
Datum: 16.01.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 4709/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0116.14K4709.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Der Kläger wurde im Streitjahr 2000 mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Ihnen gehörte seit 1991 eine rd. 80 qm große Eigentumswohnung, die vermietet war.

2

3

In der Einkommensteuererklärung 2000 machten der Kläger und seine Ehefrau Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 72.502 DM geltend. Die Mieteinnahmen erklärten sie in Höhe von 12.000 DM. In den Werbungskosten enthalten waren Wohngeldzahlungen von 8.960 DM und Aufwendungen von 38.446 DM für eine Einbauküche. Auf die auszugsweise vorgelegte Rechnung des Küchenstudios vom 03.03.2000 wird Bezug genommen.

4

Mit Bescheid vom 10.10.2003 wurde die Einkommensteuer 2000 gegen die Kläger und seine Ehefrau festgesetzt. Dabei kamen Vermietungseinkünfte von ./ 36.904 DM zum Ansatz.

5

Hiergegen richtete sich der Einspruch vom 10.11.2003.

6

Mit Bescheid vom 01.03.2004 wurde die Einkommensteuer 2000 geändert festgesetzt. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in Höhe von ./ 37.900 DM berücksichtigt. Die Einkünfte ermitteln sich aus den erklärten Vermietungseinkünften von ./ 72.502 DM zuzüglich der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen von 38.446 DM für die Einbauküche und abzüglich eines Abschreibungsbetrags von 3.844 DM. Der Beklagte hatte die Aufwendungen für die Küche zeitanteilig mit 10 v. H. als Werbungskosten berücksichtigt.

7

Im Übrigen verlief das Einspruchsverfahren erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 03.08.2004).	8
Hiergegen richtet sich Klage vom 06.09.2004.	9
Für den Kläger ist als Prozessbevollmächtigte die X AG aufgetreten, die zugleich Akteneinsicht beantragt hat. Die X AG hat das Mandat später niedergelegt.	10
Nachdem dem Kläger mit am 03.03.2005 zugestellter Anordnung gemäß § 65 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) eine Ausschlussfrist von drei Wochen zur Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens gesetzt worden ist, hat sich mit zwischen dem 25.03. und 29.03.2005 beim Gericht eingegangenen Schriftsatz eine Frau T als Prozessbevollmächtigte des Klägers bestellt.	11
In dem Schriftsatz wird darauf hingewiesen, dass lediglich die Vermietungseinkünfte streitig seien. Geltend gemacht würden Einkünfte von ./ 75.939 DM. Diese setzten sich zusammen aus den erklärten Einkünften von ./ 75.502 DM zuzüglich weiterer Aufwendungen von 3.437 DM für die Erneuerung des Fußbodenbelages. Die Einbauküche sei im Rahmen des Mieterwechsels im Jahr 2000 komplett erneuert worden. Die Küche sei Gegenstand des Mietverhältnisses gewesen. Selbst wenn man der Auffassung des Beklagten folge, dass die Aufwendungen auf die Nutzungsdauer zu verteilen seien, komme ein Abschreibungszeitraum von 10 Jahren nicht in Betracht, da die Wohnung im Jahr 2003 verkauft worden sei. Der Kläger machte später noch geltend, dass der Schriftsatz am 24.03.2005 in den Nachtbriefkasten des Gerichts eingeworfen worden sei.	12
Nachdem Frau T rechtskräftig als Bevollmächtigte zurückgewiesen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 26.09.2007, IX B 151/07) und dem Kläger am 21.12.2007 die Ladung zur mündlichen Verhandlung zugestellt worden war, hat sich mit Schriftsatz vom 11.01.2008 die S Ltd. als Prozessbevollmächtigte des Klägers bestellt.	13
In dem Schriftsatz wird geltend gemacht, dass die Ladung zur mündlichen Verhandlung überraschend erfolgt sei. Die Ladung datiere vom 19.12.2007, dem Mittwoch der 51. Kalenderwoche. Die 52. Kalenderwoche des Jahres 2007 und die 1. Kalenderwoche des Jahres 2008 seien durch Feiertage gekennzeichnet gewesen. Außerdem habe er - der Kläger - die Zeit zu einem Urlaub genutzt. Vom 22.12.2007 bis 06.01.2008 seien bei nur 5 Urlaubstagen 15 Tage Urlaub möglich gewesen. Diese Umstände hätten bei der Terminierung berücksichtigt werden müssen. Er habe von der Ladung erst am 07.01.2008 Kenntnis erhalten, so dass diese nicht fristgerecht erfolgt sei. Weiterhin sei hinsichtlich der Zurückweisung der Frau T ein Beschwerdeverfahren anhängig, so dass das Hauptsacheverfahren nicht fortgeführt werden könne. In der Sache selbst sei seit dem Schriftsatz vom 24.03.2005 nichts mehr geschehen. Der Überraschungseffekt der Ladung sowie die Fortführung des Hauptverfahrens vor Abschluss des Beschwerdeverfahrens stellten erhebliche Verfahrensmängel dar, die gerügt würden. Die Nichtgewährung der Akteneinsicht sei schon früher gerügt worden. Soweit das Gericht nunmehr von einer Zulässigkeit der Klage ausgehe, hätte dies einen entsprechenden Hinweis erfordert. Dass die Rechnung über den Fußbodenbelag als Werbungskosten zu berücksichtigen sei, werde vom Beklagten nicht bestritten. Außerdem bestreite der Beklagte nicht, dass die Einbauküche in die Mietwohnung eingebaut worden sei. Ansonsten hätte er keine Abschreibung als Werbungskosten anerkannt. Allerdings sei unter Berücksichtigung der Art und Qualität der einzelnen Gegenstände und Geräte sowie des außerordentlichen marktbedingten Wertverfalls ein Abschreibungssatz von mindestens 33 1/3 zu Grunde zu legen. Hierfür werde Beweis durch Sachverständigengutachten und Zeugnis des Herrn E - eines	14

