
Datum: 21.11.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 436/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1121.12K436.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens einschließlich des Revisionsverfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

- Die Sache befindet sich im 2. Rechtszug. 1
- Die Beteiligten streiten über die Frage der Anerkennung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung. 2
- Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist ausgebildeter Dipl.-Chemiker, die Klägerin ist Ärztin der Allgemeinmedizin. In 1982 eröffnete die Klägerin eine eigene Praxis nebst Labor in L. In dem Labor war der Kläger angestellt und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Klägerin erzielte zudem aus dem Objekt E-Str. ab Oktober 1988 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ab dem Jahr 1989 betrieben die Kläger überdies einen Antiquitätenhandel in Form der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. 3
- Die Klägerin erwarb aufgrund eines notariell beurkundeten Erbauseinandersetzungs- und Übertragungsvertrags ohne Zahlung eines Entgelts am 21.09.1987 das im Jahre 1933 errichtete Hausgrundstück X-Str. in C (Besitzübergang 01.10.1987), das zuvor von der Hausgemeinschaft N in 1977 für 200.000,- DM erworben worden war. Die Hausgemeinschaft N, bestehend aus den Eltern und dem Bruder der Klägerin sowie ihr selbst war eine Grundstücksgemeinschaft, in deren Eigentum die Grundstücke E-Str. , X-Str. und die Y-Str. in C standen. 4
- 5

Nach dem Erwerb X-Str durch die Hausgemeinschaft im Jahr 1977 hatten die Klägerin und ihr Vater das im übrigen vermietete Haus mit jeweils einem Zimmer bis Mai 1982 bzw. September 1983 genutzt. Der Kläger war dort seit 1979 gemeldet, sein Bruder G seit dem 08.04.1986 (ohne Abmeldung verzogen am 09.07.1998).

Zwischen 1979 und 1986 wurden jährlich Mieteinnahmen zwischen 5.000,- DM und 8.000,- DM erzielt.

Von der Hausgemeinschaft wurden in den Vorjahren Reparaturaufwendungen in folgender Höhe erklärt:

1982	21.775,- DM
1983	6.142,- DM
1984	21.843,- DM
1985	8.013,- DM
1986	3.922,- DM

Im Streitjahr 1987 soll das Haus nach den zunächst von den Klägern gemachten Angaben leer gestanden haben.

Im Vorauszahlungsverfahren IV/87 machten die Kläger vorab einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 58.600,- DM geltend (Schreiben des Steuerberaters T vom Steuerberatungsbüro W vom 16.12.1987 sowie Schr. vom 23.03.1988). Zur Begründung wurde ausgeführt, die Kläger hätten sich zu 33 1/3 % an dem Objekt X-Str beteiligt. Aufgrund erheblicher Reparaturaufwendungen, die sich bisher auf 175.800,- DM beliefen, seien den Klägern hiervon 1/3 einkommensmindernd anzurechnen. Aufgrund der langen Instandhaltungsphase seien in dem Veranlagungsjahr 1987 keinerlei Mieteinnahmen angefallen. Der Reparaturaufwand sei somit im Verhältnis der Beteiligung in voller Höhe als Verlust aus Vermietung und Verpachtung (VuV) zu berücksichtigen.

Mit Telefonat vom 31.03.1988 wies der damalige steuerliche Berater (Herr Q vom Büro W) allerdings darauf hin, dass das Objekt X-Str ab 1987 den Klägern allein gehöre und das Haus ab Mitte 1988 ganz von den Klägern selbst genutzt werden solle. Der Beklagte -das Finanzamt (FA)- wies sodann darauf hin, dass eine Berücksichtigung der erklärten Aufwendungen im Rahmen der Vorauszahlungen wegen der beabsichtigten Selbstnutzung nicht möglich sei, woraufhin der damalige steuerliche Berater ankündigte, die Steuererklärung so schnell wie möglich abzugeben (Gesprächsnotiz vom 31.03.1988 und Schr. vom 05.04.1989, ESt-Vorgang 1987).

In der sodann vom damaligen steuerlichen Berater angefertigten und mit Schreiben vom 28.11.1988 an das FA übersandten Einkommensteuererklärung machten die Kläger Aufwendungen für das Grundstück X-Str vor Bezug der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus in Höhe von 224.355,- DM gemäß § 10 e Abs. 6 EStG geltend. Der Beklagte lehnte den Abzug nach § 10 e Abs. 6 EStG ab, weil das Grundstück in vollem Umfang unentgeltlich erworben worden sei und setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 14.09.1989 auf 79.666,- DM unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

In dem sich hieran anschließenden Einspruchsverfahren machten die Kläger die Instandsetzungsaufwendungen für das Haus in Höhe von 229.592,- DM wiederum als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV geltend. Im Zeitpunkt des Erwerbs sei die Renovierung und im Anschluss daran die Vermietung des Objekts geplant gewesen. Unmittelbar nach Erwerb sei sodann mit der dringend erforderlichen Instandsetzung des Gebäudes begonnen worden. Die Arbeiten seien im Juli 1988 abgeschlossen worden; ab diesem Zeitpunkt (ab August 1988) seien von der Gesamtwohnfläche des Gebäudes (ca. 120 qm) 86 qm zu eigenen Wohnzwecken genutzt und 34 qm fremd vermietet worden (Einspruchsschreiben vom 06.10.1989). Auf die Aufforderung durch den Beklagten, die Absicht der Vermietung des Hauses X-Str anhand geeigneter Belege nachzuweisen, legte die Klägerin die Bescheinigung der Immobilienmaklerin Frau O vom 01.12.1989 vor, wonach die Bemühungen, in der Zeit von Dezember 1987 bis Juni 1988 das Haus nach Abschluss der Reparaturen zu vermieten, erfolglos gewesen seien. Weiterhin wurden schriftliche Erklärungen von drei Interessenten (Dr. med. A, v. 01.12.1989; Herr B v. 20.08.1990 und Herr C) vorgelegt. Die Herren B und C bestätigten, sie seien im Januar 1988 am Objekt X-Str interessiert gewesen, hätten sich dann aber nach den Reparaturmaßnahmen wegen der Höhe des Mietpreises anders entschieden. Herr Dr. A bestätigte, er habe in der Zeit von Dez. 1987 bis März 1988 das Haus nach den Reparaturen und Renovierungen als Wohnhaus und Praxis anmieten wollen, sich jedoch später, gegen Ende März 1988, für ein anderes Objekt in D entschieden (Rb-Akte). Aus einer Bestätigung der G GmbH, Herr E, geht hervor, dass die Kläger -seinerzeit wohnhaft L-Weg ... ab Juli 1987 bis etwa September 1988 einige (andere) Objekte zwecks Eigennutzung besichtigt haben.

