

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 16.4.2013, IX R 26/11

Einkünfteerzielungsabsicht bei Ferienwohnungen

Leitsätze

1. Bei teilweise selbstgenutzten und teilweise vermieteten Ferienwohnungen ist die Frage, ob der Steuerpflichtige mit oder ohne Einkünfteerzielungsabsicht vermietet hat, anhand einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose zu entscheiden.
2. Die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen ist schon dann erforderlich, wenn er sich eine Zeit der Selbstnutzung vorbehalten hat unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang er von seinem Eigennutzungsrecht tatsächlich Gebrauch macht oder nicht.
3. Unerheblich ist, ob sich der Vorbehalt der Selbstnutzung aus einer einzelvertraglich vereinbarten Vertragsbedingung oder aus einem formularmäßigen Mustervertrag ergibt.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Nichtberücksichtigung von Werbungskostenüberschüssen der Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) aus der Vermietung einer Ferienwohnung.
- 2 Die Kläger wurden als Eheleute in den Streitjahren (2004 und 2005) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie hatten mit notariell beurkundetem Grundstückskauf- und Bauwerksvertrag vom 13. August 1999 ein unbebautes Grundstück erworben, auf dem sie ein Ferienhaus errichten ließen. Unter dem gleichen Datum schlossen die Kläger mit der F-GmbH einen Gästevermittlungsvertrag für die Zeit vom 1. April 2000 bis 31. März 2010 ab. Der Vertrag sieht in den vorformulierten Vertragsbedingungen u.a. vor, dass die Kläger ihr Ferienhaus "nur in der Zeit zwischen dem 15. Januar und dem 30. März oder dem 1. November bis 15. Dezember" eines Jahres selbst nutzen dürfen und dass die Zeit der Selbstnutzung insgesamt jährlich vier Wochen nicht überschreiten darf. Vertraglich hatten sich die Kläger "im Interesse ... der Vermietbarkeit" des Ferienhauses auch verpflichtet, das Grundstück nebst Ferienhaus mit Inventar und Mobiliar in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten, insbesondere die Räume in angemessenen Abständen je nach Abnutzungsgrad zu renovieren und das Inventar und Mobiliar bei Bedarf in Stand zu setzen, zu erneuern oder zu ergänzen. Obwohl in dem Vermietungsvermittlungsvertrag von einem "hotelmäßigen" Angebot des Ferienhauses die Rede ist, wurde dieses ab April 2000 regelmäßig über Zeiträume von ein bis zwei Wochen, häufig auch länger vermietet. Die Auslastung des Objekts lag in den Jahren 2000 bis 2010 zwischen 115 und 184 Vermietungstagen pro Jahr.
- 3 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärten die Kläger die negativen Einkünfte aus dem Objekt in Höhe von ./ 9.378 EUR (2004) und ./ 10.120 EUR (2005) als Verluste aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die sie durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelten. Auch in den Vorjahren (1999: ./ 3.646 EUR; 2000: ./ 7.091 EUR; 2001: ./ 9.138 EUR; 2002: ./ 7.908 EUR; 2003: ./ 8.962 EUR) und im Folgejahr (2006: ./ 7.276 EUR) haben die Kläger Verluste aus Gewerbebetrieb ermittelt.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--), der die für die Veranlagungszeiträume bis 2003 erklärten Einkünfte noch antragsgemäß als Verluste aus Gewerbebetrieb berücksichtigt hatte, erkannte die in den Streitjahren geltend gemachten negativen Einkünfte wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht in den hierfür ergangenen Einkommensteuerbescheiden nicht mehr an. Das FA vertrat insoweit die Auffassung, die von den Klägern für die Ferienwohnung vorgelegte Prognoserechnung führe zu einem Totalverlust. Die Einsprüche der Kläger blieben ohne Erfolg.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage weitgehend statt. Es vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1882 veröffentlichten Urteil die Auffassung, die Kläger hätten nicht, wie die Beteiligten bisher übereinstimmend angenommen hatten, gewerbliche Einkünfte aus einer "hotelmäßigen" Überlassung des Ferienhauses, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, da die Vermietung unstrittig mindestens wochenweise, häufig sogar für mehrere Wochen erfolgt sei und es nur in wenigen zu vernachlässigenden Ausnahmefällen zu Vermietungen über vier Tage (jeweils eine Vermietung in den Jahren 2001, 2003, 2005, 2006, 2008, 2009) gekommen sei. Entgegen der Auffassung des FA sei im Streitfall keine Überschussprognose durchzuführen, obwohl die Kläger sich eine Selbstnutzung des Objekts vorbehalten hätten. Denn zum einen habe die Möglichkeit der "Selbstnutzung" außerhalb der allgemeinen Ferienzeiten gelegen und vertraglich zur Pflege und Instandsetzung von Wohnung und Mobiliar genutzt werden müssen;

