunkt, in dem die mündliche Verhandlung vor dem FG stattgefunden habe, wiederhergestellt worden sei. Zudem sei das Gebäude auch wieder vermietet worden.

13 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2010 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2002 vom 22. Dezember 2008, für 2003 bis 2006 vom 22. April 2009 und für 2007 vom 20. Juli 2009 dahingehend zu ändern, dass die geltend gemachten Verluste aus der Vermietung des Wohnhauses im Jahr 2002 in Höhe von ... €, im Jahr 2003 in Höhe von ... €, im Jahr 2004 in Höhe von ... €, im Jahr 2005 in Höhe von ... €, im Jahr 2006 in Höhe von ... € und im Jahr 2007 in Höhe von ... € berücksichtigt werden,
hilfsweise, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

14 Das FG beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

15 II. die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Entscheidung des FG, wonach der Kläger bezüglich der einzelnen Wohnungen in den Streitjahren nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt habe, ist im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

16 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 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.

17 Danach sind Aufwendungen für Wohnungen, die nach vorheriger (auf Dauer angelegter) Vermietung leerstehen, auch während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten abziehbar, solange der Steuerpflichtige den ursprünglichen Entschluss zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der jeweiligen Wohnung nicht endgültig aufgegeben hat. Die Einzelfallumstände, aus denen sich der endgültige Entschluss zu vermieten ergibt, sind in erster Linie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen. Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen als Voraussetzungen einer (fort-)bestehenden Einkünfteerzielungsabsicht, deren Feststellung und Würdigung im Wesentlichen dem FG als Tatsacheninstanz obliegt, trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast. 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 Gewichten einzelner Umstände gebunden. Der Senat verweist zur weiteren Begründung und zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil vom 11. Dezember 2012 im Verfahren IX R 14/12 (BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279).

18 Die nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Tätigkeit ist dabei stets objektbezogen; maßgebend ist die auf ein bestimmtes Objekt ausgerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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).

19 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG die Berücksichtigung der Werbungskostenüberschüsse in den Streitjahren zu Recht versagt.

20 a) Das FG hat zutreffend eine Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers im Streitzeitraum für die im Zeitpunkt des Erwerbs in den Obergeschossen vorhandenen neun Wohnungen verneint.

21 Denn nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger erklärt, er habe die zu kleinen Wohnungen in den

Obergeschossen nicht mehr vermieten wollen. Es sei vielmehr bereits im Jahr 1998 seine Absicht gewesen, auf den Geschossflächen jeweils zwei neue, größere Wohnungen zu schaffen. Überdies waren sie aufgrund der Entkernung nicht mehr betriebsbereit und hätten nicht mehr vermietet werden können.

22 b) Die im Zeitpunkt des Erwerbs bestehenden Mietverhältnisse sind ebenfalls nicht bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers für die zwei im Dachgeschoss neu ausgebauten Wohnungen zu berücksichtigen. Die Aufwendungen des Klägers bezogen sich insoweit auf andere Objekte als die zuvor vermieteten, so dass die vorangegangene Vermietung schon deshalb keine Rückschlüsse auf eine eventuelle Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieser durch den Ausbau neu entstandenen Objekte erlaubt (vgl. BFH-Urteil vom 11. August 2010 IX R 3/10, BFHE 230, 557, BStBl II 2011, 166).

23 c) Auch soweit das FG aus den sonstigen von ihm festgestellten Umständen die Überzeugung gewonnen hat, dass der Kläger die Einkünfteerzielungsabsicht für alle Wohnungen bereits zu Beginn des Streitzeitraums aufgegeben und bis zum Ende des Streitzeitraums nicht wieder aufgenommen hat, ist dies nach dem eingeschränkten Maßstab revisionsrechtlicher Kontrolle (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 30) nicht zu beanstanden.

24 Das FG hat im Wesentlichen darauf abgestellt, dass der Kläger die ursprünglich verfolgte Sanierungstätigkeit mit Abschluss der Entkernung im Jahr 1999 aufgegeben und er danach bis zum Beginn des Streitzeitraums keinerlei Bemühungen um eine Sanierung des Hauses entfaltet hat. Durch den Umstand, dass die Kläger bereits im Januar 2002 --also zu Beginn des Streitzeitraums-- gegenüber dem FA geltend gemacht haben, sie beabsichtigten den Verkauf des Hauses, sah sich das FG bestärkt. 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.

25 Das FG hat dabei 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 ob diese Arbeiten in Eigenleistung selbst oder durch Fremdfirmen durchgeführt werden (BFH-Urteile vom 31. Juli 2007 IX R 30/05, BFH/NV 2008, 202, und in BFHE 230, 557, BStBl II 2011, 166). Dem Kläger ist zwar ein inhaltlich angemessener, zeitlich jedoch begrenzter Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum zuzubilligen, innerhalb dessen er über die Fortführung seiner Vermietungstätigkeit entscheiden muss (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 15/12, BFH/NV 2013, 720). Ohne Rechtsfehler kam das FG bei der Würdigung der Gesamtumstände jedoch zu dem Ergebnis, dass nach jahrelanger Untätigkeit --im Streitfall neun Jahre-- dieser zeitlich begrenzte Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum überschritten worden ist. Aus dem langjährigen Leerstand der Immobilie und der diesbezüglich vollständigen Passivität des Klägers in der Zeit zwischen 1999 und 2008, verbunden mit den wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Kläger vor dem Streitzeitraum und mit der eigenen Einlassung der Kläger gegenüber der Stundungsstelle des FA, der Kläger habe bereits Anfang 2002 den Verkauf des Grundstücks beabsichtigt, hat es nach den Gesamtumständen in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise gefolgert, dass von einer Aufgabe der Vermietungsabsicht vor dem Jahr 2002 ausgegangen werden muss und dass es weder die Umstände des Streitzeitraums noch die Geschehnisse ab dem Jahr 2008 erlauben, von der Wiederaufnahme der Vermietungsabsicht durch den Kläger bereits vor dem Ende des Streitzeitraums auszugehen. Da die vom Kläger entmietete und entkernte Immobilie nicht betriebsbereit war, er im Streitzeitraum keinerlei Bemühungen unternommen hat, die Wohnungen zu sanieren und zu vermieten, und es zudem im Streitzeitraum auch nicht absehbar war, ob und ggf. wann die Räume im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung genutzt werden sollen, ist es nicht zu beanstanden, wenn sich das FG vom Vorliegen einer entsprechenden Einkünfteerzielungsabsicht in den Streitjahren nicht überzeugen konnte.

26 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de