Urteil vom 05. April 2017, X R 6/15

Gewerblicher Grundstückshandel bei einem geplanten Objekt - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 5.7.2017 als NV-Entscheidung abrufbar.

ECLI:DE:BFH:2017:U.050417.XR6.15.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, AO1977§180Abs2V § 8, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 18. Dezember 2014, Az: 13 K 3148/11

Leitsätze

1. Auch ein gewerblicher Grundstückshandel setzt Gewinnerzielungsabsicht voraus.

2. Die Gewinnerzielungsabsicht kann nachträglich entfallen.

3. Obliegt es dem gewerblichen Händler zu bebauender Grundstücke, mit Rücksicht auf eine längere Verlustphase Umstrukturierungsmaßnahmen zu treffen, so hat er geänderte konkrete Nutzungskonzepte zu entwickeln und zu verfolgen.

4. Die Hoffnung auf einen Veräußerungsgewinn jenseits einer Haltefrist von zehn Jahren ist regelmäßig privater Natur.

5. Wird der Betrieb weder umstrukturiert noch aufgegeben, kommt es zum Strukturwandel zur Liebhaberei.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 19. Dezember 2014 13 K 3148/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war als Vermessungsingenieur tätig. Im Jahre 1991 beauftragte die Gemeinde X sein Büro mit der alleinigen Planung und Vermessung bezüglich der Erschließung des Gewerbegebiets Y in dem im Beitrittsgebiet belegenen Ballungsgebiet A/B. Aufgrund dieser Tätigkeit wurden dem Kläger die Verhältnisse des Gewerbegebiets bekannt.

2 Am 20. Juli 1992 stellte der Kläger einen Bauantrag für ein 2 562 qm großes Grundstück in X für den geplanten Bau eines Büro- und Boardinghauses. Mit Vertrag vom 29. Juli 1992 erwarb er das Grundstück für 148.773,18 € einschließlich der Anschaffungsnebenkosten. In der Folgezeit versuchte der Kläger, das Objekt (das Grundstück sowie das noch zu errichtende Gebäude) zu veräußern. Im Jahr 1993 bekundete die Firma F-GmbH Interesse am Erwerb der geplanten Immobilie nach Fertigstellung. Ein vorläufiger Grundstückskaufvertrag sah die Errichtung eines Rohbaus auf dem Grundstück sowie die Veräußerung des gesamten Objekts zu einem Gesamtpreis von 1,8 Mio. DM vor. Ende des Jahres 1994 nahm die Firma F-GmbH jedoch Abstand von dem Kauf. Der Antrag des Klägers auf Erteilung der Baugenehmigung wurde am 10. Mai 1995 zurückgewiesen.

3 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) hat der Kläger seither versucht, das unbebaute Grundstück zu

verkaufen oder zu vermieten. Angedachte Projekte, der Bau und Verkauf zum Betrieb einer Tankstelle sowie der Verkauf zum Betrieb eines Outletcenters zerschlugen sich. Trotz Inserierung im Internet wurde das Grundstück bis zu der 2014 stattfindenden mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht veräußert. Seit 1992 machte der Kläger die im Wesentlichen auf Schuldzinsen beruhenden Verluste aus dem Grundstück steuerlich geltend, zunächst als solche aus Vermietung und Verpachtung, später aus Gewerbebetrieb in Gestalt eines gewerblichen Grundstückshandels. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stufte bis 2003 die Einkünfte, teils vorläufig, weiterhin als solche aus Vermietung und Verpachtung ein, folgte für 2004 jedoch mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid der wiederum auf gewerbliche Einkünfte lautenden Erklärung des Klägers.

4 In der Steuererklärung für das Jahr 2005 beantragte der Kläger die Anerkennung eines Verlustes aus gewerblichem Grundstückshandel in Höhe von insgesamt 107.024 €. Darin ist ein Betrag in Höhe von 106.773,18 € für die Teilwertabschreibung des streitgegenständlichen Grundstücks auf einen durch das Gutachten eines Bausachverständigen ermittelten Verkehrswert von 42.000 € enthalten, der in der Sache unstreitig ist. Das FA erkannte den Verlust nicht an. Das FG hat der Klage stattgegeben, da nach den konkreten Umständen (Bauantrag, Verkaufsanzeigen, Verkaufsanbahnung, kurzfristige Finanzierung) davon auszugehen sei, dass der Kläger bei dem Ankauf des Grundstücks mit unbedingter Veräußerungsabsicht gehandelt habe. Es sei nachvollziehbar, dass der Kläger wegen des nicht sicheren Verkaufs die Erteilung der Baugenehmigung nicht weiter betrieben, sondern den Aufwand für die fehlende Statik sowie das Brandschutzgutachten vermieden habe. Bei einem angedachten Verkaufspreis von insgesamt 1,8 Mio. DM, einem Kaufpreis von 148.773,18 € (290.975,04 DM) und Rohbaukosten von 1,2 Mio. DM wären noch ca. 300.000 DM verblieben, so dass auch abzüglich der bis zur Veräußerung anfallenden Schuldzinsen noch ein Gewinn erzielt worden wäre. Anhaltspunkte für eine persönliche Neigung für die tatsächlich verlustbringende Tätigkeit gebe es nicht.

