
Datum: 31.01.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 3072/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0131.15K3072.99.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Berücksichtigung von Aufwendungen der Kläger für eine Ferienwohnung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

2

Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr - 1997 - gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Sie haben ein in 1993 geborenes Kind. Der Kläger erzielte im Streitjahr als ... einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von rund 166.000 DM, die Klägerin als ... einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von rund 51.000 DM.

3

Die Kläger bebauten entsprechend einer Baugenehmigung aus Juni 1995 das Grundstück ... in ... mit einem bewertungsrechtlich als Einfamilienhaus bewerteten Haus, das sie im September 1996 fertigstellten. Das Haus besteht aus zwei Wohnungen, nämlich aus einer 105 qm großen Hauptwohnung, die von den Klägern und deren Tochter genutzt wird, und aus einer 35 qm großen Ferienwohnung im Souterrain des Hauses.

4

Die Hauptwohnung bestand im Streitjahr im Erdgeschoss aus Wohnzimmer, Küche, Flur, WC, Abstellraum und Gästezimmer und im Dachgeschoss aus Kinderzimmer, Schlafzimmer, einem weiteren Zimmer, Balkon, Bad und Flur. Die Ferienwohnung hat einen separaten Eingang und besteht aus Wohnzimmer, Schlafzimmer, Küche und Badezimmer. Sie ist von der Hauptwohnung aus über die Waschküche erreichbar. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die Bauzeichnungen (Bl. 165-167 d.A.) und auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 31. Januar 2002 Bezug genommen. Die Herstellungskosten von insgesamt 465.340 DM entfielen zu 348.930 DM auf die Hauptwohnung und zu 116.310 DM auf die Ferienwohnung. Die Grundstückskosten von insgesamt 106.155 DM entfielen zu 79.615 DM auf die Hauptwohnung und zu 26.540 DM auf die Ferienwohnung. Seit 1996 nahmen die

5

Kläger für die Hauptwohnung die Wohnbauförderung gemäß § 10e EStG mit dem Höchstbetrag von 19.800 DM in Anspruch.

Die Kläger erklärten vor und nach dem Streitjahr folgende Verluste aus Vermietung und Verpachtung der Ferienwohnung:

1. 16.045 DM
2. 14.931 DM
3. 14.352 DM
4. 12.903 DM

Im Streitjahr begannen die Kläger erstmals mit der Vermietung der Ferienwohnung. Hierzu gaben die Kläger ausweislich diverser zu den Steuerakten gereichten Anzeigenrechnungen Anzeigen in verschiedenen Zeitungen/Zeitschriften auf; zudem war die Wohnung im Verzeichnis über Ferienwohnungen und Ferienhäuser in ... aufgenommen. Die Ferienwohnung wurde im Streitjahr an 75 Tagen an verschiedene Mieter vermietet. Dabei erzielten die Kläger Gesamterlöse in Höhe von 1.275 DM. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die von den Klägern zur Steuerakte gereichte Aufstellung der Feriengäste im Jahr 1997 und auf diverse Quittungen Bezug genommen.

In der Steuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger einen Verlust aus der Vermietung der Ferienwohnung in Höhe von 17.368 DM. Dabei machten sie Schuldzinsen in Höhe von 12.072 DM, AfA in Höhe von 2.327 DM, Kosten für die Einrichtung der Ferienwohnung in Höhe von 1.095 DM und sonstige Aufwendungen - u.a. Ausgaben für Werbung in Höhe von 973,24 DM - gemäß einer gesonderten Anlage in Höhe von 3.149 DM geltend. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf diese Anlage Bezug genommen.

