

Urteil vom 13. April 2010, IX R 16/09

Bedingte Abbruchabsicht

BFH IX. Senat

EStG § 7 Abs 1 S 6, EStG § 7 Abs 4 S 3, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. März 2009, Az: 14 K 12588/06

Leitsätze

1. NV: Wird mit dem Abbruch eines Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb begonnen, so spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Erwerber das Gebäude in der Absicht erworben hat, es abzureißen.
2. NV: Eine Abbruchabsicht beim Erwerb eines Gebäudes ist auch dann anzunehmen, wenn der Erwerber für den Fall der Undurchführbarkeit des geplanten Umbaus den Abbruch des Gebäudes billigend in Kauf genommen hat (Anschluss an die ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620; BFH-Urteil vom 4. Februar 2004 X R 24/02, BFH/NV 2004, 787).

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind im Streitjahr 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Kläger erzielte mit einer Buchhandlung Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die Klägerin Einkünfte u.a. aus Vermietung und Verpachtung.
- 2 Der Kläger betrieb die Buchhandlung in dem in seinem Eigentum stehenden Gebäude B-Straße 1 in X. Außerdem hatte er zur Erweiterung des Buchladens Räume im Obergeschoss des Nachbarhauses B-Straße 2 angemietet, die er als Galerie nutzte.
- 3 Mit notariellem Vertrag vom 9. August 2001 kaufte die Klägerin die Nachbargrundstücke B-Straße 2 zum Preis von 628.889 €. In dem Kaufvertrag war die Gewährleistung für Mängel und Fehler der Kaufsache ausgeschlossen; der Verkäufer versicherte, dass ihm wesentliche Baumängel nicht bekannt waren. Besitz, Nutzen und Gefahr gingen am 31. Januar 2002 über. Der Voreigentümer hatte in dem Geschäftshaus B-Straße 2, soweit es nicht an den Kläger vermietet war, einen Textileinzelhandel betrieben, den er bis zum Besitzübergang noch durch einen Schlussverkauf abwickelte. Die Klägerin trat in den Mietvertrag mit dem Kläger ein.
- 4 Der von der Klägerin erworbene Grundbesitz grenzt im Bereich des Hinterhauses (C-Platz 3) unmittelbar an das Grundstück des Klägers (C-Platz 4). Im Bereich des Vorderhauses befindet sich noch ein weiteres Geschäftshaus zwischen den Grundstücken der Kläger. Das Vorderhaus war --wie die gesamte Ladenzeile-- um das Jahr 1800 errichtet worden.
- 5 Die Klägerin beantragte bei der Stadt X im Januar 2002 den Teilabriss und Neuaufbau der Gebäude B-Straße 2. Dem Bauantrag lagen Architekten-Pläne vom November 2001 zugrunde. Die Baugenehmigung wurde im April 2002 erteilt. Im August 2002 beantragte die Klägerin einen Nachtrag zur Baugenehmigung, der im September 2002 genehmigt wurde.
- 6 Im Streitjahr ließ die Klägerin einen Teil des Gebäudes B-Straße 2 abreißen und entsprechend der Baugenehmigung durch einen Neubau ersetzen. Mit den genehmigungsfreien Abbrucharbeiten wurde im Februar des Streitjahres begonnen. Das neue Gebäude B-Straße 2 vermietete die Klägerin an den Kläger zum Betrieb der Buchhandlung.
- 7 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Abbruchkosten sowie den Restwert des Vorderhauses bei der Ermittlung der Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß als

Herstellungskosten des Neubaus behandelt hatte, begehrten die Kläger im Wege des Einspruchs, die Aufwendungen für den Erwerb des Vorderhauses B-Straße 2 und die Abbruchkosten in voller Höhe abzuschreiben.

