
Datum: 19.09.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 6870/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0919.10K6870.97.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten darüber, ob und in welcher Höhe die von den Klägern erklärten Verluste aus zwei Ferienwohnungen steuerlich berücksichtigungsfähig sind. 1 2
- Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Kläger ist seit Ende ... Eigentümer einer Ferienwohnung in A. auf B.. Im Jahr ... erwarb er eine weitere Ferienwohnung in C. (Nähe D.). Der Kläger hat die Vermietung der Wohnungen nicht vollständig auf einen Verwalter übertragen, sondern sich in erster Linie selbst um die Vermietung bemüht (Postwurfsendungen, Mundpropaganda und Annoncen), weil er als Vertriebsleiter der Ansicht war, die Wohnungen besser als eine Vermietungsgesellschaft vermieten zu können. 3
- Mit einer auf den ... datierten Vereinbarung schlossen der Kläger und Frau E., ... einen Verwaltungsvertrag betreffend die Wohnung in B.. Darin verpflichtete sich E. zur Verwaltung der Wohnung in B.. Zu diesen Zweck sollte sie die Vollständigkeit der Wohnungsschlüssel überwachen und Mieter und Vermietungszeiten auflisten. E war auch zum Abschluss von Mietverträgen berechtigt, hatte aber zuvor den Kläger über Vermietungszeit und Mieter zu unterrichten. Für diese "nicht sehr aufwendige Arbeit" sollte E. ein Jahresentgelt von ... DM erhalten. 4
- In den Jahren 1991 bis 1995 wurden die Wohnungen nach Angaben der Kläger wie folgt vermietet: 5
- B. C. 6
- 1989 ... Tage 7

1990 ... Tage ... Tage	8
1991 ... Tage ... Tage	9
1992 ... Tage ... Tage (Schätzung)	10
1993 ... Tage ... Tage	11
1994 ... Tage ... Tage	12
1995 ... Tage ... Tage	13
1996 ... Tage ... Tage	14
1997 ... Tage ... Tage	15
1. ... Tage o.A. (... DM Miete)	16
2. ... Tage ... Tage	
3. ... Tage ... Tage	
Selbstgenutzt wurde die Wohnung in B. nach Angaben des Klägers wie folgt:	17
1989 ohne Angabe	18
1990 ohne Angabe	19
1991 ... Tage	20
1992 ... Tage	21
1993 ... Tage	22
1994 ... Tage	23
1995 ... Tage	24
Die Vermietungseinkünfte ermittelten die Kläger in den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre in der Weise, dass sie als Einnahmen die tatsächlich erzielten Mieten ansetzten und davon als Werbungskosten die während des gesamten Jahres entstandenen Wohnungskosten absetzten. Für die Wohnung in B. ergaben sich folgende Zahlen:	25
1. <u>Einnahmen Ausgaben (davon Zinsen) Überschuss</u>	26
2. ... DM ... DM (... DM) - ...DM	
3. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
4. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
5. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
6. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
7. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
8. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
9. ... DM	
10. ... DM	
11. ... DM	

12. ... DM	
13. ... DM	
Die Jährliche AfA für die Wohnung in B. betrug ... DM. Für die Wohnung im C. ergaben sich folgende Zahlen:	27
Einnahmen Ausgaben (davon Zinsen) Überschuss	28
1. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	29
2. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
3. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
4. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
5. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
6. ... DM ... DM (... DM) - ... DM	
7. ... DM	
8. ... DM	
9. ... DM	
10. ... DM	
11. ... DM	
Die Jährliche AfA für die Wohnung in C. betrug ... DM.	30
In den Einkommensteuerbescheiden für 1991 (...), 1992 (...), 1993 (...), 1994 (....) und 1995 (...) berücksichtigte der Beklagte die Werbungskosten nur anteilig insoweit, als sie auf die tatsächlich vermieteten Tage entfielen.	31
Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage, die ausdrücklich nur wegen Einkommensteuer 1991,1992, 1994 und 1995 erhoben wurde, machen die Kläger geltend, die betreffend die Wohnungen in B. und in C angesetzten Werbungskosten seien in voller Höhe zu berücksichtigen. Das Objekt in C. liege in einem Ferienpark, in dem ein ganzjähriges Wohnen nicht gestattet sei. Die Wohnungen seien von den Klägern selbst nicht zu Ferienaufenthalten genutzt, sondern nur sporadisch zur Erledigung von Renovierungsarbeiten und anlässlich von Eigentümerversammlungen aufgesucht worden. Der Kläger sei als Prokurist eines großen Industrieunternehmens tätig und wolle in seiner knapp begrenzten Urlaubszeit weder sich selbst noch der Klägerin zumuten, auf einen komfortablen Hotelbetrieb zu verzichten. Eine Nutzung der Wohnung in B. sei darüber hinaus ohne Absprache und Abholung des Schlüssels bei E. nicht möglich gewesen. Einen eigenen Schlüssel habe er nicht besessen.	32
Entscheidend für die Einkunftserzielungsabsicht sei der Vermietungserfolg. Dieser hätte auch durch einen Alleinverwalter nicht gesteigert werden können, wie sich aus den Vermietungslisten ergebe. Die durch den Kläger erzielten Vermietungseinkünfte lägen über den durchschnittlichen Einkünften, die bei der Vermietung vergleichbarer Wohnungen erzielt worden seien. Die vom Beklagten angeführte Rechtsprechung des BFH sei zu Ferienhäusern ergangen und auf Ferienwohnungen nicht anwendbar. Ferienhäuser seien wertvollere Objekte, die man lieber selbst nutze, statt sie zu vermieten. Jedenfalls dürften die jeweiligen Leerstandszeiten den Klägern nicht vollständig als Selbstnutzung zugerechnet werden, da sie zwei Wohnung besessen hätten und diese nicht gleichzeitig bewohnbar waren.	33
Die Kläger beantragen, die Sache zu vertagen,	34
	35

