Arnold Betzwieser
Steuerberater
Eing.: 05. Feb. 2013

BUNDESFINANZHOF

Az. IX R 68/10

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

1. [redacted]
2. [redacted]

Kläger und Revisionskläger,

Prozessbevollmächtigter zu 1. und 2.: Steuerberater Arnold Betzwieser, Setzgasse 1, 63897 Miltenberg,

gegen

Finanzamt Obernburg a. Main mit Außenstelle Amorbach,

Beklagter und Revisionsbeklagter,

wegen Einkommensteuer 2002 bis 2006

hat der IX. Senat

unter Mitwirkung

des Präsidenten des Bundesfinanzhofs Mellinghoff als Vorsitzender,

des Richters am Bundesfinanzhof Fischer,

des Richters am Bundesfinanzhof Heuermann,

der Richterin am Bundesfinanzhof Jachmann und

des Richters am Bundesfinanzhof Schallmoser

in der Sitzung vom 11. Dezember 2012 durch Gerichtsbescheid

für Recht erkannt:

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 8. Juli 2010 7 K 292/2008 und die Ein-

spruchsentscheidung des Finanzamts Obernburg a. Main/Außenstelle Amorbach vom 22. Januar 2008 aufgehoben.
Die Einkommensteuer wird unter Abänderung der Einkommensteuerbescheide für 2005 vom 21. November 2006 und für 2006 vom 30. August 2007 sowie der Einkommensteuer-änderungsbescheide 2002 bis 2004 vom 24. Mai 2007 auf den Betrag festgesetzt, der sich unter Berücksichtigung von Werbungskostenüberschüssen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.871 € (für 2002), 7.670 € (für 2003), 7.989 € (für 2004), 7.954 € (für 2005) und 7.945 € (für 2006) ergibt. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.
Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Dieser Gerichtsbescheid wirkt als Urteil; wird innerhalb eines Monats nach seiner Zustellung mündliche Verhandlung beantragt, gilt er als nicht ergangen.
Auch für den Antrag auf mündliche Verhandlung besteht Vertretungszwang. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften i.S. des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer

Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Gründe

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), in den Streitjahren (2002 bis 2006) zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute, errichteten in den Jahren 2000 und 2001 im rund 400 Einwohner umfassenden Ortsteil [redacted] der im strukturschwachen Landkreis [redacted] gelegenen Gemeinde [redacted] ein Zweifamilienhaus mit insgesamt ca. 240 qm Wohnfläche. Die ca. 170 qm große Wohnung im Erd- und Obergeschoss des Hauses nutzten die Kläger nach Fertigstellung ab Mitte 2001 zu eigenen Wohnzwecken. Die seit dem 1. Dezember 2003 bezugsfertige Wohnung im Untergeschoss mit ca. 70 qm Wohnfläche stand zwischen Dezember 2003 und Mai 2007 leer und ist seit dem 1. Juni 2007 zu einem Mietzins in Höhe von 250 € pro Monat zuzüglich Nebenkosten fremdvermietet.

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machten die Kläger einen Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend, der sich aus anteilig auf die leerstehende Untergeschosswohnung entfallenden Aufwendungen für Schuldzinsen, Grundsteuer, Versicherungen und sonstigen Kosten sowie den nach § 7 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gesetzlich vorgesehenen Absetzungen für Abnutzung für das Gesamtgebäude zusammensetzte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte insoweit in den --hinsichtlich der Einkünfte der Kläger aus Vermietung und Verpachtung nach § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) vorläufigen-- Einkommensteuerbescheiden für die

Streitjahre 2002 bis 2004 Werbungskostenüberschüsse in Höhe von 3.871 € (für 2002), 7.670 € (für 2003) und 7.989 € (für 2004).

Im Nachgang zu ihrer Einkommensteuererklärung für 2005 erklärten die Kläger auf Anfrage des FA, sie hätten trotz ihrer bisherigen Vermietungsbemühungen noch keinen Mieter gefunden. Aus den von den Klägern in diesem Zusammenhang vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass sie seit Anfang 2004 laufend die Anzeigen in einer regionalen Wochenzeitung auf einschlägige "Mietgesuche" hin durchgegangen sind. Im Jahr 2004 nahmen sie in fünf Fällen, im Jahr 2005 in 13 Fällen und im Jahr 2006 in 21 Fällen mit Mietinteressenten Kontakt auf. Ausweislich der im finanzgerichtlichen Verfahren vorgelegten detaillierten Unterlagen haben die Kläger auf diese Weise mit nahezu allen Interessenten, die in der regionalen Wochenzeitung eine Wohnung im ländlichen Raum um M[redacted] gesucht haben und mithin für eine Anmietung des Objekts in Frage kamen, auch tatsächlich Kontakt aufgenommen. Überdies haben die Kläger im Jahr 2007 selbst eine Vermietungsanzeige in der regionalen Wochenzeitung geschaltet. Sämtliche Kontaktaufnahmen seitens der Kläger sowie die Vermietungsanzeige im Jahr 2007 blieben im Ergebnis ohne Erfolg. Ergänzend haben die Kläger über den gesamten Zeitraum die Wohnung in ihrer unmittelbaren räumlichen ("dörflichen") Umgebung persönlich angeboten; der derzeitige Mieter der Untergeschosswohnung, der das Objekt zum 1. Juni 2007 angemietet hat, konnte letztlich über diese "Mundpropaganda" gefunden werden.