Im Zuge der Erörterung der vom Beklagten beabsichtigten Abweichung von dem erklärten Verlust aus der Ferienwohnung hat der Beklagte auf seinem Schreiben vom 22. Juli 1998 an die Kläger folgenden handschriftlichen Vermerk aufgenommen:

"lt. Herrn ... haben die Eheleute ... Eltern, die im norddeutschen Raum wohnen und öfters zu Besuch kommen, die Vermietungsabsicht der Wohnung ist nicht durch ein Schild nach außen erkennbar, wie bei anderen Wohnungen in"

Der Steuererklärung der Kläger folgte der Beklagte im Einkommensteuerbescheid 1997 vom 18. August 1998 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht und berücksichtigte die Einkünfte aus der Ferienwohnung mit 129 DM. Dabei rechnete er die Leerstandszeiten der Wohnung der Eigennutzung zu und erkannte unter Zugrundelegung der Tage der tatsächlichen Vermietung der Ferienwohnung die Werbungskosten lediglich zu 20,5 v.H. an. Von den so ermittelten Werbungskosten in Höhe von 3.822 DM erkannte er wiederum lediglich 30 v.H. - nämlich 1.146 DM - an, weil lediglich in dieser Quote eine entgeltliche Vermietung vorliege. Laut Auskunft der Kurverwaltung sei eine Tagesmiete von 60-70 DM üblich, die Kläger hätten demgegenüber lediglich eine durchschnittliche Miete von 17 DM/Tag erzielt. Der Steuerbescheid enthält eine Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von 47.626 DM. Dieser Bescheid erging gemäß § 165 Abs. 1 AO teilweise vorläufig im Hinblick auf die Anhängigkeit von Verfassungsbeschwerden bzw. Revisionen.

Unter dem Vermerk über ein Telefonat der Prozessbevollmächtigten der Klägerin mit einem Beamten des Beklagten vom 20. August 1998 findet sich ein weiterer am 28/8 paraphierter handschriftlicher Vermerk folgenden Inhalts:

"Vermerk:	14
Bei persönlicher Inaugenscheinnahme 8.08 kein Hinweis auf Vermietung Ferienwhg. von außen zu erkennen, wie sonst üblich. Ferner in der Vergangenheit häufiger Besuch von Eltern/Schwiegereltern über längere Zeiträume."	15
Gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 legten die Kläger am 24. August 1998 Einspruch ein. Nachdem der Beklagte im Zuge des Einspruchsverfahrens mitgeteilt hatte, nach seinen Erkenntnissen werde die Ferienwohnung auch von den Eltern der Klägerin genutzt, erklärten die Kläger mit Schreiben vom 22. Januar 1999, es sei Tatsache, dass der Kläger natürlich auch Besuch von seinen Eltern erhalte. Aber sowohl die Eltern des Klägers als auch die der Klägerin übernachteten schon wegen des fortgeschrittenen Alters in der Familienwohnung, damit ihnen wegen der bestehenden Krankheit und Behinderung schnell geholfen werden könne.	16
Mit Einspruchsentscheidung vom 12. April 1999 änderte der Beklagte die Einkommensteuer 1997 und setzte sie mit 47.536 DM fest. Dabei ging er davon aus, dass hinsichtlich der Vermietung der Ferienwohnung eine sog. Liebhaberei vorliege, die dazu führe, dass weder Einkünfte noch Werbungskosten in Bezug auf die Ferienwohnung anzusetzen seien. Die Veranlagung erfolgte zusätzlich vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 AO hinsichtlich der Einkünfte aus der Ferienwohnung. Im übrigen wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.	17
Hierauf haben die Kläger am 6. Mai 1999 die vorliegende Klage erhoben. In der mündlichen Verhandlung vom 31. Januar 2002 hat der Beklagte den Vorläufigkeitsvermerk in Bezug auf die Ferienwohnung gemäß der Einspruchsentscheidung für die Einkommensteuer 1997 vom 12. April 1999 wieder aufgehoben.	18
Die Kläger machen geltend, dass entsprechend den eigenen Verwaltungsanweisungen des Beklagten die Annahme der sog. Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lediglich im ganz großen Ausnahmefall zur Anwendung komme. Zwar könne es sich bei der Vermietung einer Ferienwohnung um einen derartigen Ausnahmefall handeln. Sie hätten bezüglich der Vermietung der Ferienwohnung aber eine Überschusserzielungsabsicht.	19
Hierzu haben die Kläger im Zuge des Klageverfahrens am 20. März 2000 eine Prognoserechnung für die Vermietung der Wohnung für die Dauer von 50 Jahren, beginnend mit dem Jahr 1998, zur Akte gereicht, aus der sich ein Gesamtüberschuss in Höhe von 33.610 DM ergibt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Prognoserechnung (Bl. 49 f. der Akte) Bezug genommen.	20
Tatsächlich sei zusätzlich zu deren Gunsten von einem Prognosezeitraum von 100 Jahren auszugehen, zumal sie leibliche Erben hätten. Unabhängig hiervon sei es gar nicht angezeigt, die Frage der Liebhaberei zu prüfen. Man müsse sich nämlich wundern, weshalb im Bereich der Wohnungsvermietung die Frage der Liebhaberei gar nicht zur Diskussion stehe, während man im Ferienwohnungsbereich bei gleichem Zahlenwerk eine Liebhaberei annehme. Bei einer Dauervermietung wäre nämlich entsprechend den Werten des Mietspiegels eine Jahresrohmiete von 4.200 DM zu erzielen, die dem Grunde nach - wie so gut wie in allen Fällen der fremdfinanzierten Mietwohnungen - nicht ausreichte, einen Totalüberschuss zu erzielen. Es könne nicht sein, dass der Eigentümer einer auf Dauer vermieteten Einliegerwohnung besser gestellt würde, als der Eigentümer einer Ferienwohnung. Dass die Kläger die Wohnung nicht auf Dauer vermietet hätten, sei Ausfluss	21