5 Mit seiner Revision macht das FA geltend, das FG habe nicht beachtet, dass es sich nur um den Kauf eines einzigen Grundstücks handele und der Verkauf über konkrete Vorbereitungen nicht hinausgekommen sei. Allein die Planung der Errichtung bzw. Veräußerung von Objekten rechtfertige die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels noch nicht. Vielmehr hätten rechtliche Hindernisse entgegengestanden. Nach Zurückweisung des Baugenehmigungsantrags habe dem geplanten Objekt die baurechtliche Grundlage gefehlt. Das FG habe die Kosten der Baugenehmigung angesichts des geplanten Veräußerungspreises überbewertet und auch zu Unrecht unterstellt, der Kläger hätte die Baugenehmigung bei Vorlage von Unterlagen problemlos erhalten können. Vor diesem Hintergrund könnten die sonstigen Tätigkeiten des Klägers nicht als ausreichende und nachhaltige Vorbereitungshandlungen gewerblicher Tätigkeit betrachtet werden. Seit Ende 1994 habe der Kläger keinerlei Maßnahmen mehr zur zeitnahen Bebauung des Grundstücks ergriffen.

6 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Die Versagung der Baugenehmigung sei nicht entscheidend. Ein gewerblicher Grundstückshandel liege zwar nicht vor, wenn sich das Objekt von vornherein als nicht realisierbar erweise, etwa das Baugesuch nicht den Vorgaben der Gemeinde entspreche, ein negativer Vorbescheid vorliege oder die Planungen noch nicht hinreichend konkretisiert seien. Dies alles sei hier aber nicht der Fall. Das Vorhaben habe dem gemeindlichen Bebauungsplan entsprochen, die Gemeinde ihr Einvernehmen erteilt. Baurechtliche Hindernisse seien nicht zu erwarten gewesen, da das Vorhaben nur in kleinen Teilen von einem bereits anderswo realisierten Büro- und Boardinghaus abweiche. Im Übrigen habe er sich nach Kräften um die Verwertung des Grundstücks bemüht.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Sache selbst und weist die Klage ab. Der Kläger hat im Streitjahr 2005 keinen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Es ist daher kein Verlust aus gewerblichem Grundstückshandel zu berücksichtigen.

10 1. Der Senat kann offenlassen, ob der Kläger mit dem Erwerb des Grundstücks in X im Jahre 1992, das er mutmaßlich zeitnah bebauen und veräußern wollte, dies jedoch nicht mehr umgesetzt hat, zunächst einen

gewerblichen Grundstückshandel begründet hat, insbesondere, welche Bedeutung die letztlich nicht erteilte Baugenehmigung sowie der Umstand, dass es bis 2014 nicht zu einem Verkauf gekommen ist, haben könnten.

11 Selbst wenn der Kläger einen gewerblichen Grundstückshandel unterhalten haben sollte, so wäre jedoch in der Folgezeit --jedenfalls noch vor dem Streitjahr-- die Gewinnerzielungsabsicht fortgefallen, der Betrieb im Wege des Strukturwandels zum Liebhabereibetrieb geworden. Soweit möglicherweise zu Unrecht keine Feststellung nach § 8 der Verordnung (VO) über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) vorgenommen wurde, ist dies unerheblich. Ebenso wenig kommt es auf den genauen Zeitpunkt an, da dieser jedenfalls vor dem Streitjahr 2005 liegt.