Zum Nachweis des lt. Angaben der Kläger in der letzten Juliwoche 1988 durchgeführten Umzugs legten die Kläger eine Bestätigung vor, wonach ein Lkw in der Zeit vom 27.07. bis 29.07.1988 für den Umzug bereitgestellt worden sei. Der Umzug sei mit Hilfe einiger Studenten und Bekannten sowie deren Kfz erledigt worden. 15

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1988 (eingegangen beim FA am 22.01.1991) wurden weitere Modernisierungsaufwendungen in Höhe von 172.442,- DM als Werbungskosten geltend gemacht. Mieteinnahmen wurden nicht erklärt. 16

Für die Jahre 1989 und 1990 erklärten die Kläger jeweils 3.600,- DM Mieteinnahmen (Erklärungseingang ESt 1989 28.01.1992 und ESt 1990 31.08.1993). Für das Jahr 1990 machten die Kläger zudem erstmals Unterhaltsaufwendungen u. a. für den Bruder des Klägers, G in Höhe von 10.103,78 DM als außergewöhnliche Belastungen geltend, unter Hinweis darauf, dass dieser kein Vermögen habe und keinerlei Einkünfte beziehe. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Anlage zur Einkommensteuererklärung 1990 Bezug genommen. 17

Der Bausachverständige des FA erklärte in einer Stellungnahme, das Gebäude sei gründlich bautechnisch renoviert und saniert worden. Es seien ausgewählte Materialien verarbeitet worden (u. a. Whirlpool im Bad), Nutzungsänderungen oder Erweiterungen seien nicht erfolgt. 18

Das FA ging davon aus, dass es sich bei den getätigten Aufwendungen um Herstellungskosten (Generalüberholung) handele. Für das Streitjahr 1987 könne davon ausgegangen werden, dass die Kläger die Absicht gehabt hätten, das Hausgrundstück zu vermieten. Die Absetzung für Abnutzung (AfA) der Rechtsvorgängerin sei daher anteilig ab dem Zeitpunkt des Übergangs (01.10.1987) in Höhe von insgesamt 957,- DM (3/12 von 3.830,- DM) zu gewähren. Mit Einspruchsentscheidung vom 02.12.1991 wurde die Einkommensteuer 1987 sodann auf 72.316,- DM herabgesetzt. 19

Im ersten Termin zur mündlichen Verhandlung der Streitsache am 19.06.1996 in dem hiergegen zwischenzeitlich anhängigen Klageverfahren (Az. 12 K 6593/91) hat der Bevollmächtigte der Kläger erklärt, dass die Wohnfläche des Hauses X-Str ca. 124 qm betrage und erst ab 1989 eine kleine Wohnung im Hause (ca. 24 qm) vermietet worden sei. Nach dem Erwerb des Grundstücks durch die Klägerin habe die feste Absicht bestanden, das Haus insgesamt zu vermieten, zumal die Ärztekammer L der Klägerin dringend empfohlen habe, einen räumlichen Zusammenhang zwischen Arztpraxis und Wohnung herzustellen. Erst nach dem Scheitern der Verhandlungen mit Herrn Dr. A über die Vermietung des Hauses X-Str sei der Entschluss zur Selbstnutzung gefasst worden.	20
Der erstmals im ersten Rechtszug eingereichte Mietvertrag über die vermietete Wohnung hat folgenden Inhalt (Bl. 142 d. A. 12 K 6593/91):	21
C, den 1.1.1989	22
<u>MIETVERTRAG</u>	23
"Vermieter: Frau Dr N	24
Mieter Herr G	25
Mieträumlichkeiten: 2. Etage im Haus X-Str, C 2 Zimmer (ca. 22 qm und ca 12 qm Nebenräume Flur und Souterrain)	26
Pro Monat beträgt der die Miete DM 300,- (Dreihundert),	27
der Mieter beteiligt sich mit DM 50 pauschal an	28
den Energiekosten.	29
Die Miete beginnt am 01.01.1989	30
Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.	31
Kündigungsfrist 1 Monat.	32
Ausserordentliche Kündigung: beträgt der Mietrückstand mehr als 2 Monatsmieten, kann mit sofortiger Wirkung gekündigt werden.	33
Die Wohnung ist pfleglich zu behandeln	34
Die Wohnung muss regelmässig geputzt werden, jede	35
2. Woche muss von dem Mieter die Aussentreppe geputzt werden.	36
....."	37
Ergänzend hierzu führten die Kläger in der mündlichen Verhandlung vom 22.10. 1997 aus, der Student, an den zwei Räume des Hauses ab Januar 1989 vermietet worden seien (bis 1993), habe bereits bis September 1987 in dem Haus gewohnt.	38
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Protokolle der mündlichen Verhandlungen vom 19.06.1996 sowie vom 22.10.1997 Bezug genommen.	39
	40

Ausweislich der im Klageverfahren zu den Akten gereichten Aufstellung beliefen sich die ab dem 25.08.1987 durchgeführten Reparaturmaßnahmen im Streitjahr auf 224.354,33 DM. Hierbei wurden die Rechnungen entweder an die Anschrift P-Str., L oder auch an die X-Str, C gerichtet. In der am 10.02.1988 ausgestellten Rechnung der F GmbH heißt es unter der Leistungsbeschreibung u.a. wie folgt (S. 2 der Rechnung, Bl. 112 d. A. 12 K 6593/91):

"....Anbringen bzw. Versiegelung der Fugen zwischen dem Fußboden und der Kehlleiste und zwischen der Kehlleiste und der Fußleiste sowie den Fugen zwischen der Fußleiste und der Wand, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Kinderzimmer und in der Küche, unter den erschwerten Umständen des Einzugs...." 41

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Aufstellung nebst Rechnungskopien Bezug genommen (Bl. 60 bis 117 d.A. 12 K 6593/91). 42

Mit Urteil vom 22.10.1997 wies der erkennende Senat die Klage ab: Es könne unentschieden bleiben, ob die Kläger in der Zeit bis Ende 1987 die Absicht der Einkunftserzielung gehabt haben, denn der Ansatz der im Rahmen der Generalüberholung des Hauses X-Str. bis Ende 1987 abgerechneten Arbeiten als sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand komme nicht in Betracht, da die von Herbst 1987 bis Anfang Juli 1988 durchgeführte Generalüberholung des Hauses insgesamt als Herstellungsaufwand zu qualifizieren sei. 43

Auf die Revision der Kläger hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 21.11.2000 IX R 40/98, veröffentlicht in BFH/NV 2001, 449-450, das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen. 44

Unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des BFH werde das FG erneut zu prüfen haben, ob die streitigen Baumaßnahmen die Voraussetzungen des § 255 Abs.2 Satz 1 HGB erfüllen. Ggf. werde auch die an sich vorrangige und bisher offen gelassene Frage zu beantworten sein, ob die Klägerin im Streitjahr die Absicht hatte, das Haus ganz oder teilweise zu vermieten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des BFH vom 21.11.2000 Bezug genommen. 45

In dem nunmehr beim erkennenden Senat anhängigen Klageverfahren im zweiten Rechtszug führt der Prozessbevollmächtigte ergänzend aus: 46

(a) Unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes sei es dem FA verwehrt sich nunmehr auf die fehlende Vermietungsabsicht der Klägerin zu berufen. Das FA habe bereits in der Einspruchsentscheidung vom 02.12.1991 ausgeführt, dass der Klägerin insofern gefolgt werde, als sie jedenfalls für 1987 die Vermietung des Gebäudes beabsichtigt habe. Es verstoße in hohem Maße gegen die Grundsätze von Treu und Glauben und den Grundsatz der Rechtssicherheit nunmehr nach 14 Jahren die Vermietungsabsicht zu verneinen. Gleiches ergebe sich aus dem Aufsatz des damaligen Vizepräsidenten und heutigen Präsidenten des BFH Spindler, veröffentlicht in DStR 2001, 725. 47

