
Datum: 14.11.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 4 V 2408/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1114.4V2408.12.00

Tenor:

Die Vollziehung des Einkommensteueränderungsbescheids 2008 vom 22.03.2011 wird dergestalt ausgesetzt, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften der Antragstellerin aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 20.439 € zu berücksichtigen sind. Die Berechnung des von der Vollziehung auszusetzenden Betrages wird dem Antragsgegner übertragen. Der weitergehende Antrag wird abgelehnt. Die Kosten des Verfahrens tragen die Antragsteller zu 45 v. H. und der Antragsgegner zu 55 v.H.

Die Aussetzung der Vollziehung endet mit Bestandskraft des angefochtenen Bescheids, spätestens 1 Monat nach Ergehen einer die Instanz abschließenden Entscheidung.

Die Beschwerde wird zugelassen.

Gründe	1
I.	2
	3

Die Antragsteller werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Antragstellerin erzielt u. a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Hauses B C-Straße a. Ab 2007 wurden beide Gebäude umfangreich zu einem Gebäude umgebaut und erweitert. In der Einkommensteuererklärung 2007 (die dem Gericht nicht vorliegt), eingereicht am 11.07.2008, gaben die Antragsteller an, es sei beabsichtigt, zwei Wohnungen im vierten Obergeschoss und im Dachgeschoss nach der Fertigstellung zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen. Auch in der Einkommensteuererklärung 2008 teilten die Antragsteller die Werbungskosten zu diesem Gebäude unter Berücksichtigung einer späteren Nutzung zweier Wohnungen zu eigenen Wohnzwecken auf (abzugsfähiger Anteil der Werbungskosten 84,17 %). In der Einkommensteuererklärung 2008 erklärten die Antragsteller für die beiden der Antragstellerin gehörenden Gebäude Einkünfte in Höhe von 1.741 € (C-Straße a, EW-Nr. b) und in Höhe von ./. 2.675 € (C-Straße d, EW-Nr. e).

Die Einkommensteuer 2008 wurde mit Bescheid vom 18.02.2010 (der dem Gericht nicht vorliegt) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO festgesetzt. Am 31.05.2010 teilten die Antragsteller mit (auch dieses Schreiben liegt dem Gericht nicht vor), sie seien nicht wie geplant in die beiden Wohnungen eingezogen. Die Wohnungen würden vermietet. Sie beantragten die Änderung der Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 nach § 164 Abs. 2 AO. Diesem Antrag entsprach das Finanzamt (FA) für 2008 mit geändertem Bescheid vom 28.06.2010, der Vorbehalt der Nachprüfung blieb aber bestehen. In diesem Bescheid berücksichtigte der Antragsgegner die Einkünfte der beiden der Antragstellerin gehörenden Gebäude in Höhe von 1.741 € (C-Straße a, EW-Nr. b) und in Höhe von ./. 18.698 € (C-Straße d, EW-Nr. e).

(Wahrscheinlich – die Akten liegen nicht vollständig vor - liegt eine Verwechslung vor. Angesetzt hätten werden müssen ./. 18.698 € - C-Straße a - und ./. 2.675 € -C-Straße d-.)

Das FA führte bei den Antragstellern eine Außenprüfung durch (der Prüfungsbericht liegt dem Gericht nicht vor), änderte die Steuerfestsetzung 2008 durch Bescheid vom 22.03.2011 nach § 164 Abs. 2 AO erneut und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung des Hauses C-Straße a kürzte das FA die Werbungskosten wieder um den auf die beiden Wohnungen entfallenden Anteil, da die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnungen ausweislich des Antrags vom 31.05.2010 erst in 2010 aufgegeben worden sei. Nach der Entscheidung des BFH vom 23.07.1997 X R 106/94, BFHE 184, 56, BStBl II 1998, 15 seien die Aufwendungen, die auf eine Zeit entfielen, in der ein Steuerpflichtiger die Absicht gehabt habe, eine angeschaffte oder hergestellte Wohnung selbst zu beziehen, auch wenn er sich anschließend zu deren Vermietung entschlossen hätte, keine Werbungskosten. In dem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22.03.2011 berücksichtigte das FA für beide der Antragstellerin gehörenden Gebäude Einkünfte in Höhe von jeweils 1.741 €.

(Wahrscheinlich – die Akten liegen nicht vollständig vor - liegt eine Verwechslung vor. Angesetzt hätten werden müssen 1.741 € - C-Straße a - und ./. 2.675 € - C-Straße d -.)

