

Titel:

Berücksichtigung einkommensmindernder langjähriger negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Normenketten:

EStG § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1

FGO § 96 Abs. 1 S. 1, § 135 Abs. 1, § 143 Abs. 1

Leitsätze:

1. Bei bebauten Grundstücken ist eine abschließende Beurteilung der Vermietungsabsicht mit Rücksicht auf den bloßen Zeitablauf erst dann möglich, wenn die Vermietung über mehr als zehn Jahre nicht zustande gekommen ist. Bei einem unbebauten Grundstück muss dieser Zeitrahmen im Hinblick auf die vor der Vermietung erforderliche Bebauung großzügiger gehandhabt werden. (redaktioneller Leitsatz)

2. Sind seit der Anschaffung des unbebauten Grundstücks 17 Jahre vergangen, ist auch der von der Rechtsprechung geforderte „großzügige“ Zeitrahmen deutlich überschritten. Weist der Steuerpflichtige seine Bauungs- und Vermietungsabsicht nicht ausreichend nach, geht dies zu seinen Lasten, so dass es an einer Einkünfteerzielungsabsicht fehlt. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Vermietung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Beschluss vom 12.05.2021 – IX B 75/20

Fundstellen:

LSK 2020, 48323

DStRE 2022, 454

BeckRS 2020, 48323

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist die einkommensmindernde Berücksichtigung langjähriger negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines nicht verpachteten und bislang unbebauten Grundstücks.

2

Der im Streitzeitraum ledige Kläger ist Eigentümer des bebauten Grundstücks DEF 11 in PLZ1 Ort1 und erzielte daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Daneben ist er seit 01.03.2003 Eigentümer des 830 m² großen Grundstücks ABC 7 in PLZ1 Ort1, welches er zum 01.03.2003 zu Anschaffungskosten in Höhe von 169.748,90 € erworben hatte; dieses Grundstück ist unbebaut und nicht verpachtet.

3

Der Kläger erlangte im Jahr 2005 eine Baugenehmigung für dieses Grundstück. Auf dem Grundstück war im Januar 2017 die Fläche für die Doppelgarage freigeschoben und mit zwei Containern besetzt, in welchen der Kläger seine Baumaterialien (z.B. Gerüst etc.) lagerte.

4

Aus einem Luftbild bei Google Maps aus dem Jahr 2020 ist erkennbar, dass das Grundstück nach wie vor unbebaut ist und lediglich zwei Container dort abgestellt sind.

5

Der Kläger war bis 20.08.2007 unter der Anschrift GHI in PLZ1 Ort1 gemeldet. Zum 20.08.2007 bezog er eine Eigentumswohnung in PLZ2 Ort2, JKL 14. Am 02.04.2015 verzog er nach PLZ3 Ort3, MNO 23.

6

Der Kläger finanzierte die Anschaffung seines Grundbesitzes zunächst über Darlehen bei der BANK1 (-096) in Höhe von 50.000 € und bei der Bank2 (-171 und -189) in Höhe von 72.000 € bzw. 121.500 €. In einer mündlichen Verhandlung vor dem FG Nürnberg am 20.01.2017 (7 K 1750/13 und 7 K 475/14) verständigten sich der Kläger und das beklagte Finanzamt für die damaligen Streitjahre 2007 und 2008 dahingehend, 73% der damaligen Schuldzinsen bei dem Objekt ABC 7, 14% bei dem Objekt DEF 11 und 13% steuerlich überhaupt nicht zu berücksichtigen. Außerdem wurden die für die Veranlagungszeiträume 2007 und 2008 erklärten Verluste aus dem Objekt ABC 7 einvernehmlich nicht anerkannt, die Steuerfestsetzung dieser Jahre sollte jedoch insoweit vorläufig verbleiben.

7

In den streitgegenständlichen Veranlagungszeiträumen 2009 bis 2013 tilgte der Kläger die laufenden Baukredite teilweise mit fällig gewordenen Bausparguthaben und schuldete die noch bestehenden Kredite im Übrigen durch Aufnahme neuer Darlehen um.

8

Zunächst waren für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 am 03.01.2012, für 2011 am 26.03.2014, für 2012 am 24.06.2014 und für 2013 am 23.04.2015 Einkommensteuerbescheide aufgrund einer Schätzung unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO ergangen; den Vorbehalt der Nachprüfung hob das Finanzamt mit Bescheiden jeweils vom 22.11.2016 (2009 und 2010) sowie vom 02.01.2017 (2011 bis 2013) auf. Die Einsprüche hiergegen begründete der Klägervertreter nicht. Die Einspruchsverfahren verliefen erfolglos und wurden mit gemeinsamer Einspruchsentscheidung vom 12.06.2018 zurückgewiesen.

9

Der Kläger hat hiergegen am 16.07.2018 Klage erhoben und begründete diese durch Abgabe von Einkommensteuererklärungen für alle Streitjahre, jeweils vom 16.11.2018.