(b) Selbst wenn die Vermietungsabsicht vorliegend zu prüfen sei, sei diese im Hinblick auf die äußeren Umstände zu bejahen. Die in L als Ärztin tätige Klägerin sei in der damaligen Zeit zu einer aktiven Teilnahme an ärztlichen Notdiensten verpflichtet gewesen, so dass seitens der Ärztekammer gem. § 24 Abs.2 der Ärzte-ZulassungsVO großer Wert darauf gelegt worden sei, dass die in L tätigen Ärzte ihren Wohnsitz praxisnah haben sollten. Aus diesem Grund hätten die Kläger in 1982 gemeinsam eine ca. 95 qm große Wohnung in L, L-Weg, bezogen, die per Kfz lediglich 5 Kilometer von der Praxis entfernt gelegen war. Um sich für das Alter finanziell abzusichern, sei in den Jahren 1986/87 bei den Klägern der Entschluss gewachsen, 48

sich nach einer eigenen Wohnung bzw. nach einem eigenen Haus zur Eigennutzung umzusehen. Deshalb hätten sich die Kläger in den Jahren 1987 und 1988 diverse Objekte angesehen, die sich aufgrund der vorstehend beschriebenen beruflichen Verpflichtung der Klägerin allesamt im Raum L befunden hätten. Ein durch die Vermittlung des Herrn E von der G GmbH bekannt gewordenes Objekt in L, E Str. habe jedoch letztlich ein Mitbewerber erworben, weil die Banken der Kläger im Februar 1988 den hierzu notwendigen Finanzierungskredit nicht schnell genug bereit gestellt hätten. Ein vergleichbares Objekt hätten die Kläger innerhalb der nächsten Monate nicht gefunden.

Das mit Erbauseinandersetzung- und Übertragungsvertrag vom 21.09.1987 zum 01.10.1987 zum Alleineigentum erworbene, renovierungsbedürftige Hausgrundstück X-Str habe die Klägerin zwecks Vermietung unverzüglich nach Erwerb instandgesetzt. Frühzeitig, bereits im Dezember 1987, sei die Immobilienmaklerin Frau O beauftragt worden, geeignete Mieter zu suchen. Im Januar 1988 habe sie zwei Interessenten, die Herren B und C vermittelt, die sich jedoch später für ein anderes Objekt entschieden hätten. Herr C sei in der Zwischenzeit verstorben, aber dessen Sohn ... könne sich noch deutlich an die damaligen Verhandlungen erinnern. 49

Begleitend zu den Bemühungen der Maklerin hätten sich die Kläger auch selbst nach einem geeigneten Mieter umgesehen. Auf der Fachmesse Medika in Düsseldorf -so die Kläger weiter- hätten sie den als praktischen Arzt tätigen Herrn Dr. A kennen gelernt. Dieser habe ein erhebliches Interesse an der Anmietung des Hauses X-Str gezeigt, allerdings nur unter der Bedingung, dass er in dem Haus auch seine Praxis führen könne. Die Klägerin, die keinen Zweifel an der Ernsthaftigkeit des Entschlusses des Dr. A gehabt habe, habe auf dessen Wunsch hin Materialien von relativ hoher Qualität einbauen lassen. Auch seien beispielsweise die Kellerräume gefliest und für die Nutzung als Praxisnebenräume vorbereitet worden. Ende März 1988 habe sich Dr. A jedoch völlig überraschend entschlossen, doch ein anderes Objekt anzumieten. 50

Ende Juni 1988 seien die Reparaturarbeiten erledigt gewesen. Ein geeigneter Mieter habe sich bei einer Mietpreisvorstellung von 2.500,- DM/mtl. in der Zwischenzeit nicht wieder gefunden. 51

Da auch die Kläger bei der parallelen Suche nach einem geeigneten Objekt in L keinen Erfolg gehabt hätten und zudem die Liquidität der Kläger im Hinblick auf die für die Renovierung getätigten Aufwendungen gelitten habe, hätten sich die Kläger (im Juli 1988) dazu durchgerungen, vorübergehend, bis sich ein passendes Objekt in L finden würde, in ihr Haus in C zu ziehen, um so wenigstens die Mietkosten für die I... Wohnung zu sparen. Der Umzug nach C sei deshalb auch nur provisorisch mit Hilfe einiger Bekannter erfolgt. Noch für einen Zeitraum von mehreren Monaten hätten die Kläger weiterhin nach einem geeigneten Objekt in L gesucht, da die Entfernung von der Praxis für die Klägerin nach wie vor ein großes Problem dargestellt habe. 52

Dieses Problem habe die Klägerin zufällig während eines Gesprächs, dass sie mit ihrem Vermieter bezüglich der Praxisräume geführt habe, erwähnt. Dieser habe ihr daraufhin eine sehr günstige Wohnung (450,- DM mtl. Mietzins) in L, P-Str., in direkter Nähe zur Praxis angeboten. Erst jetzt habe sich für die Kläger die Möglichkeit ergeben, das Haus in C auf Dauer selbst zu nutzen, denn die Klägerin habe während der Woche in dieser kleinen Wohnung in L übernachten können, um so den Anforderungen des Ärztenotdienstes zu genügen. Die Klägerin habe also die Wohnung in der P-Str. angemietet, Ende September hätten die Kläger dann Herrn E von der G GmbH benachrichtigt, dass sie in ihrem Haus nunmehr die geeignete Immobilie gefunden hätten. Wegen der nach wie vor bestehenden 53

rechtlichen Unsicherheit bzgl. des ärztlichen Notdienstes sei die endgültige ordnungsbehördliche Ummeldung des Hauptwohnsitzes der Klägerin nach C sogar erst am 01.04.1992 erfolgt.

Somit seien seit etwa September 1988 von der Gesamtwohnfläche des Gebäudes (120 qm) 86 qm endgültig zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden. Für die kleinere ca. 34 qm große Einliegerwohnung hätten die Kläger weiterhin nach einem Mieter gesucht. Diese Wohnung habe Anfang 1989 vermietet werden können. 54

Als die Kläger dann am "18.09.1989" ihre Einkommensteuererklärung 1987 erstellten, hätten Sie -da sie zu diesem Zeitpunkt das Haus bereits seit etwa einem Jahr selbst nutzten- in der Anlage FW die Aufwendungen i.H.v. 224.355,- DM als Aufwendungen vor Bezug der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus X-Str erklärt. Nachdem die beantragte Steuervergünstigung nicht gewährt wurde, hätten sich die Kläger erneut steuerlich beraten lassen. Nachdem sie ihren Steuerberater Herrn T die ganze Geschichte ausführlich geschildert hätten, habe dieser erkannt, dass es sich bei den Aufwendungen gar nicht um Aufwendungen vor Bezug der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus handele, sondern vielmehr um Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV, da bis zum September 1988, jedenfalls bis zum provisorischen Umzug Ende Juni 1988, Vermietungsabsicht bestanden habe. Erst durch die in diesem Zusammenhang geführten ausführlichen Gespräche sei klar geworden, dass die Aufwendungen steuerlich korrekt als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV zu berücksichtigen seien. Der Plan, das Objekt im Anschluss an die Renovierung zu vermieten, habe in 1987 durchgängig uneingeschränkte Gültigkeit gehabt. Dies sei durch die Einspruchsentscheidung vom 06.10.1989 auch eindeutig so mitgeteilt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Prozessbevollmächtigten vom 18.12.2001 Bezug genommen. 55

