

Urteil vom 02. Juli 2019, IX R 18/18

Zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht für ein in einem Hotelkomplex befindliches, dauerhaft an eine Hotelbetriebsgesellschaft zur Nutzung überlassenes Appartement

ECLI:DE:BFH:2019:U.020719.IXR18.18.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG VZ 2014

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 27. Mai 2018, Az: 2 K 1925/16

Leitsätze

1. NV: Entschließt sich der Steuerpflichtige, nach einer vorangegangenen dauerhaften Vermietung eine "andere Form der Vermietung" aufzunehmen, ist der subjektive Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in diesem Zeitpunkt neu zu bewerten .
2. NV: Die zur Vermietung von Ferienwohnungen aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätze gelten in gleicher Weise, wenn der Steuerpflichtige seine Wohnung nicht tageweise, sondern wochen- oder monatsweise an "Kurzzeitmieter" überlässt .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 28.05.2018 - 2 K 1925/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ein in einem Hotelkomplex in Z befindliches, dauerhaft an eine Hotelbetriebsgesellschaft zur Nutzung überlassenes Appartement mit Einkünfteerzielungsabsicht vermietet hat.
 - 2 Der Kläger erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 04.03.1991 ein im Jahr 1993 fertiggestelltes, 38 m² großes, mit Küche und Bad ausgestattetes Appartement zum Gesamtkaufpreis von ca. 343.000 DM; die Anschaffungskosten des Objektes waren in voller Höhe fremdfinanziert. Das im Alleineigentum des Klägers stehende Appartement befindet sich in einer Hotelanlage, die von einer Betriebsgesellschaft betrieben wird. Die jeweiligen Endnutzer sind berechtigt, das Appartement wahlweise mit oder ohne Hotelbetrieb anzumieten.
 - 3 Unter dem 29.10./04.11.1992 schloss der Kläger mit der seinerzeitigen Betriebsgesellschaft (B-GmbH) einen Mietvertrag über das Hotelappartement ab; das Mietverhältnis wurde beginnend mit der Fertigstellung des für das Objekt betreffenden Bauabschnitts für die Dauer von zehn Jahren (mit 2-maliger Verlängerungsoption von jeweils fünf Jahren) fest abgeschlossen. Der (feste) Mietzins betrug im Zeitpunkt des Vertragsschlusses einschließlich des seinerzeit gültigen Umsatzsteuersatzes 1.190,35 DM brutto. Nach § 7 des Mietvertrages war die B-GmbH berechtigt, die Mietsache durch Abschluss eines Untermietvertrages an Hotelgäste und Kurzzeitmieter weiterzuvermieten. Eine Selbstnutzung durch den Kläger fand während der Dauer des Mietverhältnisses mit der B-GmbH nicht statt.
 - 4 Nachdem die B-GmbH in Insolvenz gefallen war, vermietete der Kläger das Hotelappartement unter dem 11.05.2001 an die den Hotelbetrieb weiterführende X-GmbH. Das Mietverhältnis begann mit dem 01.02.2001 und

wurde bis zum 31.12.2012 fest abgeschlossen. § 2 des Mietvertrages eröffnete der X-GmbH eine Verlängerungsoption, die auch wahrgenommen wurde; das Mietverhältnis dauerte im Streitjahr an. Der dem Kläger zustehende Mietzins drückt sich in einem Promille-Satz aus, der seinem Anteil an der zu verteilenden Netto-Kalt-Miete entspricht. Diese errechnet sich aus der Netto-Mietzahlung des Endnutzers an den Mieter abzüglich der Verwaltungskosten der X-GmbH. Nach § 7 des Mietvertrages ist die X-GmbH berechtigt, die Mietsache durch Abschluss eines Untermietvertrages an Hotelgäste und Kurzzeitmieter weiterzuvermieten. Eine Selbstnutzung durch den Kläger fand während der Dauer des Mietverhältnisses mit der X-GmbH nicht statt.