12 a) Soweit es dem Kläger nicht gelungen ist, das Grundstück mit der ursprünglich vorgesehenen geplanten Bebauung zeitnah zu verkaufen, wäre dies zunächst nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. z.B. zu alledem Senatsurteile vom 23. Mai 2007 X R 33/04, BFHE 218, 163, BStBl II 2007, 874, unter II.2.b; vom 27. Mai 2009 X R 39/06, BFH/NV 2009, 1790, unter II.4.a, m.w.N.; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Mai 2011 IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092, unter II.2.c bb, m.w.N.; vom 30. Oktober 2014 IV R 34/11, BFHE 247, 418, BStBl II 2015, 380, unter II.2.b) für sich genommen unerheblich. Die Aktivitäten des Klägers zählten nicht zum typischen Hobbybereich, bei dem nur geringe Anforderungen an die Feststellung persönlicher Gründe und Motive zur Weiterführung des Unternehmens gestellt werden. Es wäre nicht zulässig, von dem tatsächlichen Ausbleiben eines Gewinns auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht zu schließen. Es gibt auch sonst keinen Anhaltspunkt dafür, dass das Vorhaben von vornherein nicht geeignet gewesen wäre, einen Gewinn zu erzielen. Insbesondere ist nicht erkennbar, dass die angebahnte Geschäftsbeziehung mit der F-GmbH von Beginn an keine Aussicht auf Umsetzung gehabt hätte.

13 b) Die Gewinnerzielungsabsicht kann indes wie die Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16. September 2015 IX R 31/14, BFH/NV 2016, 188) auch nachträglich wieder wegfallen. Dies führt zwar nicht zu einer vollständigen steuerlichen Entstrickung des vormaligen Gewerbebetriebs. Allein der Fortfall der Gewinnerzielungsabsicht in einem bestehenden Betrieb bewirkt keine Betriebsaufgabe, sondern lediglich einen erfolgsneutralen Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zur Liebhaberei. Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bleiben sog. "eingefrorenes Betriebsvermögen" (zur Begrifflichkeit BFH-Beschluss vom 27. Mai 2005 IV B 97/03, BFH/NV 2005, 2176, unter 1.d der Entscheidungsgründe). Die stillen Reserven werden auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei nach § 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO gesondert festgestellt. Jedoch sind die laufenden Ergebnisse von diesem Zeitpunkt an steuerrechtlich ebenso irrelevant wie wenn die Gewinnerzielungsabsicht von Beginn an gefehlt hätte (vgl. mit eingehender Begründung das insoweit grundlegende BFH-Urteil vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl II 1982, 381; das BFH-Urteil vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792, unter II.5.c; beide für den Übergang vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zur Liebhaberei; ferner Senatsurteil vom 15. Mai 2002 X R 3/99, BFHE 199, 241, BStBl II 2002, 809, unter II.4.a, für den Übergang vom Gewerbebetrieb zur Liebhaberei).

14 c) Die Gewinnerzielungsabsicht ist im Streitfall nachträglich entfallen. Nachdem die F-GmbH Ende 1994 das Projekt abgesagt hatte, hatte sich der ursprünglich verfolgte Plan zerschlagen. Spätestens mit diesem Zeitpunkt begann eine kontinuierliche Verlustperiode. Nicht nur verlor das Grundstück selbst bis zum Streitjahr objektiv erheblich an Wert, sondern es erwies sich als unmöglich, ein anderes gewinnbringendes Bebauungs- und Verwertungskonzept zu finden. Der Kläger musste vor einem Misserfolg seines Plans gewarnt sein und sich überlegen, wie er weiter verfahren wollte. Stattdessen hat er auf die zunehmenden Vermarktungsschwierigkeiten nur unzureichend reagiert und mit dem Unterlassen geeigneter neuer Planungen zu erkennen gegeben, dass die (etwaige) Betriebsführung nicht mehr ernstlich auf eine am Markt erfolgreiche Tätigkeit gerichtet war.

15 aa) Der Senat lässt offen, ob dem Steuerpflichtigen eine Anlaufzeit von nicht weniger als fünf Jahren auch dann zuzugestehen ist, wenn, wie im Streitfall, zu keinem Zeitpunkt auch nur ein einziges gewerbetypisches Geschäft vollständig abgewickelt wurde. Die Anlaufzeit ist keine starre Grenze, sondern lediglich ein Richtmaß. Für eine nennenswerte Verlängerung dieser Anlaufzeit erkennt der Senat jedenfalls im Streitfall keinen Grund. Der Senat kann ebenfalls offenlassen, ob diese Anlaufzeit bereits mit dem Erwerb des Grundstücks im Jahre 1992 oder erst mit dem Scheitern des ursprünglichen Projekts 1994 beginnt. Sie war auch in letzterem Falle spätestens um die Jahrtausendwende erreicht und im Streitjahr 2005, elf Jahre nach dem Rückzug der F-GmbH und 13 Jahre nach dem Erwerb des Grundstücks, bei weitem überschritten.

