Urteil vom 31. Januar 2017, IX R 17/16

Einkünfteerzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand einer Wohnung - vergebliche und nicht durchsetzbare Bemühungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft

ECLI:DE:BFH:2017:U.310117.IXR17.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 2 S 1 Nr 2, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 2 S 1 Nr 2, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 05. April 2016, Az: 3 K 44/14

Leitsätze

Kann ein Steuerpflichtiger eine in seinem Eigentum stehende Wohnung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen dauerhaft nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzen und zur Vermietung bereitstellen, ist es nicht zu beanstanden, wenn das FG nach einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen vom Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgeht.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 6. April 2016 3 K 44/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich einer seit 1999 leerstehenden Wohnung.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger erwarb 1993 eine Eigentumswohnung (Wohnung Nr. 9) in der Wohnungsanlage "..." in A. Der Kaufpreis betrug 184.668 DM. Der Kaufpreis war an die Z-Bank als Treuhänder zu zahlen. Der Veräußerer garantierte drei Jahre lang eine Kaltmiete in Höhe von 8,50 DM/qm. Mit dem Erwerb wurde der Kläger Mitglied der Wohnungseigentümergemeinschaft "...".

3 Die Wohnung hat eine Größe von 84 qm und besteht aus zwei Schlafzimmern, einem Wohnzimmer, Küche, Bad, Flur und Balkon. Das gesamte Gebäude befand sich aufgrund eines Sanierungsstaus bereits seit 1993 in einem völlig desolaten und maroden Zustand; in dem aus sechs Wohnungen bestehenden Gebäude war im Jahr 2011 nur eine Wohnung bewohnt. Die Wohnung des Klägers stand seit 1999 durchgängig leer.

4 Im Jahr 1999 hatte die Eigentümergemeinschaft die Durchführung von Instandsetzungsarbeiten beschlossen. Die dazu nötige Sonderumlage wurde aber nicht von allen Eigentümern gezahlt. Zudem kam es bei der beauftragten Hausverwaltung zu einem Untreuefall, in dessen Folge die Mittel der Sonderumlage abhanden kamen. Sanierungsmaßnahmen konnten daher zunächst weder in 2000 noch in 2001 begonnen werden. Eine 2001 einberufene Eigentümerversammlung war nicht beschlussfähig.

5 Im Jahr 2005 war die Sanierung zu 50 % durchgeführt. U.a. waren die Elektroheizungen ausgebaut, aber noch nicht durch die geplante Zentralheizung ersetzt worden. Aufgrund von ungeklärten Eigentümerverhältnissen, der

fehlenden Bereitschaft sowohl der Z-Bank als auch der übrigen Eigentümer und aufgrund des Untreuefalls konnte die Sanierung nicht weitergeführt werden.

6 Der Kläger hatte 1999 die Hausverwaltung mit der Vermietung der Wohnung beauftragt. Diese war aufgrund des Zustands der Wohneigentumsanlage aber vor Abschluss der Sanierungsarbeiten nicht vermietbar. Dies teilte die Hausverwaltung dem Kläger im Jahr 2005 mit.

7 Am 1. Dezember 2008 beauftragte der Kläger einen Makler mit der Vermietung der Wohnung. Die Wohnung wurde im Dezember 2009 im Internetportal "..." beworben. Der Makler teilte im April 2012 mit, dass alle Bemühungen, die Wohnung zu vermieten, aufgrund des Gesamtzustands der Anlage und der nicht abgeschlossenen Sanierung (u.a. einer fehlenden Heizungsanlage und fehlenden TV-Anschlüssen) gescheitert seien. Im Jahr 2012 stellte sich heraus, dass eine weitere Sanierung zu diesem Zeitpunkt mangels Erreichbarkeit der übrigen Eigentümer nicht möglich war. Diese waren überwiegend unbekannt verzogen oder nicht auffindbar. Eine im Juli 2014 durchgeführte Eigentümerversammlung war nicht beschlussfähig. Bei der nachfolgenden Eigentümerversammlung im August 2014 wurde im Protokoll festgestellt, dass das Objekt zur Zeit nicht vermietbar sei. Eine weitere Eigentümerversammlung im November 2014 beschloss Sanierungsmaßnahmen, die aber wiederum nicht durchgeführt werden konnten.

