Urteil vom 06. September 2016, IX R 19/15

Vermietung und Verpachtung - vorab entstandene Werbungskosten bei gescheiterter Sanierung - Indizienwürdigung

ECLI:DE:BFH:2016:U.060916.IXR19.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 96 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 09. November 2014, Az: 6 K 687/12

Leitsätze

1. NV: Die Berücksichtigung von Aufwand als vorab entstandene Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung setzt grundsätzlich voraus, dass sich der Steuerpflichtige endgültig entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht aufgegeben hat. Es genügt nicht, wenn der Entschluss zu vermieten zu einem Zeitpunkt gefasst wird, in dem bereits absehbar ist, dass die Investition scheitern wird.

2. NV: Es gibt keinen allgemeinen Erfahrungssatz, wonach von der Fremdfinanzierung einer Immobilie auf die Vermietungsabsicht geschlossen werden kann; das gilt auch dann, wenn bereits ein anderes, fremdfinanziertes Vermietungsobjekt vorhanden ist.

3. NV: Der objektbezogene Abschluss einer komplexen Finanzierung unter kalkulatorischer Einbeziehung des Anspruchs auf Eigenheimzulage spricht als Indiz gegen die Vermietungsabsicht.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 10. November 2014 6 K 687/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), im Streitjahr (2004) zusammenveranlagte Eheleute, beantragten am 6. Februar 2001 die Gewährung mehrerer Darlehen über insgesamt 400.000 DM zur Finanzierung der Anschaffungskosten für eine Eigentumswohnung in der A-Straße in Z. Im Antrag gaben sie an, über Eigenmittel in Höhe von 140.000 DM zu verfügen.

2 Am 15. Juni 2001 schlossen die Kläger im Wesentlichen wie beantragt vier Darlehensverträge über insgesamt 385.000 DM zum Erwerb einer Eigentumswohnung in der A-Straße in Z. Der Kaufpreis sollte 465.000 DM betragen. Das Hauptdarlehen (über 145.000 DM) war als "Vorausdarlehen EZ" ausgestaltet. Die Darlehenszinsen waren bis zur vertragsgemäßen Zuteilung eines zugleich abgeschlossenen Bausparvertrags fest. Tilgungen waren nicht zu erbringen. Die Darlehenssumme sollte in einem Betrag durch das Bauspardarlehen abgelöst werden. Die Kläger verpflichteten sich, Bausparprämien in bestimmter Höhe zu leisten. Daneben sollte die Eigenheimzulage in den Bausparvertrag eingezahlt werden. Die Kläger verpflichteten sich im Darlehensvertrag deshalb auch, einen Antrag auf Eigenheimzulage alsbald zu stellen und traten die Ansprüche auf Eigenheimzulage für den gesamten Förderzeitraum an die Bausparkasse ab. Durch den Abschluss des Bausparvertrags entstanden den Klägern 2001 Finanzierungskosten, die ihnen im Juni 2004 nach Auflösung des Vertrags von der Bausparkasse erstattet wurden.

3 Bei dem Objekt A-Straße, Z handelt es sich nach dem nicht datierten Verkaufsprospekt des Bauträgers um ein 1928 errichtetes Einzelbaudenkmal (ehemaliges Wohn- und Atelierhaus). Die ursprünglich sehr großen Wohnungen (bis

zu acht Zimmer und 350 qm Wohnfläche) sollten nach der Teilungserklärung vom 18. August 2000 zu 31 bedarfsgerechten Senioreneigentumswohnungen mit Größen zwischen ca. 30 qm bis 50 qm umgestaltet werden (1. bis 4. Obergeschoss jeweils sieben 7 Wohnungen; Wohnungen 29, 30 und 31 im Dachgeschoss). Ein Betreiber sollte individuell wählbare Pflege- und Betreuungsleistungen zur Verfügung stellen (betreutes Wohnen). Im Dachgeschoss war des Weiteren eine große Wohnung mit Dachterrasse vorgesehen; im Erdgeschoss sollte ebenfalls eine größere Wohnung mit Wintergarten entstehen. Aus einem Zeitungsbericht über das Bauvorhaben von November 2000 ergibt sich, dass davon abweichend im Dachgeschoss zwei Penthouse-Wohnungen geplant seien. Auf dem ... großen Grundstück sollte außerdem eine Stadtvilla mit fünf weiteren Wohnungen für Familien entstehen.