ihrer eigenen Dispositionsbefugnis, ihre Einkunftsquelle so auszunutzen und zu gestalten, wie sie es für sinnvoll erachteten. Sie wünschten, auf das Vermietungsgeschäft der Ferienwohnungen Einfluss zu nehmen, wobei sie davon ausgingen, dass nach dem Aufbau eines gewissen Kundenstammes die Vermietung als Ferienwohnung rentabler sei als die dauerhafte Vermietung. Zusätzlich seien sie nicht den Restriktionen des Mieterschutzes unterworfen, die sie nicht bereit wären, in Kauf zu nehmen. Anlässlich einer Besichtigung der Wohnung durch den Beklagten am 5. Dezember 2001 und in er mündlichen Verhandlung vom 31. Januar 2002 haben sie hierzu zusätzlich geltend gemacht, sie hätten eine Dauervermietung unter anderen auch deshalb nicht vornehmen wollen, weil sie dadurch Vorsorge für den Fall einer beruflichen Versetzung des Klägers und des dann erforderlichen Verkaufs des Hauses hätten treffen wollen. Eine Versetzung sei zwar derzeit nicht aktuell, könne jedoch langfristig nicht ausgeschlossen werden. Für diesen Fall hätten sie den Verkauf des Hauses durch das Freihalten der Wohnung für einen Erwerber erleichtern wollen.

Soweit der Beklagte unabhängig von der Frage des Vorliegens einer Überschusserzielungsabsicht davon ausgehe, die Leerstandszeiten der Ferienwohnung seien der Eigennutzung zuzurechnen, treffe auch dies nicht zu. Dies setze nämlich voraus, dass die Kläger die Ferienwohnung tatsächlich selber genutzt hätten. Dies sei aber nicht der Fall gewesen. Sie hätten nämlich in dem Haus eine eigene geräumige Wohnung unterhalten, so dass eine Selbstnutzung der Wohnung weder theoretisch noch praktisch gegeben sei. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass sie ihre voll eingerichtete und möblierte Wohnung verließen, um die Ferienwohnung zu nutzen. Soweit die höchstrichterliche Rechtsprechung die Möglichkeit der tatsächlichen Selbstnutzung einer Ferienwohnung für die Zurechnung der Leerstandszeiten zur Selbstnutzung ausreichen lasse, gelte dies nur für Fälle, in denen die Ferienwohnung sich an einem anderen Ort als dem Wohnort des Steuerpflichtigen befände. Die Problematik sei im übrigen durch das Urteil des BFH vom 21. November 2001 IX R 37/98, BFH/NV 2001, 380 geklärt. 22