Mitarbeiters des Küchenstudios - angeboten.

Mit Schriftsatz vom 14.01.2007 weist der Kläger darauf hin, dass es ihm in der Kürze der Zeit nicht möglich sei, eine detaillierte Rechnung zu beschaffen. Weder im Veranlagungsverfahren noch im außergerichtlichen Verfahren sei dies gefordert worden. Dafür, dass die Einbauküche in die Mietwohnung eingebaut worden sei, dass sich dort zuvor eine Einbauküche befunden habe und dass die Küchen jeweils Gegenstand der Mietverhältnisse gewesen seien, werde Beweis angeboten durch Zeugnis des Herrn E, des Herrn U und der Frau T. 15

Der Kläger beantragt sinngemäß, 16

den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 10.10.2003, geändert durch Bescheid vom 01.03.2004, sowie die Einspruchsentscheidung vom 03.08.2004 dahingehend abzuändern, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von ./ 75.939 DM berücksichtigt werden. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Der Beklagte macht geltend, die Klage sei nach Ablauf der Ausschlussfrist unzulässig geworden. 20

Am 07.01.2008 sind die den Rechtsstreit betreffenden Akten beim Gericht eingegangen. Mit Verfügung vom 09.01.2008 ist dem Kläger aufgegeben worden, nachzuweisen, dass die Einbauküche in die Mietwohnung eingebaut wurde, dass sich dort bereits eine Einbauküche befunden hatte und dass die Einbauküchen jeweils Gegenstand des Mietverhältnisses waren; außerdem ist der Kläger um Vorlage einer detaillierten Rechnung gebeten worden. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Verfügung Bezug genommen. 21

Für den Kläger ist niemand zur mündlichen Verhandlung erschienen. In der mündlichen Verhandlung ist die S Ltd. gemäß § 62 Abs. 2 FGO als Bevollmächtigte zurückgewiesen worden. 22

Die in eigener Sache erschienene Ehefrau des Klägers hat erklärt, dass es sich um ein älteres Haus gehandelt habe. Die Wohnung sei zweigeschossig gewesen und habe über Bad / Heizung verfügt. In der ersten Etage habe sich eine große Wohnküche befunden. Die Einbauküche sei damals geplant worden. Sie hätten die Wohnung gekauft, weil sie davon ausgegangen seien, dass eine der beiden Töchter dort einziehen werde. In die Wohnung sei dann ein Sozialhilfeempfänger eingezogen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung Bezug genommen. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage hat keinen Erfolg. 25

I. Da der Kläger ordnungsgemäß geladen worden ist, durfte der Senat die mündliche Verhandlung durchführen und zur Sache entscheiden. 26