hilfsweise die Einkommensteuerbescheiden für 1991 (...), 1992 (...), 1994 (...) und 1995 (...), jeweils in der Form der Einspruchsentscheidung vom ... (1991 zuletzt geändert am

...; 1995 zuletzt geändert am ...) dahin zu ändern, dass die Vermietungseinkünfte aus den Ferienwohnungen in B. und C. erklärungsgemäß festgestellt werden,

äußerst hilfsweise die Zulassung der Revision.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

In einem Telefonat mit E. vom ... erklärte E dem Berichterstatter auf die Frage, inwieweit sie sich an die Vereinbarung vom ... und die Vorgänge der Jahre 1990 bis 1995 erinnern könne, insbesondere, ob sie sich auch eine längere Aufenthalte der Kläger in der Wohnung auf B. erinnern könne folgendes: Die Vereinbarung vom ... sei ihr bekannt. Sie könne sich allerdings nicht mehr daran erinnern, ob der Kläger - entweder allein oder zusammen mit der Klägerin - in den Jahren 1990 bis 1995 längere Aufenthalte auf B. verbracht habe. Es sei unwahrscheinlich, dass der Kläger in den Sommermonaten dieser Jahre auf B. gewesen sei; denn während der Sommermonate versuche sie, die Wohnung zu vermieten. Es sei aber möglich, dass der Kläger im Frühjahr oder im Herbst der Jahre 1990 bis 1995 längere Aufenthalte von zwei bis drei Wochen auf B. verbracht habe. Genau könne sie sich nicht erinnern, weil die Vorgänge zulange zurücklägen. Der Kläger habe einen eigenen Schlüssel und melde sich als Eigentümer nicht bei ihr an, wenn er die Wohnung aufsuchen wolle. Auf Nachfrage des Berichterstatters erklärte sie weiter, es treffe nicht zu, dass sie die einzigen Schlüssel zur Wohnung habe und dass der Kläger sich bei ihr anmelden müsse, um in die Wohnung zu gelangen. Ein Schlüssel befinde sich bei ihr, ein zweiter in der Wohnung und der Kläger verfüge über zumindest einen weiteren Schlüssel. Dies wisse sie genau.

Entscheidungsgründe

Die Klage unbegründet. Zwar kann bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit im Hinblick auf den Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Einkunftserzielungsabsicht nur in Ausnahmefällen verneint werden; ein solcher Ausnahmefall liegt nach Ansicht des erkennenden Senats jedoch bei der Vermietung einer Ferienwohnung vor, wenn auch bei Außerachtlassung von Zinsaufwendungen und AfA jährlich erhebliche Werbungskostenüberschüsse entstehen und eine Zukunftsprognose deshalb ergibt, dass auch in kommenden Jahren selbst dann kein Überschuss erzielt wird, wenn es dem Steuerpflichtigen wider Erwarten gelingen sollte, den Vermietungserfolg zu steigern.

1. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG fallen. Kennzeichnend für diese Einkunftsarten ist, dass die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen der Erzielung positiver Einkünfte dienen (BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413 unter Bezugnahme auf BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 435, BStBl II 1984, 751, 766 f., unter C. IV. 3.). Bezogen auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung folgt hieraus, dass Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur erzielt, wer ein Grundstück gegen Entgelt zu Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die Dauer der Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften; nichtsteuerbare Veräußerungsgewinne bleiben dabei unberücksichtigt (BFH-Urteile vom 9. Juli 2002 IX R 47/99, DStR 2002, 1612, vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413 und vom

36

37

38

39

40

41

42

43

30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771). Dabei ist es ebenso möglich, dass die Überschusserzielungsabsicht erst nachträglich einsetzt, wie es denkbar ist, dass eine einmal vorhandene Überschusserzielungsabsicht nachträglich wieder wegfällt (BFH-Urteile vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413, vom 31. März 1987 IX R 112/83, BFHE 150, 325, BStBl II 1987, 774, m.w.N.).

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. Entscheidend ist, ob die Vermietungstätigkeit bei objektiver Betrachtung einen Totalüberschuss erwarten lässt. Dies hängt von einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose über die voraussichtlich erzielbaren steuerpflichtigen Erträge und anfallenden Werbungskosten während der Dauer der Vermögensnutzung ab. Zukünftig eintretende Faktoren sind in die Beurteilung nur einzubeziehen, wenn sie bei objektiver Betrachtung vorhersehbar waren (BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413). 44

2. Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. 45

a) Die Eigenart der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung besteht darin, dass die Einkunftserzielung sich im Regelfall über längere Zeiträume erstreckt und häufig zunächst jahrelang Werbungskostenüberschüsse getragen werden müssen. Denn mit Immobilien ist - wenn Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz außer Betracht bleiben - je nach Umfang der Fremdfinanzierung allenfalls erst nach sehr langen Zeiträumen eine Rendite zu erwirtschaften. Der Gesetzgeber hat gleichwohl lediglich die Einkünfte i.S. von § 21 Abs. 2 Satz 1, § 21a EStG, die sich im Ergebnis wie Subventionstatbestände ausgewirkt hatten (vgl. BT-Drucks. 10/3633, S. 12 f.), durch das Wohneigentumsförderungsgesetz vom 15. Mai 1986 (BGBl I 1986, 730; BStBl I 1986, 278) aus den steuerbaren Einkünften herausgenommen und durch offene Subventionen (§ 10e EStG, ab 1996 Eigenheimzulagengesetz) ersetzt. Hingegen wird die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ohne Einschränkung weiterhin als Tatbestand der steuerbaren Erzielung von Einkünften erfasst. Mithin beruht diese Norm auf der typisierenden Annahme, dass die langfristige Vermietung und Verpachtung trotz über längere Zeiträume anfallender Werbungskostenüberschüsse in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führt (BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771). 46

b) Der Normzweck gebietet es deshalb, im Falle einer beabsichtigten langfristigen Vermietung regelmäßig davon auszugehen, dass das Mietverhältnis im konkreten Fall letztlich zu positiven Einkünften führen soll und damit die Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist. Eine Verneinung der Überschusserzielungsabsicht ist nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BFH nur dann denkbar, wenn ausnahmsweise besondere Umstände gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprechen (BFH-Urteile vom 9. Juli 2002 IX R 47/99, DStR 2002, 1612, vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771). 47

c) Während der BFH im Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94 (BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771) noch ausgeführt hat, dass ein solcher Ausnahmefall beispielsweise bei Ferienwohnungen, bei Mietkaufmodellen oder bei Bauherrenmodellen mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie vorliegen könne, hat der BFH diesen Ansatz im BFH-Urteil vom 6. 48

November 2001 IX R 97/00 (BFH/NV 2002, 413) modifiziert. Er hat sich dabei auf den Standpunkt gestellt, dass die Grundsätze des Urteils vom

30. September 1997 IX R 80/94 (BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771) auch bei 49
Ferienwohnungen anzuwenden sind, wenn diese von den Steuerpflichtigen ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden; bei diesen Ferienwohnungen ist danach im Allgemeinen ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen. Dabei sind durch die Vermietung veranlasste kurzfristige Aufenthalte des Steuerpflichtigen in der Ferienwohnung (z.B. zur Endreinigung, Schlüsselübergabe, Beseitigung von Schäden) keine Selbstnutzung. Unerheblich ist für die Beurteilung, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in Eigenregie vermietet oder mit der Vermietung einen Dritten beauftragt (BFH-Urteil vom

6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413). 50

3. Der erkennende Senat schließt sich der höchstrichterlichen Rechtsprechung an. Auch er 51
geht deshalb für Ferienwohnungen, die ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet bzw. hierfür bereitgehalten werden, im Allgemeinen ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen aus. Aus der im Randbereich offenen und demnach Ausnahmen zulassenden Formulierung des BFH entnimmt der erkennende Senat jedoch, dass eine Überprüfung der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen anhand einer Prognoseentscheidung nicht generell ausgeschlossen, sondern zumindest in Extremfällen zulässig ist. Ein solcher Ausnahmefall liegt nach Ansicht des erkennenden Senats bei der Vermietung einer Ferienwohnung vor, wenn auch bei Außerachtlassung von Zinsaufwendungen und AfA jährlich erhebliche Werbungskostenüberschüsse entstehen und eine Zukunftsprognose deshalb ergibt, dass auch im kommenden Jahren selbst dann kein Überschuss erzielt wird, wenn es dem Steuerpflichtigen wider Erwarten gelingen sollte, den Vermietungserfolg zu steigern.