Während das FA in dem Einkommensteuerbescheid vom 28.06.2010 einen Verlustvortrag von 270.021 € berücksichtigt hatte, berücksichtigte es in dem Einkommensteuerbescheid vom 22.03.2011 einen Verlustvortrag von 247.363 €. Die festgesetzte Einkommensteuer 2008 betrug im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28.06.2010 0,00 € und im Einkommensteuerbescheid vom 22.03.2011 9.926,00 €.

Gegen den geänderten Bescheid vom 22.03.2011 legten die Antragsteller Einspruch ein. Zur Begründung machten sie geltend, stehe eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der

Nachprüfung, könne auch der Steuerpflichtige eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO beantragen. Die neuen Erkenntnisse würden bei einem Änderungsantrag nicht erst ab dem Zeitpunkt der Antragstellung für die Zukunft greifen, sondern seien uneingeschränkt auch rückwirkend zu Gunsten oder zu Ungunsten eines Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. In dem vom BFH am 23.07.1997 entschiedenen Fall sei die Steuerfestsetzung hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung teilweise vorläufig nach § 165 AO gewesen. Auf Grund der Unterschiede zwischen den verschiedenen Paragraphen - beide hätten unterschiedliche Ansätze und Aussagen – könne ein Verfahren zu § 165 AO nicht auf einen Fall angewandt werden, der nach § 164 AO vollumfänglich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe. Die Wohnung im Dachgeschoss sowie eine kleinere Wohnung im vierten Obergeschoss seien nie von ihnen selbst genutzt worden. Die Räume seien 2010 nicht bezugsfertig gewesen und würden zurzeit noch für eine Vermietung fertiggestellt.

Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es u.a. aus, die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 sei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO erfolgt. So lange der Vorbehalt wirksam sei, könne die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. 10

Im Streitfall hätten die Antragsteller bei Abgabe der Steuererklärung 2008 eindeutig erklärt, dass sie im Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen im Jahr 2008 beabsichtigt hätten, die beiden Wohnungen im Gebäude B, C-Straße a selbst zu nutzen. Hierbei habe es sich, bezogen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Kosten im Jahr 2008, nicht um die Ausübung eines Wahlrechts, sondern um eine zu diesem Zeitpunkt abgeschlossene Willensbildung und damit um einen zu diesem Zeitpunkt eindeutig und abschließend gestalteten Sachverhalt gehandelt. Dieser sei Grundlage der steuerlichen Beurteilung der Abzugsfähigkeit der auf diese Wohnungen anteilig entfallenden Kosten für den Veranlagungszeitraum 2008. Werde diese Entscheidung zu einem späteren Zeitpunkt geändert und die Absicht der Selbstnutzung zu Gunsten einer beabsichtigten Vermietung des Objektes aufgegeben, führe dies nicht zu einer nachträglichen Berücksichtigung der bereits angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten. Die Aufwendungen seien lediglich von dem Zeitpunkt an als Werbungskosten abzugsfähig, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lasse, dass nunmehr der Entschluss, die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu begründen, endgültig gefasst worden sei. Da es sich um eine durch eine eindeutige Willenserklärung abgeschlossene Sachverhaltsgestaltung handele, sei eine rückwirkende Änderung der Sachverhaltsgestaltung und die Abänderung einer zunächst eindeutig erklärten Absicht zur Selbstnutzung eines Wohnobjektes auch dann nicht möglich, wenn die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt sei. 11

Zwar sei die Entscheidung des BFH in einem Verfahren ergangen, in dem eine Veranlagung nach § 165 AO vorläufig erfolgt sei. Dies sei aber nicht erheblich. Der BFH habe vielmehr allgemein entschieden, dass wenn ein Steuerpflichtiger vor Bezugsfertigkeit einer Wohnung die Eigennutzungsabsicht aufgeben und sich statt dessen zu deren Vermietung entschlossen habe, er von dem Zeitpunkt an, zu dem sich die Vermietungsabsicht anhand objektiver Umstände feststellen lasse, vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen könne. Vor einer solchen Absichtsänderung entstandene Aufwendungen seien nicht als Werbungskosten abziehbar. 12

Die Antragsteller seien vom FA aufgefordert worden, anhand objektiv nachprüfbarer Beweismittel darzulegen, wann sie die Absicht einer Selbstnutzung der beiden Wohnungen konkret aufgegeben hätten. Ab diesem Zeitpunkt wären Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Objekt C-Straße a auch anteilig für die beiden Wohnungen zu 13

berücksichtigen gewesen. Dieser Aufforderung seien die Antragsteller nicht nachgekommen, so dass das FA zu Recht davon ausgegangen sei, dass die Antragsteller erst in 2010 mit Antragstellung am 31.05.2010 auch die Absicht der Selbstnutzung aufgegeben hätten.