Ursprünglich haben sie zudem geltend gemacht, es sei es auch nicht gerechtfertigt, dass der Beklagte mit der Einspruchsentscheidung die Steuerfestsetzung vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus der Ferienwohnung vorgenommen habe. Dafür habe es eines Hinweises auf eine eventuelle Verböserung bedurft, so dass diese Art der Festsetzung gegen § 367 AO verstoßen habe. 23

Die Kläger beantragen, 24

unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 1997 vom 31. Januar 2002 die Einkommensteuer 1997 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Verlust aus der Vermietung der Ferienwohnung in Höhe von 17.368 DM berücksichtigt wird, 25

hilfsweise die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

die Klage abzuweisen, 28

hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 29

Er macht geltend, es sei davon auszugehen, dass die Kläger die verlustbringende Tätigkeit der Vermietung der Ferienwohnung aus persönlichen Neigungen heraus durchgeführt hätten. Die Kläger hätten insoweit eine Überschusserzielungsabsicht weder glaubhaft gemacht noch 30

nachgewiesen. Der Prognoserechnung der Kläger könne nicht gefolgt werden. Unter deren Zugrundelegung sei von dem Erzielen eines Gesamtverlustes in Höhe von mindestens 133.545 DM auszugehen, weil in der Prognoserechnung die Verluste aus 1996 und 1997 nicht berücksichtigt worden seien, die tatsächlichen Verluste aus dem Jahre 1998 ebenfalls nicht in die Rechnung eingegangen wären, weitere "sonstige Werbungskosten" nicht enthalten seien und die Schuldzinsen unzutreffend berücksichtigt worden seien. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Schriftsatz des Beklagten vom 3. April 2000 (Bl. 52 f. d.A.) Bezug genommen.

Lasse man die Frage der Liebhaberei außer Betracht, sei es hinsichtlich der Frage der Zurechnung der Leerstandszeiten zur Eigennutzung auch nach dem Urteil des BFH vom 21. November 2000 IX R 37/98 eine Frage der tatsächlichen Würdigung der Sachverhaltes im Einzelfall, ob dem Steuerpflichtigen die Wohnung zur Selbstnutzung zur Verfügung stehe. Hier sei davon auszugehen, dass die Ferienwohnung u.a. auch unentgeltlich überlassen worden sei. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass die Eltern der im Streitjahr 35- und 40-jährigen Kläger auf dem Sofa im Wohnzimmer übernachtet haben sollten, wo doch im Hause eine voll ausgestattete Ferienwohnung zur Verfügung gestanden habe. Der Verweis auf den schlechten Gesundheitszustand der Eltern könne nicht überzeugen, weil die Eltern in der Lage gewesen seien, Besuchsreisen zu den Klägern durchzuführen. 31

Das Gericht hat Beweis erhoben durch die Vernehmung von Frau ... als Zeugin. Wegen des Beweisthemas und des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf den Beweisbeschluss vom 21. November 2001 (Bl. 96 f. d.A.) und auf die Anlage zum Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 31. Januar 2002 Bezug genommen. 32

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt der Steuer- und Gerichtsakten und auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 31. Januar 2002 Bezug genommen. 33

Entscheidungsgründe 34

Die Klage ist unbegründet. 35

1. 36

Der geänderte Einkommensteuerbescheid 1997 vom 31. Januar 2002 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Zutreffend hat der Beklagte in diesem Bescheid negative Einkünfte der Kläger aus der Vermietung der Ferienwohnung nicht berücksichtigt. Zurecht geht der Beklagte davon aus, bei der Vermietung der Ferienwohnung im Streitjahr handle es sich um eine steuerlich unbeachtliche sog. Liebhaberei. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 des Einkommensteuergesetzes - EStG - unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die der Steuerpflichtige erzielt, der Einkommensteuer. Mit dem Begriff des "Erzielens" stellt das Gesetz einen Zusammenhang her zwischen den Einkünften und der Tätigkeit oder Vermögensnutzung, durch die sie erzielt, das heißt erwirtschaftet werden. Wesentliches Merkmal der Einkünfteerzielung ist danach die Absicht, durch die Erwerbstätigkeit/Vermögensnutzung auf Dauer gesehen ein positives Ergebnis zu erzielen (Einkünfteerzielungsabsicht). Dementsprechend fällt auch eine Vermietungstätigkeit nur dann unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, wenn der Vermieter die Absicht hat, auf Dauer einen Totalüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften; nichtsteuerbare Veräußerungsgewinne bleiben dabei unberücksichtigt. Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten 37

Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuß zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. Ein besonderes Kennzeichen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung besteht nämlich darin, dass die Einkunftserzielung sich im Regelfall über längere Zeiträume - oft über Jahrzehnte - erstreckt und häufig zunächst jahrelang Werbungskostenüberschüsse getragen werden müssen, weil mit Immobilien, wenn Wertsteigerungen und Steuervorteile außer Betracht bleiben, je nach Umfang der Fremdfinanzierung allenfalls erst nach sehr langen Zeiträumen eine Rendite zu erwirtschaften ist. Die Gesetzgebung hat dennoch 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. Für die Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht, die grundsätzlich eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung erfordert, gebietet es der vorgenannte Normzweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG, 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 Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn aufgrund besonderer Umstände der Beweis des ersten Anscheins oder Beweisanzeichen (Indizien) gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprechen, zum Beispiel, wenn der Steuerpflichtige sich nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, wie bei der Beteiligung an einem Mietkaufmodell oder einem Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie. Außerdem können besondere Arten der Nutzung der Immobilie ausnahmsweise schon für sich allein Beweisanzeichen für eine private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung sein, wie dies etwa bei einer Ferienwohnung der Fall sein kann (BFH-Urteile vom 30. September 1997 IX R 80/94, BStBl II 1998, 771 m.w.N.; vom 21. August 2001 IX R 45/98, BFH/NV 2002, 22).

Eine Abweichung von diesen Grundsätzen im Falle der Vermietung einer Ferienwohnung trifft allerdings nur auf solche Ferienwohnungen zu, die vom Steuerpflichtigen auch zur Selbstnutzung, sei diese auch nur gelegentlich, bereitgehalten wird oder bei denen aus anderen privaten Gründen die Ferienwohnung trotz einer erkennbaren Unwirtschaftlichkeit weiter beibehalten wird. Wird sie hingegen zur dauernden Vermietung bereitgehalten, gelten die oben genannten Grundsätze auch für die Vermietung einer Ferienwohnung (BFH-Urteile vom 21. November 2000 IX R 37/98, BFH/NV 2001, 380 und IX R 69/96, BFH/NV 2001, 754).

a. 39

Dies zugrundegelegt hat der Senat zwar entsprechend dem Maßstab des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens einschließlich der Beweisaufnahme die Überzeugung gewonnen, dass die Kläger die Ferienwohnung im Streitjahr zu keinem Zeitpunkt selbst genutzt haben. Soweit der Beklagte eine Form der Selbstnutzung darin erblickt, dass die Ferienwohnung als Unterkunft für die Eltern des Klägers bzw. der Mutter der Klägerin anlässlich von Besuchen gedient habe, hat die Beweisaufnahme ergeben, dass eine Selbstnutzung in dieser Form im Streitjahr tatsächlich nicht stattgefunden hat. Die nach der Überzeugung des Senats glaubwürdige Zeugin ... hat nämlich glaubhaft bekundet, dass sie anlässlich von jährlichen Besuchen bei den Klägern für die Dauer von 8 bis 10 Tagen gerade nicht in der Ferienwohnung, sondern anfänglich in dem Gästezimmer im Erdgeschoss auf einer ausziehbaren Couch übernachtet habe und ihr dieser Raum wegen ihres bestehenden 40

Asthma-Leidens sehr angenehm gewesen sei, weil sie dort das Fenster habe öffnen können. Sie hat desweiteren glaubhaft bekundet, dass ihr die Ferienwohnung von den Klägern niemals auch nur angeboten worden sei und dafür deswegen auch kein Anlass bestanden habe, weil sie im Gästezimmer des Erdgeschosses mit dem gegenüberliegenden Sanitärraum gut versorgt gewesen sei. Der Senat hat keinen Anlass, hieran zu zweifeln, zumal die Raumaufteilung und Größe der Familienwohnung eine derartige Bewohnung ohne Einschränkungen des Familienlebens im übrigen zuließ. Der Senat hat auch keine Anhaltspunkte dafür finden können, dass bei den Klägern im Streitjahr andere Gäste übernachtet hätten, die ihrerseits dann die Ferienwohnung genutzt hätten. Die Zeugin ... hat hierzu bekundet, sie habe hierüber nie etwas gehört.

b.

