

Leitsätze

Die historische Bausubstanz des vom Steuerpflichtigen vermieteten Gebäudes spricht ebensowenig gegen die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht wie

- 1. die aus Gründen des Denkmalschutzes bedingte Unabgeschlossenheit der Wohnungen (Ergänzung zum BFH-Urteil vom 19. 4. 2005 IX R 10/04, BFHE 210, 20, BStBl. II 2005, 692).**
- 2. Wer vermietet oder vermieten will, nutzt sein Gebäude nicht i. S. v. § 10f Abs. 1 Satz 2 und 4 EStG zu eigenen Wohnzwecken, auch wenn er dabei ohne Einkünfteerzielungsabsicht handelt.**

Zum Sachverhalt

Der Kl. und Revisionskl., der zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt wird, erwarb im Jahr 1991 ein als Baudenkmal eingestuftes Gutshaus aus dem 18. Jhdt. und im Jahr 1994 den dazugehörigen Park. Park und Gutshaus bilden denkmalschutzrechtlich eine Einheit. Der Kl. renovierte das Anwesen nach Maßgabe des Denkmalschutzes umfassend. Er vermietete das Haus in den Streitjahren (1995 bis 1997) an Erstmieter sowie an Feriengäste und nutzte es zum Teil selbst. In den Jahren 1991 bis 1997 erklärte er ausschließlich negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Anschluss an eine Außenprüfung verneinte das Finanzamt die Einkünfteerzielungsabsicht und verminderte den Ansatz der vom Kl. begehrten Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale gem. § 10f EStG. Der Umfang der Selbstnutzung habe sich von 14,08 v. H. (1995) auf 5,02 v. H. ab dem Jahr 1997 gemindert.

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage als unbegründet zurück. Die Einkünfteerzielungsabsicht des Kl. sei nicht feststellbar. Die Notwendigkeit einer Prognose ergebe sich aus den besonderen Umständen einer unter Denkmalschutz stehenden Anlage und der nicht möglichen Aufteilung in abgeschlossene Wohneinheiten. Der Kl. habe aber seiner Feststellungslast nicht genügt und das FG könne eine eigene Prognoseermittlung nicht anstellen. Ab dem 20. 5. 1996 habe der Kl. überdies einen Maklerauftrag zum Verkauf erteilt. Ab diesem Zeitpunkt sei – unbeschadet einer Prognose – auf jeden Fall nicht mehr von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen; denn wer verkaufen wolle, habe nicht mehr die Absicht zu vermieten.

Hiergegen richtet sich die Revision, die die Kl. auf Verletzung materiellen Rechts (§ 21 Abs. 1, § 10f EStG) stützen.

Aus den Gründen

Die Revision ist begründet.

Das angefochtene Urteil ist gem. § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

1. Das FG hat § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unzutreffend angewandt, indem es aus den Umständen einer unter Denkmalschutz stehenden Anlage sowie der nicht möglichen Aufteilung in abgeschlossene Wohneinheiten gefolgert hat, die Einkünfteerzielungsabsicht sei durch eine Prognose zu prüfen.

a) Nur die Einkünfte aus der Vermietung des Gutshauses, die der Kl. nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, unterliegen der Einkommensteuer. Der Vermieter muss sie durch eine zielgerichtete Vermögensnutzung erwirtschaften, um auf Dauer einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erreichen. Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (st. Rspr., vgl. Urteil des BFH vom 30. 9. 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl. II 1998, 771; gleicher Ansicht das BMF, Schreiben vom 8. 10. 2004, BStBl. I 2004, 933). Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten nur, wenn besondere Umstände gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht sprechen (vgl. dazu BFH, Urteile in BFHE 184, 406, BStBl. II 1998, 771, unter 2. d; vom 6. 11. 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl. II 2002, 726 – Ferienwohnung –; vom 5. 11. 2002 IX R 48/01, BFHE 201, 46, BStBl. II 2003, 646 – verbilligte Vermietung –; vom 9. 7. 2002 IX R 57/00, BFHE 199, 422, BStBl. II 2003, 695; vom 9. 7. 2002 IX R 47/99, BFHE 199, 417, BStBl. II 2003, 580 – befristete Vermietungstätigkeit –; vom 6. 10. 2004 IX R 30/03, BFHE 208, 142, BStBl. II 2005, 386 – aufwendig gestaltetes Wohngebäude –).

b) Um nicht mit den Wertungen des Gesetzes in Konflikt zu geraten, das den Erwerb, aber auch die Nutzung eines Baudenkmals durch verschiedene steuerrechtliche Maßnahmen – die auch im Streitfall in Betracht kommen (z. B. §§ 7i, 10f EStG) – fördert (vgl. BFH, Urteile vom 19. 4. 2005 IX R 10/04, BFHE 210, 20, BStBl. II 2005, 692 – alte Mühle –, und vom 27. 5. 2004 IV R 30/02, BFHE 206, 539, BStBl. II 2004, 945), spricht die historische Bausubstanz des vom Kl. vermieteten Gebäudes ebensowenig gegen die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht wie die denkmalschutzbedingte Unabgeschlossenheit der Wohnungen. Darüber hinaus ist Objekt einer Vermietung i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht zwingend eine Wohnung; es kann auch ein bestimmter Teil eines Grundstücks (z. B. einzelne Zimmer oder Räumlichkeiten) sein. Selbst dann, wenn das Gesetz – wie in § 21 Abs. 2 EStG – die Nutzungsüberlassung einer Wohnung zum Gegenstand hat, ist deren Abgeschlossenheit nicht erforderlich (BFH, Urteil vom 3. 2. 1998 IX R 51/96, BFH/NV 1998, 848; Mellinshoff, in: Kirchhof, EStG, § 21 Rn. 152).