Gegen die vorliegende Einspruchsentscheidung haben die Antragsteller Klage erhoben, welche bei Gericht unter dem Az. 4 K 876/12 anhängig ist. Nachdem der Antragsgegner am 20.06.2012 den von den Antragstellern am 22.05.2012 gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt hatte, haben die Antragsteller mit Schriftsatz vom 02.08.2012 den vorliegenden Eilantrag bei Gericht gestellt. 14

Die Antragsteller machen geltend, sie hätten zunächst die Penthousewohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzen wollen. Dies sei aber während der Bauphase zu keinem Zeitpunkt geschehen. Vielmehr sei diese Wohnung im Jahr 2011 fertiggestellt und dann fremdvermietet worden. 15

Im Jahr 2010 sei von ihnen ein Änderungsantrag für die Jahre 2007 und 2008 gestellt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die Werbungskosten des Objektes um die Kosten der Penthousewohnung gekürzt worden (laufende Aufwendungen, AfA, Zinsaufwand usw.). Dieser Antrag sei vom Antragsgegner positiv gewürdigt worden und es seien neue Steuerbescheide erlassen worden. Es seien alle Werbungskosten anerkannt worden. Auf Grund einer Betriebsprüfung sei das FA nun von dieser Vorgehensweise wieder abgewichen. Da die Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen seien, hätte ihrer Ansicht nach eine rückwirkende Anerkennung der Werbungskosten erfolgen müssen. 16

Die Antragsteller beantragen sinngemäß, 17

die Vollziehung des Einkommensteueränderungsbescheids 2008 vom 22.03.2011 insoweit auszusetzen, als in diesem eine Nachzahlung ausgewiesen ist. 18

Der Antragsgegner beantragt, 19

den Antrag abzulehnen. 20

II. 21

Der Antrag hat zum Teil Erfolg. 22

1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes u. a. dann aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen. 23

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte; dabei ist nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (vgl. BFH Beschluss vom 13.10.2009 - VIII B 62/09, BFHE 226, 353, BStBl II 2010, 180). 24

2. Im Streitfall ist der Antrag insoweit begründet, als der Antragsgegner die für das Objekt C-Straße a geltend gemachten Werbungskosten nicht in vollem Umfang anerkannt hat. Insoweit 25

bestehen nach Ansicht des Senats ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheids 2008.

Soweit die Nachzahlung in dem angefochtenen Bescheid hingegen darauf beruht, dass die Einkünfte aus dem Objekt C-Straße d abweichend von der Steuererklärung festgesetzt wurden und der Verlustvortrag, verglichen mit dem vorangegangenen Bescheid, gemindert wurde, ist der Antrag unbegründet. Denn die Antragsteller haben die Rechtmäßigkeit dieser Änderungen nicht gerügt. Der Senat geht deswegen bei summarischer Prüfung davon aus, dass diese Änderungen zu Recht erfolgten. 26

a) Zu Unrecht hat der Antragsgegner einen Werbungskostenabzug für das Objekt C-Straße a im Streitjahr insoweit versagt, als diese Werbungskosten auf die Penthousewohnung entfielen. Zu Unrecht hat der Antragsgegner dies mit der im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2008 vorgenommenen Kürzung des Werbungskostenabzugs durch die Antragsteller begründet. 27

Zwar trifft es zu, dass Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Sie setzen demzufolge die Absicht voraus, steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen. An dieser Absicht zur Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen könnten im Streitfall Zweifel bestehen, weil die Antragsteller zunächst gegenüber dem FA erklärt hatten, sie wollten die Wohnung selbst nutzen. 28

Der Streitfall weist indes die Besonderheit auf, dass es offenbar noch während der Umbauphase zu einer Änderung der Absicht der Antragsteller gekommen ist und dass die Wohnung unmittelbar nach ihrer Fertigstellung auch tatsächlich vermietet worden ist. Eine Eigennutzung hat demgegenüber zu keinem Zeitpunkt stattgefunden. 29

In einem solchen Fall ist es nach Ansicht des Senats unschädlich, dass die Antragsteller bei Abgabe der Einkommensteuererklärung 2008 für die Penthousewohnung keine Werbungskosten erklärten und damit konkludent gegenüber dem FA angaben, sie wollten diese Wohnung selbst nutzen. Denn diese Nutzungsabsicht war, wie die spätere Vermietung zeigt, noch nicht endgültig sondern lediglich vorläufig. Die vorliegende vorläufige Absicht, die Wohnung selbst zu nutzen, wurde von den Antragstellern rechtzeitig, nämlich vor Fertigstellung dieser Wohnung, aufgegeben. Dies genügt, um einen vollen Werbungskostenabzug für die Penthousewohnung zu rechtfertigen. Nach Ansicht des Senats kommt es für das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht entscheidend auf den Zeitpunkt an, in dem zum ersten Mal Einkünfte erzielt werden können. Eine vorher geäußerte gegenteilige Absicht ist jedenfalls dann unschädlich, wenn durch diese die spätere Erzielung von Einkünften nicht erschwert wird. Dies trifft im Streitfall zu. 30

