

Urteil vom 16. Februar 2016, IX R 1/15

Vergebliche Aufwendungen für den gescheiterten Erwerb eines Immobilienobjekts als vorab entstandene Werbungskosten - Abzug von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1, EStG § 10e Abs 6, EStG § 12, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 24b, EStG § 32 Abs 6 S 3 Nr 1, EStG § 33, EStG § 52 Abs 40 S 6, FGO § 96 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 136 Abs 1 S 3, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG VZ 2008

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 14. Juli 2014, Az: 3 K 538/13

Leitsätze

1. NV: Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Ein solcher Abzug ist von dem Zeitpunkt an gegeben, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst worden ist.
2. NV: Die (vorab entstandenen) Aufwendungen können als vergeblicher Aufwand selbst dann abziehbar sein, wenn es entgegen den Planungen des Steuerpflichtigen nicht zu Einnahmen kommt, sofern nur eine erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften besteht.
3. NV: Die Kosten eines Zivilprozesses sind im Allgemeinen keine außergewöhnlichen Belastungen i.S. des § 33 EStG. Etwas anderes kann ausnahmsweise gelten, wenn ein Rechtsstreit einen für den Steuerpflichtigen existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 15. Juli 2014 3 K 538/13 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 3. Juni 2013 aufgehoben.

Die Einkommensteuer wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheides des Beklagten für 2008 vom 5. Oktober 2010, zuletzt geändert am 9. März 2011, auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Gewährung des vollen Kinderfreibetrages (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes) sowie des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b des Einkommensteuergesetzes), jeweils für einen Zeitraum von vier Monaten, ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1. I. Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die im Streitjahr 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielte, hatte unter dem 7. Juni 1995 einen notariell beurkundeten Kaufvertrag über eine im Dachgeschoss eines Wohn- und Geschäftshauses in Z belegene Eigentumswohnung abgeschlossen. Der Verkäufer hatte sich vertraglich verpflichtet, das Objekt entsprechend einer vereinbarten Baubeschreibung zu sanieren; die Klägerin hatte sich im Gegenzug verpflichtet, hierfür einen Kaufpreis in Höhe von 51.940 DM sowie Sanierungskosten in Höhe von 165.000 DM zu bezahlen. Aufgrund des Vertragsschlusses wurde zu Gunsten der Klägerin eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch eingetragen. Die Fertigstellung der Dachgeschosswohnung

war für den 1. März 1996 vereinbart; hierzu kam es jedoch aufgrund erheblicher Baumängel nicht. Sowohl eine von der Klägerin geforderte Mängelbeseitigung als auch die Bauabnahme scheiterten.