- 5 Der Kläger erzielte seit dem Erwerb des Objektes im Jahr 1993 bis einschließlich des Streitjahres (2014) stets Werbungskostenüberschüsse, die er bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machte. So ermittelte der Kläger im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr einen Werbungskostenüberschuss für das Appartement in Höhe von ./ 5.306 €, den der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 14.07.2015 zunächst antragsgemäß --wegen nicht abschließend geklärt Fragen jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO)-- berücksichtigte; gleichzeitig erging der Bescheid hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorläufig i.S. des § 165 Abs. 1 AO. Unter dem 24.08.2015 erließ das FA einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem der Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 2 AO aufgehoben wurde.
- 6 Ein gegen den Änderungsbescheid gerichteter Einspruch, mit dem der Kläger u.a. die Rechtswidrigkeit des Vorläufigkeitsvermerks geltend machte, hatte in dem hier interessierenden Kontext keinen Erfolg. Das FA vertrat die Auffassung, dass die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers bezüglich der Vermietung des Hotelappartements mittels einer Überschussprognose zu überprüfen sei; hiernach sei nicht ersichtlich, dass der Kläger aus der Vermietung des Objekts einen Totalüberschuss erzielen könne.
- 7 Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, dass es sich bei dem Hotelappartement des Klägers um eine Wohnimmobilie, nicht aber, wovon das FA im Veranlagungsverfahren ausgegangen war, um eine Gewerbeimmobilie handele. Eine Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers sei daher nicht zu prüfen, sondern vielmehr typisierend zu unterstellen. Die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers stehe auch nicht deswegen in Frage, weil ortsübliche Vermietungszeiten unterschritten würden. Der Kläger habe vielmehr in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen vorgetragen, dass die Auslastung des Appartements durch Vermietung bei 70 % bis 80% gelegen habe; dieser Vortrag werde durch die vom Kläger in "beachtlichem" Umfang erzielten Mieteinnahmen bestätigt. Auch die hohe Zinsbelastung könne im Streitfall nicht allein dazu führen, die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers zu bezweifeln; vielmehr habe der Kläger dargelegt, dass die bestehenden Darlehensverbindlichkeiten durch die Auszahlung einer Lebensversicherung im Jahre 2021 nahezu vollständig getilgt werden könnten. Ab diesem Zeitpunkt sei mit einer "nicht unbeachtlichen Rendite" zu rechnen. Unbeschadet davon lägen im Streitfall auch keine anderen Indizien vor, die gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprechen würden.
- 8 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Zu Unrecht sei das FG davon ausgegangen, dass die Auslastung des Appartements bei 70% bis 80 % gelegen habe; zum einen könne die Auslastung nicht nur anhand der Einnahmen ermittelt werden, zum anderen habe der Kläger --insbesondere in den Jahren 2007 und 2008-- nur geringe Einnahmen erzielt. Auch die vertragliche Gestaltung des --nach Auffassung des FA umsatzabhängigen-- Mietzinses spreche gegen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht. Die Einlassung des Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren, er habe das Objekt zur Absicherung seiner Altersversorgung angeschafft, spreche weniger für die Intention der Erzielung positiver Einkünfte, sondern mehr für die Intention der Erzielung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen. Zu Unrecht gehe das FG auch davon aus, dass die hohen Zinsbelastungen nicht zum Anlass genommen werden könnten, dem Kläger eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht zu unterstellen. Entgegen der Auffassung des FG sei daher im Streitfall eine Totalüberschussprognose zu erstellen, welche negativ ausfalle. Denn der Kläger könne innerhalb des maßgeblichen Zeitraums von 30 Jahren --mithin in den Jahren von 1993 bis 2023-- keinen Totalüberschuss erwirtschaften. Die diesem Ergebnis entgegenstehenden Tatsachen habe das FG unter Verstoß gegen das Gesamtergebnis des Verfahrens festgestellt.
- 9 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil des FG vom 28.05.2018 - 2 K 1925/16 aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