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung war dem Kläger zuzustellen. Die für den Kläger aufgetretene Frau T ist durch Beschluss des erkennenden Senats vom 11.06.2007 als Bevollmächtigte zurückgewiesen worden. Die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbeschluss war erfolglos (BFH-Beschluss vom 26.09.2007, IX B 151/07 n.v.). 27

Der Kläger war daher im Zeitpunkt der Terminsladung nicht durch einen Bevollmächtigten vertreten. Die S Ltd. ist erstmals mit Schriftsatz vom 11.01.2008 aufgetreten. Zu diesem Zeitpunkt war der Kläger bereits zur mündlichen Verhandlung geladen worden.

Der Senat hat auch nicht gegen die Ladungsfrist verstoßen. Gemäß § 91 Abs. 1 Satz 1 FGO sind die Beteiligten mit einer Frist von mindestens zwei Wochen zu laden. Dem Wortlaut der Regelung wurde hier unstreitig Rechnung getragen. Ausweislich der Postzustellungsurkunde ist dem Kläger die Ladung unter seiner Wohnanschrift durch Einlegen in den zur Wohnung gehörenden Briefkasten am 21.12.2007 zugestellt worden (vgl. § 53 Abs. 2 FGO i.V.m. §§ 176, 180 Zivilprozessordnung). Die Ladung enthielt den nach § 91 Abs. 2 FGO vorgesehenen Hinweis, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann. Da der Kläger keine Umstände dargetan hat, aus denen sich ergibt, dass er unverschuldet gehindert war, an der mündlichen Verhandlung teilzunehmen, hat er die Folgen des Nichterscheins selbst zu verantworten. 28

Den Antrag auf Akteneinsicht brauchte der Senat nicht zu berücksichtigen, weil ein Anspruch auf Akteneinsicht dann nicht besteht, wenn - wie im Streitfall - die Bevollmächtigte zurückzuweisen ist. Unter solchen Umständen kann die Bevollmächtigte keine wirksamen Prozesshandlungen mehr vornehmen. 29

II. Die Klage ist zulässig. Insbesondere hat die Klage den Anforderungen des § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO entsprochen. 30

Die Vorschrift erfordert für eine Anfechtungsklage neben der Angabe des Klägers, des Beklagten und des angefochtenen Verwaltungsakts sowie der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zusätzlich die Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens. Entspricht die Klage diesen Anforderungen nicht, hat der Vorsitzende oder der von ihm bestimmte Berichterstatter den Kläger zu der erforderlichen Ergänzung innerhalb einer bestimmten Frist aufzufordern (§ 65 Abs. 2 Satz 1 FGO). Er kann dem Kläger für die Ergänzung eine Frist mit ausschließender Wirkung setzen, wenn es an einem der in § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO genannten Erfordernis fehlt (§ 65 Abs. 2 Satz 2 FGO). Entspricht die eingereichte Klage den in § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO genannten Erfordernissen, ist eine gleichwohl verfügte Ausschlussfrist hinfällig (vgl. BFH-Beschluss vom 17.10.1996 V B 75/96, BFH/NV 1997, 415). 31

So verhält es sich im Streitfall. In der Klageschrift wurde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 10.10.2003 und der Einspruchsentscheidung vom 03.08.2004 beantragt. Ein Antrag auf Aufhebung eines Steuerbescheids kann zur hinreichenden Bezeichnung ausreichen, wenn eine Auslegung des Antrags unter Berücksichtigung des Inhalts der den Streitfall betreffenden Verwaltungsakten ergibt, dass der Bescheid dem Grunde nach angegriffen wird (vgl. BFH-Entscheidungen vom 24.07.1997 V R 65/96, BFH/NV 1998, 324, vom 17.01.2002 VI B 114/01, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2002, 306). Dies ist der Fall, wenn in der Einspruchsentscheidung die zwischen dem Kläger und dem Finanzamt noch verbleibenden Streitpunkte einzeln und unter Schilderung der zugrunde liegenden Lebenssachverhalte aufgeführt worden sind (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30.06.2004 VI B 89/02, BFH/NV 2004, 1541; vom 16.04.2007 VII B 98/04, BFH/NV 2007, 1345). 32

