
Datum: 27.06.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 5429
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0627.14K5429.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Aufwendungen für Erhaltungsmaßnahmen, die die Kläger noch vor dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung an der selbst genutzten Wohnung durchgeführt haben, auch dann als Werbungskosten abziehbar sind, wenn die Zahlung erst nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung erfolgt ist.

2

Die Kläger werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3

Sie sind zu je 1/2 Eigentümer eines Zweifamilienhauses in der G-Str. in C. Einen Teil des Zweifamilienhauses nutzen die Klägern zu eigenen Wohnzwecken. Der andere Teil ist an den Bruder des Klägers vermietet.

4

Bis zum Jahr 1998 ermittelten die Kläger hinsichtlich dieses Zweifamilienhauses die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 52 Abs. 21 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG - a.F. i.V.m. § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. durch Einnahme-Überschussrechnung. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 machten sie insoweit einen Werbungskostenüberschuss i.H.v. 79.536 DM geltend. Dabei berücksichtigten sie für im Jahr 1998 durchgeführte und beendete Erhaltungsmaßnahmen Aufwendungen i.H.v. insgesamt 83.221 DM.

5

Im Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 21.06.1999, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, berücksichtigte der Beklagte den geltend gemachten Werbungskostenüberschuss zunächst erklärungskgemäß. In den Erläuterungen des Bescheids forderte er die Kläger auf, die Bezahlung der aus den Rechnungen der Fa. O vom 30.12.1998 über 4.005,48 DM, der Fa. S vom 31.12.1998 über 5.813,02 DM, der Fa. T vom

6

28.12.1998 über 2.180,80 DM, der Fa. S1 vom 31.12.1998 über 6.575,27 DM und der Fa. H vom 30.12.1998 über 11.518,24 DM geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen durch Kontoauszüge nachzuweisen.

Die Kläger teilten daraufhin mit, dass die Bezahlung dieser Rechnungen im Jahr 1999 erfolgt sei. 7

Im geänderten Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 02.11.1999 erkannte der Beklagte die aus diesen Rechnungen geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen i.H.v. insgesamt 30.092 DM nicht mehr als Werbungskosten an. 8

Das hiergegen von den Klägern geführte Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg. Eine unter dem Aktenzeichen 14 K 5577/00 beim erkennenden Senat erhobene Klage gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid für 1998 nahmen die Kläger zurück. 9

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1999 ermittelten die Kläger für den fremdvermieteten Teil ihres Zweifamilienhauses einen Werbungskostenüberschuss i.H.v. 4.607 DM. 10

Im Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 04.09.2000 erkannte der Beklagte diesen Werbungskostenüberschuss an. 11

Die Kläger legten am 27.09.2000 aus anderen Gründen Einspruch ein. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens beantragten sie mit Schreiben ihrer Bevollmächtigten vom 04.12.2000 die im Jahr 1998 nicht anerkannten Erhaltungsaufwendungen i.H.v. 30.092 DM jetzt im Jahr 1999 zu berücksichtigen. Am 13.02.2001 erließ der Beklagte aus anderen Gründen einen Teilabhilfebescheid für 1999. Das fortgesetzte Einspruchsverfahren hatte teilweise Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2001 erkannte der Beklagte die geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen insoweit an, wie diese auf den vermieteten Teil des Zweifamilienhauses entfielen. Er erhöhte daher insoweit den Werbungskostenüberschuss um 7.822 DM (26 v.H. von 30.092 DM). Im Übrigen lehnte er eine Berücksichtigung der Erhaltungsaufwendungen unter Berufung auf ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 10. November 1998 IV C 3 -S 2253- 2/98 (BStBl I 1998, 1418) ab. In diesem Schreiben vertrete das BMF den Standpunkt, dass die Nutzungswertbesteuerung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. i.V.m. § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG a.F. längstens bis zum Veranlagungszeitraum 1998 fortgeführt werden könne. Als Werbungskosten seien daher nur noch Erhaltungsaufwendungen abziehbar, die vor dem 01.01.1999 entstanden und tatsächlich bezahlt worden seien. Der Beginn und Abschluss von Erhaltungsmaßnahmen im Jahre 1998 reiche dagegen für den Werbungskostenabzug nicht aus. 12

Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie sind der Ansicht, dass die im BMF-Schreiben vom 10. November 1998 vertretene Rechtsauffassung hinsichtlich der im Jahr 1998 durchgeführten, jedoch im Jahr 1999 erst bezahlten Erhaltungsmaßnahmen unzutreffend ist. Für die Abziehbarkeit von Erhaltungsaufwendungen im Rahmen der ausgelaufenen Nutzungswertbesteuerung komme es nach den allgemeinen Grundsätzen darauf an, ob die Aufwendungen mit den früheren Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Ein solcher Veranlassungszusammenhang sei jedoch entgegen dem BMF-Schreiben gegeben, wenn im Jahr 1999 Zahlungen geleistet werden, die Leistungsbezüge des Vorjahres abgelten. 13

Die Kläger beantragen, 14

15

1. das Ruhen des Verfahrens bis zu einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs über die unter dem Aktenzeichen IX R 18/01 anhängige Revision und
2. hilfsweise den geänderten Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 13.02.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2001 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objekts G-Str. in C weitere Erhaltungsaufwendungen i.H.v. 22.270 DM als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, 17

1. das Ruhen des Verfahrens bis zu einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs über die unter dem Aktenzeichen IX R 18/01 anhängige Revision,

2. hilfsweise die Klage abzuweisen und 19

3. hilfsweise für den Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 20

Er ist der Ansicht, dass es durch den Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 tatbestandlich an einer Einkunftsart fehlt, bei der die Werbungskosten geltend gemacht werden könnten. Folglich seien diese Aufwendungen nunmehr Ausgaben der privaten Vermögenssphäre. 21

Entscheidungsgründe 22

I. Dem von beiden Parteien gestellten Antrag auf Ruhen des Verfahrens war nicht stattzugeben. 23

1. Gemäß § 155 Finanzgerichtsordnung - FGO - i.V.m. § 251 Abs. 1 Satz 1 Zivilprozessordnung - ZPO - hat das Gericht das Ruhen des Verfahrens anzuordnen, wenn beide Parteien dies beantragen und anzunehmen ist, dass wegen Schwebens von Vergleichsverhandlungen oder aus sonstigen wichtigen Gründen diese Anordnung zweckmäßig ist. 24

2. Zwar haben im Streitfall beide Parteien unter Hinweis auf die gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12. Dezember 2000 8 K 498/00 (EFG 2002, 328) beim Bundesfinanzhof - BFH - unter dem Aktenzeichen IX R 18/01 anhängige Revision in der mündlichen Verhandlung am 27.06.2003 den Antrag auf Ruhen des Verfahrens gestellt. 25

Der erkennende Senat hielt ein Ruhen des Verfahrens insoweit jedoch nicht für zweckmäßig, da das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts einen anders gelagerten Sachverhalt betrifft. Im dortigen Streitfall ging es um die Frage, ob nach der Abwahl der Nutzungswertbesteuerung bezahlte Aufwendungen für im Vorjahr durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden können. Das Niedersächsische Finanzgericht hat dabei den Verzicht auf die Nutzungswertbesteuerung als Sonderfall angesehen, bei dem es keine nachträglichen Werbungskosten geben könne. Dieser Sonderfall ist im vorliegenden Streitfall jedoch nicht gegeben, da die Kläger nicht auf die Nutzungswertbesteuerung verzichtet haben sondern diese vielmehr auf Grund der Stichtagsregelung des § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG a.F. am 31.12.1998 auslief. 26

II. Die Klage ist begründet. 27

Der geänderte Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 13.02.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2001 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren 28

Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Der Beklagte hat es zu Unrecht abgelehnt, die Aufwendungen für die im Jahr 1998 ausgeführten, jedoch im Streitjahr erst bezahlten Erhaltungsmaßnahmen in voller Höhe als Werbungskosten anzuerkennen. Das Auslaufen der Nutzungswertbesteuerung zum 31.12.1998 hindert insoweit nicht den Abzug der im Jahr 1999 bezahlten Erhaltungsaufwendungen als nachträgliche Werbungskosten. 29