- 8** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 9** Das Finanzgericht (FG) ging in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1372 veröffentlichten Urteil davon aus, dass die Kläger den Anscheinsbeweis für eine bereits bei Abschluss des notariell beurkundeten Kaufvertrags vorliegende Abbruchabsicht hinsichtlich des Vorderhauses nicht entkräftet hätten. Für das Vorliegen der Abbruchabsicht im Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Kaufvertrags spreche der sehr zeitnah nach dem Besitzübergang tatsächlich begonnene Abriss. Die Klägerin habe bei Abschluss des Kaufvertrags gewusst, dass es sich bei dem Gebäude um ein altes Fachwerkhaus handelte. Sie habe deshalb in den Kreis ihrer Erwägungen einbeziehen müssen, dass das Gebäude auch nach einem Umbau der von ihr erstrebten Gestaltung für die Vermietung an die Buchhandlung des Klägers nicht würde entsprechen können. Selbst wenn sich die Klägerin also erst aufgrund der nach Abschluss des Kaufvertrags erstellten Umbaupläne der Architekten wegen der verhältnismäßig hohen Umbaukosten dazu entschlossen haben sollte, den Umbau aufzugeben, so würde sich an der rechtlichen Beurteilung nichts ändern. Deshalb stehe der Abbruchabsicht auch nicht entscheidend entgegen, dass sich die Kläger zunächst um die Finanzierung eines Umbaus bemüht hätten. Auch seien vor dem Abriss keine Umbauarbeiten durchgeführt worden. Der Klägerin sei es beim Erwerb der Grundstücke B-Straße 2 im Wesentlichen darauf angekommen, die Erweiterung der Buchhandlung des Klägers durch Vermietung von geeigneten Geschäftsräumen zu ermöglichen. Dies spreche dafür, dass sie für den Fall, dass sich dieses Ziel nicht durch einen Umbau der vorhandenen Geschäftsräume in dem Objekt B-Straße 2 erreichen ließe, schon beim Erwerb des Objekts auch zu einem (Teil-)Abriss mit anschließendem Neubau entschlossen gewesen sei.
- 10** Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts derart rügen, dass das FG die Abbruchabsicht im Rahmen eines Anscheinsbeweises bejaht habe. Zudem beruhe das finanzgerichtliche Urteil auf einem Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 11** Auch bei einer Beweisführung durch Anscheinsbeweis bleibe der Überzeugungsgrundsatz nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO uneingeschränkt anzuwenden. Zur Entkräftung der aus einem Anscheinsbeweis gezogenen Schlussfolgerung hätten die Kläger im Streitfall die ernstzunehmende Möglichkeit eines abweichenden Geschehensablaufs substantiiert dargelegt. Auch das FG halte es ausdrücklich für möglich, dass die Klägerin bei Abschluss des Kaufvertrags noch keine Abbruchabsicht gehabt habe. Da das FG auf tatsächlicher Ebene eingeräumt habe, dass es einen abweichenden Geschehensablauf für möglich halte, habe es nicht unterstellen dürfen, dass die Klägerin in Abbruchabsicht erworben habe. Damit habe das FG die Grundsätze über den Anscheinsbeweis unzutreffend angewandt. Die Verletzung von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO bestehe darin, dass das FG ausweislich der Entscheidungsgründe nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon überzeugt gewesen sei, dass die Klägerin in Bezug auf das Objekt B-Straße 2 bereits im August 2001 die Absicht verfolgt habe, das aufstehende Gebäude abzureißen.
- 12** Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dergestalt abzuändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Klägerin ein Betrag in Höhe von 339.362 DM als weitere Werbungskosten sowie die mit dem Abbruch verbundenen Kosten in Höhe von 41.000 DM berücksichtigt werden, wobei die bisher für diese Aufwendungen gewährten Absetzungen für Abnutzung entsprechend zu korrigieren sind.
- 13** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 14** Eine Abbruchabsicht sei nicht nur anzunehmen, wenn diese die alleinige Planung des Steuerpflichtigen gewesen sei (Fallgestaltung 1), sondern auch, wenn der Erwerber den schlechten baulichen Zustand des Gebäudes gekannt und im Fall der Undurchführbarkeit des geplanten Umbaus den Abbruch des Gebäudes billigend in Kauf genommen habe (Fallgestaltung 2). Entsprechend diesen Grundsätzen habe das FG zunächst eine ausnahmslose Abbruchabsicht der Kläger abgelehnt. Dies bedeute aber nicht, dass sie überhaupt keine Abbruchabsicht im genannten Sinne gehabt habe. Wenn das FG zugunsten der Kläger eine mögliche Umbauabsicht unterstelle, schließe dies eine bedingte Abbruchabsicht für den Fall der tatsächlichen oder finanziellen Undurchführbarkeit der Umbauplanungen gerade nicht aus. Im Übrigen handle es sich bei der Frage, ob die Darlegungen der Kläger und das Ergebnis der