zum anderen hätten die Kläger eine überdurchschnittlich hohe Anzahl an Vermietungstagen erreicht. Darin liege keine "Selbstnutzung" im Sinne der höchstrichterlichen Rechtsprechung.

- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Im Streitfall sei nach den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine Überschussprognose durchzuführen, die zu Ungunsten der Kläger negativ ausfalle.
- 7 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung). Das FG hat zu Unrecht im Streitfall eine Überschussprognose für entbehrlich gehalten.
- 10 1. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Kläger im Rahmen der Vermietung des Ferienhauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt haben. Bei der Vermietung eines Ferienhauses kann ein Gewerbebetrieb nur angenommen werden, wenn vom Vermieter bestimmte, ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbracht werden oder wenn wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse --einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare-- unternehmerische Organisation erforderlich ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Juli 2004 IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640). Dies hat das FG unter den besonderen Umständen des Einzelfalles mit überzeugenden Gründen abgelehnt.
- 11 2. Nach der ständigen Rechtsprechung des Senats ist bei teilweise selbstgenutzten und teilweise vermieteten Ferienwohnungen die Frage, ob der Steuerpflichtige mit oder ohne Einkünfteerzielungsabsicht vermietet hat, anhand einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose zu entscheiden. Die Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen muss schon dann überprüft werden, wenn er sich eine Zeit der Selbstnutzung vorbehalten hat; dies gilt unabhängig davon, ob er von seinem Eigennutzungsrecht tatsächlich Gebrauch macht oder nicht (BFH-Urteile vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726; vom 29. August 2007 IX R 48/06, BFH/NV 2008, 34). Unerheblich ist auch, ob sich der Vorbehalt der Selbstnutzung aus einer einzelvertraglich vereinbarten (und damit vom Steuerpflichtigen erstrebten) Vertragsbedingung oder aus einem formularmäßigen Mustervertrag ergibt und vom Steuerpflichtigen weder verlangt noch ausgenutzt wurde (BFH-Beschluss vom 7. Juni 2002 IX B 15/02, BFH/NV 2002, 1300).
- 12 Die vom FG erwogenen Aspekte --ob die Möglichkeit der Selbstnutzung innerhalb oder außerhalb der allgemeinen Ferienzeiten gelegen hat, zu welchem Zweck die vertraglich vorbehaltene Selbstnutzung erfolgt und wie hoch die durchschnittlich erreichte Anzahl an Vermietungstagen liegt-- sind in diesem Zusammenhang nicht zu berücksichtigen.
- 13 3. Nach diesen Maßstäben kann die Entscheidung der Vorinstanz keinen Bestand haben; sie ist aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtszug eine Totalüberschussprognose nach den im BFH-Urteil in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726 niedergelegten Grundsätzen durchführen. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die zukünftig zu erwartenden Einnahmen nur dann anhand des Durchschnitts der in der Vergangenheit angefallenen Einnahmen zu schätzen sind, wenn keine ausreichenden objektiven Umstände für die zukünftige Entwicklung der Mieteinnahmen vorliegen; eine der allgemeinen Preisentwicklung angepasste Einnahmenermittlung ist daher bei hinreichenden Anhaltspunkten --die sich wiederum aus der Entwicklung in der Vergangenheit ergeben können-- zulässig. Als Werbungskosten sind in die Prognose nur solche Aufwendungen einzubeziehen, die (ausschließlich oder anteilig) auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung an Feriengäste tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten worden ist (der Vermietung zuzurechnende Leerstandszeiten), nicht dagegen die auf die Zeit der --im Streitfall auf vier Wochen im Jahr begrenzten-- nicht steuerbaren Selbstnutzung entfallenden Aufwendungen; Letzteres ist, soweit ersichtlich, bei den bisher von den Beteiligten erstellten Prognoserechnungen nicht berücksichtigt worden.