Im Streitfall ergibt sich der Gegenstand des Klagebegehrens mit hinreichender Klarheit aus der Zusammenschau von Klageantrag und Einspruchsentscheidung. Die Einspruchsentscheidung befasst sich mit der zwischen dem Kläger und dem Beklagten allein streitigen Frage, ob die Aufwendungen für die Einbauküche sofort abzugsfähige 33

Aufwendungen darstellen. Damit war das Klagebegehren der Einspruchsentscheidung zu entnehmen. Zwar ist die Einspruchsentscheidung nicht bereits mit der Klageschrift beim Gericht eingereicht worden. Die Entscheidung ist vielmehr erst mit dem Schriftsatz des Beklagten vom 29.08.2005 eingegangen. Das Gericht hätte aber unter Heranziehung der Steuerakten den Gegenstand des Klagebegehrens und damit den Umfang des begehrten Rechtsschutzes innerhalb der Ausschlussfrist feststellen können.

III. Die Klage ist jedoch unbegründet. Ein weitergehender Werbungskostenabzug kommt nicht in Betracht. 34

Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 35
Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind dies grundsätzlich alle durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen. Das sind diejenigen Aufwendungen, bei denen objektiv ein Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden.

1. Im Streitfall scheitert der Werbungskostenabzug daran, dass nicht nachgewiesen wurde, 36
dass die Küche in die Mietwohnung eingebaut wurde.

Die von dem Kläger vorgelegte Rechnung enthält nur die Angabe "Leicht Einbauküche Largo 37
Lt. Aufstellung". Die in Bezug genommene Aufstellung war nicht beigelegt. Die Rechnung wurde damit von vornherein unvollständig vorgelegt. Die Rechnung selbst gibt keinen Aufschluss darüber, aus welchen Einzelteilen die Küche zusammengesetzt war. Angesichts des sehr hohen Preises ist nach der Lebenserfahrung anzunehmen, dass es sich um eine Küche für einen großen Raum handelt. Mietwohnungen mit einer Wohnfläche von 80 qm wie die vom Kläger vermietete Wohnung haben aber typischerweise eher kleinere Räume als Küchen. Schon deshalb wäre die Feststellung geboten, ob die Küche ihrer Größe nach überhaupt in der Wohnung, gepasst hätte und eingebaut sein konnte. Diese Feststellung war auch deshalb geboten, weil der Vortrag des Klägers, dass die zu einem relativ günstigen Quadratmeterpreis vermietete Wohnung mit einer derart hochwertigen Küche versehen wurde, sehr lebensfremd und deshalb nicht ohne weiteres glaubhaft ist. Üblicherweise wird ein Mietverhältnis in der Erwartung eingegangen, die Investitionen in das Mietobjekt im Laufe der Mietdauer amortisieren zu können. Die Kläger hat nicht geltend gemacht, eine andere Intention verfolgt zu haben. Die Behauptung, der Kläger habe eine teure Küche eingebaut, ohne dass sich dies in der Miete niedergeschlagen oder gar durch die Miete oder die Betriebskosten amortisiert hätte, ist deshalb nicht schlüssig. Verteilt man die gesamten Kosten der Küche entsprechend einer mutmaßlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren auf die einzelnen Abrechnungsperioden, wäre der Wertverzehr der Küche - bei einem ungestörten Verlauf des Mietverhältnisses - erst dann abgedeckt worden, wenn ein Zuschlag zur Miete von rd. 300 DM monatlich gemacht worden wäre. Da sich die Mieteinnahmen auf 12.000 DM jährlich und damit auf 1.000 DM monatlich einschließlich Nebenkosten beliefen, liegt es auf der Hand, dass sich die Investition nicht rechnen konnte. Dabei geht der Senat mangels anderer Anhaltspunkte, insbesondere mangels Vorlage der Mietverträge davon aus, dass die Wohnung trotz des Mieterwechsels durchgängig zu einem gleichbleibenden Mietzins vermietet war. Der Senat hält es daher für denkbar, dass die Küche nicht in die Mietwohnung, sondern in das private Wohnhaus des Klägers und seiner Ehefrau eingebaut wurde.