4 Am 29. August 2001 änderte der Architekt die Entwurfsplanung für das Dachgeschoss und projektierte eine im Dachgeschoss liegende zusammenhängende Wohnung Nr. W29 mit zwei Balkonen. Zwei Zimmer sind in dem Entwurfsplan als Kinderzimmer bezeichnet. Die Kläger haben zwei 19.. und 19.. geborene Kinder, die nach den Angaben in der Einkommensteuererklärung im Jahr 2001 noch bei den Eltern wohnten.

5 Am 31. Juli 2002 änderte der Bauträger in einem Nachtrag die Teilungserklärung. Die bisherigen Einheiten W29, W30 und W31 wurden unter Wegfall der Einheiten W30 und W31 zu einer Einheit Nr. W29 zusammengelegt (neuer Anteil 55,67/1000).

6 Am selben Tag schloss der Kläger den Kaufvertrag über die Wohnung Nr. W29 mit einer zu Wohnzwecken nutzbaren Fläche von ca. 137,78 qm zum Preis von 232.637,81 € (= 455.000 DM) mit dem Bauträger ab. Der Verkäufer verpflichtete sich, die Wohnung bis zum 31. Dezember 2003 bezugsfertig herzustellen. Der Kaufpreis war nach Baufortschritt fällig. In einer besonderen Vereinbarung verpflichtete sich der Verkäufer, dem Käufer die ab dem 1. Januar 2002 angefallenen bzw. bis zur Fälligkeit der ersten Baurate noch anfallenden Bereitstellungszinsen zu erstatten.

7 Am 31. Dezember 2003 war das Gebäude nicht bezugsfertig hergestellt. Der Bauträger hatte noch nicht einmal mit den Sanierungsarbeiten begonnen. Im Februar 2004 beauftragte der Kläger deshalb eine Rechtsanwältin. Am 15. April 2004 teilte der beurkundende Notar auf Anfrage mit, der Bauträger habe das Objekt an einen anderen Bauträger veräußert, der sämtliche Rechte und Pflichten aus den beurkundeten Bauträgerverträgen übernommen habe. Die Käufer seien vom neuen Bauträger um Zustimmung zur Übernahme gebeten worden.

8 Im April 2004 schlossen die Kläger mit der Bausparkasse Aufhebungsverträge über die am 15. Juni 2001 abgeschlossenen und noch nicht abgerufenen Darlehen sowie den Bausparvertrag und mussten dafür Nichtabnahmeentschädigungen leisten.

9 Im Juli 2004 wandten sich die Kläger an einen anderen Rechtsanwalt. Aus dem Beratungsschreiben des Rechtsanwalts vom 13. Oktober 2004 ergibt sich, dass der Kläger den Erwerb eines anderen Objekts beabsichtigte, sich jedoch zuvor endgültig aus dem Vertrag A-Straße lösen wolle.

10 Bereits mit notariellem Vertrag vom 12. Oktober 2004 erwarb der Kläger eine weitere Eigentumswohnung in der B-Straße in Z. In diese Wohnung zogen die Kläger ein. Bis dahin hatten sie in Z zur Miete gewohnt. Der Kläger war außerdem seit 19.. Eigentümer einer fremdvermieteten Wohnung in Z, deren Anschaffungskosten er mit Bankdarlehen finanziert hatte.

11 Erst 2006 gelang es dem Kläger, den Kaufvertrag über die Wohnung in der A-Straße aufzuheben.

12 In ihrer am 2. Mai 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2001 machten die Kläger keine Angaben zu den Darlehensverträgen und dem beabsichtigten Wohnungserwerb.

13 In ihrer Einkommensteuererklärung für 2002 vom 19. März 2004 machten die Kläger vorab entstandene Werbungskosten hinsichtlich der Wohnung A-Straße geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen jedoch nicht. Notarkosten seien Anschaffungsnebenkosten; die Schuldzinsen seien nicht nachgewiesen. Die Kläger ließen den Bescheid bestandskräftig werden.

14 In ihrer Einkommensteuererklärung für 2003 machten die Kläger wiederum keine Angaben zu vorab entstandenen Werbungskosten.