- 10** Der Kläger beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** Der Kläger weist darauf hin, dass das maßgebliche Objekt seit der Anschaffung stets dauerhaft vermietet und zu keinem Zeitpunkt selbst genutzt worden sei. Darüber hinaus habe das FG ohne Verstoß gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze bindend festgestellt, dass der Kläger in allen Jahren beachtliche Mieteinnahmen erzielt und die Auslastung des Appartements bei bis zu 70 % bis 80 % gelegen habe. Entgegen der Auffassung des FA liege keine umsatzabhängige Mietzinsvereinbarung vor; Schwankungen der Erträge seien aufgrund der Saldierung von Mietzahlungen mit entsprechenden Instandhaltungskosten und Mietverzichten in Umbauphasen entstanden. Ausweislich der Prognoserechnung des Klägers, welche im Investitionszeitpunkt (1992) erstellt worden sei, führe die Vermietung zu einem Totalüberschuss. Zusätzliche Aufwendungen für das Objekt, welche Einfluss auf die Prognose hatten, seien durch die Insolvenz der B-GmbH sowie die Notwendigkeit entstanden, verschiedene Umbauten am Gesamtobjekt (d.h. am Hotelkomplex) mitzufinanzieren. Zu Unrecht unterstelle das FA, dass die Werbungskostenüberschüsse vom Kläger in Kauf genommen wurden, um einen nicht steuerbaren Veräußerungsgewinn zu erzielen. Rechtsirrig gehe das FA auch davon aus, dass die Sachverhaltsaufklärung sowie die Gesamtwürdigung des FG rechtsfehlerhaft seien. Sämtliche Feststellungen des FG ergäben sich aus den Steuerakten sowie dem schlüssigen und nachvollziehbaren Vortrag des Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren. Auch der Auslastungsgrad des Objektes sei nachweislich zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen; denn sie ist unbegründet. Zutreffend hat das FG im Ergebnis die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers in Bezug auf das dauerhaft vermietete Hotelappartement bejaht.
- 13** 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt, wer ein Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.
- 14** a) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. Dies gilt jedoch nur für die Vermietung von Wohnungen; abweichend hiervon ist bei Gewerbeimmobilien die Überschusserzielungsabsicht stets ohne typisierende Vermutung im Einzelfall festzustellen (ständige Rechtsprechung, s. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.04.2018 - IX R 9/17, BFHE 261, 400, BStBl II 2019, 219, mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Dabei sind Gewerbeimmobilien --in Abgrenzung zu einer Wohnung-- alle Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (BFH-Urteil vom 09.10.2013 - IX R 2/13, BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527; Blümich/Schallmoser, § 21 EStG Rz 226).
- 15** b) Nach den zur Vermietung von Ferienwohnungen aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätzen des erkennenden Senats ist grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, wenn er eine Ferienwohnung ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereithält, soweit das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen --abgesehen von Vermietungshindernissen-- nicht erheblich (d.h. um mindestens 25 %) unterschreitet. Dabei geht die Rechtsprechung davon aus, dass das Vermieten einer Ferienwohnung mit einer auf Dauer angelegten Vermietung vergleichbar ist, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr --bis auf ortsübliche Leerstandszeiten-- an wechselnde Feriengäste vermietet wird. Diese Grundsätze gelten in gleicher Weise, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung nicht tageweise, sondern wochen- oder monatsweise an "Kurzzeitmieter" überlässt (vgl. BFH-Urteil vom 08.01.2019 - IX R 37/17, BFH/NV 2019, 390, m.w.N.); sie sind daher auch auf die --im Streitfall zu beurteilende-- dauerhafte (Zwischen-)Vermietung eines Hotelappartements zu übertragen, das wahlweise tageweise oder längerfristig über eine Hotelbetriebsgesellschaft an Endnutzer überlassen wird und bei dem sich der dem Steuerpflichtigen zustehende Mietzins nicht in einem festen Betrag, sondern in einem Prolongate-Satz ausdrückt, der seinem Anteil an der zu verteilenden Netto-Kalt-Miete entspricht.
- 16** c) Entschließt sich der Steuerpflichtige, nach einer vorangegangenen dauerhaften Vermietung eine "andere Form