- 2 Auf Antrag einer Gläubigerbank wurde im Juli 1998 die Zwangsverwaltung hinsichtlich des Grundstücks angeordnet; seit 2001 betrieb die Bank zudem die Zwangsversteigerung. Eine von der Klägerin gegenüber der Gläubigerbank erhobene Drittwiderspruchsklage mit dem Ziel der Einstellung der Zwangsvollstreckung in das Grundstück blieb über zwei Instanzen ohne Erfolg. Die Klägerin wurde nicht mehr als Eigentümerin der --nicht fertiggestellten-- Dachgeschosswohnung in das Grundbuch eingetragen. Im Jahr 2008 wurde die Wohnung schließlich zwangsversteigert.
- 3 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1998 machte die Klägerin hinsichtlich der Dachgeschosswohnung Schuldzinsen als Kosten vor Bezug zu eigenen Wohnzwecken nach § 10e Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der seinerzeit geltenden Fassung geltend, die der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst antragsgemäß berücksichtigte. Unter dem 7. Januar 2003 teilte das FA der Klägerin mit, dass es beabsichtige, den Vorkostenabzug nach § 10e Abs. 6 EStG für die Jahre 1996 bis 1998 mangels tatsächlicher Eigennutzung durch die Klägerin rückgängig zu machen. Daraufhin trug die Klägerin vor, die Schuldzinsen seien irrtümlich erklärt worden, da sie die Dachgeschosswohnung zu keinem Zeitpunkt selbst habe nutzen wollen, sondern stets die Absicht gehabt habe, diese fremd zu vermieten. Bei den erklärten Zinsen handele es sich vielmehr um vorab entstandene Werbungskosten für die beabsichtigte Vermietung.
- 4 Im Rahmen der gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 geführten Einspruchsverfahren führte der steuerliche Vertreter der Kläger in seinem Schreiben vom 30. Mai 2003 aus, dass die Klägerin die Dachgeschosswohnung 1996 erworben habe, um diese selbst zu nutzen. Hiervon ausgehend habe die Klägerin im Jahr 1996 den Vorkostenabzug gemäß § 10e Abs. 6 EStG geltend gemacht. Bereits Ende 1996 habe die Klägerin sodann ihr Vorhaben geändert. Da die Bauabnahme des Objektes bis heute nicht durchgeführt worden sei und erhebliche Streitigkeiten rechtlicher Art hinsichtlich des Objekts geführt würden, habe sich die Klägerin bereits 1997 entschlossen, ein anderes Objekt zu eigenen Wohnzwecken zu erwerben. Seit diesem Zeitpunkt bestehe Vermietungsabsicht, so dass die zunächst als Vorkosten erklärten Zinsaufwendungen vorab entstandene Werbungskosten für die beabsichtigte Vermietung und Verpachtung seien. Am 17. September 2003 erklärte der steuerliche Vertreter der Klägerin gegenüber dem FA weiter, dass die Dachgeschosswohnung nicht fremdfinanziert gewesen sei und mithin Zinsaufwendungen überhaupt nicht angefallen seien. Die Anschaffungskosten für die Dachgeschosswohnung seien vielmehr aus vorhandenen Barmitteln der Klägerin gezahlt worden.
- 5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Aufwendungen in Höhe von 51.968,44 € für die Dachgeschosswohnung, bestehend aus den Anschaffungs- und Sanierungskosten des Objekts sowie Anwalts-, Gerichts- und Gutachterkosten für die Drittwiderspruchsklage in zwei Instanzen, als "fehlgeschlagene Vermietungskosten" geltend. Für ihren im Mai 1980 geborenen Sohn, der sich im Streitjahr in einer akademischen Ausbildung befand und der im Zeitraum vom 1. September 1999 bis 31. Juli 2000 einen elfmonatigen Wehr- bzw. Ersatzdienst abgeleistet hatte, beantragte die Klägerin die Gewährung des vollen Kinderfreibetrages (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 EStG) sowie des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende (§ 24b EStG), jeweils für einen Zeitraum von vier Monaten (Januar bis April 2008). Das FA berücksichtigte im (geänderten) Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 9. März 2011 die geltend gemachten fehlgeschlagenen Werbungskosten und den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nicht; den Kinderfreibetrag gewährte das FA lediglich zur Hälfte.
- 6 Der Einspruch der Klägerin hatte insoweit keinen Erfolg. In diesem Zusammenhang trug die Klägerin vor, sie habe bei Abschluss des notariellen Kaufvertrages vom 7. Juni 1995 beabsichtigt, das Dachgeschoss zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen. Als Ende 1996 erkennbar geworden sei, dass eine Bauabnahme aufgrund der offensichtlich gravierenden Baumängel nicht erfolgen könne, habe sie sich entschieden, das Objekt, sobald es denn fertiggestellt sein würde, zu vermieten. Zu diesem Zeitpunkt sei nicht absehbar gewesen, wann mit der endgültigen Fertigstellung der Wohnung zu rechnen war. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens erließ das FA unter dem 9. März 2011 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr; die geltend gemachten fehlgeschlagenen Aufwendungen für die im Dachgeschoss belegene Eigentumswohnung wurden jedoch weiterhin nicht berücksichtigt.
- 7 Die hiergegen gerichtete Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1091 veröffentlichten Urteil die Auffassung, zwar habe das FA die geltend gemachten fehlgeschlagenen Aufwendungen für die Dachgeschosswohnung zu Recht nicht berücksichtigt, da die