8 Der Kläger erklärte in den Streitjahren 2006 bis 2010 insgesamt negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 36.737 €. Diese setzten sich wie folgt zusammen:

	2006	2007	2008	2009	2010
Absetzungen für Abnutzung	1.695 €	1.695 €	1.695 €	1.695 €	1.695 €
Schuldzinsen	5.356 €	5.050 €	4.774 €	4.405 €	4.261 €
Sonstiges	117 €	245 €	117 €	3.937 €	0 €
Summe	7.168 €	6.990 €	6.586 €	10.037 €	5.956 €

9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Werbungskostenüberschüsse zunächst für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 sowie 2009 vorläufig an. Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27. November 2009 war der Werbungskostenüberschuss nicht enthalten; der Bescheid stand unter Vorbehalt der Nachprüfung. Mit geändertem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28. Januar 2010 wurde der streitige Werbungskostenüberschuss vom FA berücksichtigt; der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

10 Am 13. April 2012 und am 16. April 2012 erließ das FA geänderte Bescheide für die Streitjahre 2006 bis 2009, in denen die Einkommensteuer ohne die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung festgesetzt wurden. Am 16. April 2012 erging ein erstmaliger Einkommensteuerbescheid für 2010, in dem der geltend gemachte Werbungskostenüberschuss ebenfalls nicht berücksichtigt wurde.

11 Die dagegen eingelegten Einsprüche blieben mit Einspruchsentscheidung vom 17. Dezember 2013 ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies mit der in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1335 veröffentlichten Entscheidung die Klage ab.

12 Mit ihrer Revision bringen die Kläger vor: Der Kläger habe im Streitzeitraum geplant, die Wohnung zu vermieten, so dass die Einkünfteerzielungsabsicht vorgelegen habe. Das Objekt sei bis 1999 vermietet gewesen. Dies habe Indizwirkung. Die Einkünfteerzielungsabsicht sei auch nicht aufgrund des langen Leerstands und der zeitlich unüberschaubar gewordenen Sanierungsbemühungen entfallen. Denn die Sanierungsplanung und -durchführung sei lediglich von außergewöhnlichen und unvorhergesehenen und nicht in seinem Verantwortungsbereich liegenden Umständen verhindert worden. Dies gelte zum einen für die Veruntreuung der Sanierungsumlage durch die Hausverwaltung, zum anderen für den Umstand, dass zeitweise gar keine handlungsfähige Hausverwaltung existiert habe. Dies zeige sich auch daran, dass er sich den Sonderumlagen für die Sanierung nicht verweigert, sondern diese auch gezahlt habe. Er sei nicht untätig gewesen, sondern habe stets die Vermietbarkeit herstellen wollen. Das FG habe verkannt, dass es Sache des Steuerpflichtigen sei, ob und inwieweit Sanierungsmaßnahmen aus Zeit- oder Geldgründen langsamer oder schneller oder durch Fremd- oder Eigenleistungen durchgeführt werden. Das FG habe auch nicht berücksichtigt, dass er bereits 50.000 DM in die Sanierung der Immobilie investiert

habe, die veruntreut worden seien. Seine Bemühungen, die Vermietbarkeit herzustellen, dauerten auch weiter an. Die Wohnung werde daher in naher Zukunft wieder vermietbar sein. Private Gründe stünden einer Vermietung jedenfalls nicht entgegen.

13 Am 22. November 2013 sind für 2009 und 2010 geänderte Einkommensteuerbescheide ergangen.

14 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG vom 6. April 2016 3 K 44/14 und die Einspruchsentscheidung vom 17. Dezember 2013 aufzuheben und die Einkommensteuer unter Abänderung der Einkommensteuerbescheide für 2006 vom 13. April 2012, für 2007 und 2008 vom 16. April 2012, für 2009 und 2010 vom 22. November 2013 unter Berücksichtigung von negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Klägers in Höhe von ./. 7.168 € für 2006, ./. 6.990 € für 2007, ./. 6.586 € für 2008, ./. 10.037 € für 2009 und ./. 5.956 € für 2010 festzusetzen und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Entscheidung des FG, wonach der Kläger bezüglich der in Rede stehenden Wohnung in den Streitjahren nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

17 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 im Zusammenhang beabsichtigten Vermietung einer (leerstehenden) Wohnung 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 nicht aufgegeben hat.

18 Danach sind Aufwendungen für Wohnungen, die nach vorheriger (auf Dauer angelegter) Vermietung leer stehen, 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 seine Urteile vom 11. Dezember 2012 IX R 14/12 (BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279) und vom 13. Januar 2015 IX R 46/13 (BFH/NV 2015, 668).

