

Urteil vom 01. Dezember 2015, IX R 9/15

Unbebautes Grundstück - Feststellung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG München, 23. Juli 2014, Az: 15 K 2527/12

Leitsätze

1. Auf die Bebauungs- und Vermietungsabsicht kann nur anhand von äußeren Umständen geschlossen werden. Erforderlich ist eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls .
2. Ein vorsichtiges, auf das Ansparen von Eigenkapital gerichtetes Finanzierungsverhalten spricht nicht gegen die behauptete Bebauungsabsicht. In diesem Fall muss sich aber aus weiteren Umständen ergeben, dass sich der Steuerpflichtige seinen Angaben entsprechend verhalten und entsprechende Mittel tatsächlich angesammelt hat. Dafür kann die spätere Verwendung der angesparten Mittel rückwirkend von Bedeutung sein .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 24. Juli 2014 15 K 2527/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Juni 2003 ein unbebautes Grundstück in X. Bauplanungsrechtlich befindet sich das Grundstück im Außenbereich. Auf dem Grundstück befand sich ursprünglich eine Schriftdruckerei. Die ehemaligen Gebäude waren abgerissen und kontaminierter Boden war entfernt worden. Die Baugruben waren nicht verfüllt.
- 2 Im Kaufvertrag heißt es auszugsweise, der Käufer "beabsichtigt den Erwerb des auf der anliegenden Katasterkarte markierten südlichen Teils des Grundstücks ... zur Errichtung eines Verwaltungsbaukörpers parallel zur Y-Straße. Der Käufer erfüllt damit auch das Ziel des Verkäufers zur Errichtung eines lärmabschirmenden Bautenriegels für das nördlich liegende Wohnbaugelände. Die Errichtung ist binnen einer Frist von 2,5 Jahren ab heute vorzunehmen". Weiter heißt es dort, der Käufer "verpflichtet sich weiterhin gegenüber dem Verkäufer, ..., an der neu entstehenden, nördlichen Grundstücksgrenze zur Errichtung einer Mauer aus festerem Baumaterial (Beton, Ziegel o.ä.) auf volle Länge und in Höhe von 2,20m über Grundstücksoberfläche soweit baurechtlich zulässig".
- 3 Den Kaufpreis finanzierte der Kläger durch Aufnahme eines Annuitätendarlehens mit festem Zinssatz und einer Laufzeit von zehn Jahren. Bei Abschluss des Darlehens entrichtete er ein Disagio von 10 % (entsprechend 57.000 €). Die anfängliche jährliche Tilgung betrug 8,927 %. Mit Ablauf der Zinsbindungsfrist hatte der Kläger das Darlehen vollständig an die Bank zurückgezahlt. Bis Februar 2013 sammelte der Kläger daneben ein Sparguthaben von zuletzt 311.000 € an.

