

Urteil vom 31. Januar 2017, IX R 23/16

Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen, wenn ortsübliche Vermietungszeiten nicht feststellbar sind - Werbungskostenüberschüsse müssen nicht auf persönlichen Neigungen oder privaten Motiven beruhen

ECLI:DE:BFH:2017:U.310117.IXR23.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, BGB § 558c, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 1, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend FG Nürnberg, 25. April 2016, Az: 1 K 852/15

Leitsätze

1. NV: Für die Beurteilung der Absicht, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, kommt es nicht darauf an, aus welchen Gründen der Steuerpflichtige den Werbungskostenüberschuss hinnimmt .
2. NV: Ist bei objektiver Betrachtung ein Totalüberschuss nicht zu erwarten, kann die Einkünfteerzielungsabsicht nicht deshalb bejaht werden, weil private Motive oder persönliche Neigungen für die Renovierung und den Ausbau der Ferienwohnung nicht feststellbar sind .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 26. April 2016 1 K 852/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Klägerin in den Streitjahren 2003, 2004 und 2006 bis 2009, 2011 und 2012 die Vermietung des Objekts A in der Ortschaft Z mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommen hat.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten, die für die Streitjahre jeweils zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Sie haben zwei Kinder, die 1984 geborene Tochter ... und den 1991 geborenen Sohn Der Kläger erzielte in den Streitjahren als Selbständiger Einkünfte aus Gewerbebetrieb; die Klägerin ist bei ihm angestellt. Daneben erklärte die Klägerin auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 3 Mit notariellem Überlassungsvertrag vom 3. Februar 1995 erwarb die Klägerin das Alleineigentum an dem u.a. mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstück A in der Ortschaft Z. Im Rahmen der Übergabe wurde ein Wohnrecht zugunsten des Onkels der Klägerin bestellt. Nach dessen Ableben in 2000 stand das Gebäude zunächst leer. Im Jahr 2002 begann die Klägerin das Gebäude zu sanieren und zu einer Ferienwohnung auszubauen. Aus einem staatlichen Dorferneuerungsprogramm erhielt sie einen Zuschuss in Höhe von 11.938 €.
- 4 Nachdem die Klägerin den Erstbezug für das Objekt zunächst ab Ostern 2005 angekündigt hatte, teilte sie im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2005 mit, dass erstmals im Sommer 2006 Feriengäste in der Wohnung gewesen seien.
- 5 Im Jahr 2008 traf die für die Veranlagungszeiträume (VZ) 2002 bis 2006 durchgeführte Betriebsnahe Veranlagung des Beklagten und Revisionsklägers (das Finanzamt --FA--) nach einer Besichtigung des Objekts u.a. folgende Feststellungen:

- Das Gebäude wurde in den Jahren 2002 bis 2006 mit hohem finanziellem Aufwand generalsaniert.
- Im Gebäude befindet sich eine abgeschlossene Wohnung im bewertungsrechtlichen Sinn mit folgenden Wohn- und Nutzräumen:
 Erdgeschoss: Esszimmer, Flur, Küche, Bad mit WC, Nebenräume,
 Obergeschoss: 3 Schlafzimmer, Bad, WC und Diele,
 Dachgeschoss: nicht ausgebaut.
- Die Ferienwohnung wird durch Anzeigen in den regionalen Ferienhauskatalogen "...", sowie durch eine eigene Homepage zur Vermietung an wechselnde Feriengäste angeboten.
- Die Ferienwohnung ist vollständig möbliert und wird zur Vermietung an Feriengäste bereitgehalten.

6 Die Prüfung endete mit dem Vermerk, die Veranlagung 2006 wegen der noch nicht beurteilbaren Überschusserzielungsabsicht vorläufig vorzunehmen.