Der Senat war nicht verpflichtet, über die Frage, ob die Küche in der Mietwohnung eingebaut 38
war, den angebotenen Zeugenbeweis zu erheben. Der Kläger hätte den Beweis durch Urkunden führen können. Insbesondere hätte er die fehlenden Teile der Rechnung über den Kücheneinbau und die Mietverträge mit dem früheren und mit dem im Streitjahr

eingezogenen Mieter vorlegen können und müssen. Er ist mit dem Schreiben der Berichterstatteerin vom 09.01.2008 u.a. aufgefordert worden, die detaillierte Rechnung für die Küche vorzulegen und nachzuweisen, dass die Küche Gegenstand des Mietvertrages war. Darauf, dass er eine detaillierte Rechnung nicht habe beschaffen können, beruft der Kläger sich ebenso zu Unrecht wie darauf, dass die Aufforderung überraschend war. Dem Kläger lag die Rechnung einschließlich der Anlagen vor. Dies folgt aus deren Inhalt und dem Umstand der Bezahlung der Rechnung. Der Kläger brauchte die fehlenden Teile der Rechnungen also lediglich aus seinen Unterlagen herauszusuchen und vorzulegen. Dies war ihm auch in der verbleibenden Zeit zwischen Zugang der Aufforderung vom 09.01.2007 und der mündlichen Verhandlung ohne weiteres möglich und zumutbar. Dies folgt auch daraus, dass dem Kläger ohne weiteres von Anfang an erkennbar war, dass nur der vorgelegte Teil der Rechnung mangels Vollständigkeit kein geeignetes Beweismittel darstellte. Dies war auch dem Kläger von Anfang an erkennbar. Der Kläger hat nicht vorgetragen, die fehlenden Teile der Rechnung vernichtet zu haben. Ebensowenig hat er vorgetragen, dass er irgendwelche Bemühungen unternommen hat, eine Zweitschrift des fehlenden Teils der Rechnung beim Lieferanten zu erlangen und weshalb diese Bemühungen gescheitert sind.

Für den Nachweis, dass die Küche Bestandteil des Mietvertrags war, gilt nichts anderes. Es ist offenkundig, dass der Nachweis über den Inhalt eines Mietvertrags, zu dessen Erbringung der Kläger schriftlich aufgefordert wurde, durch die Vorlage der Vertragsurkunde zu führen ist. Der Kläger hat weder vorgetragen noch zu Beweis gestellt, dass die Mietverträge mündlich geschlossen waren, noch dass sie vernichtet worden sind oder er aus anderen nachvollziehbaren Gründen an deren Vorlage gehindert war. Vielmehr deutet auf das Vorliegen schriftlicher auch bei den Unterlagen vorhandener Mietverträge hin, dass der Kläger gerade seine steuerlichen Berater Frau T und Herrn U (als Vertreter der S Ltd.) als Zeugen für den Inhalt der Mietverträge benannt hat. Denn in aller Regel können steuerliche Berater über entsprechende Kenntnisse nur verfügen, wenn ihnen entsprechende Verträge vorliegen. 39

Da der Kläger, indem weder die vollständige Rechnung über die Küche noch die Mietvertragsurkunden vorgelegt hat, die Beweiserhebung darüber, ob die Einbauküche tatsächlich in die Mietwohnung eingebaut werden konnte und eingebaut worden ist, vereitelt hat, bedurfte es keiner weiteren Aufklärung hierzu. Dies folgt schon aus dem allgemeinen z.B. in § 444 ZPO zum Ausdruck gebrachten Rechtsgedanken, dass der Beweisvereiteler aus seiner Weigerung keinen Vorteil ziehen darf (Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Zivilprozessordnung, 63. Aufl. 2005, Anh. § 286 Rn. 26 f.; § 444 Rn. 5, jeweils m.w.N.). Die Nichtvorlage von offenkundig beweisgeeigneten Urkunden hat dementsprechend auch nicht zur Folge, dass das Gericht zum Ausweichen auf andere Beweismittel gezwungen werden könnte. Dies folgt überdies aus § 76 Abs. 1 Satz 5 FGO, wonach das Gericht nicht an die Beweisanträge der Beteiligten gebunden ist, und aus dem Gesichtspunkt der Verletzung der Mitwirkungspflicht. Da die Aufklärungspflicht des Gerichts durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten begrenzt wird, war eine weitere Sachaufklärung nicht erforderlich, wenn ein Beteiligter ihm vorliegende Urkunden trotz Aufforderung nicht vorlegt (vgl. BFH-Beschluss vom 26.01.2000 IV B 151/98, BFH/NV 2000, 871). 40