- 4 Im Jahr 2005 ließ der Kläger von einem Architekten einen Konzeptvorschlag für eine Bebauung des Grundstücks erstellen. Der Vorschlag sah ein Büro- und Geschäftshaus mit ca. 4.100 qm Nutzfläche und 70 PKW-Stellplätzen vor. Die Baukosten sollten ca. 2,2 Mio € betragen. Der Kläger trat dem Vorschlag nicht näher.
- 5 Nachfolgend beauftragte der Kläger ein anderes Architekturbüro mit einer Entwurfs- und Genehmigungsplanung. Dieser Entwurf sah die Errichtung von drei Baukörpern vor, einem Wohn- und Geschäftshaus mit ca. 214 qm Geschäfts- und ca. 282 qm Wohnfläche, von drei Reihenhäusern mit zusammen ca. 360 qm Wohnfläche und einem Geschäftsgebäude mit ca. 1.500 qm Nutzfläche.
- 6 Im Jahr 2008 ließ der Kläger an der nördlichen Grundstücksgrenze, wie im Kaufvertrag vereinbart, eine Grenzmauer errichten. Die Herstellungskosten beliefen sich auf ca. 37.000 €.
- 7 Im Juli 2012 beantragte der Kläger die Genehmigung zur Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses mit vier Wohneinheiten, einer Gewerbeeinheit sowie zwölf Stellplätzen. Die Genehmigungen wurden im Dezember 2012 erteilt; im Februar 2013 begannen die Erdarbeiten. Seit Mitte 2014 ist das Gebäude fertiggestellt. Es befindet sich in einer Ecke des Grundstücks. Die zum Gebäude gehörende Teilfläche des Grundstücks ist vom Architekten als "Parzelle" bezeichnet, jedoch nicht im Kataster abgeschrieben worden. Die bebaute Parzelle macht etwas mehr als 25 % der Gesamtfläche des Grundstücks aus. Seit März 2014 ist das Gebäude teilweise vermietet.
- 8 In den Streitjahren (2003 bis 2010) war der Kläger Eigentümer von zwei eigengenutzten Immobilien sowie gemeinsam mit seiner Ehefrau Miteigentümer von fünf weiteren Immobilien, aus deren Vermietung er steuerpflichtige Überschüsse erwirtschaftete.
- 9 Der Kläger und seine Ehefrau werden in den Streitjahren 2003 bis 2007 auf Antrag getrennt und in den Streitjahren 2008 bis 2010 zusammenveranlagt. In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2003 bis 2007 machte der Kläger, in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2010 machten der Kläger und seine Ehefrau die grundstücksbezogenen Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.
- 10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen zunächst vorläufig nach § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Am 16. Dezember 2011 änderte es die Einkommensteuerbescheide für 2003 bis 2010 gemäß § 165 Abs. 2 AO und ließ die Aufwendungen für das Grundstück unberücksichtigt. Die Bebauungsabsicht sei nach Aktenlage nicht zu erkennen und nicht nachgewiesen. Das FA wies die Einsprüche des Klägers für die Jahre 2003 bis 2007 und des Klägers sowie seiner Ehefrau für die Jahre 2008 bis 2010 durch getrennte Einspruchsentscheidungen als unbegründet zurück.
- 11 Dagegen haben der Kläger (Streitjahre 2003 bis 2007) und der Kläger gemeinsam mit seiner Ehefrau (Streitjahre 2008 bis 2010) Klagen erhoben.
- 12 Die Berichterstatterin des Finanzgerichts (FG) hat die Beteiligten zunächst darauf hingewiesen, dass sie die Vermietungsabsicht ab dem Jahr 2005 als nachgewiesen erachte und vorgeschlagen, den Rechtsstreit auf dieser Grundlage einvernehmlich zu beenden. Dem hat das FA widersprochen. Die vom Kläger dargelegten Vorplanungen seien nicht in ein konkretes Stadium gelangt. Da letztlich nur etwa ein Viertel des Grundstücks überbaut worden sei, wäre das FA aber bereit, ein Viertel der Aufwendungen seit 2005 anzuerkennen. Diesen Vorschlag haben der Kläger und seine Ehefrau abgelehnt.
- 13 Die Berichterstatterin hat sodann vorgeschlagen, den Rechtsstreit einvernehmlich dadurch zu beenden, dass 30 % der Aufwendungen in allen Streitjahren anerkannt werden. Zur Begründung hat sie darauf verwiesen, dass letztlich nur knapp ein Drittel des Grundstücks bebaut worden sei. Diesem Vorschlag hat das FA zugestimmt. Der Kläger und seine Ehefrau haben auch diesen Vorschlag abgelehnt.
- 14 Das FG hat die Klagen zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung und ohne einen vorherigen Hinweis in vollem Umfang abgewiesen.
- 15 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts (§ 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; Überraschungsentscheidung; § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 16 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Änderungsbescheide vom 16. Dezember 2011 in Gestalt der

Einspruchsentscheidungen vom 26. Juli 2012 aufzuheben.

- 17** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Rechtsfehlerhaft hat das FG bei seiner Überzeugungsbildung hinsichtlich der Frage, ob der Kläger in den Streitjahren die Absicht hatte, das Grundstück zu bebauen und anschließend zu vermieten, nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens beachtet und dadurch gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO verstoßen.
- 19** 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG zählen zu den Werbungskosten auch Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bilden Werbungskosten grundsätzlich alle Aufwendungen, bei denen objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden.
- 20** a) Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Ein solcher Abzug ist von dem Zeitpunkt an gegeben, zu dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst worden ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. November 1983 VIII R 96/81, BFHE 140, 208, BStBl II 1984, 303; vom 29. Juli 1986 IX R 206/84, BFHE 147, 176, BStBl II 1986, 747). Die Aufwendungen können selbst dann abziehbar sein, wenn es entgegen den Planungen des Steuerpflichtigen nicht zu Einnahmen kommt, sofern nur eine erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften besteht (BFH-Urteil vom 29. November 1983 VIII R 160/82, BFHE 140, 216, BStBl II 1984, 307, m.w.N.).
- 21** b) Aufwendungen für ein unbebautes Grundstück sind als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer (beabsichtigten) Bebauung des Grundstücks und anschließender Vermietung oder Verpachtung des Gebäudes besteht. Die Absicht, ein unbebautes Grundstück bebauen zu wollen, kann nicht unterstellt werden (BFH-Urteil vom 8. Februar 1983 VIII R 130/79, BFHE 138, 195, BStBl II 1983, 554). Der Wille, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, muss aus äußeren Umständen erkennbar und in ein konkretes Stadium getreten sein (BFH-Urteil vom 4. Juni 1991 IX R 30/89, BFHE 164, 364, BStBl II 1991, 761). Der Steuerpflichtige muss Maßnahmen ergriffen haben, die darauf abzielen, das Grundstück mit dem Ziel der Vermietung zu bebauen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 138, 195, BStBl II 1983, 554; vom 21. August 1990 IX R 83/85, BFH/NV 1991, 95). Das bedeutet nicht, dass der Steuerpflichtige in jedem Fall schon mit der Bebauung begonnen haben muss; die Absicht kann sich auch aus hinreichend eindeutigen Vorbereitungshandlungen ergeben.
- 22** 2. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, hat das FG nach seiner freien aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 23** a) Auf die Bauabsicht und die Vermietungsabsicht als innere Tatsachen kann nur anhand von äußeren Umständen (Indizien) geschlossen werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Dezember 1994 IX R 11/91, BFHE 176, 221, BStBl II 1995, 192). Die Erklärung des Steuerpflichtigen, er wolle das Grundstück bebauen, reicht insoweit nicht aus (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 95). Erforderlich ist eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls. Dabei müssen nicht nur die im Streitzeitraum eingetretenen Umstände berücksichtigt werden. Bei der tatrichterlichen Würdigung der Umstände kann in Zweifelsfällen auch das spätere Verhalten des Steuerpflichtigen miteinbezogen werden (BFH-Urteile vom 8. Februar 1983 VIII R 163/81, BFHE 138, 202, BStBl II 1983, 355; vom 4. Juni 1991 IX R 89/88, BFH/NV 1991, 741; BFH-Beschluss vom 12. Oktober 2006 IX B 202/05, BFH/NV 2007, 226). Starre Regeln für die Würdigung und Gewichtung der einzelnen Umstände gibt es nicht.