Beweiswürdigung des FG es rechtfertigen, den Gegenbeweis gegen den Beweis des ersten Anscheins als erbracht anzusehen, nicht um eine im Revisionsverfahren zu klärende Rechtsfrage, sondern um eine solche der Beweiswürdigung.

Entscheidungsgründe

- 15** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat in revisionsrechtlich im Ergebnis nicht zu beanstandender Weise den Restwert des abgebrochenen Vorderhauses und die Abbruchkosten den Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes B-Straße 2 der Klägerin zugeordnet und die von den Klägern geltend gemachten Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) für den Abbruch des Vorderhauses sowie die Abbruchkosten selbst nicht im Rahmen der Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung zum Abzug zugelassen, indem es von einem Erwerb mit Abbruchabsicht ausgegangen ist.
- 16** 1. Seit dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Juni 1978 GrS 1/77 (BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620) kann der Erwerber eines objektiv technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten Gebäudes, wenn er dieses nach dem Erwerb abreißt, AfaA vornehmen und die Abbruchkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, sofern er das Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben hat (BFH-Beschluss vom 3. März 2009 IX B 120/08, BFH/NV 2009, 964; BFH-Urteil vom 15. Oktober 1996 IX R 2/93, BFHE 182, 41, BStBl II 1997, 325). Hat er es hingegen in der Absicht erworben, es (teilweise) abzubrechen und anschließend grundlegend umzubauen, sind der anteilige Restwert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten keine sofort abziehbaren Werbungskosten, sondern Teil der Herstellungskosten des neugestalteten (umgebauten) Gebäudes. Eine Abbruchabsicht in diesem Sinn ist auch dann zu bejahen, wenn der Erwerber beim Erwerb des Gebäudes für den Fall der Undurchführbarkeit des geplanten Umbaus den Abbruch des Gebäudes billigend in Kauf genommen hat (BFH-Urteile vom 4. Februar 2004 X R 24/02, BFH/NV 2004, 787; in BFHE 182, 41, BStBl II 1997, 325, m.w.N. zur ständigen Rechtsprechung).
- 17** Bei (Teil-)Abbruch des Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung spricht ein Beweis des ersten Anscheins für eine Abbruchabsicht (BFH-Urteile vom 13. Januar 1998 IX R 58/95, BFH/NV 1998, 1080; vom 10. Mai 1994 IX R 26/89, BFHE 175, 55, BStBl II 1994, 902, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 5. September 2005 IX B 156/04, BFH/NV 2006, 275).
- 18** Den für eine Abbruchabsicht sprechenden Beweis des ersten Anscheins kann der Steuerpflichtige durch einen Gegenbeweis entkräften, insbesondere der Art, dass es zu dem Abbruch erst aufgrund eines ungewöhnlichen, nicht typischen Geschehensablaufs gekommen ist (BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 1080). Nicht erforderlich ist der Vollbeweis des Gegenteils (BFH-Urteil vom 19. Mai 2009 VIII R 60/06, BFH/NV 2009, 1974).
- 19** Die Entscheidung der Frage, ob im Einzelfall der Beweis des ersten Anscheins als entkräftet angesehen werden kann, ist dem Bereich der Beweiswürdigung und nicht dem Verfahrensrecht zuzuordnen (BFH-Beschlüsse vom 16. Juni 2009 V B 131/08, BFH/NV 2009, 1678; vom 13. April 2005 VI B 59/04, BFH/NV 2005, 1300). In die Würdigung, ob es im Einzelfall dem Steuerpflichtigen gelungen ist, die Vermutung einer Abbruchabsicht zu widerlegen, hat das FG als Tatsacheninstanz die gesamten Umstände des Streitfalls einzubeziehen (BFH-Beschluss vom 12. Juni 2006 I B 109/05, BFH/NV 2006, 1853).
- 20** 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Klägerin beim Erwerb der Gebäude B-Straße 2 zumindest billigend in Kauf genommen hat, dass für die geplante Nutzung ein Teilabriss erforderlich sein könnte, und insoweit eine Abbruchabsicht der Klägerin bejaht.
- 21** Das FG knüpft zutreffend an o.g. Rechtsprechung des BFH zur Feststellung der Abbruchabsicht der Klägerin beim Kauf des Grundstücks B-Straße 2 an. Auch seine Feststellungen hierzu halten der revisionsgerichtlichen Kontrolle stand. Dies gilt insbesondere für die von den Klägern als widersprüchlich herausgestellte folgende Passage des Urteils: "Selbst wenn sich die Klägerin also erst aufgrund der nach Abschluss des Kaufvertrags erstellten Umbaupläne der Architekten wegen der verhältnismäßig hohen Umbaukosten dazu entschlossen haben sollte, den Umbau aufzugeben, so würde sich an der rechtlichen Beurteilung nichts ändern." Grundlage dieser Erkenntnis ist die o.g. Rechtsprechung, wonach eine Abbruchabsicht auch dann bejaht wird, wenn der Erwerber für den Fall der Undurchführbarkeit des geplanten Umbaus den Abbruch des Gebäudes billigend in Kauf genommen hat. Wenn der Käufer, vorliegend die Klägerin, dann den geplanten Umbau aufgibt, ist dies kein neuer Entschluss, sondern Ausprägung der ursprünglich billigend in Kauf genommenen Abbruchvariante.