7 Den Einkommensteuererklärungen der Kläger ist für die Jahre 2003 bis 2012 hinsichtlich des Objekts Folgendes zu entnehmen:

8	VZ	Erklärter Werbungskostenüberschuss	Vermietungseinnahmen (ohne Vorsteuererstattung)	Fremdvermietung (Übernachtungen)	
	2003	- 1.147,56 €		0 €	-
	2004	- 3.774,82 €		0 €	-
	2005 (kein Streitjahr)	+ 1.438,37 €		0 €	-
	2006	- 5.145,74 €		550 €	10
	2007	- 3.728,58 €		820 €	25
	2008	- 7.831,67 €		924 €	16
	2009	- 8.134,58 €		400 €	8
	2010 (kein Streitjahr)	- 7.715,32 €		1.003 €	26
	2011	- 6.201,95 €		1.072 €	30
	2012	- 4.839,27 €		1.258 €	83

9 Ab dem 1. Januar 2013 wurde die Wohnung dauerhaft an die Tochter vermietet.

10 Das FA berücksichtigte für die Streitjahre 2003, 2004, 2006 bis 2011 die erklärten Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung des Objekts A in der Ortschaft Z zunächst wie erklärt; allerdings ergingen die Einkommensteuerbescheide insoweit vorläufig. Im nicht streitbefangenen VZ 2005 veranlagte das FA den erklärten Überschuss in Höhe von 1.438,37 € endgültig.

11 Mit Datum 9. September 2014 erließ das FA für die Streitjahre bis 2011 geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen es die erklärten Werbungskostenüberschüsse nicht mehr anerkannte. Die Vorläufigkeitsvermerke wurden aufgehoben. Im mit Datum 9. September 2014 erstmalig erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2012 wurden die erklärten Werbungskostenüberschüsse nicht angesetzt.

- 12** Gegen sämtliche Einkommensteuerbescheide vom 9. September 2014 erhoben die Kläger Einspruch. In allen Streitjahren habe die Klägerin mit Vermietungsabsicht gehandelt. Mit Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2015 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 13** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Ausnahme des Jahres 2010 (unzulässig mangels Beschwer) statt. Die Klägerin habe das Objekt ausschließlich an Feriengäste vermietet und mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt. Die in Zusammenhang mit dem Objekt geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse seien deshalb steuerlich anzuerkennen. Bei dem von der Klägerin vermieteten Objekt handle es sich um ein Ferienhaus, das im Rahmen eines einheitlichen Mietverhältnisses von bis zu sechs Personen genutzt werden könne. Eine gesonderte Vermietung einzelner Wohneinheiten an verschiedene Mietparteien sei aufgrund der baulichen Gestaltung des Objekts nicht möglich gewesen. Dieses Vermietungsmodell habe in der Ferienregion ... ein Alleinstellungsmerkmal mit der Folge, dass kein Vergleichsobjekt ersichtlich sei. Dementsprechend könne für die Streitjahre nach objektiven Gesichtspunkten auch keine ortsübliche Vermietungszeit ermittelt und von den Klägern dargelegt werden. Als Quote könne daher nur die durch die Kläger selbst ermittelte Anzahl für ihr eigenes Objekt zugrunde gelegt werden. Der Rückschluss aus einer Quotenunterschreitung auf eine mangelnde Einkünfteerzielungsabsicht sei widerlegt, da die Klägerin glaubhaft gemacht habe, dass sie alles, was zumutbar und möglich gewesen sei, für die Vermietung unternommen habe. Die Einkünfteerzielungsabsicht sei trotz eines nicht zu erwartenden Totalüberschusses wegen nicht feststellbarer privater Motive für die Renovierung und den Ausbau der Ferienwohnung zu bejahen.
- 14** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 15** Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, soweit es der Klage stattgegeben hat, aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16** Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 17** II. Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist, soweit es angefochten wurde, aufzuheben und die Sache gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Das FG hat nicht erkannt, dass es im Fall eines bei objektiver Betrachtung nicht zu erwartenden Totalüberschusses für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht darauf ankommt, aus welchen Gründen die Klägerin den Werbungskostenüberschuss hinnimmt (s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juni 2009 IX R 24/07, BFHE 225, 440, BStBl II 2010, 127, unter II.1.a).
- 18** 1. Das FG hat die Einkünfteerzielungsabsicht unzutreffend bejaht und deshalb § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verletzt.
- 19** a) Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften. Dies gilt bei ausschließlich an Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnungen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen --abgesehen von Vermietungshindernissen-- nicht erheblich (d.h. um mindestens 25 %) unterschreitet (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 24. August 2006 IX R 15/06, BFHE 215, 112, BStBl II 2007, 256; vom 19. August 2008 IX R 39/07, BFHE 222, 478, BStBl II 2009, 138; die Rechtsprechung zusammenfassend BFH-Beschluss vom 14. Januar 2010 IX B 146/09, BFH/NV 2010, 869). Denn das Vermieten einer Ferienwohnung ist mit einer auf Dauer angelegten Vermietung nur dann vergleichbar, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr --bis auf ortsübliche Leerstandszeiten-- an wechselnde Feriengäste vermietet wird. Nur so zeigt sich in nachprüfbarer Weise, dass die Steuerpflichtigen die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten und alle in Betracht kommenden Interessenten berücksichtigt haben (eingehend dazu BFH-Urteil vom 26. Oktober 2004 IX R 57/02, BFHE 208, 151, BStBl II 2005, 388, unter II.2.c, m.w.N.). So wie der Begriff "ortsüblich" im Übrigen im Gesetz verwendet wird (z.B. in § 21 Abs. 2 EStG und in § 558c des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- zur ortsüblichen Vergleichsmiete) müssen die individuellen Vermietungszeiten mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden (BFH-Urteil vom 24. Juni 2008 IX R 12/07, BFH/NV 2008, 1484; vgl. auch BFH-Urteil vom 17. August 2005 IX R 10/05, BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71; BFH-Beschluss