15 In der Einkommensteuererklärung für 2004 (vom 15. Dezember 2006) machten die Kläger die ihnen aus dem gescheiterten Erwerb der Wohnung A-Straße entstandenen finanziellen Nachteile in Summe als vorab entstandene Werbungskosten geltend (./. 27.270 €, davon Notarkosten 1.665 €). Das FA ließ die Aufwendungen unberücksichtigt

(Einkommensteuerbescheid vom 12. März 2007, Vorbehalt der Nachprüfung). Im Einspruchsverfahren stellte das FA fest, es seien im Jahr 2004 nur Schuldzinsen in Höhe von 18.198 € verausgabt worden. Die übrigen Schuldzinsen seien bereits 2001 (741 €), 2002 (4.175 €) und 2003 (5.904 €) verausgabt worden. Die geltend gemachten Notarkosten seien nicht nachgewiesen. Die Schuldzinsen behandelte das FA als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Einspruch hatte hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 in Höhe von 18.198 € Erfolg. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Das FA änderte außerdem die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung entsprechend, jedoch ohne den Vorbehalt der Nachprüfung hinsichtlich der Vermietungsabsicht anzuordnen. Für 2001 lehnte es eine Änderung ab, da die Festsetzungsfrist am 31. Dezember 2007 abgelaufen sei.

16 Am 10. November 2009 erließ das FA die Anordnung einer Außenprüfung bei dem Kläger. Prüfungsgegenstand sollte u.a. die Einkommensteuer 2003 bis 2007 sein. Hinsichtlich der vorab entstandenen Werbungskosten aus dem Objekt A-Straße gelangte die Prüferin zu der Überzeugung, dass die Vermietungsabsicht nicht vorliege. Die Finanzierung unter Einbeziehung der Eigenheimzulage setze die Absicht der Eigennutzung voraus. Aus dem in der Schlussbesprechung vorgelegten Verkaufsprospekt ergebe sich nichts anderes. Die Kläger hätten keine der kleinen Seniorenwohnungen erworben, sondern eine sich deutlich davon abhebende große Wohnung im Dachgeschoss. Ein ähnliches Objekt hätten sie schließlich nach dem Scheitern des Erwerbs A-Straße erworben und selbst bezogen.

17 Das FA schloss sich der Auffassung der Prüferin an und berücksichtigte die Schuldzinsen für das Objekt A-Straße nicht mehr. Der Einkommensteuerbescheid für 2004 ist nachfolgend aus hier nicht streitigen Gründen noch zwei Mal geändert worden, zuletzt am 3. Februar 2012.

18 Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid legten die Kläger Einspruch ein und begehrten, die vorab entstandenen Werbungskosten für das Objekt A-Straße wieder anzuerkennen. Zur Begründung führten sie u.a. aus, der Kläger sei über einen Verkaufsprospekt auf das Objekt A-Straße aufmerksam geworden. Er sei auf der Suche nach einem weiteren Vermietungsobjekt gewesen, um seine hohe Einkommensteuerlast zu drücken. Da er bereits 19.. ein Vermietungsobjekt unter Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz erworben hatte, habe sich ein Objekt mit Denkmalabschreibung angeboten. Das Objekt sei insgesamt als Objekt für altersgerechtes Wohnen projektiert gewesen. Eine Eigennutzung durch den damals erst 50-jährigen Kläger sei ersichtlich nicht in Betracht gekommen. Die erworbene Wohnung sei zwar im Prospekt nicht aufgeführt. Der Bauträger habe sein Angebot nachträglich geändert, jedoch nicht auf Veranlassung der Kläger. Das Finanzierungsmodell sei ihm als Paket unterschriftsreif vorgelegt worden. Im Zeitpunkt des Erwerbs sei die Eigenheimzulage aufgrund des vom Kläger erzielten Einkommens mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr in Betracht gekommen. Das selbst genutzte Objekt in der B-Straße sei schließlich bar bezahlt worden. Insofern spreche die Inanspruchnahme von Darlehen bei dem Objekt A-Straße eher für die Vermietungsabsicht.

19 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die ernsthafte Absicht, das Objekt A-Straße zu vermieten, lasse sich nicht feststellen.

20 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage teilweise (wegen eines nicht mehr streitigen Punkts) stattgegeben und sie im Übrigen abgewiesen. Die Vermietungsabsicht könne nicht festgestellt werden. Dies gehe zu Lasten der Kläger.