Durch die Nichtvorlage des Mietvertrages wurde zudem vereitelt, dass der Senat im Wege einer Zeugenvernehmung des Mieters, sofern dessen Anschrift über das Einwohnermeldeamt feststellbar gewesen wäre, Informationen darüber hätte erhalten können, ob die in der Aufstellung enthaltenen Teile sämtlichst in der Mietwohnung aufgestellt wurden. Die von dem Kläger beantragte Zeugenvernehmung kam deshalb nach alledem nicht in Betracht. 41

Der Kläger kann die Anerkennung der Aufwendungen für die Einbauküche nicht darauf stützen, dass der Beklagte die Aufwendungen zeitanteilig mit 10 v. H. als Werbungskosten berücksichtigt hat. Dies führt nicht zu einer Bindung des Senats. Der Senat muss die Möglichkeit haben, die geltend gemachten Aufwendungen zu überprüfen. Denn unabhängig vom Streitfall wird erfahrungsgemäß versucht, Anschaffungen auch ohne einkünftebezogene Veranlassung als Werbungskosten anerkennen zu lassen. Eine Kontrollmöglichkeit besteht aber dann nicht, wenn sich nicht aus der Rechnung selbst der konkret angeschaffte Gegenstand ergibt, dessen Aufwendungen steuermindernd geltend gemacht werden.

Es kann dahinstehen, ob die Aufwendungen für die Erneuerung des Fußbodenbelags steuermindernd zu berücksichtigen sind. Der Werbungskostenmehrbetrag von 3.437 DM wäre durch Saldierung mit der Abschreibung von 3.844 DM für die Einbauküche, die der Beklagte im Zuge der Veranlagung zu Unrecht anerkannt hat, mehr als ausgeglichen. 43

Die Klage war damit aus vorgenannten Gründen abzuweisen. 44

2. Selbst wenn der Vortrag des Klägers, dass die Küche in die Mietwohnung eingebaut wurde, zu seinen Gunsten als wahr unterstellt wird, wäre ein weitergehender Werbungskostenabzug für die Küche zu versagen, weil nicht nachgewiesen wurde, dass es sich um eine Ersatzbeschaffung handelte. 45

Es lässt sich schon nicht feststellen, dass sich in der Wohnung bereits eine Einbauküche befand. Soweit der Kläger hierfür Zeugenbeweis angeboten hat, war dem nicht weiter nachzugehen. Im Vorbringen des Klägers finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die insoweit als Zeugen benannten Personen die alte Küche gesehen haben, so dass der Senat den Schluss zieht, dass diese "aufs Geratewohl" benannt worden sind. Der Senat ist nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisanträgen nachzugehen (vgl. BFH-Beschluss vom 05.06.2007 I B 130/06, BFH/NV 2007, 1909). Von Bedeutung ist auch, dass der Kläger nicht den Mietvertrag mit dem "alten" Mieter vorgelegt hat. Hieraus hätte sich ergeben, ob die Wohnung mit einer Küche ausgestattet war. Der Senat hätte auch versuchen können, durch eine Vernehmung des "alten" Mieters, sofern dessen Anschrift über das Einwohnermeldeamt feststellbar gewesen wäre, Informationen über die frühere Ausstattung der Wohnung zu erhalten. 46

Selbst wenn sich in der Wohnung bereits eine Einbauküche befunden haben sollte, ließe sich jedenfalls nicht feststellen, dass es sich um eine bloße Erhaltungsmaßnahme handelte. 47

Der Senat verkennt nicht, dass die Erneuerung einer Küche im allgemeinen Sprachsinn eine Modernisierungsmaßnahme darstellt. Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Einrichtungen sind regelmäßig als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand anzusehen. Hieran ändert sich nichts, wenn die erneuerte Einrichtung dem technischen Fortschritt entspricht. Sofern die Modernisierungsmaßnahme jedoch über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgeht - etwa durch Verwendung außergewöhnlich hochwertiger Materialien in erheblichem Umfang - und dadurch der Gebrauchswert deutlich erhöht wird, führen die Aufwendungen zu einer wesentlichen Verbesserung und damit zu Anschaffungskosten. 48