Die Kläger beantragen, 56

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung und Änderung des angefochtenen Bescheides weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 229.592,- DM zu berücksichtigen, 57

hilfsweise die Revision zuzulassen. 58

Der Beklagte beantragt, 59

die Klage abzuweisen. 60

a) Der Beklagte vertritt die Ansicht, der Prüfung der Vermietungsabsicht stehe weder der Grundsatz von Treu und Glauben noch der Grundsatz der Rechtssicherheit entgegen. Das FA sei nur dann an den Grundsatz von Treu und Glauben gebunden, wenn es einem Steuerpflichtigen zugesichert habe, einen konkreten, noch nicht verwirklichten Sachverhalt, dessen steuerliche Beurteilung zweifelhaft erscheint und der für die wirtschaftliche Disposition des Steuerpflichtigen bedeutsam sei, bei der Besteuerung in einem bestimmten Sinne zu entscheiden. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht gegeben. Es fehle nämlich an Dispositionen, die die Kläger im Vertrauen auf eine Äußerung des FA getroffen hätten. 61

b) Hinsichtlich der Vermietungsabsicht nimmt das FA Bezug auf seine Schriftsätze vom 24.01.1995 (Bl. 54, 55 d. A. 12 K 6593/91) und vom 12.09.2001 (Bl. 18.19 d. A. 12 K 436/01). Weiterhin führt das FA aus, die Kläger seien immerzu steuerlich beraten gewesen. Bei Erstellung der Einkommensteuererklärung 1987 hätten alle Tatsachen vollumfänglich 62

vorgelegen. Hätte die Vermietungsabsicht von vorneherein bestanden, wäre die logische Schlussfolgerung gewesen, die entstandenen Aufwendungen im Rahmen der Einkunftsart VuV geltend zu machen.

Definitiv sei von den Klägern ein einzig möglicher Mietinteressent präsentiert worden. Die Aussage, dass Umbaumaßnahmen und die Verwendung von Materialien von hoher Qualität auf Wunsch des Mieters erfolgt seien, sei nicht nachvollziehbar. Laut vorgelegter Bescheinigung des Dr. A bekundete dieser sein Interesse ab Dezember 1987. Zu diesem Zeitpunkt seien Planungen im Hinblick auf Renovierungs- und Umbaumaßnahmen bereits abgeschlossen und ca. 60 % der insgesamt geltend gemachten Kosten verbaut gewesen. Wünsche und Bedürfnisse des zukünftigen Mieters hätten demzufolge nur für die Zukunft berücksichtigt werden können. Da das Interesse jedoch bereits im März 1988 nicht mehr vorhanden gewesen sei, rechtfertige dies auch nicht die hohen Kosten im Jahr 1988, da die Baumaßnahmen bis Juni 1988 andauerten. Auch könne aufgrund der Mietzusage des Interessenten nicht von einer schnellen Amortisierung der Kosten ausgegangen werden. Ebenso wenig sei die Beauftragung der Maklerin als zugkräftiges Argument für eine Vermietungsabsicht zu sehen. Nicht nur dass keine Auftragsbestätigung während des gesamten Verfahrens zu den Akten gereicht wurde. Auch sei die Maklerin erst im Dezember 1987 beauftragt worden, einen Interessenten zu vermitteln.

63

Insgesamt deuteten die objektiven Indizien auch nach erneutem Vortrag der Kläger nicht auf eine von Anfang an beabsichtigte Vermietung.

64

Im Erörterungstermin vor der Berichterstatterin am 16.09.2005 gab der Kläger folgendes zu Protokoll:

65

Im Jahr 1981/82 hätten sie infolge eines Inserats die Arztpraxis (P-Str.) gefunden, die die Klägerin noch heute betreibt und die sie damals käuflich erworben habe. Zugleich hätten die Kläger in dem Haus P-Str. ein Labor eröffnet. Dies sei letztlich deshalb erforderlich gewesen, weil in dem ursprünglichen Labor, in dem sowohl die Klägerin als auch er tätig gewesen seien, der Platz für die Labormedizin nicht mehr ausgereicht habe. Im April 1982 seien er und die Klägerin nach ... gezogen. Das habe sich deshalb angeboten, weil die Wohnanlage auf dem L-Weg damals freigestanden habe und man sich wegen der Arztpraxis räumlich sehr schnell habe verändern müssen, um in deren Einzugsgebiet zu wohnen. Neben der Wohnung auf dem Kalkweg hätten sie -die Kläger- zugleich eine Wohnung auf der P-Str. 39 angemietet, weil die Kassenärztliche Vereinigung (KV) sonst nicht ihre Zustimmung für den Betrieb der Arztpraxis auf der P-Str. 43 erteilt hätte. Die Wohnung sei damals von dem Immobilienmakler ... vermittelt worden. Er sei der Verwalter der Praxis bzw. des gesamten Komplexes P-Str. 43 und 39. Von der Wohnung auf dem Kalkweg seien sie dann in die Wohnung F-Mühle 4, ebenfalls L, umgezogen.

66

Auf weiteres Befragen erklärte der Kläger, der Mietinteressent Dr. A habe mit dem Makler E von der G in Verhandlungen gestanden. Herr E habe Inserate für die Vermietung des Objekts X-Str. gestartet. Hierauf habe sich Herr Dr. A -ein Landsmann des Klägers- gemeldet. Herr Dr. A und der Kläger hätten sich zwar "vom Sehen", aber nicht per Namen gekannt. Herr Dr. A habe zur Bedingung für die Anmietung des Objekts gestellt, dass Bäder in das Haus eingebaut würden. Wegen der Vermietung des Objekts X-Str habe er, der Kläger überwiegend mit Herrn E in Verbindung gestanden. Daneben sei auch eine Frau O als Maklerin eingeschaltet worden. Diese habe überwiegend mit der Klägerin in Kontakt gestanden.

67

68

Die Personen, die bestätigt haben, dass sie Interesse an dem Objekt X-Str gehabt haben, seien zum Teil über die Makler vermittelt worden, so z.B. Herr B. Herrn C kenne er als den Vater eines Schulkameraden seiner Tochter.