21 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung des materiellen Rechts (unrichtige Würdigung der Beweisanzeichen, überspannte Nachweisanforderungen). Es sei abwegig, dass der Kläger und seine Familie in die Wohnung A-Straße hätten einziehen wollen. Außerdem hätte das FG mündlich verhandeln müssen, um den Klägern ausreichendes rechtliches Gehör zu gewähren und um seiner Sachaufklärungspflicht gerecht zu werden (Verfahrensmangel).

22 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid für 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. April 2012 in der Weise zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 18.198 € niedriger angesetzt werden und die Einkommensteuer entsprechend niedriger festzusetzen.

23 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

24 Das FG habe die Umstände des Falles in vertretbarer Weise gewürdigt und insbesondere keine überzogenen Anforderungen an den Nachweis der Vermietungsabsicht gestellt. Die Verfahrensrügen seien unzulässig und griffen

auch nicht durch.

Entscheidungsgründe

25 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

26 1. Die Verfahrensrügen greifen nicht durch.

27 a) Das FG hat den Anspruch der Kläger auf rechtliches Gehör nicht verletzt, indem es ohne mündliche Verhandlung entschieden hat. Die Kläger haben gemäß § 90 Abs. 2 FGO auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet. Als einseitige Prozesserklärung ist die Verzichtserklärung grundsätzlich nicht widerrufbar oder anfechtbar. Soweit in Ausnahmefällen etwas anderes gilt (vgl. Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 90 Rz 14), ist dafür im Streitfall nichts dargelegt oder ersichtlich. Die Kläger haben ihre Erklärung auch nicht eindeutig widerrufen oder angefochten, sondern lediglich angeregt, das Gericht möge den Kläger zu den Umständen des Falles persönlich anhören. Diese Möglichkeit haben sich die Kläger indes durch den freiwilligen Verzicht auf die mündliche Verhandlung vergeben. Von dessen Wirksamkeit ist das FG zu Recht ausgegangen.

28 b) Im Übrigen sieht der Senat von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

29 2. In materiell-rechtlicher Hinsicht hält das angefochtene Urteil den Angriffen der Revision stand.

30 a) Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (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. Demgemäß können grundsätzlich auch Bereitstellungszinsen und Zahlungen für die Nichtabnahme eines Darlehens als Werbungskosten abzugsfähig sein (vgl. Senatsbeschluss vom 5. November 2001 IX B 92/01, BFHE 197, 139, BStBl II 2002, 144).

31 b) 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 (vorab entstandenen) Aufwendungen können (als vergeblicher Aufwand) 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.).

32 c) Die Berücksichtigung von Aufwand als (vorab entstandene) Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung setzt grundsätzlich voraus, dass sich der Steuerpflichtige endgültig entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht aufgegeben hat (z.B. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 14/12, BFHE 239, 453, BStBl II 2013, 279). Das gilt auch dann, wenn die Wohnung in einem bestehenden Gebäude durch Sanierung erst noch hergestellt werden muss. Scheitert die Herstellung der Wohnung --wie im Streitfall-- an der mangelnden Leistungsfähigkeit oder -bereitschaft des Bauträgers, steht dies dem Abzug vorab entstandener Werbungskosten nicht entgegen, soweit der Steuerpflichtige die zur Erzielung von Einkünften begonnene Tätigkeit "fortführt", indem er zum Beispiel bestehende Zahlungsverpflichtungen erfüllt. Das trifft vor allem auf Bereitstellungszinsen zu, gilt aber auch für Nichtabnahmeentschädigungen. Sie sind nicht etwa durch den Entschluss veranlasst, die Einkünfteerzielung aufzugeben, sondern (noch) durch die ursprüngliche (nicht realisierbare) Absicht, ein Vermietungsobjekt zu erwerben (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 197, 139, BStBl II 2002, 144; vgl. auch BFH-Urteil vom 21. November 2013 IX R 12/12, BFH/NV 2014, 834 allgemein zu Aufwendungen, die erforderlich sind, um sich aus einer gescheiterten Immobilieninvestition zu lösen und so die Höhe der vergeblich aufgewendeten Kosten zu begrenzen). Es genügt aber nicht, wenn der Entschluss zu vermieten in einem Zeitpunkt gefasst wird, in dem bereits absehbar ist, dass die Investition scheitern wird.