Klägerin das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts nicht zur Überzeugung des Gerichts nachgewiesen habe; die Anschaffungs- und Sanierungskosten seien mangels Zwangsläufigkeit auch nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die nachgewiesenen Zivilprozesskosten für das Verfahren über die Drittwiderspruchsklage in erster Instanz in Höhe von 19.712,80 € seien jedoch mit Blick auf die höchststrichterliche Rechtsprechung zu § 33 EStG als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Die Abzugsfähigkeit der Zivilprozesskosten in Zusammenhang mit der zweiten Instanz scheitere indes daran, dass die eingelegte Berufung vor dem Oberlandesgericht (OLG) unter Berücksichtigung der Gesamtumstände keine hinreichenden Erfolgsaussichten gehabt habe. Es sei ein Kinderfreibetrag in Höhe von 968 € zusätzlich zu berücksichtigen.

- 8 Gegen das Urteil des FG haben sowohl die Klägerin als auch das FA Revision eingelegt.
- 9 Mit ihrer Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren nach Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 51.968,44 € für die Dachgeschosswohnung, bestehend aus (Teil-)Anschaffungs- und Sanierungskosten des Objekts sowie Anwalts-, Gerichts- und Gutachterkosten für die Rechtsverfolgung in zwei Instanzen, als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weiter. Sie habe bereits im Zeitpunkt der Anschaffung der Dachgeschosswohnung beabsichtigt, diese zu vermieten; eine Selbstnutzungsabsicht habe zu keinem Zeitpunkt bestanden. Vielmehr habe sie beabsichtigt, eine andere Wohnung im selben Gebäude zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen. Soweit Ihr steuerlicher Vertreter für die Dachgeschosswohnung in den Jahren 1996 und 1998 ursprünglich eine Förderung nach § 10e Abs. 6 EStG beantragt habe, sei dies irrtümlich geschehen. Aufgrund der gravierenden Baumängel des gesamten Objekts habe sie, die Klägerin, weder die Vermietung der Dachgeschosswohnung noch die Selbstnutzung der anderen Wohnung im gleichen Objekt erreichen können, obwohl sie sich über einen Zeitraum von zwölf Jahren intensiv und vehement mit allen rechtlichen Mitteln hierfür eingesetzt habe. Auch habe sie weder die Zwangsversteigerung der Eigentumswohnung verhindern können noch eine Rückzahlung des bereits bezahlten Kaufpreises erreicht. Die geltend gemachten Kosten stünden daher in einem ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit der geplanten Vermietung der Dachgeschosswohnung. Selbst wenn ein derartiger Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht vorläge, müssten der gesamte geltend gemachte Aufwand und nicht nur die Rechtsverfolgungskosten erster Instanz als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Schließlich stehe der Klägerin der volle Kinderfreibetrag sowie der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende --jeweils pro rata temporis für vier Monate-- zu, da der Vater ihres Sohnes bereits verstorben sei.
- 10 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil des FG vom 15. Juli 2014 3 K 538/13 sowie den Einkommensteuerbescheid vom 5. Oktober 2010, zuletzt geändert durch Bescheid vom 9. März 2011, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2013 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 17.164 € festgesetzt wird, hilfsweise einen Betrag in Höhe von 51.968,44 € als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33 EStG zu berücksichtigen.
- 11 Das FA vertritt demgegenüber die Auffassung, das FG habe zutreffend eine Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin hinsichtlich der Dachgeschosswohnung verneint. Die von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen seien daher nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Der Aufwand sei entgegen der Auffassung des FG jedoch auch nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen; der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 12. Mai 2011 VI R 42/10 (BFHE 234, 30, BStBl II 2011, 1015) sei nicht zu folgen.
- 12 Das FA beantragt,
die Revision der Klägerin zurückzuweisen, das angefochtene Urteil des FG vom 15. Juli 2014 3 K 538/13 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt,
die Revision des FA zurückzuweisen. Sie hält die vom FA erhobenen Einwendungen gegen das Urteil des FG für nicht berechtigt.

Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision der Klägerin ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils des FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage ist begründet, soweit die Klägerin die Gewährung des (vollen) Kinderfreibetrages (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung) sowie des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung), jeweils für einen

Zeitraum von vier Monaten (Januar bis April 2008), begehrt; in diesem Umfang war der Klage stattzugeben. Im Übrigen --d.h. hinsichtlich der von der Klägerin als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder, hilfsweise, als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten "fehlgeschlagenen" Aufwendungen für die Dachgeschosswohnung-- ist die Klage unbegründet.

- 15** Die Revision des FA ist begründet; zu Unrecht hat das FG Aufwendungen der Klägerin in Höhe von 19.712,80 € für die Dachgeschosswohnung als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.
- 16** 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bilden Werbungskosten grundsätzlich alle Aufwendungen, bei denen objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden.
- 17** a) Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern 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). Ein solcher Abzug ist von dem Zeitpunkt an gegeben, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst worden ist (BFH-Urteile vom 29. November 1983 VIII R 96/81, BFHE 140, 208, BStBl II 1984, 303; vom 29. Juli 1986 IX R 206/84, BFHE 147, 176, BStBl II 1986, 747; vom 6. September 2006 IX R 13/05, BFH/NV 2007, 406). Die (vorab entstandenen) Aufwendungen können --als vergeblicher Aufwand-- selbst dann abziehbar sein, wenn es entgegen den Planungen des Steuerpflichtigen nicht zu Einnahmen kommt, sofern nur eine erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften besteht (BFH-Urteil vom 29. November 1983 VIII R 160/82, BFHE 140, 216, BStBl II 1984, 307, m.w.N.).
- 18** b) Die Berücksichtigung von Aufwand als (vorab entstandene) Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung setzt grundsätzlich voraus, dass sich der Steuerpflichtige 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 (BFH-Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 14/12, BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279). Dies gilt auch dann, wenn die Wohnung in einem bestehenden Gebäude durch Sanierung erst noch hergestellt werden muss (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 406). Selbst nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht können vorab entstandene vergebliche Werbungskosten weiter abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige --nachdem er das Scheitern seiner Investition erkannt hat-- etwas aufwendet, um sich aus der vertraglichen Verbindung zu lösen. Der durch die Absicht der Einkünfteerzielung begründete Veranlassungszusammenhang wirkt fort, solange er nicht durch eine der Vermögenssphäre zuzuweisende neue Veranlassung überlagert wird (BFH-Urteile vom 7. Juni 2006 IX R 45/05, BFHE 214, 176, BStBl II 2006, 803, m.w.N.; vom 21. November 2013 IX R 12/12, BFH/NV 2014, 834). Andererseits genügt es nicht, wenn der Entschluss zur Vermietung zu einem Zeitpunkt getroffen wird, indem bereits absehbar ist, dass die Investition scheitern wird.
- 19** c) Ob der Steuerpflichtige (rechtzeitig) endgültig entschlossen war, die Immobilie zur Einkünfteerzielung zu nutzen, hat das FG anhand der objektiven Gesamtumstände des Falles nach seiner freien Überzeugung zu entscheiden (§ 96 Abs. 1 FGO).
- 20** aa) Auf die Vermietungsabsicht als innere Tatsache kann nur anhand von äußeren (vom FG festgestellten) Umständen (Indizien) geschlossen werden (so schon BFH-Urteil vom 6. Dezember 1994 IX R 11/91, BFHE 176, 221, BStBl II 1995, 192). Absichtsbekundungen des Steuerpflichtigen genügen insoweit nicht (BFH-Urteil vom 16. Juni 2015 IX R 27/14, BFHE 250, 489). Kommen Vermietungsbemühungen noch nicht in Betracht, z.B. weil das Objekt noch nicht hergestellt ist, muss sich aus anderen objektiven Umständen ergeben, ob der Steuerpflichtige zur Vermietung bereits entschlossen war. Erforderlich ist in jedem Fall eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalles. Dabei müssen nicht nur die im Streitzeitraum eingetretenen Umstände berücksichtigt werden. Bei der tatrichterlichen Würdigung der Umstände kann in Zweifelsfällen auch das spätere Verhalten des Steuerpflichtigen mit einbezogen werden (vgl. BFH-Urteile vom 8. Februar 1983 VIII R 163/81, BFHE 138, 202, BStBl II 1983, 355; vom 4. Juni 1991 IX R 89/88, BFH/NV 1991, 741; BFH-Beschluss vom 12. Oktober 2006 IX B 202/05, BFH/NV 2007, 226). Starre Regeln für die Würdigung und Gewichtung der einzelnen Umstände gibt es nicht.
- 21** bb) An die vom FG festgestellten Tatsachen ist der BFH grundsätzlich gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Das gilt auch für die Tatsachen, die das FG aus anderen Tatsachen (Indizien) geschlossen hat. Der BFH überprüft insofern allerdings, ob die Schlussfolgerung durch Verfahrensmängel beeinflusst ist, was vorliegend nicht der Fall ist.

Darüber hinaus prüft der BFH nur, ob Sie mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen in Einklang steht. Dabei genügt es, wenn die Schlussfolgerungen des FG möglich sind, sie müssen nicht zwingend sein (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 25. August 2010 II R 35/08, BFH/NV 2010, 2301, m.w.N.). Der BFH darf die Umstände des Falles grundsätzlich nicht selbst würdigen und insbesondere nicht seine Überzeugung an die Stelle der Überzeugung des FG setzen.

- 22** 2. Nach diesen Maßstäben ist die Schlussfolgerung des FG, dass eine von der Klägerin behauptete Vermietungsabsicht nicht festgestellt werden könne, nicht zu beanstanden. Dies geht zu Lasten der Klägerin, deren Begehren nur dann Erfolg gehabt hätte, wenn das Gericht davon überzeugt gewesen wäre, dass sie zur Vermietung der Dachgeschosswohnung entschlossen war.
- 23** a) Das FG hat es dahinstehen lassen, ob die Klägerin die Dachgeschosswohnung nach Fertigstellung --wie ursprünglich von ihr selbst vorgetragen-- selbst zu nutzen beabsichtigte und ob sie tatsächlich, wie von ihr vorgetragen, den Vorkostenabzug nach § 10e Abs. 6 EStG hinsichtlich dieses Objekts lediglich irrtümlich geltend gemacht hat. Jedenfalls habe die Klägerin nicht nachgewiesen, dass sie zu einem bestimmten Zeitpunkt die Absicht, die maßgebliche Dachgeschosswohnung zu vermieten, aufgenommen habe. Unerheblich sei insoweit, ob die Klägerin schuldlos an der Aufnahme konkreter Vermietungsbemühungen der noch nicht fertiggestellten Wohnung gehindert war.
- 24** Zumindest ab Anfang 1997 sei nicht mehr absehbar gewesen, ob und gegebenenfalls wann die Dachgeschosswohnung im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung genutzt werden könne. Auch wenn die Klägerin zu diesem Zeitpunkt Kontakt zu einem Maklerbüro aufgenommen habe, habe sie zu keinem Zeitpunkt konkrete Vermietungsbemühungen unternehmen können, weil bis zur Versteigerung der Wohnung niemals absehbar gewesen sei, wann die leerstehende (und nicht betriebsbereite) Dachgeschosswohnung vermietbar sein würde. Vor diesem Hintergrund sei auch das Maklerbüro angewiesen gewesen, mit der Mietersuche zu warten, bis dies geklärt sei. Soweit die Klägerin ihre zivilrechtlichen Ansprüche auf Erlangung des Eigentums an der Wohnung nachdrücklich und unter Aufwendung erheblicher finanzieller Mittel durch mehrere gerichtliche Instanzen verfolgt habe, folge daraus lediglich, dass sie die mit der Anschaffung der Dachgeschosswohnung angefallenen Kosten nicht ohne Weiteres verloren geben wollte. Daraus lasse sich indes nicht schließen, dass die Klägerin die Immobilie gerade für Zwecke einer behaupteten