Urteil vom 09. Mai 2017, IX R 24/16

Vermietung und Verpachtung - Werbungskosten nach gescheitertem Anschaffungsgeschäft

ECLI:DE:BFH:2017:U.090517.IXR24.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. September 2015, Az: 11 K 3189/09

Leitsätze

Das Fehlen einer rechtlichen Grundlage für die Hingabe verlorener Aufwendungen, die zu Anschaffungskosten eines Vermietungsobjekts hätten führen sollen, schließt den wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit einer beabsichtigten Vermietung nicht aus .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. September 2015 11 K 3189/09 aufgehoben, soweit es das Jahr 2000 betrifft.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) Geldbeträge, die er einem betrügerischen Makler in der Erwartung überlassen hat, dieser werde sie für ihn zum Erwerb eines Vermietungsobjekts aufwenden, als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann.

2 Der Kläger beabsichtigte im Juni 2000, das mit einer Villa bebaute Grundstück A in Z zu erwerben. Der bereits vereinbarte Beurkundungstermin platzte, nachdem die Verkäuferin, eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht, deren Anteile einer ... Familie gehörten, vom Kläger kurzfristig einen höheren als den bisher genannten Preis verlangte.

3 In der Folgezeit spiegelte der Immobilienmakler X dem Kläger vor, von der Verkäuferin mit dem Verkauf des Grundstücks beauftragt zu sein und den Kauf für 2,5 Mio. DM vermitteln zu können. Der Kläger müsse dabei aber im Hintergrund bleiben und ihm das Geld in bar übergeben. Nach diversen Änderungen, die der Immobilienmakler X dem Kläger wahrheitswidrig mitteilte, übergab der Kläger dem Immobilienmakler X schließlich 3,5 Mio. DM als Kaufpreis, 400.000 DM als Provision und 100.000 US-$ als "Handgeld" in bar. Der Verkauf kam nicht zustande; X hatte das Geld für sich verwendet. Er wurde dafür vom Landgericht zu einer Freiheitsstrafe von vier Jahren und einem Monat und im Adhäsionsverfahren zur Zahlung von 3,9 Mio. DM und 100.000 US-$ an den Kläger verurteilt.

4 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 31. Oktober 2000 erwarb der Kläger das Objekt schließlich zum Preis von 3,9 Mio. DM. Seit Juli 2003 vermietete der Kläger das Erdgeschoss, das Untergeschoss und das Obergeschoss an unterschiedliche gewerbliche Mieter. Das Dachgeschoss (ca. 130 qm) bewohnte er selbst.

5 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger u.a. den anteilig auf den vermieteten Teil des Gebäudes entfallenden Betrugsschaden (3.555.150 DM) als vorab entstandene Werbungskosten bei den

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte dies ab (Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 18. August 2004) und wies den dagegen gerichteten Einspruch zurück (Einspruchsentscheidung vom 18. November 2009).

6 Die Klage, deren Gegenstand die Einkommensteuer 2000 bis 2002 war, hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat entschieden, dass der Kläger beim Erwerb des Objekts am 31. Oktober 2000 und in den Folgejahren bis zum Beginn der Vermietung zur anteiligen Vermietung fest entschlossen war. Es hat insofern u.a. erkannt, dass im Streitjahr 2000 zeitanteilig Absetzungen für Abnutzung (AfA) von 12.681,06 € (entspricht 24.802 DM) als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen sind. Hinsichtlich des geltend gemachten Betrugsschadens hat es die Klage abgewiesen.

7 Mit der Revision erhebt der Kläger die Sachrüge.

8 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Hessischen FG vom 24. September 2015 11 K 3189/09 dahingehend zu ändern, dass unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2000 vom 18. August 2004 die Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Verlusts aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Objekt A in Z in Höhe von weiteren 1.817.719,30 € anderweitig festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

11 1. Gegenstand der Revision ist nur noch das Streitjahr 2000. Die darin liegende Beschränkung gegenüber dem Klagebegehren ist zulässig. Das Begehren des Klägers ist darauf gerichtet, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es das Streitjahr 2000 betrifft, und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung von 1.817.719,30 € niedriger festzusetzen.