c) Das FG hat überdies die Einkünfteerzielungsabsicht des Kl. unzutreffend vom Mai des Streitjahres 1996 ab generell verneint. Eine Begründung, wer verkaufen wolle, habe nicht mehr die Absicht zu vermieten, widerspricht der Rspr. des BFH. Danach kann regelmäßig nicht von einer endgültigen Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden, solange sich der Steuerpflichtige ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der leer stehenden Wohnung bemüht, selbst wenn er die Wohnung zugleich zum Verkauf anbietet (BFH, Urteil vom 9. 7. 2003 IX R 102/00, BFHE 203, 86, BStBl. II 2003, 940).

2. Weil das FG-Urteil den zu 1. dargestellten Maßstäben nicht entspricht, ist es aufzuheben.

a) Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann schon deshalb nicht in der Sache selbst entscheiden, weil das FG nicht festgestellt hat, wie der Kl. das Gutshaus in den Streitjahren nutzte oder zu nutzen beabsichtigte. Von der Art und Weise der Nutzung vor allem hängt aber die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht und die Notwendigkeit einer Prognose ab.

aa) Nach Aktenlage und nach dem Vortrag des Kl. waren und sind Teile des Gebäudes vermietet oder sollten vermietet werden. Hier wird das FG prüfen müssen, ob und inwieweit – auch räumlich verstanden – diese Vermietungstätigkeit auf Dauer mit der Folge der typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht angelegt ist, wofür z. B. ein in den Akten befindlicher unbefristeter Mietvertrag über im Erdgeschoss liegende Räumlichkeiten aus dem Jahre 1994 sprechen kann. Ferner wird zu klären sein, welche Räumlichkeiten als Ferienwohnung(-en) oder in vergleichbarer Weise (z. B. für Festlichkeiten) genutzt wurden oder werden sollten. Dabei sind die Grundsätze des BFH in den Urteilen in BFHE 197, 151, BStBl. II 2002, 726 und vom 26. 10. 2004 IX R 57/02 (BFHE 208, 151, BStBl. II 2005, 388) zu beachten.

In Bezug auf die Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht wird das FG zu klären haben, in welcher Weise sich der Kl. um eine Vermietung auch ab Mai des Streitjahres 1996 weiterhin ernsthaft und nachhaltig bemüht hat, selbst wenn er das Gutshaus daneben – z. B. wegen der Schwierigkeit der Vermietung – auch zum Erwerb anbietet (vgl. dazu BFH, Urteile in BFHE 203, 86, BStBl. II 2003, 940, und vom 14. 10. 2003 IX R 11/03, BFH/NV 2004, 1384).

bb) Soweit die Revision geltend macht, das FG habe die Aufwendungen zum Erhalt des Parks unzutreffend nicht steuermindernd berücksichtigt, fehlen jegliche Feststellungen des FG, die den BFH in die Lage versetzen, über diese Frage zu entscheiden. Das FG wird bei einer neuen Überprüfung des Falles zu beachten haben, dass eine derartige gartenähnliche Anlage ein selbständiges, unabhängig vom Gebäude zu betrachtendes Wirtschaftsgut darstellt (BFH, Urteile vom 13. 10. 1998 IX R 61/95, BFHE 187, 431, BStBl. II 1999, 282, unter 2., m. w. N.). Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Park sind nur dann abziehbar, wenn dieser – wie das Gebäude – zur Erzielung von Einkünften eingesetzt wird (vgl. dazu Grube, DStZ 1991, 97, 102), was im Streitfall indes wegen der vom Kl. behaupteten öffentlichen Zugänglichkeit des Parks aus denkmalschutzrechtlichen Gründen zweifelhaft ist.

b) Gelangt das FG zu dem Ergebnis, der Kl. habe (zum Teil oder in vollem Umfang) ohne Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt, so ist die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG – wovon die Vorentscheidung zutreffend ausgeht – nur insoweit zu gewähren, als der Kl. sein Gutshaus zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Wer vermietet oder vermieten will, nutzt nicht zu eigenen Wohnzwecken, auch wenn er dabei ohne Einkünfteerzielungsabsicht handelt. Denn wer anderen die Nutzung von Wohnraum gestattet, tut dies nur dann zu eigenen Wohnzwecken, wenn er Teile seiner Wohnung unentgeltlich überlässt (§ 10f Abs. 1 Satz 4 EStG; vgl. dazu auch BFH, Urteil vom 14. 1. 2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711).