4. Im Streitfall ist nach diesen Grundsätzen das Vorliegen von Einkunftserzielungsabsicht des 52
Klägers hinsichtlich der Ferienwohnungen nicht feststellbar.

a) Trotz bestehender Zweifel unterstellt das Gericht im Rahmen der rechtlichen Würdigung 53
zunächst den Vortrag der Kläger als wahr, die Ferienwohnungen seien nicht von ihnen selbst zu Urlaubszwecken genutzt worden, sondern ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden. Einer Vernehmung der E. als Zeugin bedarf es daher nicht.

b) Zur Feststellung, ob im Streitfall gleichwohl ein besonderer Ausnahmefall vorliegt, der die 54
Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht rechtfertigt, bedarf es einer überschlägigen Betrachtung der bisherigen Verlustsituation und des auf 30 Jahre anzunehmenden Prognosezeitraums (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413). Soweit bei dieser Betrachtung - wie auch im Streitfall - die Verlustsituation besonders deutlich zutage tritt, liegt ein solcher Ausnahmefall vor.

c) Die Überprüfung im Einzelnen ergibt, dass das Vorliegen der erforderlichen 55
Überschusserzielungsabsicht beim Kläger nicht festgestellt werden kann. Die Anzahl der Tage, an denen die Wohnungen in den Jahren 1989 bis 2000 vermietet waren, steht fest. Für die übrigen Jahre des 30-jährigen Prognosezeitraums legt das Gericht betreffend die Wohnungen in B. zugunsten der Kläger 70 vermietete Tage im Jahr zugrunde, obwohl sich die Anzahl der Vermietungstage im Jahr 1995 (117 Tage) eher als zu vernachlässigender Ausreißer nach oben darstellt und obwohl die bekannten Jahre bis 2000 eher eine fallende

Tendenz hinsichtlich der Vermietungstage erkennen lassen. So hat der Kläger selbst erklärt, die von ihm erreichte Anzahl der Vermietungstage lasse sich auch durch Einschaltung eines gewerblichen Vermieters nicht steigern. Die erzielbaren Einnahmen schätzt das Gericht dabei zugunsten der Kläger auf ... EUR jährlich. Auch wenn AfA und Zinsaufwendungen unberücksichtigt blieben, müsste angesichts der von den Klägern bisher ermittelten Zahlen für die verbleibenden Jahre des Prognosezeitraums ein Werbungskostenüberschuss von mindestens ... EUR unterstellt werden. Für die Wohnung in C. hält das Gericht allenfalls 20 vermietete Tage im Jahr für realistisch und geht deshalb von Einnahmen von rd. ... EUR aus. Für diese Wohnung wären dementsprechend Werbungskostenüberschüsse zwischen ... und ... EUR jährlich zu unterstellen, wenn AfA und Zinsaufwendungen außer Acht bleiben.

Demnach kämen die Kläger in keinem Jahr des Prognosezeitraums geschweige denn über den Gesamtzeitraum auch nur in die Nähe eines positiven Ergebnisses. Daran würde sich auch dann nichts ändern, wenn man bei den geschätzten Einnahmen einen Sicherheitszuschlag von 10 v.H. und bei den geschätzten Ausgaben ein Sicherheitsabschlag von 10 v.H. (vgl. BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413) vornähme. 56

d) Der Nachweis einer gleichwohl bestehenden Überschusserzielungsabsicht seitens des Klägers erfolgte auch in der mündlichen Verhandlung nicht. 57

aa) Ist die Überschusserzielungsabsicht im Rahmen der Prognose nicht feststellbar, so kann der Steuerpflichtige nach Ansicht des BFH 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. 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 (BFH-Urteil vom 58

6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413) 59

bb) Der Klägervertreter hatte trotz Hinweises in der mündlichen Verhandlung und in Kenntnis des BFH-Urteils vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BFH/NV 2002, 413), auf dass er sich selbst bezogen hat, keine Umstände vortragen, aufgrund derer die Kläger im Beurteilungszeitraum erwarten konnten, einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Er hat in der mündlichen Verhandlung lediglich erklärt, der Kläger würde die Wohnungen am liebsten verkaufen. 60

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 61