Das FA sah in dem Vorgehen der Kläger keine ernsthaften und nachhaltigen Vermietungsbemühungen und setzte in den Einkommensteuerbescheiden für 2005 und für 2006 die Einkünfte der Kläger aus Vermietung und Verpachtung mit 0 € an. Ferner

änderte das FA die Einkommensteuerbescheide für 2002 bis 2004 nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO und berücksichtigte die bisher angesetzten Werbungskostenüberschüsse wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr.

Die hiergegen gerichteten Einsprüche der Kläger, die sie im Wesentlichen damit begründeten, dass sie längere Zeit gebraucht hätten, einen Mieter zu finden, weil auf dem örtlichen Wohnungsmarkt ein Überangebot bestanden habe und die Wohnung wegen ihrer Abgelegenheit sowie der fehlenden Verkehrsanbindung schwer zu vermieten sei, hatten keinen Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage aus den in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 1378 genannten Gründen als unbegründet ab. Das FG vertrat die Auffassung, die Kläger hätten --zusätzlich zu ihren tatsächlichen Bemühungen-- weitere Maßnahmen zur Vermietung unternehmen und diese in den Streitjahren auch kontinuierlich steigern müssen. Insbesondere hätten die Kläger erkennen können und müssen, dass die von ihnen gewählten Maßnahmen, die nahezu ausschließlich in der Reaktion auf sog. Mietgesuche bestanden hatten, offensichtlich erfolglos seien. So hätte es nahegelegen, einen Makler einzuschalten, selbst Anzeigen in verschiedenen Tageszeitungen oder Anzeigenblättern aufzugeben, die Wohnung im Internet auf speziellen Immobilienseiten anzubieten oder den geforderten Mietzins an die schwierige Situation anzupassen. Gerade die schwere Vermietbarkeit der Wohnung aufgrund ihrer räumlichen Abgelegenheit hätte es erfordert, größere Anstrengungen zur Vermietung zu unternehmen. Aus der Tatsache, dass das Objekt seit dem 1. Juni 2007 dauerhaft vermietet sei, könne nicht auf eine Vermietungsabsicht in der Vergangenheit geschlossen werden.

Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Sie vertreten die Auffassung, dass die Besetzung des FG nicht rechtsstaatlichen Grundsätzen genüge, da im Freistaat Bayern die Berufsrichter des FG --mit Ausnahme des Präsidenten-- vom Staatsminister der Finanzen ausgewählt und ernannt würden. Das FG sei überdies zu Unrecht davon ausgegangen, dass ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen ausschließlich durch die Veröffentlichung von Zeitungsinseraten, die Beauftragung eines Maklers oder die Nutzung des Internets belegt werden könnten. Das FG sei überdies zu Unrecht davon ausgegangen, dass die nachfolgende tatsächliche Vermietung kein positives Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Vermietungsabsicht bereits in den Streitjahren begründe.

Die Kläger beantragen sinngemäß,

das angefochtene Urteil des FG sowie die Einkommensteuerbescheide für 2005 vom 21. November 2006 und für 2006 vom 30. August 2007 sowie die Einkommensteueränderungsbescheide 2002 bis 2004 vom 24. Mai 2007, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2008, aufzuheben sowie die maßgeblichen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß festgesetzt werden.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Es vertritt die Auffassung, dass das erkennende FG ordnungsgemäß besetzt gewesen und die Klage zu Recht abgewiesen habe. Die Würdigung des FG, wonach die Kläger in den Streitjahren nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hätten, sei möglich und verstoße weder gegen Denkgesetze noch gegen allge-

meine Erfahrungssätze oder die Regeln des Beweisrechts und sei damit nicht rechtsfehlerhaft.

II.

Die Revision ist begründet und führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Kläger in den Streitjahren ohne Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben.

1. Die geltend gemachte Verfahrensrüge greift nicht durch. Das FG war nicht deshalb i.S. des § 119 Nr. 1 FGO unvorschriftsmäßig besetzt, weil die an der Entscheidung beteiligten Berufsrichter vom Bayerischen Staatsminister der Finanzen ernannt worden sind (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. November 1997 VI R 70/97, BFH/NV 1998, 609, m.w.N.). Der Senat sieht im Übrigen nach § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer weiteren Begründung ab.

2. 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 bei ihr erwachsen, und das heißt, 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.