41

Der Senat hat aber andererseits aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens auch die Überzeugung gewonnen, dass die Vermietung der Ferienwohnung trotz einer erkennbaren Unwirtschaftlichkeit aus privaten Gründen weiter beibehalten wurde. Denn die Kläger haben in der mündlichen Verhandlung die gegenüber dem Beklagten anlässlich der Ortsbesichtigung am 5. Dezember 2001 getätigten Äußerungen über die Motivation zur Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung bestätigt und dahingehend konkretisiert, dass sie eine Dauervermietung unter anderem auch deshalb nicht hätten vornehmen wollen, weil sie dadurch Vorsorge für den Fall einer beruflichen Versetzung des Klägers und des dann erforderlichen Verkaufs des Hauses hätten treffen wollen. Weil eine Versetzung - wenn auch nicht aktuell anstehend - langfristig nicht habe ausgeschlossen werden können, habe der Verkauf des Hauses für diesen Fall durch das Freihalten der zweiten Wohnung für einen möglichen Erwerber erleichtert werden sollen. Bei diesem Motiv handelt es sich aber um ein solches, dass gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG der privaten Lebensführung der Kläger zuzurechnen ist, weil der Verkauf des Hauses auf der steuerlich irrelevanten privaten Vermögensebene der Kläger stattfindet und in keinem Zusammenhang mit der Einkünfteerzielungsabsicht aus Vermietung und Verpachtung steht. Die Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung trotz der sich aus den nachfolgenden Ausführungen zu c. ergebenden erkennbaren Unwirtschaftlichkeit der Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung zur Sicherstellung einer besseren zukünftigen Möglichkeit des Verkaufs des Hauses ist deshalb nach dem obigen Maßstab ein Umstand, der dem Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht entsprechend den Grundsätzen zur langfristigen Vermietung entgegensteht.

42

Dagegen wenden die Kläger zu Unrecht ein, im Falle der dauernden Vermietung seien der Höhe nach ebenfalls keine Mieten erzielbar gewesen, die ihrerseits Verluste vermieden hätten. Denn der Berücksichtigung lang andauernder Verluste bei einer langfristigen Vermietung liegt - typisierend - der gesetzgeberische Gedanke zugrunde, dass der solchen Hinnahme solcher - ggf. lang anhaltender - Verluste gerade kein der allgemeinen Lebensführung zuzurechnendes privates Motiv zugrundeliegt. Darin aber liegt gerade der Unterschied zum Fall der Vermietung der vorliegenden Art, in welchem die Art der Vermietung und die Hinnahme der daraus resultierenden Verluste im privaten Motiv der potentiell späteren besseren wirtschaftlichen Verwertung des Hauses wurzelt.

43

c.

44

Kann mit den obigen Ausführungen zu b. die Überschusserzielungsabsicht der Kläger hinsichtlich der Vermietung der Ferienwohnung nicht nach dem Beweis des ersten Anscheins ohne Berücksichtigung einer Prognoserechnung bejaht werden (zur Entbehrlichkeit der Prognoserechnung vergl. insbesondere BFH-Urteil BFH/NV 2002, 22), ist die

45

Überschusserzielungsabsicht der Kläger im Streitfall gesondert festzustellen. Der Senat hat nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht die Überzeugung gewinnen können, dass bei den Klägern eine entsprechende Überschusserzielungsabsicht vorhanden war. Dem steht die von den Klägern im Zuge des Klageverfahrens am 20. März 2000 eingereichte Prognoserechnung entgegen. Zwar ermitteln die Kläger anhand dieser Prognoserechnung einen Gesamtüberschuss nach 50 Jahren in Höhe von 33.610 DM. Zu berücksichtigen ist dabei aber, dass die Kläger den aus der Ferienwohnung resultierenden Verlust aus 1996 in Höhe von 16.045 DM und den Verlust aus dem Streitjahr in Höhe von 17.368 DM gänzlich und den Verlust aus 1998 in Höhe von 14.931 DM lediglich teilweise, nämlich lediglich in Höhe von 6.004,75 DM berücksichtigt hatten. Eine Korrektur der Prognoserechnung alleine um diese nicht berücksichtigten Verluste führt bereits zu einem negativen Gesamtergebnis, so dass dahinstehen kann, ob die vom Beklagten zusätzlich aufgezeigten Mängel der Prognoserechnung zutreffen.