der Vermietung" aufzunehmen, ist der subjektive Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in diesem Zeitpunkt neu zu bewerten (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 390, m.w.N.). Eine dahin gehende "andere Form der Vermietung" liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige ein dauerhaft vermietetes Immobilienobjekt gegen einen erfolgs- oder umsatzabhängigen Mietzins --statt wie bisher gegen einen Mietzins, der sich in einem Festbetrag ausdrückt-- zur Nutzung überlässt.

- 17** d) Zur Prüfung der Auslastung einer Ferienwohnung müssen die individuellen Vermietungszeiten des jeweiligen Objekts an Feriengäste oder andere "Kurzzeitmieter" mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden. Dabei ist "Ort" nicht identisch mit dem Gebiet einer Gemeinde; er kann, je nach der Struktur des Marktes, das Gebiet einer oder mehrerer vergleichbarer Gemeinden sowie lediglich Teile davon umfassen (BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 390, m.w.N.). Auf die Prüfung der Auslastung eines dauerhaft im Rahmen eines Zwischenmietverhältnisses --zu einem nach einem Promille-Anteil errechneten Mietzins-- überlassenen Hotelappartements sind diese Grundsätze entsprechend anzuwenden; dabei hält es der Senat für erforderlich, aber grundsätzlich auch für ausreichend, auf die Auslastung des maßgeblichen Hotelkomplexes (anstatt auf die Auslastung sämtlicher Hotels am "Ort") abzustellen. Erreicht diese schon im Normalfall --d.h. abgesehen von Vermietungshindernissen wie etwa Zeiträume des sanierungsbedingten Leerstands-- schon 70 % oder mehr, ist ohne weitere Prüfung davon auszugehen, dass die ortsüblichen Vermietungszeiten nicht erheblich unterschritten werden.
- 18** 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG --jedenfalls im Ergebnis-- zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger im Streitfall bei der Vermietung seines Hotelappartements mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat.
- 19** a) Der Kläger hat das Hotelappartement im Zeitraum von Januar 1993 bis einschließlich Januar 2001 dauerhaft zu einem festen Mietzins an die B-GmbH vermietet. Für diesen Zeitraum ist die Einkünfteerzielungsabsicht typisierend zu unterstellen; einer Überschussprognose bedarf es nicht.
- 20** b) Ab dem 01.02.2001 hat der Kläger das Hotelappartement dauerhaft an die X-GmbH vermietet. Der dem Kläger zustehende Mietzins drückte sich von diesem Zeitpunkt an nicht mehr in einem Festbetrag, sondern in einem Promille-Satz aus, der seinem Anteil an der zu verteilenden Netto-Kalt-Miete für das Gesamtobjekt entsprach. Diese errechnete sich aus der durch die Endnutzer an den Mieter (X-GmbH) geleisteten Netto-Mietzahlung abzüglich der Verwaltungskosten des Mieters. Durch diese Änderung der Mietkonditionen, welche durch die vorangegangene Insolvenz der B-GmbH und die Übernahme der Zwischenvermietung durch die X-GmbH erforderlich geworden war, hat der Kläger ab Februar 2001 eine andere Form der Vermietung gewählt. Denn von diesem Zeitpunkt an war das Mietverhältnis nicht mehr durch die bloße Nutzungsüberlassung gegen (Fest-)Entgelt geprägt, sondern durch eine zusätzliche, vertraglich vereinbarte erfolgsabhängige Komponente. Dieser erfolgsabhängige Aspekt lässt die Nutzungsüberlassung, welche bis dahin einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit entsprach, bei der grundsätzlich und typisierend davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, nunmehr einer Ferienwohnvermietung vergleichbar erscheinen.
- 21** Indes ist die Vermietungstätigkeit des Klägers auch unter diesem Blickwinkel nicht durch eine Prognose zu überprüfen. Denn der Kläger hat zum einen sein Hotelappartement dauerhaft an die X-GmbH vermietet, ohne es selbst zu nutzen. Zum anderen hat das FG --für den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt, dass die Vermietungstätigkeit des Klägers die ortsübliche Vermietungszeit nicht erheblich unterschreitet. So ist insbesondere die auf dem Vortrag des Klägers basierende Feststellung des FG, dass die Auslastung des Hotelkomplexes --abgesehen von Vermietungshindernissen wie etwa Zeiträume des sanierungsbedingten Leerstands-- zwischen 70 % und 80 % lag, nicht zu beanstanden. Dieser Schluss des FG berücksichtigt, dass die Einnahmen des Klägers nicht auf der tatsächlichen Auslastung "seines" Immobilienobjekts, sondern auf der Basis der zu verteilenden Netto-Kaltmiete ermittelt werden. Soweit das FA hierin einen Verfahrensmangel sieht, erkennt es nicht, dass es im Streitfall nicht auf die individuellen Vermietungszeiten des im Eigentum des Klägers stehenden Objekts, sondern auf die Vermietungszeiten des Gesamtkomplexes ankommt. Liegen die Vermietungszeiten des Gesamtkomplexes indes schon zwischen 70 % und 80 %, kann von einer Unterschreitung ortsüblicher Vermietungszeiten unter keinem denkbaren rechtlichen Aspekt ausgegangen werden.
- 22** c) Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass die Einkünfteerzielungsabsicht im Streitfall nicht schon deshalb zu prüfen ist, weil der Kläger die Anschaffungskosten des Vermietungsobjekts mittels Darlehen finanziert hat, die erst bei Fälligkeit durch den Einsatz von Lebensversicherungen abgelöst werden sollen (vgl. BFH-Urteil vom 19.04.2005 - IX R 15/04, BFHE 210, 24, BStBl II 2005, 754). Denn es ist weder festgestellt noch aus den Akten ersichtlich, dass der Kläger dabei auch anfallende Schuldzinsen fremdfinanziert hat und damit Zinsen auflaufen