Bei Anwendung dieser Grundsätze muss davon ausgegangen werden, dass die Modernisierungsmaßnahme über eine substanzerhaltende Erneuerung hinausging. Gegen den Kläger spricht der Anscheinsbeweis, dass die alte Küche – ihr Vorhandensein unterstellt – eher einfachen Verhältnissen entsprach. Dies rechtfertigt sich aus der Überlegung, dass es sich um ein älteres Haus handelte und deswegen nach der allgemeinen Lebenserfahrung 49

eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass es sich dort eine einfache Küche befand. Der Kläger hat dazu nichts vorgetragen. Damit hat er den Anscheinsbeweis nicht erschüttert.

Dementsprechend kann nicht davon ausgegangen werden, dass lediglich eine abgenutzte durch eine entsprechend neue Küche ersetzt wurde, die die Funktion der alten Küche übernahm und fortführte. Die Höhe der Aufwendungen (rd. 38.000 DM) lässt in diesem Zusammenhang darauf schließen, dass eine über die Bestandserneuerung hinausgehende wesentliche Verbesserung bewirkt worden ist. Durch den Einbau einer hochwertigen Küche ist der Gebrauchswert gegenüber seinem ursprünglichen Zustand deutlich gesteigert und von einem einfachen auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben worden. Damit hat sich insgesamt der Charakter der Küche verändert. Der Einbau der Küche stellt keinen Erhaltungsaufwand, sondern Anschaffungsaufwand dar. Die Aufwendungen könnten nur im Rahmen der Abschreibung berücksichtigt werden. 50

Entgegen der Auffassung des Klägers stellen die einzelnen Bestandteile der Küche auch keine sofort abzugsfähigen geringwertigen Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 Abs. 2 EStG dar, da nicht jeder Bestandteil der Küche für sich als selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist. Die Küche wurde - wie die Ehefrau des Klägers in der mündlichen Verhandlung erläutert hat - individuell geplant und ist damit als Gesamtheit anzusehen. Die einzelnen Bestandteile sind in ihrer baulichen Gestaltung den räumlichen Verhältnissen der Wohnung angepasst und nach einem Ausbau nicht jeweils für sich an anderer Stelle verwendbar. Es handelt sich um ein einheitliches (zusammengesetztes) Wirtschaftsgut. 51

3. Davon abgesehen wäre der Einbau der Küche in nicht unwesentlichem Umfang auch privat veranlasst, so dass die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen ohnehin nicht als Werbungskosten abgezogen werden können. 52

Zwar ist nach der BFH-Rechtsprechung bei während der Vermietungszeit anfallenden Aufwendungen typisierend davon auszugehen, dass sie durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind und daher grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Sind die Aufwendungen aber nicht (allein) durch die Einnahmeerzielung, sondern daneben auch, und zwar nicht unerheblich, durch die private Lebensführung veranlasst (§ 12 Nr. 1 EStG), können sie insgesamt nicht als Werbungskosten abgezogen werden. So verhält es sich, wenn die Aufwendungen allein oder ganz überwiegend durch eine beabsichtigte Selbstnutzung veranlasst sind und so die durch die Vermietungstätigkeit begründete Veranlassung überlagert wird (vgl. BFH-Urteile vom 11.03.2003 IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; vom 23.09.2003 IX R 20/02, BStBl II 2004, 57; vom 04.12.2004 IX R 34/03, BStBl II 2005, 343; vom 07.07.2005 IX R 38/03, BStBl II 2005, 760). 53

Im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung wäre zu berücksichtigen, dass - wie die Ehefrau des Klägers in der mündlichen Verhandlung erläutert hat - eine der beiden Töchter in die Wohnung einziehen sollte. Dies dürfte auslösendes Moment für den Einbau der Küche gewesen sein. Insoweit wäre nachvollziehbar, dass der Kläger rd. 38.000 für eine Küche investiert hat. Denn ein auf Rendite bedachter Vermieter, der ein Objekt für etwa 1.000 DM monatlich (einschließlich Nebenkosten) an einen Sozialhilfeempfänger vermietet, versieht dieses nicht mit einer hochwertigen Einbauküche, sondern lässt nur die zur Substanzerhaltung und Vermietung unbedingt erforderlichen Arbeiten ausführen. Bei dem Einbau der Küche handelte es sich auch nicht um eine mietsteigernde Verbesserung. Die Kosten haben jedenfalls keinen Niederschlag in der Miete gefunden. Der wirtschaftliche Sinn einer solchen Maßnahme erschließt sich nur vor dem Hintergrund einer beabsichtigten privaten Nutzung. Im Ergebnis wird damit der wegen des Anfalls der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung gegebene einkünfterrelevante 54

Veranlassungszusammenhang überlagert. Der Einbau der Küche ist nicht mehr der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, sondern der nicht einkommensteuerbaren privaten Lebensführung zuzurechnen.