16 bb) Tatsächlich hat der Kläger auch innerhalb einer großzügig verstandenen Anlaufzeit, bis zum Streitjahr und darüber hinaus bis zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem FG (22 Jahre nach dem Ankauf des

Grundstücks) nichts unternommen, was als geeignete Grundstücksentwicklungsmaßnahme verstanden werden könnte. Ihm ist zwar zuzugestehen, für eine anfängliche Durststrecke und auch nach der Absage der F-GmbH zunächst noch an seinem ursprünglichen und nach den Feststellungen des FG schlüssigen Konzept festzuhalten und zu versuchen, mit einem anderen Erwerber das Vorhaben so zu Ende bringen zu können wie er es mit der F-GmbH geplant hatte. Zum Ende der Anlaufzeit hätte er aber andere Vorstellungen entwickeln müssen, wie er seinen (etwaigen) gewerblichen Grundstückshandel doch noch zum wirtschaftlichen Erfolg führen könnte. Daran fehlt es. Er hat die Angelegenheit im Wesentlichen sich selbst überlassen und mehr auf glückliche Umstände gebaut als konkreten Plänen Gestalt verliehen. Das FG hat nicht festgestellt, der Kläger im Übrigen auch nicht vorgetragen, was er über Verkaufsangebote im Internet hinaus praktisch unternommen hat, um das Projekt zu einem positiven Ende zu führen.

17 Die Reaktion des Klägers auf die Ablehnung des Bauantrags ist insoweit kennzeichnend. Es kann offenbleiben, ob der Kläger zeitnah und ohne größere sachliche Schwierigkeiten in der Lage gewesen wäre, die begehrte Baugenehmigung zu erhalten. Tatsächlich hat er sich nicht weiter um eine Genehmigung welchen Inhalts auch immer bemüht. Das ist kein Signal für aktive Vermarktungsbemühungen. Einerseits ist es verständlich, dass er ohne konkreten Interessenten für das Grundstück und ohne die etwaigen Bebauungsvorstellungen eines etwaigen Interessenten zu kennen, nicht weiter in die Erteilung einer Baugenehmigung quasi ins Blaue hinein investiert. Andererseits ist zumindest vorstellbar, dass sich ein Grundstück mit vorhandener Baugenehmigung für ein Objekt, das seinerseits Gewinn verspricht, besser verkaufen lässt als ein unbebautes Grundstück, von dem alle Beteiligten nur wissen, dass es nach Maßgabe des Bebauungsplans im Gewerbegebiet bebaubar ist. Der Kläger hat in der gesamten Folgezeit nichts in dieser Richtung unternommen. Seine Aktivitäten erschöpften sich in einer durch die Realität ersichtlich nicht gedeckten Hoffnung, durch Inserate einen Zufallstreffer zu erzielen.

18 cc) Der Senat verkennt nicht, dass der Kläger gegenüber den gesunkenen Marktpreisen für Grundstücke machtlos war. Es kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass es schlechterdings unmöglich war, aus dem Verkauf des Grundstücks, ob bebaut oder unbebaut, überhaupt noch einen Gewinn zu erzielen. In diesem Falle hätten Grundstücksentwicklungsmaßnahmen niemals Erfolg gehabt. Der Steuerpflichtige kann aber nicht unbegrenzt einen (etwaigen) steuerlich relevanten Gewerbebetrieb fortführen, wenn gleichzeitig feststeht, dass dieser vermeintliche Gewerbebetrieb keinen Totalgewinn mehr erzielen wird. Vielmehr kann in einem solchen Falle nur die Betriebsaufgabe den Strukturwandel zur Liebhaberei vermeiden. Das bedeutet, dass der Kläger, selbst wenn er zu Beginn einen gewerblichen Grundstückshandel unterhalten haben sollte, das Grundstück rechtzeitig entweder durch Entnahme in sein Privatvermögen hätte überführen oder ggf. auch mit Verlust hätte verkaufen müssen, um nicht in die Liebhaberei zu geraten.

19 d) Führte der Kläger dennoch den (etwaigen) Betrieb unverändert fort, nahm er den Verlust, den er angesichts dieser Entwicklung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten hatte, aus Gründen hin, die nicht mehr im Bereich der steuerlich relevanten Einkünfteerzielung lagen. Der Senat geht davon aus, dass das Motiv des Klägers in der Erwartung lag, dass die Immobilienpreise über einen sehr langen Zeitraum, ggf. auch über mehr als zehn Jahre hinweg, wieder steigen würden. Grundstücksveräußerungen nach einer derartig langen Haltephase sind aber nach der aus § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes erkennbaren Wertung regelmäßig privater Natur. Eine darauf gerichtete Absicht stellt daher keine Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen eines etwaigen gewerblichen Grundstückshandels dar.

20 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de