ließ, deren Kompensation nicht durch ein entsprechendes Finanzierungskonzept vorgesehen war (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2007 - IX R 7/07, BFHE 218, 160, BStBl II 2007, 873).

- 23** 3. Die Sache ist spruchreif. Für den Zeitraum von Januar 1993 bis einschließlich Januar 2001 ist die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers schon mit Blick auf die dauerhafte Vermietung zu einem festen Mietzins nicht zu prüfen. Auch in den Jahren ab 2001 hat der Kläger ein nach den Rechtsprechungsgrundsätzen über die Vermietung von Ferienwohnungen zu beurteilendes Objekt dauerhaft vermietet; er hat das Objekt weder selbst genutzt noch wurden ortsübliche Vermietungszeiten erheblich unterschritten. Vor diesem Hintergrund ist auch für diesen Zeitraum grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Kläger mit der Absicht gehandelt hat, bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften. Einer Überschussprognose bedarf es nicht. Hiervon ist im Ergebnis auch das FG ausgegangen, wenngleich es --ebenso wie die Beteiligten-- in Unkenntnis des erst später ergangenen BFH-Urteils in BFH/NV 2019, 390 unterstellt hat, dass der Prognosezeitraum bereits im Jahr 1993 beginne.
- 24** Soweit das FG --unabhängig hiervon-- auch die Annahme des FA, wonach im Streitfall eine Überschussprognose durchzuführen sei, mit dem Argument verworfen hat, dass die Prognose zugunsten des Klägers ausfalle, kommt es hierauf im Revisionsverfahren ebenso wenig an wie auf die in diesem Zusammenhang vom FA erhobenen Revisionsrügen, welche angesichts des vorstehenden rechtlichen Befunds nicht entscheidungserheblich sind.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de