12 2. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht einen objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang der verlorenen Aufwendungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verneint. Es wird aber noch feststellen müssen, in welchem Zeitpunkt mit hinreichender Sicherheit feststand, dass der Kläger eine Gegenleistung nicht erhalten und mit seinen Ansprüchen gegen den Betrüger X voraussichtlich ausfallen würde. Gegebenenfalls muss es auch noch feststellen, in welcher Höhe die verlorenen Aufwendungen auf den zu vermietenden Teil des Gebäudes entfallen wären.

13 3. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind.

14 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 (z.B. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). 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). Führen Aufwendungen nicht zu dem beabsichtigten Erfolg, bleibt ihre Abziehbarkeit als Werbungskosten unberührt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). Vergebliche Aufwendungen können danach als (vorab entstandene) Werbungskosten 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.).

15 b) Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung können vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sobald sich der Steuerpflichtige endgültig entschlossen hat, durch Vermieten Einkünfte zu erzielen (Vermietungsabsicht). Die Absicht muss sich noch nicht auf ein bestimmtes Gebäude beziehen (BFH-Urteil vom 10. März 1981 VIII R 195/77, BFHE 133, 189, BStBl II 1981, 470). Hat der Steuerpflichtige noch kein Objekt, welches er vermieten kann, muss die Absicht zugleich darauf gerichtet sein, ein solches in absehbarer Zeit anzuschaffen (Erwerbsabsicht) oder herzustellen (Bebauungsabsicht). Als innere Tatsache kann die Absicht des Steuerpflichtigen nur anhand äußerer Umstände indiziell festgestellt werden. Dies obliegt dem FG (zum Ganzen vgl. auch BFH-Urteile vom 16. Februar 2016 IX R 1/15, BFH/NV 2016, 1261, und vom 6. September 2016 IX R 19/15, BFH/NV 2017, 19).

16 c) Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Wirtschaftsguts Gebäude gehören bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begrifflich zu den Werbungskosten (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). Sie können jedoch regelmäßig nicht sofort und in voller Höhe, sondern nur zeitlich gestreckt als AfA abgezogen werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG). Die Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden sind dagegen schon begrifflich keine Werbungskosten. Sie werden bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht wirksam. Herstellungskosten sind nur Ausgaben für tatsächlich erbrachte Leistungen, die zum Bereich der Gebäudeherstellung gehören. Vorauszahlungen für ein Bauvorhaben, für die wegen des Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht worden sind, führen nicht zu Herstellungskosten und können deshalb vom Bauherrn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). Für vergebliche Aufwendungen, die im Fall der Anschaffung zu Anschaffungskosten geführt hätten, gilt nichts anderes. Sie führen nicht zu Anschaffungskosten, wenn die beabsichtigte Anschaffung ausbleibt. Sie sind vielmehr als Werbungskosten in dem Zeitpunkt abziehbar, in dem deutlich wird, dass es nicht mehr zu einer Verteilung der Aufwendungen als AfA kommen wird, weil sie voraussichtlich dauerhaft ohne Gegenleistung bleiben und weil ihre Rückzahlung nicht zu erlangen sein wird (zuletzt BFH-Urteil vom 28. Juni 2002 IX R 51/01, BFHE 199, 388, BStBl II 2002, 758, m.w.N.). Für die Prognose ist keine Gewissheit erforderlich; es genügt eine große Wahrscheinlichkeit (BFH-Urteil vom 14. Februar 1978 VIII R 9/76, BFHE 125, 153, BStBl II 1978, 455).

17 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.

18 a) Das FG hat zur Begründung seines Urteils u.a. ausgeführt, vergebliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten habe die Rechtsprechung bisher nur angenommen bei Leistungen, die auf vertraglicher Grundlage erbracht worden seien. Daran fehle es im Streitfall, denn der Kläger habe dem Makler X das Geld für die Anschaffung des Grundstücks vor dem Zustandekommen eines Kaufvertrags und ohne rechtliche Grundlage ausgehändigt. Das FG hat deshalb einen wirtschaftlichen Zusammenhang der verlorenen Aufwendungen mit der beabsichtigten Vermietungstätigkeit verneint.