1. Nach § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. gehört zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten. Gemäß § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG a.F. ist § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG letztmals für den Veranlagungszeitraum 1986 anzuwenden. Haben bei einer Wohnung im eigenen Haus bei dem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum 1986 die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuss des Mietwerts über die Werbungskosten oder Betriebsausgaben vorgelegen, so ist nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG a.F. § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG für die folgenden Veranlagungszeiträume, in denen diese Voraussetzungen vorliegen, weiter anzuwenden; der Nutzungswert ist insoweit bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 nach § 2 Abs. 2 EStG zu ermitteln (sog. große Übergangsregelung). 30

2. Im Streitfall haben die Kläger für ihr Zweifamilienhaus zu Recht bis zum 31. Dezember 1998 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der großen Übergangsregelung nach §§ 52 Abs. 21 Satz 2, 21 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstreitig. 31

3. Entgegen der im BMF-Schreiben vom 10. November 1998 IV C 3 - S 2253 - 2/98 (a.a.O.) geäußerten Rechtsansicht sind die Kläger damit aber auch berechtigt, die Aufwendungen für die im Jahr 1998 durchgeführten und im Jahr 1999 bezahlten Erhaltungsmaßnahmen im Streitjahr als nachträgliche Werbungskosten geltend zu machen. 32

a) Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. 33

aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich alle Aufwendungen, bei denen objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden. Nachträgliche Werbungskosten sind Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer früheren auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit stehen. Sind die Aufwendungen nicht (fast) ausschließlich durch die Einnahmeerzielung, sondern daneben auch durch die private Lebensführung veranlasst, können sie nach § 12 Nr. 1 EStG insgesamt nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Eine Aufteilung ist grundsätzlich nicht möglich (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. Juli 1997 IX R 70/95, BFH/NV 1997, 850 m.w.N.). 34

bb) Bei noch während der Vermietungszeit durchgeführten Erhaltungsmaßnahmen geht der BFH typisierend davon aus, dass sie (noch) durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind. Auch im Fall anschließender Eigennutzung sind derartige Erhaltungsaufwendungen daher - unabhängig vom Zahlungszeitpunkt - grundsätzlich als Werbungskosten abziehbar (BFH-Urteile vom 10. Oktober 2000 IX R 15/96, BFHE 193, 318, BStBl II 2001, 787 m.w.N. und vom 20. Februar 2001 IX R 49/98, BFH/NV 2001, 1022) 35

cc) Da somit für die Frage des Veranlassungszusammenhangs allein auf den Zeitpunkt der Durchführung der Erhaltungsmaßnahmen abzustellen ist, hat der BFH zum Beispiel Aufwendungen für Erhaltungsmaßnahmen, die der Steuerpflichtige noch während der Geltung der sog. großen Übergangsregelung vorgenommen hat, trotz einer anschließenden - keinen Einkommenstatbestand mehr erfüllenden - Selbstnutzung des Gebäudes als Werbungskosten anerkannt (BFH-Urteil vom 10. Oktober 2000 IX R 15/96, a.a.O.).

Aus dem gleichen Grund sind nach Ansicht des BFH Aufwendungen für Erhaltungsmaßnahmen, die ein Landwirt noch vor dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung an der selbst genutzten Wohnung oder einer Altenteilerwohnung durchgeführt hat, auch dann in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehbar, wenn die Zahlung erst nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung erfolgt ist (BFH-Urteil vom 13. Februar 2003 IV R 12/01, BFH/NV 2003, 848 m.w.N.). Der BFH sieht dabei in der stichtagsbezogenen Regelung des § 52 Abs. 15 Satz 1 und 2 EStG a.F. eine angemessene gesetzliche Typisierung von Veranlassungszusammenhängen. Nach Meinung des BFH sind danach alle vor dem Stichtag 31.12.1998 getroffenen Maßnahmen im Interesse der Klarheit und Eindeutigkeit, aber auch aus Gründen der Steuervereinfachung betrieblich veranlasst; andererseits ist es dem Steuerpflichtigen verwehrt, für Erhaltungsmaßnahmen erst nach dem Stichtag eine betriebliche Veranlassung - etwa unter dem Hinweis auf einen Reparaturstau - geltend zu machen.