späteren Vermietung habe "retten" wollen; ebenso möglich sei, dass sie die ihr zustehenden Rechte weiterverfolgt habe, um das Objekt zu einem späteren Zeitpunkt zu veräußern. Hierfür spreche neben der ursprünglich behaupteten Selbstnutzungsabsicht auch, dass die Klägerin angesichts der vorhandenen Baumängel selbst nach Erlangung der Eigentümerstellung noch erhebliche finanzielle Mittel hätte aufwenden müssen, um die Wohnung in einen vermietbaren Zustand zu versetzen.
- 25** b) Diese Schlussfolgerungen sind möglich. Sie verstoßen weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. An sie ist der Senat gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 26** Es begegnet keinen revisionsrechtlichen Bedenken, wenn sich das FG aufgrund der von ihm festgestellten objektiven Umstände keine Überzeugung dahin bilden konnte, dass die Klägerin den Entschluss, Einkünfte aus der Vermietung der Dachgeschosswohnung zu erzielen, endgültig gefasst hat. Zutreffend berücksichtigt das FG im Rahmen seiner Gesamtwürdigung, dass die Klägerin selbst darauf hingewiesen hat, dass sie das maßgebliche Objekt --jedenfalls zunächst-- mit dem Ziel der Selbstnutzung erworben habe. Nicht zu beanstanden ist auch die Würdigung des FG, wonach die bloße Kontaktaufnahme mit einem Maklerbüro noch keine ernsthaften und nachhaltigen (und mithin hinreichenden) Vermietungsbemühungen erkennen lasse, wenn der Makler gleichzeitig angewiesen sei, das Objekt nicht auf dem Wohnungsmarkt anzubieten, bis geklärt sei, wann die Wohnung überhaupt vermietet werden könne. Vor diesem Hintergrund hat das FG zutreffend darauf hingewiesen, dass eine Berücksichtigung von fehlgeschlagenem Aufwand voraussetzt, dass eine entsprechende Einkünfteerzielungsabsicht zu irgend einem Zeitpunkt nachweislich vorhanden war. Zuletzt ist auch der Schluss des FG, die Klägerin habe ihren rechtlichen Kampf gegen die drohende Zwangsversteigerung des Objekts nicht nachweislich wegen einer beabsichtigten Vermietung, sondern --wegen des verbleibenden hohen Investitionsbedarfs-- gegebenenfalls auch wegen einer beabsichtigten künftigen Veräußerung des Objekts geführt, zumindest möglich (wenngleich auch nicht zwingend). Die insoweit gegen die Würdigung des FG vorgebrachten Angriffe der Revision führen nicht zu einem anderen Ergebnis; insbesondere geht die Klägerin zu Unrecht davon aus, dass ihr dahingehendes Engagement "objektiv" eine Fremdvermietung indiziere.
- 27** c) Vor diesem Hintergrund hat das FG die von der Klägerin geltend gemachten "fehlgeschlagenen" Aufwendungen für die Dachgeschosswohnung zu Recht schon mangels Nachweises einer zum maßgeblichen Zeitpunkt

vorliegenden Einkünfteerzielungsabsicht nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. Der Senat braucht daher nicht zu entscheiden, ob (und gegebenenfalls inwieweit) eine Berücksichtigung auch deshalb nicht in Betracht kommt, weil der maßgebliche Aufwand nicht im Streitjahr abgeflossen ist (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG).

- 28** 3. Entgegen der Auffassung des FG sind die von der Klägerin geltend gemachten Zivilprozesskosten (Anwalts-, Gerichts- und Gutachterkosten) nicht als außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG) zu berücksichtigen; dies gilt sowohl für die Kosten des Verfahrens erster Instanz wie auch für die Kosten des Verfahrens zweiter Instanz.
- 29** a) Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang ermäßigt (§ 33 Abs. 1 EStG). Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (BFH-Urteil vom 18. Juni 2015 VI R 17/14, BFHE 250, 153, BStBl II 2015, 800, m.w.N.).
- 30** b) Prozesskosten sind grundsätzlich nur dann als zwangsläufig anzusehen, wenn auch das die Prozessführung adäquat verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig ist; daran fehlt es im Allgemeinen bei einem Zivilrechtsstreit, der auf die Abwehr von Maßnahmen der Zwangsvollstreckung gerichtet ist. Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn ein Rechtsstreit einen für den Steuerpflichtigen existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt. Ein derartiger Ausnahmefall kann insbesondere dann in Betracht gezogen werden, wenn der Steuerpflichtige, ohne sich auf den Rechtsstreit einzulassen, Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren oder seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Soweit die höchstrichterliche Rechtsprechung im BFH-Urteil in BFHE 234, 30, BStBl II 2011, 1015 noch eine andere Auffassung vertreten hat, hält sie hieran seit dem BFH-Urteil in BFHE 250, 153, BStBl II 2015, 800 nicht mehr fest.
- 31** c) Nach diesen Maßstäben kommt im Streitfall die Berücksichtigung der der Klägerin entstandenen Gerichts-, Anwalts- und Gutachterkosten als außergewöhnliche Belastungen nicht in Betracht. Im Streitfall ist weder dargelegt noch ersichtlich, dass durch die Zwangsvollstreckung in das maßgebliche Grundstück die Existenzgrundlage der Klägerin gefährdet gewesen wäre. Überdies konnte die Klägerin, wie aus dem von ihr selbst im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung vorgelegten Urteil des OLG hervorgeht, die Vollstreckung in das maßgebliche Grundstück u.a. auch deshalb nicht im Wege der Drittwiderspruchsklage verhindern, weil sie lediglich einen Teil der von ihr für das erworbene Immobilienobjekt geschuldeten Gegenleistung an die Verkäuferin geleistet hatte; vor diesem Hintergrund sind der Klägerin die geltend gemachten Gerichts-, Anwalts- und Gutachterkosten auch nicht zwangsläufig erwachsen. Das FG hat eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen mithin zu Unrecht bejaht.
- 32** 4. Die Klägerin hat --wovon im Ergebnis auch schon das FG ausgegangen ist-- im Streitjahr einen Anspruch auf Gewährung des vollen Kinderfreibetrages (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung) für einen Zeitraum von vier Monaten (Januar bis April 2008); daneben steht der Klägerin für den genannten Zeitraum auch der geltend gemachte Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung) zu.
- 33** a) Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 1.824 € für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein Freibetrag von 1.080 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes vom Einkommen abgezogen. Darüber hinaus stehen dem Steuerpflichtigen gemäß § 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 EStG die verdoppelten Freibeträge (§ 32 Abs. 6 Satz 2 EStG) zu, wenn der andere Elternteil verstorben ist. Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für die Gewährung eines Freibetrages nicht vorliegen, ermäßigen sich die genannten Beträge um ein Zwölftel (§ 32 Abs. 6 Satz 5 EStG).
- 34** Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung (§ 52 Abs. 40 Satz 6 EStG 2008) wird ein Kind (§ 32 Abs. 1 EStG) u.a. dann berücksichtigt, wenn es noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat

und für einen Beruf ausgebildet wird. Hat das Kind den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet, wird es für einen der Dauer dieses Dienstes entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes über das 27. Lebensjahr hinaus berücksichtigt (§ 32 Abs. 5 Satz 1 EStG).

- 35** Allein stehende Steuerpflichtige können nach § 24b Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1.308 € im Kalenderjahr von der Summe der Einkünfte abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zusteht. Die Zugehörigkeit zum Haushalt ist nach § 24b Abs. 1 Satz 2 EStG anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des allein stehenden Steuerpflichtigen gemeldet ist. Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des § 24b Abs. 1 EStG nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der Entlastungsbetrag um ein Zwölftel (§ 24b Abs. 3 EStG).
- 36** b) Im Streitfall befand sich der im Mai 1980 geborene Sohn der Klägerin zu Beginn des Streitjahres noch in einer akademischen Ausbildung; ferner hatte der Sohn der Klägerin im Zeitraum vom 1. September 1999 bis 31. Juli 2000 einen elfmonatigen Wehrdienst bzw. Zivildienst abgeleistet. Daher war er im Streitjahr auch nach vollendetem 27. Lebensjahr noch für einen Zeitraum von vier Monaten (Januar bis April 2008) gemäß § 32 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen. Da der Vater des Kindes bereits verstorben ist --was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist--, steht der Klägerin der volle Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 EStG) zu; die Klägerin hat auch Anspruch auf den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) für die genannten vier Monate, da ihr Sohn im Streitjahr in ihrer Wohnung gemeldet war.
- 37** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Das FA ist, obwohl es im Revisionsverfahren u.a. die Abweisung der Klage auch hinsichtlich des begehrten vollen Kinderfreibetrages und des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende beantragt hat, nur zu einem geringen Teil unterlegen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de