19 b) Das Fehlen einer verbindlichen rechtlichen Grundlage gegenüber dem Immobilienveräußerer für die Hingabe verlorener Aufwendungen schließt den wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit nicht aus. Zwar werden üblicherweise Zahlungen, die bei Erbringung der Gegenleistung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, nicht ohne vertragliche Grundlage vorgenommen. So war es, worauf das FG zutreffend hinweist, auch in den vom BFH bisher entschiedenen Fällen. Voraussetzung für die Abziehbarkeit der Aufwendungen als (vorab entstandene) Werbungskosten ist jedoch nur, dass sich der Steuerpflichtige zum Erwerb und zur Vermietung endgültig entschlossen hat.

20 c) Daran besteht vorliegend kein Zweifel. Allein aus dem Umstand, dass der Kläger das Objekt im dritten Anlauf und nach wenigen Monaten tatsächlich erworben hat, lässt sich schließen, dass er von Anfang an zum Erwerb entschlossen war (vgl. BFH-Urteil in BFHE 133, 189, BStBl II 1981, 470). Dass er darüber hinaus auch zur teilweisen Vermietung entschlossen war, hat das FG selbst festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO). Aus der maßgeblichen Sicht des Klägers als des Betrugsopfers waren die dem Makler X übergebenen Geldbeträge dazu bestimmt, den Kauf des Objekts ins Werk zu setzen, nachdem der erste Versuch, das Objekt zu erwerben, im Juni 2000 gescheitert war. Nach seiner Vorstellung sollten so Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten entstehen. Dass der Makler X den Kläger über seine wahren Absichten getäuscht und dass der Kläger dies nicht erkannt hat, ist dem Kläger weder zuzurechnen noch anzulasten. Unerheblich ist deshalb auch, ob der Kläger bei der Hingabe des Geldes fremdüblich gehandelt oder gar die übliche Vorsicht außer Acht gelassen hat. Die gegenteiligen Schlussfolgerungen des FG sind von seinen tatsächlichen Feststellungen nicht gedeckt. Der BFH kann die erforderliche Würdigung selbst vornehmen, weil die tatsächlichen Feststellungen des FG hierfür ausreichen und die gebotenen Schlussfolgerungen hinreichend eindeutig sind.

21 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Von seinem Standpunkt aus zu Recht hat das FG bisher keine tatsächlichen Feststellungen zu der Frage getroffen, in welchem Zeitpunkt feststand, dass die Gegenleistung ausbleiben und eine Rückzahlung nicht zu erlangen sein würde. Dabei darf der Überzeugungsmaßstab einer "großen Wahrscheinlichkeit" nicht überspannt werden. Insbesondere kommt es nicht auf die rechtskräftige Verurteilung des Täters X oder den endgültigen Misserfolg der vom Kläger zur Durchsetzung seiner titulierten Ansprüche unternommenen Aufklärungs- und Vollstreckungsversuche an. Das Gericht muss vielmehr retrospektiv beurteilen, in welchem Zeitpunkt aus der Sicht des Klägers genügend Anhaltspunkte für die (damals) prognostische Annahme vorlagen, dass er von X betrogen worden war und sein Geld wohl nicht zurückerlangen würde. Dies wird das FG ebenso nachzuholen haben wie --gegebenenfalls-- die Aufteilung des verlorenen Geldes auf vergebliche Anschaffungskosten für das Gebäude einerseits und für Grund und Boden andererseits. Abziehbar sind die verlorenen Aufwendungen nur, soweit sie auf den vermieteten Anteil des Gebäudes entfallen wären. Soweit sie auf die Anschaffung von Grund und Boden entfallen wären, können sie dagegen nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden.

22 6. Für die weitere Sachbehandlung weist der Senat ergänzend auf folgendes hin:

23 a) Die streitigen Aufwendungen sind nicht deshalb vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen, weil sich der Versuch des Klägers, das Objekt auf dem von ihm eingeschlagenen Weg zu erwerben, im Nachhinein als (objektiv) untauglich herausgestellt hat. Soweit der Senat in Einzelfällen die vom Steuerpflichtigen behauptete Erwerbsabsicht für unbeachtlich erachtet hat, wenn objektiv die Möglichkeit zum Erwerb des Vermietungsobjekts nicht bestand (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Mai 2017 IX R 45/15, juris), lagen dem jeweils Umstände zugrunde, die der Steuerpflichtige erkennen konnte (z.B. mangelnde finanzielle Leistungsfähigkeit, Weigerung der Verkäuferseite an den Steuerpflichtigen zu verkaufen). Im Streitfall liegen die Dinge anders. Wie bereits erwähnt, ist es dem Kläger weder zuzurechnen noch anzulasten, dass er den Betrug zu seinen Lasten nicht erkannt und nicht verhindert hat.

24 b) Der Werbungskostenabzug scheitert auch nicht daran, dass der Kläger das nämliche Objekt (später) tatsächlich erworben hat. Vergebliche Anschaffungskosten führen, wie dargelegt, gerade nicht zu Anschaffungskosten, sondern zu sofort abziehbaren Werbungskosten. Sie gehören auch nicht zu den Anschaffungskosten aus dem Vertrag vom 31. Oktober 2000, auf dessen Grundlage der Kläger das Objekt erworben hat. Dieser (nachfolgende) Erwerb ist gegenüber dem zuvor gescheiterten und hier allein streitigen Erwerbsversuch eigenständig zu bewerten. Der Fall ist nicht anders zu beurteilen, als wenn dem Kläger der Betrugsschaden bei dem vergeblichen Versuch, ein anderes Objekt zu erwerben, entstanden wäre.

25 c) Der Abzug ist schließlich auch nicht insoweit ausgeschlossen, als der Kläger an den Makler X neben dem Kaufpreis von 3,5 Mio. DM eine Provision von 400.000 DM und ein "Handgeld" von 100.000 US-$ gezahlt hat.

26 aa) Dass der Kläger die Provision abweichend von § 652 des Bürgerlichen Gesetzbuchs vor dem Zustandekommen eines Kaufvertrags an den Makler gezahlt hat, ändert nichts an ihrer wirtschaftlichen Veranlassung durch den vom Kläger beabsichtigten Erwerb des Grundstücks. Maklerprovisionen führen zu Anschaffungsnebenkosten. Die Grenze der Unangemessenheit ist nicht überschritten. Auch in diesem Zusammenhang ist es ohne Bedeutung, dass der Makler X den Kläger über seine wahren Absichten getäuscht und dass der Kläger diese nicht erkannt hat.

27 bb) Entsprechendes gilt für das sog. Handgeld von 100.000 US-$. Das FG hat keine Feststellungen getroffen, wie der Makler X dieses Geld nach der Vorstellung des Klägers verwenden sollte. Dass aus der Sicht des Klägers insofern der Tatbestand eines Abzugsverbots erfüllt werden sollte, ist nicht ersichtlich. Vergeblich aufgewandte Anschaffungsnebenkosten können vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen sein, wenn sie bei planmäßiger Verwendung einem steuerlichen Abzugsverbot unterlegen hätten. Dafür müssen jedoch konkrete Anhaltspunkte festgestellt werden, wie das Geld planmäßig hätte verwendet werden sollen. Es genügt insofern nicht, dass der Betrüger dem Opfer lediglich vorspiegelt, das Geld als Schmiergeld zu benötigen, wenn --wie vorliegend-- aus der Sicht des Betrogenen keinerlei Anhaltspunkte ersichtlich sind, wer damit zu welcher Handlung veranlasst werden sollte.

28 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Die teilweise Aufhebung der Vorentscheidung schließt die Aufhebung der Kostenentscheidung mit ein, da sie nicht geteilt werden kann. Bei teilweiser Zurückverweisung der Sache muss das FG im zweiten Rechtszug erneut über die gesamten Kosten des Verfahrens einschließlich der Kosten des Revisionsverfahrens entscheiden (Einheitlichkeit der Kostenentscheidung, vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2011 IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de