4. Schließlich wäre der Werbungskostenabzug auch deshalb zu versagen, weil - worauf in der mündlichen Verhandlung hingewiesen worden ist - die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen wäre. Die Miete lag unterhalb von 50 v. H. der ortsüblichen Marktmiete (§ 21 Abs. 2 EStG a. F.). 55

Geht man davon aus, dass es sich um einen Altbau in mittlerer Wohnlage mit Heizung und Bad handelt, so wäre Vergleichsgrundlage nach dem Mietspiegel 2000 eine Marktmiete von 9,20 bis 11,50 DM je qm. Legt man zu Grunde, dass es sich um einen freifinanzierten Neubau handelt (bezugsfertig bis 1960), so ergäbe sich eine Vergleichsmiete von 9,00 bis 11,90 DM je qm. Die Miete für die Wohnung beträgt nach den Angaben in der Steuererklärung 1.000 DM monatlich einschließlich Nebenkosten. Da der Mietspiegel Mieten ohne Heizungs- und Betriebskosten ausweist, ist aus der Miete der Betriebskostenanteil herauszurechnen. Zieht man Betriebskosten von geschätzt 320 DM monatlich (4 DM je qm) ab, verbleibt eine Miete von 680 DM. Darüber hinaus wäre die Einbauküche als Umstand zu werten, der einen Aufschlag auf dem Mietpreis gerechtfertigt hätte. Rechnet man den Anteil für die Einbauküche mit 300 DM (38.446 DM verteilt auf 10 Jahre entspricht ca. 320 DM/Monat) monatlich heraus, ergibt sich eine Miete von 380 DM. Bei einer Mietfläche von rd. 80 qm errechnet sich daraus eine Miete von 4,75 DM je qm. Damit hat der Kläger nur rund 45 v. H. der ortsüblichen Vergleichsmiete erzielt. Das sind 10,35 DM je qm für vergleichbare Wohnungen in Altbauten bzw. 10,45 DM je qm für vergleichbare Wohnungen in bis 1960 bezugsfertigen Neubauten. Die Miete bewegt sich deutlich unter der Grenze von 50 v. H. des Mittelwertes der jeweiligen Vergleichsmiete. Sofern die Mietwohnung nach 1960 bezugsfertig geworden sein sollte, wäre die Vergleichsmiete noch höher. 56

Da die Werbungskosten nur in dem Umfang abzugsfähig sind, in dem die Überlassung der Wohnung entgeltlich erfolgt ist, wäre der vom Kläger als Werbungskosten geltend gemachte Betrag von 87.939 DM (84.502 DM zzgl. 3.437 DM) nur zu 45 v. H. zu berücksichtigen. Damit käme lediglich ein Werbungskostenbetrag von 39.572 DM zum Abzug. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beliefen sich damit auf ./.. 27.572 DM. Der Beklagte hat dagegen Einkünfte von ./.. 37.900 DM angesetzt, was nach Ansicht des Senats einer Rechtsgrundlage entbehrt. 57

Überdies ist das gezahlte Wohngeld von 8.960 DM vollumfänglich als Werbungskosten berücksichtigt worden. In dem Wohngeld sind regelmäßig Zuführungen zur Instandsetzungsrücklage enthalten. Die nach dem Wohnungseigentumsgesetz an den Verwalter gezahlten Beiträge zur Instandhaltungsrücklage sind jedoch nicht bereits mit der Abführung an diesen, sondern erst bei Verausgabung der Beträge für Erhaltungsmaßnahmen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1988 IX R 119/83, BStBl II 1988, 577). 58

Das im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Verböserungsverbot hindert den Senat, hieraus weitergehende Konsequenzen als die der Klageabweisung zu ziehen. 59

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 60