Das Dachgeschoss des Hauses X-Str umfasst nach Angaben des Klägers zwei Räume (3m x 3m und 4m x 5m) sowie eine Abstellkammer (2m x 5m) und ist zu den anderen Räumlichkeiten nicht abgeschlossen. Bis heute befindet sich im Dachgeschoss kein Bad. Die Außentreppe verläuft vom ersten Obergeschoss in den Garten. 69

Auf Vorhalt des Schreibens vom 27.10.1990, worin handschriftlich bestätigt wird, dass in der Zeit vom 27.07 bis 29.07.1988 ein Lkw für den Umzug zur Verfügung gestellt wurde, konnte der Kläger den Namen des Ausstellers nicht entziffern. Nach seiner Erinnerung sei es zum Zeitpunkt des Einzugs sehr kalt gewesen und seine Tochter sei in den Kindergarten eingeschult worden. 70

Weiterhin erklärte der Kläger, sein Bruder heiße G und sei 1984/85 oder 1986 nach Deutschland eingereist, um in L das Studium der Volkswirtschaft aufzunehmen. Während seiner ganzen Studienzeit habe der Bruder in der X-Str gewohnt. 71

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermins vom 16.09.2005 Bezug genommen. 72

Mit Schriftsatz vom 13.10.2004 nimmt der Prozessbevollmächtigte zum Erörterungstermin Stellung und reicht ein Schreiben des Immobilienmaklers ... vom 05.10.2005 zu den Akten, in dem dieser bestätigt, dass die Klägerin ab dem 01.10.1987 die Wohnung P-Str. 39, II. OG rechts angemietet hat. Der Mietvertrag für die Wohnung sei nicht mehr auffindbar. 73

Aus der vorliegenden Meldebescheinigung der Stadt L vom 24.10.2005 ergibt sich, dass die Klägerin in der Zeit vom 21.06.1982 bis 06.01.1983 auf der H Str. 55 in K, vom 06.01.1983 bis zum 28.01.1988 auf dem L-Weg 2 in L und vom 28.01.1988 bis heute auf der P-Str. 39, L mit ihrem Wohnsitz gemeldet ist. Seit dem 01.04.1992 ist die Klägerin in der Wohnung auf der P-Str. 39 nur noch mit Nebenwohnsitz gemeldet ist. Hauptwohnsitz ist seitdem C. 74

Aufgrund der Beschlüsse vom 03.11.2005 wurden die Zeugen Dr. med A und Herr E vernommen. Wegen der Einzelheiten des Beweisthemas und des Inhalts der Vernehmung wird auf die Beschlüsse vom 03.11.2001 und das Protokoll der mündlichen Verhandlungen vom 26.10.2005 und vom 21.11.2005 Bezug genommen. Ebenso wird auf die zu den Akten gereichten, angefertigten Grundrisse des Keller- und Erdgeschosses, die in französischer Sprache abgefasste e-mail des Bruders vom 21.09.2005 und dessen schriftliche Erklärung vom 05.11.2005 sowie den Inhalt der beigezogenen Steuerakten verwiesen. 75

Entscheidungsgründe 76

Die Klage ist unbegründet. 77

Die Aufwendungen der Kläger für das streitbefangene Haus sind nicht als vorab entstandene Werbungskosten und damit als Verluste im Rahmen der Einkünfte aus VuV gem. § 21 EStG zu berücksichtigen, denn nach Überzeugung des erkennenden Senats hatte die Klägerin im Streitjahr nicht die Absicht das Haus X-Str ganz oder teilweise zu vermieten. 78

Auf die Frage, ob es sich bei den in Abzug gebrachten Aufwendungen um sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand oder um nachträgliche Herstellungskosten handelt, kommt es insoweit nicht mehr an. 79

1. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH können bei den Einkünften aus VuV nur solche Aufwendungen als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen werden, bei denen objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer VuV besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (Urteil des BFH vom 21.06.1994 IX R 62/91, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH –BFH/NV- 1995,108 m.w.N.). Die Berücksichtigung von Werbungskosten setzt zudem nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Vorliegen einer Einkunftserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen voraus (BFH-Urteil v. 02.03.1993 IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532). Werden daher Aufwendungen für ein leer stehendes Haus -wie im Streitfall- als vorab entstandene Werbungskosten geltend gemacht, so können derartige vorab entstandene Werbungskosten nur dann abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zur Einkünfteerzielung endgültig gefasst hat (BFH-Urteil vom 19.09.1990 IX R 5/86 BStBl II 1990,1030).

An den notwendigen subjektiven Veranlassungszusammenhang fehlt es deswegen dann, wenn Aufwendungen zur Renovierung eines Gebäudes gemacht werden, das anschließend nicht mehr zur Erzielung von Einkünften aus VuV dienen soll (BFH-Urteil vom 27.06.1995 IX R 29/90, BFH/NV 1996, 28).

Macht der Steuerpflichtige -wie im Streitfall die Kläger- Ausgaben für einen Zeitraum geltend, bevor er Mieteinnahmen erzielt, muss er anhand objektiver Umstände seinen endgültigen Entschluss belegen, dass er – etwa nach Durchführung von Renovierungs- und Umbaumaßnahmen- künftig Einkünfte aus VuV erstrebt, da er für das Vorliegen der Vermietungsabsicht als Voraussetzung für die Berücksichtigung negativer Einkünfte aus VuV die objektive Beweislast (Feststellungslast) trägt (vgl. BFH-Urteil vom 19.11.1985 VIII R 4/83, BStBl II 1986, 289; Schmidt/Drenseck EStG-Kommentar, 24. Auflage 2005, § 9 Rz. 190 m.w.N.). Deswegen entfällt der Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus VuV bereits bei Ungewissheit über das Vorliegen der Einnahmeerzielungsabsicht, weil die Absicht zur Einnahmeerzielung als sog. innere Tatsache anhand objektiver Umstände eindeutig feststellbar sein muss (BFH-Urteil vom 19.09.1990 IX R 5/86, BStBl II 1990,1030).

2. Hieran gemessen vermochte der erkennende Senat sich nicht mit der notwendigen Sicherheit davon zu überzeugen, dass die Klägerin mit Erwerb des Hauses X-Str zum 01.10.1987 und während der Vornahme der Renovierungs- und Umbaumaßnahmen im Streitjahr endgültig allein die Fremdvermietung geplant und nicht in gleicher Weise sich auch die Selbstnutzung des Hauses nach Abschluss der Renovierungsarbeiten vorbehalten hat.

a. Zwar hat der Zeuge Klein die Angaben der Kläger dahingehend bestätigt, dass die Kläger nach einem geeigneten Objekt zur Eigennutzung im Raum L und Umgebung bis in den Bereich I zwecks Erwerb Ausschau gehalten haben und er damals als Immobilienberater der G für die Kläger tätig geworden ist. Dies konnte der Zeuge Klein anhand seiner zum Termin mitgebrachten Terminkalender jedoch nur für den Zeitraum bis Mai 1987 bestätigen. Denn nach seinen glaubhaften Bekundungen hatte der Zeuge Klein alle Besichtigungstermine in den Terminkalendern, die zum Teil auch von seiner Sekretärin in seinem Büro bei der G geführt worden sind, aufgeführt. Dies allein reicht aber für die Annahme nicht aus, dass das zum 01.10.1987 zu Volleigentum erworbene Haus auf der X-Str. im Streitjahr von den Klägern ausschließlich zu fremden Wohnzwecken renoviert und umgebaut worden sein soll. Auch wenn der Zeuge E eingeräumt hat, dass es schon einmal vorgekommen sei, dass andere, weniger wichtige Termine mündlich vereinbart worden seien, bestätigt dies nicht, dass die Kläger entsprechend ihrem Vortrag bis September 1988 nach einem geeigneten Objekt zwecks Erwerb und Selbstnutzung gesucht haben, mithin der Gedanke der