22 Der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Erwerber ein Gebäude in der Absicht erworben hat es abzureißen, wenn er mit dem Abbruch innerhalb von drei Jahren beginnt, umfasst auch die Abbruchabsicht in Gestalt der billigen Inkaufnahme eines Abbruchs. Dass die Kläger insoweit die ernstzunehmende Möglichkeit eines abweichenden Geschehensablaufs substantiiert dargelegt hätten, ist nicht ersichtlich. Insbesondere ist kein außergewöhnlicher, nicht absehbarer Geschehensablauf festgestellt, der die Annahme eines spontanen, beim Erwerb nicht (mit-)erwogenen Wechsels vom Umbau zum Teilabriss rechtfertigen würde. Vielmehr würdigt das FG die Gesamtumstände in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise gerade dahingehend, dass die Kläger einen Gegenbeweis nicht geführt haben. So stellt es in diesem Zusammenhang in vertretbarer Weise darauf ab, dass die Klägerin das Ziel verfolgt habe, ein um 1800 errichtetes Fachwerkhaus als Buchhandlung zu vermieten und dabei einen Teilabbruch in den Kreis ihrer Erwägungen einbeziehen habe müssen. Mit dieser Würdigung auf der Stufe der Prüfung eines etwaigen Gegenbeweises werden nicht etwa die genannten, vom BFH entwickelten Grundsätze des Anscheinsbeweises erweitert. Wenn die Kläger aus der genannten Passage des Urteils ableiten, das FG habe es für möglich gehalten, dass die Klägerin bei Abschluss des Kaufvertrags noch keine Abbruchabsicht gehabt hätte, lassen sie unbeachtet, dass auch eine nur bedingte Absicht genügt. Insoweit ist ihnen auch nicht zu folgen, wenn sie meinen, das FG habe den Erwerb in Abbruchabsicht lediglich unterstellt. Vielmehr wenden sie sich gegen die --revisionsrechtlich indes nicht zu beanstandende-- Beweiswürdigung des FG. Eine Verletzung von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt insoweit nicht vor.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de