- 24** b) Der zeitliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb des unbebauten Grundstücks, dessen Bebauung und anschließender Vermietung ist kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug von Werbungskosten. Er ist jedoch bei der tatrichterlichen Würdigung zu beachten, ob nach den Gesamtumständen ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Aufwendungen mit künftigen Einnahmen besteht (BFH-Urteile in BFHE 138, 195, BStBl II 1983, 554, und in BFH/NV 1991, 741).
- 25** c) Finanzielle Schwierigkeiten stehen der Annahme der Bauabsicht grundsätzlich nicht entgegen. Erforderlich ist allerdings, dass der Steuerpflichtige trotz der finanziellen Schwierigkeiten konkret damit rechnen konnte, das Grundstück in überschaubarer Zeit bebauen zu können, und dass er seine Bauabsicht nachhaltig zu verwirklichen sucht (BFH-Urteil in BFHE 176, 221, BStBl II 1995, 192). Dafür kann der Abschluss von Bausparverträgen sprechen (BFH-Urteil in BFHE 138, 195, BStBl II 1983, 554). Ebenso beachtlich ist jedoch, wenn sich der Steuerpflichtige auf andere Weise erkennbar darum bemüht, das für die Bebauung erforderliche Eigenkapital anzusparen. Nicht erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige alle ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ausschöpft, um sich möglichst sofort ein Darlehen zu verschaffen. Ein vorsichtiges, auf das Ansparen von Eigenkapital gerichtetes Finanzierungsverhalten spricht nicht gegen die (behauptete) Bauabsicht. In diesem Fall muss sich aber aus weiteren Umständen ergeben, dass sich der Steuerpflichtige seinen Angaben entsprechend verhalten und entsprechende Mittel tatsächlich angesammelt hat. Dafür kann die spätere Verwendung der angesparten Mittel rückwirkend von Bedeutung sein.
- 26** d) Weitere Indizien, aus denen sich der wirtschaftliche Zusammenhang ergeben kann, sind nach der Rechtsprechung die Bebaubarkeit des Grundstücks (BFH-Urteile in BFHE 164, 364, BStBl II 1991, 761; in BFH/NV 1991, 741; vom 19. Dezember 2007 IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300), die Beauftragung eines Architekten oder eine Bauvoranfrage (BFH-Urteil in BFHE 138, 195, BStBl II 1983, 554). Dass es sich dabei von Fall zu Fall auch um mehr oder weniger unverbindliche Vorbereitungshandlungen handeln kann, steht dem nicht grundsätzlich entgegen. Jedenfalls zusammen mit anderen Indizien können diese Umstände für die (behauptete) Bauabsicht sprechen.
- 27** e) Zu berücksichtigen ist weiter, ob Anhaltspunkte für eine Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen bestehen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 1300) oder fehlen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 164, 364, BStBl II 1991, 761).
- 28** f) Soweit schließlich eine die Vermietungsabsicht ausschließende Eigennutzung in Betracht kommt, sind auch die Wohnverhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Daraus kann sich ergeben, ob eine Eigennutzung ernsthaft in Betracht zu ziehen ist.
- 29** g) Für die objektiven Umstände, aus denen auf das Vorliegen der Bauabsicht und Vermietungsabsicht geschlossen werden soll, ist der Steuerpflichtige darlegungs- und beweissbelastet (BFH-Urteile in BFHE 138, 195, BStBl II 1983, 554, und vom 14. November 1989 VIII R 270/84, BFH/NV 1990, 776). Kann sich das FG unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände nicht mit der dafür erforderlichen Sicherheit davon überzeugen, dass die Bauabsicht und Vermietungsabsicht vorlag, geht dies zu Lasten des Klägers, der sich hierauf beruft.
- 30** 3. Diesen Anforderungen an die Überzeugungsbildung genügt das angefochtene Urteil nicht.
- 31** a) Das FG hat zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt, zwischen dem Erwerb des Grundstücks und seiner Bebauung habe ein sehr langer Zeitraum von zehn Jahren gelegen. Die bei verschiedenen Architekten angeforderten Konzeptvorschläge hätten lediglich mögliche Nutzungen des Grundstücks skizziert. Es fehlten jedoch Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger eines dieser Konzepte realisieren und finanzieren wollte. Aufgrund seines vorsichtigen Finanzierungsverhaltens sei die Bauabsicht und Vermietungsabsicht des Klägers im Jahr 2005 und in den folgenden Jahren noch nicht hinreichend konkretisiert. Dies sei erst im Jahr 2012 der Fall, in dem der Kläger konkret mit der Umsetzung seiner Bauabsicht begonnen habe.
- 32** b) Bei dieser Würdigung hat das FG unbeachtet gelassen, dass das Grundstück bebaubar war und dass sich der Kläger zur Bebauung im Kaufvertrag verpflichtet hatte, dass er nach seiner Vorstellung, die insoweit hinzunehmen ist, mit der Bebauung erst beginnen wollte, wenn das Grundstück bezahlt war und er genügend Eigenmittel für die Baufinanzierung angespart hatte und dass der Kläger diese Ziele erwiesenermaßen innerhalb von knapp zehn Jahren erreicht hat, ferner, dass Anhaltspunkte weder für eine kurzfristige Veräußerung des Grundstücks (dagegen spricht die Art der Finanzierung der Anschaffungskosten) noch für eine Veräußerung nach Ablauf der 10-jährigen Behaltensfrist gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bestehen. Unerörtert gelassen hat das FG schließlich auch, ob nicht die 2012 bis 2014 tatsächlich durchgeführte Bebauung unter den gegebenen Umständen als Indiz zurückwirkt und die Behauptung der Bauabsicht rückblickend als wahr erscheinen lässt. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass nach der neueren Rechtsprechung des Senats eine abschließende (negative) Beurteilung der

Vermietungsabsicht mit Rücksicht auf den bloßen Zeitablauf regelmäßig erst dann nicht zu beanstanden ist, wenn ein Mietvertrag über mehr als zehn Jahre nicht zustande gekommen ist (vgl. BFH-Urteile vom 11. August 2010 IX R 3/10, BFHE 230, 557, BStBl II 2011, 166, und vom 16. Juni 2015 IX R 27/14, BFHE 250, 489, BFH/NV 2016, 98). Diese Rechtsprechung betrifft indes bebaute Grundstücke. Bei einem unbebauten Grundstück muss dieser Zeitrahmen im Hinblick auf die vor der Vermietung erforderliche Bebauung großzügiger gehandhabt werden.

- 33** c) Zwar ist grundsätzlich zu vermuten, dass das Gericht das von ihm entgegen genommene Vorbringen der Beteiligten tatsächlich zur Kenntnis genommen und bei seiner Entscheidung in Erwägung gezogen hat. Diese Vermutung greift jedoch nicht ein, wenn sich aus besonderen Umständen ergibt, dass dies nicht der Fall war (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 96 Rz 27 ff.). Solche Umstände sind im Streitfall zu bejahen. Angesichts des detaillierten und nachgewiesenen Tatsachenvortrags des Klägers zu den angesprochenen Punkten, hätte das FG bei seiner Gesamtwürdigung auf diese Fragen eingehen müssen.
- 34** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH darf seine Würdigung des Sachverhalts nicht an die Stelle derjenigen des FG setzen. Die Sache wird deshalb zurückverwiesen, damit das FG seine tatsächliche Überzeugungsbildung wiederholt.
- 35** 5. Ob das FG auch den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör verletzt hat, indem es ohne vorherigen Hinweis von den Hinweisbeschlüssen der Berichterstatterin abgewichen ist (verneinend BFH-Beschluss vom 19. Mai 2010 IX B 16/10, BFH/NV 2010, 1836), bedarf keiner Entscheidung, weil die Revision bereits aus anderen Gründen Erfolg hat.
- 36** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de