b) Zwar ist diese Beurteilung nicht zwingend. Für ihre Richtigkeit spricht aber die umgekehrte Sachverhaltsgestaltung. Baut ein Steuerpflichtige eine Wohnung um, und nutzt er diese Wohnung nach dem Umbau unmittelbar selbst, gewähren die Finanzbehörden keinen Werbungskostenabzug, auch wenn der Steuerpflichtige in seinen zwischenzeitlich abgegebenen Steuererklärungen Werbungskosten geltend gemacht hatte und angegeben hatte, er habe die Wohnung nach Fertigstellung vermieten wollen. Diesem Steuerpflichtigen gegenüber würde die Finanzbehörde einwenden, er hätte die Absicht der Fremdvermietung entweder nie gehabt oder zumindest noch nicht endgültig gefasst. Begründet würde dies damit, dass die spätere tatsächliche Eigennutzung ein Indiz dafür sei, dass der Steuerpflichtige von Anfang an vorgehabt habe, die Wohnung selbst zu nutzen. Der Senat sieht bei summarischer Prüfung keinen Anlass beide Sachverhalte unterschiedlich zu behandeln. 31

c) Demgegenüber kann sich der Antragsgegner nicht auf das BFH-Urteil vom 23.07.1997 – X R 106/94, BFHE 184, 56, BStBl II 1998, 15 berufen. Zwar entschied der BFH in jenem Urteil, habe ein Steuerpflichtiger vor Bezugsfertigkeit einer Wohnung die Eigennutzungsabsicht aufgegeben und sich stattdessen zu deren Vermietung entschlossen, könne er von dem Zeitpunkt an, zu dem sich die Vermietungsabsicht anhand objektiver Umstände feststellen lasse, vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen. Vor einer solchen Absichtsänderung entstandene Aufwendungen seien nicht als Werbungskosten abziehbar. Der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich aber von demjenigen des Streitfalls in einem, nach Ansicht des Senats entscheidenden, Punkt. Während im Streitfall die zu beurteilende Wohnung tatsächlich vermietet wurde, wurde sie in dem vom BFH entschiedenen Fall unmittelbar nach Bezugsfertigkeit veräußert. Aus diesem Grund liegt nur im Streitfall ein Indiz dafür vor, dass die Wohnung vermietet werden sollte. Demgegenüber liegt in dem vom BFH entschiedenen Fall ein Indiz vor, das für eine Veräußerungsabsicht spricht (vgl. BFH Urteile vom 18.01.2006 - IX R 18/04, BFH/NV 2006, 1078 und vom 09.07.2003 - IX R 102/00, BFHE 203, 86, BStBl II 2003, 940).

d) Der Senat geht allerdings bei seiner Beurteilung vorläufig zugunsten der Antragsteller davon aus, dass eine dauerhafte Vermietung an fremde Dritte erfolgt ist. Ob dies zutrifft und welche Konsequenzen sich bei einem hiervon abweichenden Sachverhalt ergeben könnten, wird im Rahmen des Hauptverfahrens zu überprüfen sein.

3. Dass die Veranlagung im Streitfall zunächst nach § 164 AO erfolgt war, während in der von den Beteiligten zitierten Entscheidung des BFH die Vorschrift des § 165 AO Änderungsvorschrift war, hält der Senat für unerheblich. Beide Vorschriften erlauben, wenn die Vorläufigkeit die streitige Frage betrifft, eine rechtliche Überprüfung des Sachverhalts in vollem Umfang. Dies gilt sowohl zugunsten als auch zu Lasten beider Beteiligten.

4. Der von der Vollziehung auszusetzende Betrag errechnet sich wie folgt:

Einkünfte C-Straße a laut angefochtenem Bescheid	1.741,00 €
Einkünfte C-Straße a laut Beschluss	./ 18.698,00 €
Zusätzliche Werbungskosten laut Beschluss	20.439,00 €

Die Übertragung der Berechnung des von der Vollziehung auszusetzenden Betrags ergibt sich aus § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO analog. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Beschwerde war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Es ist über den entschiedenen Fall hinaus von grundsätzlicher Bedeutung, ob der Senat es zu Recht als unmaßgeblich angesehen hat, dass die Antragsteller zunächst die von ihnen später vermietete Wohnung selbst nutzen wollten.