Selbstnutzung des Hauses auf der X-Str. sich im Streitjahr noch nicht konkretisiert hatte. Denn der Zeuge E hat ebenfalls bekräftigt, dass jedenfalls Besichtigungstermine alle im Terminkalender aufgeführt worden seien. Selbst wenn der Zeuge E es auch nicht ausschließen konnte, dass Verhandlungen bzgl. eines Objektes, bei dem es beinahe zum Erwerb durch die Kläger gekommen wäre, auch noch nach Juni 1987 geführt wurden, kann dies zur Überzeugung des erkennenden Senats nicht ausschließen, dass die Klägerin zum 01.10.1987 das im Streit stehende Haus mit der Absicht der Selbstnutzung erworben und renoviert hat. Dafür sprechen nicht nur die im Ergebnis nicht erfolgreichen Bemühungen des Zeugen E, den Klägern das gewünschte Objekt zu vermitteln, sondern auch die Tatsache, dass die Klägerin zeitgleich zum 01.10.1987 eine kleine Nebenwohnung in unmittelbarer Nähe ihrer Arztpraxis angemietet hat, mithin ihrer Dienstbereitschaft damit nachkommen konnte. Die Notwendigkeit, ein Haus in unmittelbarer Nähe der Arztpraxis zwecks Notfalldienstes zu finden -wie die Kläger zunächst vorgetragen haben- ergibt sich daraus jedenfalls nicht, zumal es dann nicht nachvollziehbar ist, weswegen die Klägerin zum 01.10.1987 eine kleine Wohnung in unmittelbarer Nähe der Arztpraxis angemietet hat, wenn sie sich noch auf der Suche nach einem geeigneten Objekt/Haus umgesehen haben sollte. Vor dem Hintergrund, dass die Anmietung der Wohnung in unmittelbarer Nähe zur Arztpraxis mit dem Erwerb des Hauses X-Str zeitlich zusammenfiel, ist nach Überzeugung des Senats vielmehr davon auszugehen, dass die Kläger bereits zu diesem Zeitpunkt den Entschluss getroffen hatten, das Haus X-Str als Familienhauptwohnung zu nutzen.

b. So hat auch der damalige steuerliche Berater bereits in dem am 31.03.1988 mit dem Beklagten geführten Telefonat erklärt, dass die Kläger beabsichtigen, das ganze Haus ab Mitte 1988 selbst zu nutzen. Demzufolge hat der steuerliche Berater in der Einkommensteuererklärung 1987 auch die Renovierungskosten in voller Höhe als Kosten vor Bezug der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus gem. § 10e Abs. 6 EStG geltend gemacht. 85

Erst nachdem die Vorkosten steuerlich nicht anerkannt wurden, weil das Haus X-Str. im Wege der Erbaueinandersetzung von der Klägerin unentgeltlich erworben wurde, liessen die Kläger im Einspruchsverfahren vortragen, dass es sich bei den Aufwendungen um Instandsetzungsaufwendungen handele und von Anfang an die Vermietung des Hauses beabsichtigt gewesen sein soll. 86

Die Einlassung der Kläger, sie hätten die Aufwendungen als Kosten vor Bezug nach § 10 e Abs. 6 EStG erklärt, weil sie im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung im September 1989 bereits seit etwa einem Jahr dort gewohnt haben, vermag den Senat nicht vom Gegenteil zu überzeugen, weil die Steuererklärung mit Begleitschreiben des damaligen steuerlichen Beraters W, in Person von Herrn Q, bereits mit Datum vom 28.11.1988 an das FA übersandt wurde und das Unterschriftenfeld auf dem Mantelbogen mit 14.11.1988 datiert ist. 87

Das Vorbringen der Kläger überzeugt auch deshalb nicht, weil ihr Vortrag -dass sie sich nach der Nichtgewährung der Steuervergünstigung erneut steuerlich hätten beraten lassen und erst in diesem Zuge ihrem Steuerberater den Sachverhalt ausführlich geschildert hätten, so dass dieser erst daraufhin erkannt habe, dass es sich gar nicht um Aufwendungen vor Bezug der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus handele, sondern vielmehr um Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV- im Lichte der Tatsache, dass sie während des gesamten Verfahrens -Vorauszahlungs-, Steuerfestsetzungs- und Rechtsbehelfsverfahren- durchgängig steuerlich beraten waren, unplausibel erscheint,. 88

c. Ebenso wenig konnte die Aussage des Zeugen Dr. A den Senat von einer Vermietungsabsicht der Klägerin überzeugen. Der Zeuge war offenbar von Seiten der Kläger 89

gründlich auf den Prozesstoff vorbereitet worden. Dies wurde z. B. daran deutlich, dass der Zeuge sich einerseits daran erinnern konnte, dass auf seinen Wunsch hin die Fenster normgerecht und ein Bad im ersten Obergeschoss eingebaut sowie der Keller gefliest werden sollte. Ob das Haus, das er besichtigt haben will, aber von einer weiteren Person -wie die Kläger angeben- zu diesem Zeitpunkt bewohnt war, vermochte er nicht zu beantworten, obwohl er durch das Haus geführt worden sein will. Auch ist aus den im ersten Rechtszug vorgelegten Rechnungskopien der Firma F vom 02.12.1987 (Bl. 85, 86 d. A. 12 K 6593/91) zu entnehmen, dass die Lieferung und Verlegung von Fliesen im Kellergeschoß sowie für das Bad/Dusche im Obergeschoß zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt waren. Die Fenster sind lt. Rechnung der Firma N GmbH vom 11.11.1987 lt. Bestätigung vom 23.08.1987 und vom 20.10.1987 bereits geliefert und montiert worden. Zum Zeitpunkt der Besichtigung des Hauses im November 1987 müssen danach die angeblich von dem Zeugen A gewünschten Arbeiten lt. Rechnungsdaten bereits ausgeführt oder schon in Auftrag gegeben worden sein. Dass diese Arbeiten somit auf Wunsch des Zeugen A erfolgt sind -wie die Kläger als Indiz für ihre Vermietungsabsicht vorgeben und der Zeuge bekundet- kann der erkennende Senat danach nicht teilen. Berücksichtigt man zudem, dass der Kläger lt. Angaben im Erörterungstermin den Zeugen Dr. A bereits "vom Sehen" her gekannt haben will, bevor der Zeuge E ihn als Mietinteressent an sie vermittelt haben soll und die Tatsache, dass die Kläger zuvor vorgetragen haben, dass ihn die Klägerin auf der Fachmesse Medica kennengelernt habe, legen auch diese widersprüchlichen Angaben die Vermutung nahe, dass es sich bei der Aussage des Zeugen A um eine Gefälligkeit gehandelt hat.

d. Die Zweifel am Wahrheitsgehalt der Aussage des Zeugen A bestätigen sich für den erkennenden Senat darüber hinaus aus dem Widerspruch zwischen dem angeblichen Mietinteresse ab Dezember 1987 bis März 1988 und der Beauftragung der Maklerin O im Dezember 1987 bis Juni 1988 mit der Suche nach Mietinteressenten (Bescheinigung vom 01.12.1989 Rb-Akte). Wenn der Zeuge A ab Dezember 1987 den Klägern gegenüber sein Mietinteresse artikuliert haben sollte, dann ist für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar, weswegen die Kläger für genau diesen Zeitraum eine Maklerin mit der Suche nach weiteren Mietinteressenten beauftragt haben sollten.