33 d) Ob der Steuerpflichtige (rechtzeitig) endgültig entschlossen war, die Immobilie zur Einkünfteerzielung zu nutzen, hat das FG anhand der objektiven Gesamtumstände des Falles nach seiner freien Überzeugung zu entscheiden (§ 96 Abs. 1 FGO).

34 aa) Auf die Vermietungsabsicht als innere Tatsachen kann nur anhand von äußeren (vom FG festgestellten) 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 Absichtsbekundung des Steuerpflichtigen genügt insoweit nicht. Kommen Vermietungsbemühungen noch nicht in Betracht, z.B. weil das Objekt noch nicht hergestellt ist, muss sich aus anderen objektiven Umständen ergeben, ob der Steuerpflichtige zur Vermietung bereits entschlossen war. Erforderlich ist in jedem Fall 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.

35 bb) An die vom FG festgestellten Tatsachen ist der BFH grundsätzlich gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Das gilt auch für die Tatsachen, die das FG aus anderen Tatsachen (Indizien) geschlossen hat. Der BFH überprüft insofern allerdings, ob die Schlussfolgerung durch Verfahrensmängel beeinflusst ist, was hier nicht der Fall ist (s.o.). Darüber hinaus prüft der BFH nur, ob sie mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen in Einklang steht. Dabei genügt es, wenn die Schlussfolgerungen des FG möglich sind, sie müssen nicht zwingend sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. August 2010 II R 35/08, BFH/NV 2010, 2301, m.w.N.). Der BFH darf die Umstände des Falles grundsätzlich nicht selbst würdigen und insbesondere nicht seine Überzeugung an die Stelle der Überzeugung des FG setzen.

36 3. Nach diesen Maßstäben ist die Schlussfolgerung des FG, dass es die behauptete Vermietungsabsicht nicht feststellen könne (non liquet), nicht zu beanstanden. Dies geht zu Lasten des Klägers, dessen Begehren nur dann Erfolg gehabt hätte, wenn das Gericht davon überzeugt gewesen wäre, dass der Kläger zur Vermietung entschlossen war.

37 a) Das FG hat zur Begründung u.a. ausgeführt, die Art der Finanzierung lasse für sich genommen keinen Schluss auf die beabsichtigte Nutzung einer Immobilie zu. Insbesondere gebe es keinen Erfahrungssatz des Inhalts, dass fremdfinanzierte Objekte stets vermietet werden. Auch aus dem Umstand, dass der Kläger bereits ein Vermietungsobjekt besaß, ergebe sich nicht, dass das streitgegenständliche Objekt ebenfalls vermietet werden sollte. Für die Vermietungsabsicht spreche auch nicht, dass im Haus (ganz überwiegend) Seniorenwohnungen mit dem Angebot des betreuten Wohnens errichtet werden sollten. Die vom Kläger erworbene Wohnung habe sich von den im Prospekt beschriebenen Seniorenwohnungen ganz erheblich unterschieden. Sie sei viel größer gewesen. In der Bauzeichnung seien Kinderzimmer eingezeichnet gewesen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Teilungserklärung und der Baubeschreibung. Die vom Kläger erworbene Wohnung sei erst nachträglich durch Zusammenlegung der Wohnungen W29 bis W31 entstanden und deshalb im ursprünglichen Konzept nicht vorgesehen gewesen. Insgesamt sei nicht erkennbar, dass es sich bei der vom Kläger erworbenen Wohnung ebenfalls um eine Seniorenwohnung gehandelt habe. Der zeitliche Zusammenhang zwischen dem Scheitern des Erwerbs in der A-Straße und der Anschaffung einer selbst genutzten Wohnung in der B-Straße spreche eher dafür, dass der Kläger die Wohnung in der A-Straße ebenfalls zu eigenen Wohnzwecken nutzen wollte. Dies könne jedoch offenbleiben.

38 b) Diese Schlussfolgerungen sind möglich. Sie verstoßen weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze. An sie ist der BFH deshalb gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).