19 2. Diese Maßstäbe, die der Senat zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand von Wohnungen entwickelt hat, sind in Fällen, in denen --wie im Streitfall-- die Betriebsbereitschaft des Objekts nach vorangegangener Vermietung in der Leerstandszeit wegfällt, entsprechend anzuwenden. Danach 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 streitige Wohnung Nr. 9 in dem Objekt verneint. Denn nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG befand sich die Wohnung in den Streitjahren

--unstreitig-- nicht mehr in einem vermietbaren Zustand. Dies hat das FG aus zahlreichen Tatsachen, u.a. auch dem Zustand der Immobilie hergeleitet (vgl. zu einer Würdigung bei fehlender Vermietbarkeit auch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9. Juli 2013 IX R 48/12, BFHE 241, 572, BStBl II 2013, 693, unter II.3.b). Der Kläger hat selbst eingeräumt, eine Vermietung wäre erst nach Abschluss der Sanierungsmaßnahmen möglich gewesen, deren Durchführung in den Streitjahren jedoch nicht möglich war. Dabei war für das FG auch maßgeblich, dass der Zustand der fehlenden Betriebsbereitschaft kein vorübergehender war, sondern im Zeitpunkt des Schlusses der mündlichen Verhandlung seit mehr als 17 Jahren und damit besonders lang andauerte und das Ende dieses Zustands auch nicht konkret abgeschätzt werden konnte.

21 Das FG hat dabei zutreffend in seine Würdigung einbezogen, dass der Kläger sich um eine Sanierung und damit Fertigstellung der Wohnung auch in den Streitjahren --durchaus intensiv und auch durch Beteiligung an den beschlossenen (Sonder-)Umlagen-- bemüht hat. Es hat aber ebenfalls darauf abgestellt, dass der Kläger offenbar nicht in der Lage gewesen ist, eine Vermietung des Objekts zu erreichen. Denn zum Erreichen dieses Ziels war der Kläger auf die anderen Miteigentümer angewiesen, deren tatsächliche und finanzielle Mitwirkung in den Streitjahren nicht vorlag. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass für die Durchführung der Sanierungsmaßnahmen sowohl in der Wohnung des Klägers als auch im Bereich des Gemeinschaftseigentums die Zustimmung in den Eigentümerversammlungen und finanzielle Beteiligung der übrigen Wohnungseigentümer der Anlage notwendig waren, deren Einholung in den Streitjahren mehrfach gescheitert und auch zukünftig (mehr als) unsicher und auch zeitlich nicht absehbar war.

22 b) Ausgehend von diesen objektiven Umständen ist der Schluss des FG, der Kläger habe die Einkünfteerzielungsabsicht für die streitige Wohnung bereits vor Beginn des Streitzeitraums aufgegeben und bis zum Ende des Streitzeitraums nicht wieder aufgenommen, nach dem eingeschränkten Maßstab revisionsrechtlicher Kontrolle (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 30) nicht zu beanstanden. Nach der vom FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise getroffenen Gesamtwürdigung steht fest, dass es dem Kläger spätestens seit 2005 nicht möglich war, die Vermietbarkeit der Wohnung herzustellen. Denn nach den Feststellungen des FG hatte der Kläger wegen der fehlenden Mitwirkung der übrigen Mitglieder der Eigentümergemeinschaft nicht die Macht (d.h. die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit), die Betriebsbereitschaft des Objekts herzustellen und damit eine Vermietung der Immobilie zu erreichen. In diese Gesamtwürdigung des FG fügt sich ein, dass nach den Feststellungen des FG die über Hausverwaltungen und Makler vorgenommenen Vermietungsbemühungen in den Streitjahren nicht ernsthaft und nachhaltig gemeint waren. Sie konnten aufgrund des Zustands der Anlage nach den Feststellungen des FG nur ins Leere laufen und dienten, was der Kläger in seiner Revisionsbegründung auch nicht über Verfahrensrügen in Streit zieht, lediglich der Prüfung, ob überhaupt Mietinteressenten vorhanden sind. Das FG hat damit die fehlende Möglichkeit des Klägers, aufgrund des Zustands der Immobilie und der ausbleibenden Mitwirkung der anderen Wohnungseigentümer die Vermietbarkeit des Objekts herzustellen, und die nicht ernsthaft gemeinten Vermietungsbemühungen zu seiner Überzeugungsbildung herangezogen. 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.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de