Danach können Aufwendungen für eine nach Herstellung, Anschaffung oder Selbstnutzung leerstehende Wohnung als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen (und sie später nicht 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 Feststellung des Bestehens oder der Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht als innere Tatsache können äußere Umstände als Indizien herangezogen werden; im Rahmen der Gesamtbeurteilung sind auch spätere Tatsachen und Ereignisse --insbesondere der zeitliche Zusammenhang zwischen Beginn des Leerstands und späterer (tatsächlicher) Vermietung-- zu berücksichtigen. Der Senat verweist zur weiteren Begründung und zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein zur amtlichen Veröffentlichung bestimmtes Urteil vom heutigen Tage im Verfahren IX R 14/12, von dem ein neutralisierter Abdruck beigefügt ist.

3. Nach diesen Grundsätzen hat die Entscheidung des FG, wonach die Kläger in den Streitjahren nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben, keinen Bestand; denn sie wird von den im Streitfall getroffenen Feststellungen nicht getragen. Das FG hat zum einen die im Streitfall maßgeblichen Beweisanzeichen nicht in eine Gesamtwürdigung einfließen lassen, sondern stattdessen alle festgestellten Indizien nur je für sich gewürdigt. Darüber hinaus verstößt die Würdigung einzelner

Beweisanzeichen gegen Denkgesetze, etwa wenn das FG feststellt, dass die Kläger in den Jahren 2004 bis 2006 insgesamt mit 39 Mietinteressenten Kontakt aufgenommen haben, andererseits in den Entscheidungsgründen ausgeführt wird, dass die im Jahr 2007 tatsächlich erfolgte Vermietung die "nahezu völlig fehlenden Vermietaktivitäten der Kläger in sämtlichen Streitjahren" nicht zu kompensieren vermöge. Damit hat das FG das Erfordernis und den Inhalt der Gesamtwürdigung aller vorhandenen Indizien wie auch die Ergiebigkeit einzelner Indizien verkannt.

4. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann die vom FG unzutreffend unterlassene Gesamtwürdigung der seitens des FG hinreichend festgestellten Einzelindizien selbst vornehmen (BFH-Urteil vom 8. Februar 2011 IX R 44/10, BFHE 233, 104, BStBl II 2011, 718).

a) Grundsätzlich steht es dem Steuerpflichtigen frei, die im Einzelfall geeignete Art und Weise der Platzierung des von ihm angebotenen Mietobjekts am Wohnungsmarkt und ihrer Bewerbung selbst zu bestimmen. Danach sind bereits die von den Klägern nachweislich seit 2004 laufende Durchsicht einer regionalen Wochenzeitung nach "Mietgesuchen" und die seitdem unternommenen und bis 2006 auch gesteigerten Reaktionen auf solche "Mietgesuche" sowie die Bewerbung des Mietobjekts in der dörflichen Gemeinschaft als ernsthafte Vermietungsbemühung anzusehen. Zwar sind in solchen Fällen an die Nachhaltigkeit der Bemühungen erhöhte Anforderungen zu stellen; indes ergibt sich im Streitfall schon aus der Tatsache, dass die Kläger mit n a h e z u a l l e n in Betracht kommenden Interessenten auch tatsächlich Kontakt aufgenommen haben, dass dem Nachhaltigkeitserfordernis vorliegend Rechnung getragen wurde. Das FG geht auch zu Unrecht davon aus, dass im Streitfall eine Ver-

mietungsabsicht deshalb nicht angenommen werden könne, weil die Kläger keine "geeigneteren Schritte" der Vermarktung ihres Objekts gewählt hätten. Die Frage, welche Vermarktungsschritte als erfolgversprechend anzusehen sind, bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalles; auch insoweit steht dem Steuerpflichtigen ein inhaltlich angemessener, zeitlich begrenzter Beurteilungsspielraum zu. Vorliegend ist schon der später eingetretene Umstand, dass die eigenverantwortliche Mietersuche im Streitfall Erfolg hatte und zu einer dauerhaften, ununterbrochenen und bis zum heutigen Tag andauernden Vermietung geführt hat, Beweisanzeichen dafür, dass die Vermietungsbemühungen der Kläger unter den besonderen Bedingungen, nach denen eine Vermietung im strukturschwachen ländlichen Raum zu beurteilen ist (und die mit jenen in einem Ballungsraum mit erhöhter Wohnungsnachfrage nicht zu vergleichen ist), auch "geeignet" waren.

b) Der zeitliche Zusammenhang zwischen der Aufnahme der Vermietungsbemühungen und der späteren tatsächlichen Vermietung ist unter diesen erschwerten Vermietungsbedingungen auch hinreichendes Beweisanzeichen dafür, dass die Kläger von Anfang an eine Vermietung des Objekts beabsichtigten. Dem kann nicht mit der pauschalen, nicht durch entsprechende Feststellungen belegten Annahme begegnet werden, es sei nicht ausgeschlossen, dass Vermieter, die selbst mit ihrer Familie in dem betreffenden Haus wohnten, letztlich an einer Selbstnutzung einer weiteren im Haus befindlichen Wohnung "nicht ganz uninteressiert" sein könnten.

c) Da die Kläger mithin in den Streitjahren mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben, sind die von ihnen geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse --über deren Höhe kein

Streit besteht-- in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden steuermindernd zu berücksichtigen.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Mellinghoff Fischer Heuermann

Jachmann Schallmoser