90

e. Aber auch die Bescheinigung der Maklerin O vermag den Senat nicht von einer im Streitjahr bestehenden Vermietungsabsicht der Klägerin zu überzeugen. Zwar tragen die Kläger vor, die Herren C und B seien ihnen über die Maklerin als Mietinteressenten vermittelt worden. Eine Auftragsbestätigung der Maklerin haben sie aber bereits im Einspruchsverfahren nicht vorlegen können. In dem Erörterungstermin am 16.09.2005 hat der Kläger überdies zu Protokoll erklärt, dass er den Mietinteressenten Grollmann als Vater eines Schulkameraden seiner Tochter gekannt habe. Der Mietinteressent B wohnte ausweislich der vorgelegten Bescheinigung im August 1990 auf der E-Str. 15 in C, mithin in der Nachbarschaft des im Eigentum der Klägerin stehenden Hauses E-Str. 12, C.

91

Berücksichtigt man diese Umstände, so kann der Senat nicht mit Überzeugung ausschließen, dass diese beiden Herren den Klägern bereits vor Einschaltung der Maklerin bekannt waren. Auffällig ist zudem, dass beide Interessenten bestätigen, im Januar 1988 Interesse an der Anmietung des Objektes gehabt zu haben, aber wegen der Höhe des Mietpreises nach Abschluss der Reparaturen hiervon Abstand genommen haben. Nach den Angaben der Kläger waren im Januar 1988 einerseits die Reparaturarbeiten noch nicht zu Ende geführt. Andererseits stand auch noch der Mietinteressent Dr. A zur Verfügung. Vor diesem Hintergrund drängt sich dem erkennenden Senat vielmehr die Vermutung auf, dass es sich bei sämtlichen Bescheinigungen um solche aus Gefälligkeit handelt.

92

93

f. Der erkennende Senat ist vielmehr davon überzeugt, dass die Kläger selbst bereits im Januar 1988 in das Haus X-Str eingezogen sind. Zwar tragen die Kläger unter Vorlage einer handschriftlichen Bestätigung eines Umzugshelfers vor, dass sie erst Ende Juli zunächst provisorisch in das Haus X-Str. eingezogen seien. Der Kläger konnte aber im Erörterungstermin den Namen desjenigen, der die Bestätigung erstellt hat, bereits nicht entziffern. Überdies ergibt sich aus der Rechnung der F GmbH vom 10.02.1988, Seite 2 (Bl. 112 d. A. 12 K 6593/91), dass das Anbringen bzw. die Versiegelung der Fugen unter den erschwerten Umständen des Einzugs erfolgt sei, mithin der Einzug der Kläger vor diesem Datum gelegen haben muss. Zieht man zudem die Auskunft der Meldebehörde der Stadt L hinzu, wonach die Klägerin am 28.01.1988 vom L-Weg 42 in die P-Str. 39 L verzogen sein soll, spricht dies für den erkennenden Senat eher dafür, dass am 28.01.1988 der Umzug der Familie in die X-Str. nach C erfolgt ist. Zwar hat die Klägerin ihren Hauptwohnsitz danach weiterhin zunächst in L gehabt. Dies dürfte aber nach der Überzeugung des Senats allein der Tatsache geschuldet gewesen sein, dass die Klägerin aufgrund ihres ärztlichen Notdienstes im Einzugsgebiet der Arztpraxis auf der P-Str. 43 einen Wohnsitz haben musste (Bedingung der Kassenärztlichen Vereinigung). Schließlich hatte die Klägerin die Wohnung auf der P-Str. 39 ausweislich der vorgelegten Bestätigung des Immobilienmaklers Z (Bl. 202 d. A.) bereits ab dem 01.10.1987 angemietet. Hätte die Klägerin den Wohnsitz nur mit Blick auf die Bedingungen der kassenärztlichen Vereinigung melderechtlich verlegen wollen und müssen, so hätte sie dies bereits zu diesem Zeitpunkt machen können. Dies hat sie aber nicht getan.

g. Überdies ist nach Überzeugung des Senats auch nicht anzunehmen, dass die Klägerin im Streitjahr eine Vermietungsabsicht zumindest für die im Dachgeschoß des Hauses X-Str. liegenden Räumlichkeiten hatte. Zweifel hieran ergeben sich bereits aus der widersprüchlichen Darstellung deren Nutzung. Ursprünglich soll das gesamte Haus nach den Angaben der Kläger im Streitjahr leer gestanden haben. Nach den Angaben in den mündlichen Verhandlungen vom 19.06.1996 und vom 22.10.1997 (im Verfahren 12 K 6593/91) im ersten Rechtszug soll es den Klägern dann erst ab Januar 1989 gelungen sein, zwei Zimmer im Dachgeschoss an einen Studenten zu vermieten, der bereits bis September 1987 in dem Haus gewohnt haben soll. Nach den Angaben im Erörterungstermin im zweiten Rechtszug am 16.09.2005 und der mündlichen Verhandlung vom 26.10.2005 handelt es sich bei dem Studenten G um den Bruder des Klägers, der nunmehr während der gesamten Studienzeit im Haus X-Str gewohnt haben soll. Der Bruder habe dort auch während der Umbaumaßnahmen in den Jahren 1987/88 gewohnt. Nach endgültigem Abschluss der Renovierungsarbeiten seien die Mietzahlungen ab dem 01.01.1989 wieder aufgenommen worden. So bestätigt der Bruder in einer e-mail vom 22.10.2005, dass er während seines Studiums in L von 1986 bis zum Jahr 1992 zwei möblierte Zimmer im Haus X-Str angemietet hatte. Die monatliche Miete habe 300,- DM betragen, die er in Ermangelung eines Bankkontos mit Bargeld bezahlt habe. Die von ihm – bis auf zwei oder drei Ausnahmen wegen verspäteten Eingang seines Wechsels aus Madagaskar- regelmäßig geleistete Zahlung sei in einem Notizheft verzeichnet worden.

94

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 machten die Kläger hingegen Unterhaltsaufwendungen an den Bruder G in Höhe von 10.103,76 DM geltend unter Hinweis darauf, dass dieser kein Vermögen habe und keine Einkünfte erziele. Berücksichtigt man überdies die Aussage des steuerlichen Beraters im Telefonat vom 31.03.1988, wonach die Kläger beabsichtigen, das ganze Haus selbst zu nutzen und die Tatsache, dass die Kläger die Renovierungsaufwendungen in voller Höhe als Kosten vor Bezug zunächst steuerlich geltend gemacht haben, steht dies der Annahme entgegen, dass der Bruder des Klägers im Streitjahr Räume des Hauses X-Str. zu fremden Wohnzwecken tatsächlich genutzt hat. Zudem stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, weswegen die Mietzahlungen erst zum

95

01.01.1989 wieder aufgenommen worden sein sollen und nicht bereits mit Abschluss der Renovierungsarbeiten im August 1988. Ebenso wenig erschließt sich für den erkennenden Senat, weswegen zum 01.01.1989 der vorgelegte Mietvertrag abgeschlossen worden sein soll, wenn der Bruder des Klägers während seiner gesamten Studienzeit zwei möblierte Zimmer in dem Haus X-Str zu genau demselben Mietzins angemietet hatte. Des Abschlusses eines neuen Mietvertrags hätte es insoweit nicht bedurft.