vom 11. September 2007 IX B 4/07, BFH/NV 2007, 2291 zum örtlichen Mietspiegel). Dabei ist "Ort" nicht identisch mit dem Gebiet einer Gemeinde; er kann --wie sich auch aus § 558c Abs. 2 BGB ergibt-- je nach der Struktur des Ferienwohnungsmarktes das Gebiet einer oder mehrerer vergleichbarer Gemeinden sowie lediglich Teile davon umfassen (BFH-Urteil in BFHE 222, 478, BStBl II 2009, 138).

- 20** b) Liegen die genannten zusätzlichen Voraussetzungen bei einer Ferienimmobilie nicht vor oder können --wie zwischen den Beteiligten im Streitfall unstreitig ist-- ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist die Vermietung an Feriengäste mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar. Das bedeutet, es fehlt in Ermangelung einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit die Basis, auf Grund derer das Gesetz die Einkünfteerzielungsabsicht typisiert. Die Einkünfteerzielungsabsicht muss dann durch eine Prognose überprüft werden, die den Anforderungen des BFH-Urteils vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) entspricht. Die Feststellungslast für die Voraussetzungen der Typisierung obliegt dem Steuerpflichtigen.
- 21** Die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen, kann als sog. innere Tatsache, wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge, nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden (z.B. BFH-Urteile vom 5. September 2000 IX R 33/97, BFHE 192, 559, BStBl II 2000, 676, unter II.2.a (3); in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726). Entscheidend ist, ob die Vermietungstätigkeit bei objektiver Betrachtung einen Totalüberschuss erwarten lässt. Ist dies zu verneinen, können die Steuerpflichtigen gleichwohl nachweisen, dass sie zum maßgeblichen Zeitpunkt (Beginn der Vermietung) die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet haben, zunächst angefallene Werbungskostenüberschüsse würden im Laufe der Tätigkeit durch Einnahmeüberschüsse ausgeglichen und insgesamt werde ein positives Gesamtergebnis erzielt (vgl. BFH-Beschluss vom 28. März 2000 X B 82/99, BFH/NV 2000, 1186, unter 2.). Die Steuerpflichtigen, die für das Vorhandensein der Überschusserzielungsabsicht die Feststellungslast tragen, müssen hierzu die objektiven Umstände vortragen, aufgrund derer sie im Beurteilungszeitraum erwarten konnten, einen Gesamtüberschuss zu erzielen (vgl. BFH-Urteile vom 7. Dezember 1999 VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825, unter II.3.; in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726); schon das Streben nach einem nur "bescheidenen Überschuss" reicht aus (z.B. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1999 X R 23/95, BFHE 190, 460, BStBl II 2000, 267, unter II.3.c; in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726).