b) Auf der Grundlage dieser vom erkennenden Senat für zutreffend erachteten Rechtsprechung des BFH sind auch im Streitfall die noch vor dem Stichtag 31.12.1998 durchgeführten Erhaltungsmaßnahmen als ausschließlich durch die Einkünfteerzielung veranlasst anzusehen. Die Stichtagsregelung des § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG a.F. enthält dabei ebenso wie § 52 Abs. 15 Satz 1 und 2 EStG a.F. eine dementsprechende gesetzliche Typisierung.

Dieser Veranlassungszusammenhang wird im Streitfall auch nicht dadurch unterbrochen, dass mit dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung zum 31.12.1998 auch die Einkünfte entfallen sind, zu denen der Veranlassungszusammenhang begründet wurde. Insoweit besteht nach Ansicht des Senats kein entscheidungserheblicher Unterschied zu dem vom BFH mit Urteil vom 10. Oktober 2000 (IX R 15/96, a.a.O.) entschiedenen Sachverhalt. In dem dortigen Fall entfielen die auf Grund der gesetzlichen Fiktion des § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. begründeten Einkünfte, weil die Kläger ihr bei Vornahme der Erhaltungsmaßnahmen noch teilweise fremdvermietetes Zweifamilienhaus anschließend insgesamt selbst nutzten. Ebenso wie im vorliegenden Streitfall waren damit aber die auf Grund gesetzlicher Fiktion zunächst bestehenden Einkünfte im Zeitpunkt der Bezahlung der Erhaltungsmaßnahmen bereits entfallen. Der einzige Unterschied zum Streitfall besteht daher darin, dass in dem vom BFH entschiedenen Fall die Kläger die Einkünfteerzielung "freiwillig" aufgaben, während im vorliegenden Streitfall mit dem Auslaufen der Nutzungswertbesteuerung zum 31.12.1998 die gesetzliche Fiktion der Einkünfteerzielung zwangsläufig endete. Allein dieser Unterschied rechtfertigt jedoch keine andere Beurteilung der streiterheblichen Frage des Veranlassungszusammenhangs (so auch Bilsdorfer, INF 1999, 136).

c) Die Aufwendungen für die durch die Einkünfteerzielung im Jahr 1998 veranlassten Erhaltungsmaßnahmen konnten die Kläger gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG in dem Kalenderjahr, in dem sie geleistet wurden, d.h. im Streitjahr 1999, als nachträgliche Werbungskosten abziehen.

Diesem Abzug im Streitjahr 1999 steht nach Ansicht des Senats auch § 52 Abs. 21 Satz 2 letzter Halbs. EStG a.F. nicht entgegen. Danach war unter den in § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG

a.F. genannten Voraussetzungen der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 nach § 2 Abs. 2 EStG zu ermitteln. § 52 Abs. 21 Satz 2 letzter Halbs. EStG a.F. enthält somit jedoch nur die Regelung, dass im Rahmen der großen Übergangsregelung der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1998 als Überschuss des Mietwerts über die Werbungskosten zu ermitteln war. Aus § 52 Abs. 21 Satz 2 letzter Halbs. EStG a.F. kann nicht hergeleitet werden, dass der Gesetzgeber den "isolierten" Abzug nachträglicher Werbungskosten in den Jahren nach 1998 unterbinden wollte. § 52 Abs. 21 Satz 2 letzter Halbs. EStG a.F. stellt daher kein gesetzliches Abzugsverbot hinsichtlich nach Ablauf der Nutzungswertbesteuerung gezahlter Werbungskosten dar.

4. Gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO war die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer für 1999 dem Beklagten zu übertragen, da die Ermittlung des festzusetzenden Betrags für das Gericht einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert hätte. 42

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10 und 711 ZPO. 43

IV. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Da der Senat nicht der vom BMF in seinem Schreiben vom 10. November 1998 IV C 3 - S 2253 - 2/98 (a.a.O.) geäußerten Rechtsansicht gefolgt ist, hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung. 44