Nach alledem vermochte sich das Gericht nicht davon zu überzeugen, dass die Klägerin im Streitjahr die erforderliche Vermietungsabsicht für das Haus X-Str, C hatte. Diese Unsicherheit geht nach den Regeln der objektiven Beweislast zu Lasten der Kläger. 96

3. Soweit die Kläger die überlange Verfahrensdauer rügen und hieraus eine Beweislastumkehr herleiten, führt auch dies vorliegend zu keinem anderen Ergebnis. Die Frage der Umkehr der Beweislast stellt sich schon deshalb nicht, weil schon der Vortrag der Kläger in mehreren Punkten widersprüchlich ist. Exemplarisch sei folgendes hervorgehoben: Die Kläger haben vorgetragen, (erst) nachdem die Klägerin die kleinere Wohnung auf der P-Str. 39 in L anmieten konnte (um den Anforderungen des ärztlichen Notdienstes gerecht zu werden), habe sich die Möglichkeit ergeben, das streitgegenständliche Haus in C auf Dauer selbst zu nutzen. Wie sich aber aus der Bescheinigung des Immobilienmaklers Z vom 05.10.2005 ergibt, wurde die kleinere Wohnung in L bereits ab dem 01.10.1987 von der Klägerin angemietet. Da nach dem eigenen Vortrag der Kläger mit diesem Ereignis der Entschluss zur Selbstnutzung des Hauses in C als Familienwohnung einherging, muss schon im Streitjahr 1987 die ggf. vorhandene Absicht der Vermietung dieses Objekts (wieder) aufgegeben worden sein. 97

Überdies ist die erhobene Rüge unsubstantiiert. Die Kläger haben nicht vorgetragen, dass eine Entscheidung zu einem früheren Zeitpunkt für sie hätte günstiger ausfallen können (vgl. BFH-Beschluss vom 13.09.1991 IV B 105/90, BStBl II 1992, 148). Zur Kausalität von Verfahrensdauer und Ausgang des Verfahrens vorzutragen hätte aber schon deshalb Anlass bestanden, weil den Klägern bereits im ersten Rechtszug die mangelnde Vermietungsabsicht seitens des FA vorgehalten wurde (z. B. Schr. v. 11.10.1994 Bl. 41, 42 d. A. 12 K 6593/91) und auch der BFH in dem auf die Revision der Kläger erlassenen Urteil vom 21.11.2000 ausgeführt hat, dass die an sich vorrangige und bisher offen gelassene Frage zu beantworten sei, ob die Klägerin im Streitjahr die Absicht hatte, das Haus ganz oder teilweise zu vermieten. Berücksichtigt man zudem, dass den Beteiligten schon aus Gründen des rechtlichen Gehörs (Art. 103 GG) angemessene Zeit zur Stellungnahme einzuräumen ist und das Gericht noch eine Vielzahl weiterer Rechtsstreitigkeiten zu entscheiden hat, so ist die Verfahrensdauer -gerade auch im Hinblick darauf, dass sich die Sache im zweiten Rechtsszug befindet- seit der Zurückverweisung der Sache durch den BFH (Eingang FG 15.01.2001) noch nicht ohne weiteres unangemessen. Umstände, wie sie der BFH in der Entscheidung im BStBl II 1999, S. 407 hervorgehoben hat und die es angezeigt sein lassen, die Entscheidung über das Verfahren vorzuziehen, sind jedenfalls weder ersichtlich, vorgetragen noch von den Klägern dargelegt worden. 98

Im übrigen muss auch bei verspäteter Rechtsschutzgewährung das Gericht in der Sache entsprechend der gegebenen materiellen Rechtslage entscheiden. Die dem Rechtsstaatsprinzip widersprechende Behandlung eines Verfahrens hat in der Regel keine Auswirkungen auf die objektive Beweislast (Feststellungslast) der Beteiligten. Die Verteilung der Feststellungslast beruht auf materiell-rechtlichen Regelungen. Die Frage, wer die Feststellungslast trägt, ist mithin von Fall zu Fall unter Würdigung der einschlägigen Rechtsnormen und ihrer Zweckbestimmung zu beantworten (Urteil des BFH vom 20.03.1987 99

III R 172/82, BStBl II 1987, 679). Eine Umkehr der Beweislast kann allenfalls dann in Betracht kommen, wenn die Behörde schuldhaft zur Beweisvereitelung beigetragen hat (vgl. Urteil des BFH vom 23.02.1999 IX R 19/98, BStBl II 1999, 407 m.w.N.). Hieran fehlt es jedoch. Denn die Kläger haben mit Erhebung der Klage die rechtliche Beurteilung des im Streit stehenden Sachverhalts dem erkennenden Senat zur vollumfänglichen Überprüfung auch insoweit gestellt, als es um die im Rahmen der Anerkennung vorab entstandener Werbungskosten vorrangig zu prüfende Frage des Bestehens einer Vermietungsabsicht geht. Eine Bindung an die hierzu vom FA im Rahmen der Einspruchsentscheidung vertretene Rechtsansicht besteht für das Finanzgericht nicht.

4. Schließlich war das FA auch nicht -wie der Prozessbevollmächtigte meint- nach dem Grundsatz von Treu und Glauben daran gehindert, sich -entgegen der rechtlichen Ausführungen in der angefochtenen Einspruchsentscheidung- im Klageverfahren auf die mangelnde Vermietungsabsicht der Klägerin zu berufen. Denn zum einen haben die Kläger selbst mit Erhebung der Anfechtungsklage und der Bezeichnung ihres Klagebegehrens die Rechtmäßigkeit der in der Einspruchsentscheidung enthaltenen Regelung hinsichtlich der als Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten Werbungskosten zur Überprüfung durch das Finanzgericht gestellt. Zum anderen haben die Rechtsausführungen des FA in der Klageerwiderung lediglich den Charakter einer prozessualen Anregung an das Gericht (vgl. Tipke/Kruse AO/FGO § 96 FGO Tz. 95 und Beschluss des BFH vom 15.11.1971 GrS 7/70, BStBl II 1972, 120,123). Denn nach § 96 Abs.1 Satz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (sog. Prinzip der freien Beweiswürdigung). Das Gericht ist innerhalb der von den Klägern gesetzten Grenzen des Klagebegehrens nicht an die rechtliche Beurteilung des FA gebunden. Das FA kann im Klageverfahren lediglich die Angriffe der Kläger gegen den Verwaltungsakt abwehren. In welcher Weise es dies tut, ist ihm überlassen. Prozessual ist es für die Entscheidungsfindung des Gerichts nicht wesentlich, ob das FA umfangreiche Sach- und Rechtsausführungen macht und welche Anträge es stellt. 100

Die Klage war danach insgesamt abzuweisen. 101

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs.1 FGO. 102

6. Die Revision war nicht zuzulassen, weil keine der Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO vorliegen. 103