Der Senat teilt auch nicht die Auffassung der Kläger, dass zu ihren Gunsten von einem Prognosezeitraum über 100 Jahre auszugehen sei, weil sie eine leibliche Erbin hätten. Zwar wird die Frage, welcher Prognosezeitraum für die Ermittlung einer Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung einer Ferienwohnung anzusetzen ist, nicht einheitlich beantwortet. Der Senat teilt aber die Ansicht, dass der von den Klägern in ihrer Prognoserechnung angesetzte Prognosezeitraum von maximal 50 Jahren anzusetzen ist, wobei dahinstehen kann, ob nicht möglicherweise ein noch kürzerer Zeitraum zutreffend wäre (vergl. FG Hamburg, Urteil vom 1. Dezember 1999 V 102/96, EFG 2000, 1076 - maximal 50 Jahre, möglicherweise auch nur 30 Jahre; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28. Juni 2000 I 210/99, EFG 2000, 1079 m.w.N. auf die Rechtsprechung der Finanzgerichte - 20 Jahre -). Der Senat vermag der in dem von den Klägern angeführten Urteil des FG Berlin vom 17. Dezember 1997 II 173/94, EFG 1998, 1131 vertretenen Ansicht, der Prognosezeitraum sei aus der vermutlichen Lebensdauer des Steuerpflichtigen herzuleiten, jedenfalls insoweit nicht zu folgen, als hieraus ein Prognosezeitraum von über 50 Jahren resultierte. Denn ein Prognosezeitraum über 50 Jahre enthält zu viele spekulative Elemente (so auch BFH-Urteil vom 27. Juli 1999 IX R 64/94, BStBl II 1999, 826: Prognosezeitraum von 50 Jahren bereits zweifelhaft). Insbesondere der von den Klägern für sich beanspruchte Prognosezeitraum von 100 Jahren ist nach Auffassung des Senats unrealistisch, weil die wirtschaftlichen Faktoren in einem solchen Zeitraum nicht überblickt werden können (so auch FG Hamburg, Urteil vom 1. Dezember 1999 V 102/96, EFG 2000, 1076).

2.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Zwar hat die Klage Erfolg, soweit die Kläger ursprünglich die Aufhebung des Vorläufigkeitsvermerks hinsichtlich der Einkünfte aus der Ferienwohnung entsprechend der Einspruchsentscheidung vom 12. April 1999 beantragt hatten und der Beklagte diesem Begehren mit der Aufhebung dieses Vermerks in der mündlichen Verhandlung vom 31. Januar 2002 entsprochen hat. Dabei handelt es sich nach Auffassung des Senats aber allenfalls um ein geringes Unterliegen im Sinne des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, weil der Vorläufigkeitsvermerk lediglich zugunsten der Kläger wirkte. Denn der Beklagte hatte die von den Klägern erklärten negativen Einkünfte aus der Ferienwohnung weder im ursprünglichen Bescheid vom 18. August 1998 noch in der Einspruchsentscheidung berücksichtigt, so dass es mit der Überprüfung des Bescheids gemäß § 165 Abs. 2 AO aufgrund der Vorläufigkeit allenfalls zu einer Änderung zugunsten der Kläger hätte kommen können.

3.

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO in der Fassung des 2. FGOÄndG zuzulassen, weil die Frage, welche privaten Motive bei der Vermietung einer Ferienwohnung dazu führen, dass die Überschusserzielungsabsicht nicht anhand des Beweis des ersten Anscheins unterstellt werden kann, höchststrichterlich ungeklärt ist und grundsätzliche Bedeutung hat.

50