39 Der Senat kann offenlassen, ob und unter welchen Umständen die Art der Finanzierung des Kaufpreises ein Indiz für die beabsichtigte Nutzung einer Immobilie sein kann. Zumindest besteht der vom FG verneinte Erfahrungssatz nicht, dass von der Fremdfinanzierung auf die Vermietungsabsicht geschlossen werden kann. Das gilt auch dann, wenn bereits ein fremdfinanziertes Vermietungsobjekt vorhanden ist. Das Argument wird vor allem dadurch entwertet, dass die Kläger bis 2004 noch zur Miete wohnten. Umgekehrt spricht der Abschluss einer objektbezogenen, komplexen Finanzierung unter kalkulatorischer Einbeziehung des Anspruchs auf Eigenheimzulage als Indiz gegen die Vermietungsabsicht, denn die Gewährung der Eigenheimzulage setzt die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraus. Die Behauptung des Klägers, die Finanzierung sei ihm im Paket vorgelegt worden und habe zu keinem Zeitpunkt seinen persönlichen Verhältnissen entsprochen, ist dabei durch nichts belegt und erscheint auch nicht

glaubhaft. Aus dem Prospekt des Bauträgers ergibt sich nicht, dass die Wohnungen mit Finanzierung angeboten worden sind.

40 Auch der Umstand, dass der Kläger nach eigenen Angaben die selbst bezogene Wohnung in der B-Straße ohne Inanspruchnahme von Fremdkapital angeschafft hat, lässt keinen Schluss auf die behauptete Vermietungsabsicht zu. Hätte der Kläger, wie er vorgibt, unabhängig von dem Erwerb der Wohnung in der B-Straße ein fremdfinanziertes Vermietungsobjekt erwerben wollen, ist nicht verständlich, warum er seit 2004 mit Nachdruck versuchte, aus dem Erwerb des Objekts A-Straße auszusteigen. Das Vermietungsobjekt hätte er haben können, wenn er auf das Angebot des übernehmenden Bauträgers eingegangen wäre, das Vorhaben zu den vereinbarten Preisen zu Ende zu bauen. Aus dem anwaltlichen Beratungsschreiben von Oktober 2004 ergibt sich aber, dass der Kläger zu diesem Zeitpunkt eindeutig nur eines der beiden Objekte erwerben wollte. Der Entschluss, nur eine und zwar eine selbst genutzte Wohnung anzuschaffen, muss also spätestens im Jahr 2004 gefallen sein.

41 Es begegnet schließlich auch keinen Bedenken, dass das FG dem Argument, es handele sich um eine Seniorenanlage, in die der Kläger nicht eingezogen wäre, keine entscheidende Bedeutung beigemessen hat. Dabei ist es zunächst nicht zu beanstanden, dass das FG anhand der Unterlagen von einer gemischten Nutzung des Gebäudes (nicht ausschließlich durch Senioren) ausgegangen ist. Etwas anderes ergibt sich nicht mit der erforderlichen Eindeutigkeit aus den Verträgen und Planungsunterlagen und auch nicht aus dem Prospekt, in dem die vom Kläger erworbene Wohnung nicht erwähnt ist. Zum anderen erscheint es dem Senat keineswegs zwingend, dass ein 50-Jähriger mit seiner Familie nicht in eine Wohnung ziehen würde, die speziell auf die Bedürfnisse von Senioren zugeschnitten ist. Anhaltspunkte dafür, dass die vom Kläger erworbene Wohnung eine Seniorenwohnung sein sollte, hat das FG allerdings auch nicht festgestellt.

42 Ergänzend hätte das FG das steuerliche Erklärungsverhalten des Klägers als Indiz berücksichtigen können. Die Kläger haben danach ihre vergeblichen Aufwendungen ernsthaft erst mit der Einkommensteuererklärung für 2004 (im Dezember 2006) geltend gemacht, in einem Zeitpunkt also, in dem das endgültige Scheitern des Projekts feststand. Wären sie zur Vermietung entschlossen gewesen, hätte es indes nahegelegen, die vorab entstandenen Werbungskosten bereits bei den Einkommensteuerveranlagungen 2001 bis 2003 geltend zu machen bzw. auch mit Nachdruck zu verfolgen (2002). Die Behauptung der Kläger, sie hätten nach dem Kaufvertrag einen Anspruch auf Erstattung ihrer Kosten gehabt, trifft zwar zu, beruhte aber steuerlich auf einem Rechtsirrtum und hätte am Vorliegen von vorab entstandenen Werbungskosten nichts geändert. Die in allen Jahren steuerlich beratenen Kläger hätten dies wissen können.

43 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de