- 22** c) Diesen Grundsätzen entspricht das angefochtene Urteil nicht, so dass es aufzuheben ist. Zwar wurde die Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten. Da sich aber ortsübliche Vermietungszeiten nicht feststellen lassen, muss die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Prognose überprüft werden. Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffenen und daher den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG (Urteil, Seite 13) hätte die beabsichtigte Vermietungstätigkeit bei objektiver Betrachtung nicht zur Erzielung eines Totalüberschusses geführt. Danach betragen die jährlichen Vermietungsumsätze höchstens ca. 1.300 € (Streitjahr 2012). Dieser Betrag konnte jedoch nicht einmal die jährliche Gebäudeabschreibung in Höhe von 2,5 % (2.461 € im Jahr 2012) kompensieren. Das FG konnte auch keine Anhaltspunkte feststellen, die auf eine erhebliche Umsatzsteigerung in den Folgejahren hätten schließen lassen. Bei einem nach objektiver Betrachtung nicht zu erwartenden Totalüberschuss, kommt es aber --anders als das FG meint-- für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht darauf an, aus welchen Gründen der Steuerpflichtige den Werbungskostenüberschuss hinnimmt. Es ist daher nicht maßgebend, ob für die Renovierung und den Ausbau der Ferienwohnung private Motive oder persönliche Neigungen nicht feststellbar waren (s. bereits BFH-Urteil in BFHE 225, 440, BStBl II 2010, 127, unter II.1.a). Vielmehr hätte das FG prüfen müssen, ob die Klägerin zum maßgeblichen Zeitpunkt (Beginn der Vermietung) die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet hat, die Werbungskostenüberschüsse würden im Laufe der Tätigkeit durch Einnahmeüberschüsse ausgeglichen und insgesamt werde ein positives Gesamtergebnis erzielt.
- 23** d) Die Sache ist nicht spruchreif und wird deshalb an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.
- 24** Für das weitere Verfahren weist der Senat auf Folgendes hin: Zu Gunsten der Kläger ist der Umstand zu berücksichtigen, dass das FA die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich des Vermietungsobjekts für das Jahr 2005 bejaht hat, indem es die in diesem Jahr für die Ferienwohnung erklärten positiven Einkünfte in Höhe von 1.438 € bereits bei der Erstveranlagung vorbehaltlos in die Einkommensteuerfestsetzung einbezogen hat und diese nunmehr bestandskräftig ist. Da eine zwischen den Streitjahren 2003 und 2004 einerseits und dem Jahr 2005 veränderte Sachlage bei der erforderlichen Totalüberschussprognoserechnung für die Ferienwohnung nicht

erkennbar ist, ist auf der Grundlage der im Jahr 2005 durch das FA durchgeführten positiven Prognoseeinschätzung davon auszugehen, dass eine Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin zumindest bis zum Jahr 2005 bestanden hat.

- 25** Für die Streitjahre ab 2006 hat das FG im zweiten Rechtsgang zu prüfen, ob Einzelfallumstände eingetreten sind, die zu einem bestimmten Zeitpunkt zum Wegfall dieser Einkünfteerzielungsabsicht führten. Dies wäre dann nicht der Fall, wenn die Klägerin die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet hatte, die Werbungskostenüberschüsse würden im Laufe der Tätigkeit durch Einnahmeüberschüsse ausgeglichen und insgesamt werde nach dieser Prognose, die den Grundsätzen des BFH-Urteils (in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) entsprechen muss, ein positives Gesamtergebnis erzielt. Dabei ist die Prognose aus der Sicht ex ante und auf den Schluss des jeweiligen VZ aufzustellen (BFH-Urteil vom 12. Juli 2016 IX R 21/15, BFH/NV 2016, 1695, Rz 34).
- 26** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de