10

Der Kläger machte in 2009 bis 2013 Schuldzinsen (2009: 7.860 €, 2010: 7.860 €, 2011: 7.330 €, 2012: 6.940 €, 2013: 3.123 €) sowie Aufwendungen für Grundsteuer (2009 und 2010 jeweils 80 €, 2011 - 2013 jeweils 91 €) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Grundstück ABC 7 geltend. Guthabenzinsen aus Bausparverträgen erklärte er als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (2009: 653 €, 2010: 586 €, 2011: 500 €, 2012: 482 €, 2013: 2.794 €).

11

Das beklagte Finanzamt berücksichtigte die (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objekts ABC 7 in Ort1 wegen fehlender Vermietungs- bzw. Einnahmen-/Überschusserzielungsabsicht nicht und setzte mit Änderungsbescheiden zuletzt jeweils vom 19.07.2019 Einkommensteuer in Höhe von 1.847 € (2009), 2.099 € (2010), 1.372 € (2011), 3.465 € (2012) und 4.058 € (2013) fest; ein Vorläufigkeitsvermerk wurde insoweit nicht in die Bescheide aufgenommen. Die erklärten Guthabenzinsen aus Bausparverträgen behandelte das Finanzamt entsprechend als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

12

Zur Begründung seiner Klage trägt der Kläger vor, dass die Bebauung des Grundstücks ABC 7 mindestens eine ähnlich lange Zeitspanne in Anspruch nehmen werde, wie bei dem vom Kläger bereits errichteten Vermietungsobjekt DEF, welches der Kläger über eine Zeitspanne von 15 Jahren hauptsächlich in eigener Regie bebaut habe und für dessen positive Vermietungseinkünfte das beklagte Finanzamt gerne und regelmäßig Einkommensteuer festsetze.

13

Für das streitige Grundstück sei aufgrund der Fremdfinanzierung des Bauplatzes tendenziell damit zu rechnen, dass die Zeitspanne bis zur Fertigstellung des Gebäudes länger sein könnte als beim Vermietungsobjekt DEF, weil vor der Gebäudefinanzierung zunächst die Bauplatzfinanzierung getätigt werden müsse. Auch nach BFH-Rechtsprechung (IX R 9/15) müsse zur Beurteilung der Vermietungsabsicht bei unbebauten Grundstücken der herangezogene Zeitrahmen großzügiger gehandhabt werden.

14

Der Kläger habe auf dem Bauplatz bisher Erdaushubarbeiten und Hangsicherungsmaßnahmen vorgenommen.

15

Der Kläger beantragt, die Bescheide vom 19.07.2019 dahin zu ändern, dass die in den Einkommensteuererklärungen geltend gemachten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Grundstück ABC 7 wie erklärt berücksichtigt werden.

16

Das Finanzamt beantragt,
die Klage abzuweisen.

17

Das beklagte Finanzamt bekräftigt seine bisherige Auffassung, dass keine Vermietungs- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht vorliege. Es seien bisher keine detaillierten Zeitpläne vorgelegt worden, aufgrund derer eine Überschusserzielungsprognose möglich sei bzw. wurden keine Tätigkeiten nachgewiesen, die eine Bebauung vorbereiten würden. Der Kläger behauptete stets nur, die Bebauung sei geplant. Seit Anschaffung des Grundstücks im Jahr 2003 sei nicht mit der eigentlichen Bebauung begonnen worden. Laut Steuererklärung 2016 hatte der Kläger noch Schulden in Höhe von ca. 96.000 € allein aus dem Darlehen für das strittige Objekt.

18

Beim Objekt DEF sei bereits 8 Jahre nach Erwerb mit der Bebauung begonnen worden. Die ersten Mieteinnahmen seien dann 7 Jahre nach Baubeginn erzielt worden.

19

Aufgrund der geringen Einkünfte des Klägers sei unklar, ob überhaupt eine Gebäudefinanzierung möglich sein werde. Der im vom Kläger zitierten BFH-Urteil genannte Zeitraum zwischen Anschaffung und Abschluss der Bebauung habe zwölf Jahre betragen. Im vorliegenden Streitfall sei ein solcher Zeitraum bereits weit überschritten. Der Beginn der Bebauung sei nicht absehbar. Satellitenbildern auf Google Maps sei zu entnehmen, dass auf dem Gelände zwei Baucontainer lagern. Hangsicherungen seien jedoch nicht ersichtlich.

20

Auf Nachfrage der Berichterstatterin im Verfahren 7 K 1572/19 vom 13.02.2020 zum Fortgang des Bauvorhabens gab der Klägervertreter im Schreiben vom 15.09.2020 an:

- die Bebaubarkeit des Grundstücks sei gegeben,
- eine Baugenehmigung unter vorheriger Beauftragung eines Architekten sei erteilt,
- eine künftige Eigennutzung des Anwesens durch den Kläger sei infolge seines Umzugs nach Ort3 nicht geplant.
- Der Kläger habe keine Veräußerungsabsicht in Bezug auf dieses Grundstück. Nach Ablauf der zehnjährigen Veräußerungsfrist für private Veräußerungsgeschäfte im Jahr 2013 wäre ihm eine steuerfreie Veräußerung möglich gewesen. Davon habe der Kläger jedoch keinen Gebrauch gemacht. Ergänzend wird auf die dem Gericht vorliegenden und die beigezogenen Akten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

21

Die Klage ist unbegründet.

22

Die Änderungsbescheide vom 19.07.2019 sind rechtmäßig und der Kläger ist durch sie nicht in seinen Rechten verletzt. Der Kläger trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs der von ihm entrichteten Schuldzinsen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Unter Berücksichtigung aller bekannten Umstände ist eine Absicht des Klägers zu Vermietung und Einkünfteerzielung für das Grundstück ABC 7 in Ort1 in den Streitjahren nicht feststellbar.

23

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.

24

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 (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 01.12.2015 IX R 9/15, BStBl II 2016,335 m.w.N.). 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 (BFH-Urteile 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.).

25

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.

26

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).

27

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.

28

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). Dabei ist nach der neueren Rechtsprechung des BFH eine abschließende (negative) Beurteilung der Vermietungsabsicht mit

Rücksicht auf den bloßen Zeitablauf regelmäßig erst dann möglich, wenn eine Vermietung über mehr als zehn Jahre nicht zustande gekommen ist (BFH-Urteile vom 11.08.2010 IX R 3/10, BStBl II 2011, 166; vom 16.06.2015 IX R 27/14, BFH/NV 2016,98). Diese Rechtsprechung betrifft indes bebaute Grundstücke. Bei einem unbebauten Grundstück - wie hier - muss dieser Zeitrahmen im Hinblick auf die vor der Vermietung erforderliche Bebauung großzügiger gehandhabt werden (BFH-Urteil vom 01.12.2015 IX R 9/15, BStBl II 2016, 335 m.w.N.).

29

c) Finanzielle Schwierigkeiten stehen der Annahme der Bebauungsabsicht 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) 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.

30

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) Bebauungsabsicht sprechen.

31

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).

32

3. Im vorliegenden Streitfall ist aus den Akten sowie den Einlassungen des Klägervertreters bekannt, dass sich der Kläger um die Finanzierung des Projekts bemüht, indem er Bausparverträge bspart hat und mit den fälligen Guthaben bestehende Bankkredite getilgt hat. Nach den Erkenntnissen des beklagten Finanzamts aus der Einkommensteuererklärung des Klägers für 2016 hatte der Kläger noch erhebliche Schulden allein aus dem Darlehen für das strittige Objekt; die Finanzierung des Gebäudes wäre erst ab 2022 überhaupt möglich.

33

Der Klägervertreter weist wiederholt darauf hin, dass der Kläger das Vermietungsobjekt in Eigenleistung erstellen werde und dies einen längeren Zeitraum beanspruchen werde.

34

Nach den bisherigen Erkenntnissen des Gerichts ist auch im Jahr 2020 mit der Bebauung des Grundstücks noch nicht begonnen worden. Aus dem Luftbild bei Google Maps aus dem Jahr 2020 ist deutlich erkennbar, dass lediglich zwei Container auf dem Grundstück abgestellt sind. Im bisherigen Verlauf des Verwaltungs- und Klageverfahrens hat der Kläger weder Angaben gemacht, wie er und wann er die Bebauung plane. Konkrete Angaben hierzu fehlen vollständig.

35

Auch die Einlassung des Klägervertreters im Verfahren 7 K 1572/19 ändert daran nichts.

36

Konkrete Anhaltspunkte für eine bereits begonnene oder in unmittelbarer Zukunft beginnende Bebauung gibt es nach wie vor nicht.

37

Die Einlassung des Klägers besteht im Wesentlichen aus bloßen Absichtserklärungen.

38

Tatsache ist, dass nach wie vor keinerlei Bautätigkeit aufgenommen worden ist.

39

Da inzwischen 17 Jahre seit Anschaffung des Grundstücks vergangen sind, ist auch der von der Rechtsprechung geforderte „großzügige“ Zeitrahmen bei unbebauten Grundstücken nunmehr deutlich überschritten.

40

Für die objektiven Umstände, aus denen auf das Vorliegen der Bebauungs- und Vermietungsabsicht geschlossen werden soll, ist der Steuerpflichtige darlegungs- und beweisbelastet (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 Bebauungs- und Vermietungsabsicht vorlag, geht dies zu Lasten des Klägers, der sich hierauf beruft.

41

Nach diesen Grundsätzen kann im Ergebnis nicht von der für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden.

42

Die negativen Einkünfte bezogen auf das Objekt ABC 7 sind steuerlich nicht zu berücksichtigen.

43

4. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO.