
Datum: 30.06.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 4965/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0630.10K4965.07.00

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 vom 9. Juni bzw. vom 30. Juni 2006 werden unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23. November 2007 dahin geändert, dass die von den Klägern für 2004 mit ./ 9.378 € und für 2005 mit ./ 10.120 € erklärten Verluste aus der Vermietung des Ferienhauses jeweils zu 48/52 berücksichtigt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Neuberechnung der danach festzusetzenden Einkommensteuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte zu 48/52 und die Kläger zu 4/52.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Kläger hatten mit Vertrag vom 13. August 1999 von der Fa. Verwaltung A GmbH (GmbH) 2
in D ein unbebautes Grundstück erworben, auf dem sie ein Ferienhaus errichten ließen.
Zwischen der GmbH und den Klägern wurde gleichzeitig mit dem Grundstückserwerb ein
Gästevermittlungsvertrag auf 10 Jahre für die Zeit vom 1. April 2000 bis 31. März 2010
geschlossen. In diesem Vertrag ist vereinbart, dass die Kläger ihr Ferienhaus nur 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 4 Wochen nicht
überschreiten darf. Weiter hatten sich die Kläger im Interesse der Vermietbarkeit des
Ferienhauses 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 3
Ferienhauses die Rede ist, wurde dieses ab April 2000 im Regelfall über Zeiträume von ein
bis zwei Wochen, häufig auch länger vermietet. Insgesamt ergibt sich folgendes Bild:

Vermietungstage Einnahmen nach Abzug 4

Verwaltervergütung 5

2000: 115 9.730 DM 6

2001: 178 15.126 DM 7

2002: 173 6.783 € 8

2003: 161 6.630 € 9

2004: 161 6.444 € 10

2005: 184 6.767 € 11

2006: 107 5.122 € 12

2007: 152 5.892 € 13

2008: 160 6.495 € 14

2009: 163 7.376 € 15

2010: 171 7.242 € 16

Die Kläger erklärten die Einkünfte aus dem Objekt seit 1999 als gewerbliche Verluste, die sie 17
durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelten, insgesamt wie folgt:

1999: 3.646 € 18

2000: 7.091 € 19

2001: 9.138 € 20

2002: 7.908 € 21

22

2003: 8.962 €	
2004: 9.378 €	23
2005: 10.120 €	24
2006: <u>7.276 €</u>	25
63.519 €	26

Im Zuge der Veranlagungsarbeiten für das Streitjahr 2005 forderte der Beklagte die Kläger mit Schreiben vom 27. Oktober 2010 auf, eine zahlenmäßig belegte Überschussprognose für die Ferienwohnung für die nächsten 24 Jahre vorzulegen, da für die Feststellung der Überschusserzielungsabsicht ein Prognosezeitraum von 30 Jahren zugrundegelegt sei. In ihrem Antwortschreiben erklärten die Kläger, dass die Vermietung des Ferienhauses der GmbH obliege und die Kläger deshalb wenig Einfluss auf die Höhe der Einnahmen hätten. Sie bemühten sich, zusätzlich Feriengäste im Verwandten- und Bekanntenkreis anzuwerben. Unstreitig ist zwischen den Beteiligten, dass die Internetseite WWW.... nicht von den Klägern, sondern vom Vermittler geschaltet ist. Außerdem legten die Kläger in der Folgezeit auch eine Überschussprognose vor, die vom Beklagten allerdings angegriffen wird. In den vorliegend streitgegenständlichen Bescheiden vom 9. Juni und vom 30. Juni 2006 erkannte der Beklagte die gewerblichen Verluste der Streitjahre 2004 und 2005 deshalb nicht an. 27

Mit den Einsprüchen machten die Kläger unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00 geltend, dass ohne weitere Prüfung von einer Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen sei, wenn eine Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werde. Dessen ungeachtet sei bis zum Jahr 2029 mit einem Totalgewinn zu rechnen, da die stillen Reserven in die Berechnung des Totalgewinns einzubeziehen seien. Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben der Kläger vom 19. Oktober 2007 Bezug genommen. 28

Die Einsprüche blieben ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 23. November 2007 aus: Es handle sich um gewerbliche Einkünfte, weil sich das Objekt in einem Ferienpark befinde und von einer Verwaltungsgesellschaft im Auftrag und für Rechnung der Kläger hotelmäßig an laufend wechselnde Gäste vermietet werde. Eine zu Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG führende Betätigung liege nur dann vor, wenn diese mit der Absicht betrieben werde, während ihrer Gesamtdauer einen Totalüberschuss zu erzielen; ansonsten handele es sich um eine unbeachtliche Liebhaberei zur Minderung der Kostenbelastung. 29

Die Kläger sind der Auffassung, dass auch ohne Überschussprognose von der Absicht der Einkunftserzielung auszugehen sei. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 6. November 2001 IX R 97/00 hätten auch im Streitfall Geltung. Denn eine Selbstnutzung des Objekts zu Erholungszwecken habe zu keinem Zeitpunkt vorgelegen. Die auf wenige Tage beschränkte Selbstnutzung habe ausschließlich der Durchführung von Reparaturarbeiten gedient. Daran ändere auch die formularmäßige Vorgabe des Vermittlungsvertrags nichts. Im Übrigen erwarteten die Kläger für die Jahre 2007 bis 2029 einen Einnahmeüberschuss von 56.000 €, zumal aufgrund der Errichtung eines Meerwasser-Schwimmbades mit einer Steigerung der Belegung zu rechnen sei. Darüber hinaus beachte der Beklagte die zu erwartende Wertsteigerung bei Grund und Boden nicht und bei der Kalkulation der Kostenmiete sei nur eine Abschreibung von 1,25 % anzusetzen. Schließlich könne nicht unberücksichtigt bleiben, dass die ortsübliche Vermietungszeit, die nach Auskunft des gewerblichen 30

Vermietungsvermittlers in den 47 betreuten Objekten rd. 150 Tage/Jahr betrage, regelmäßig überschritten werde.

Die Kläger beantragen,

31

die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 vom 9. Juni bzw. vom 30. Juni 2006 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23. November 2007 dahin zu ändern, dass die Verluste aus der Vermietung des Ferienhauses wie erklärt für 2004 mit ./ 9.378 € und für 2005 mit ./ 10.120 € berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt,

33

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision.

34

Der Beklagte hält die Grundsätze des BFH-Urteils vom 6. November 2001 IX R 97/00 für nicht auf den Streitfall übertragbar. Die im Klageverfahren eingereichte Prognoseberechnung der Kläger sei korrekturbedürftig. So seien die zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben unter Berücksichtigung der in der Vergangenheit durchschnittlich angefallenen Einnahmen und Ausgaben zu schätzen. Entgegen der Auffassung der Kläger seien inflationsbedingte Erhöhungen nicht zu berücksichtigen. Spekulativ sei auch eine künftige Steigerung der Belegung um 10 % aufgrund der Errichtung eines Meerwasser-Schwimmbades. Der Verzicht auf die Umsatzsteuer-Option führe nicht zu Mehreinnahmen, die Korrektur der Umsatzsteuer nicht zu Mehrausgaben. Darüber hinaus hätten die Kläger in ihrer Prognoseberechnung keine Instandsetzungs- und Reparaturaufwendungen einbezogen. Unter Berücksichtigung von stillen Reserven von rd. 51.000 € und geschätzten Instandhaltungsaufwendungen von rd. 60.000 € sowie des bisher geltend gemachten Verlusts sei kein Totalüberschuss, sondern ein Verlust von rd. 120.000 € zu erwarten.

35

Nach Hinweis des Berichterstatters darauf, dass im Streitfall weniger von einer gewerblichen Vermietung, als vielmehr von Vermietungseinkünften auszugehen sei, erklärte der Beklagte zwar, sich dieser Auffassung angesichts der tatsächlichen Ausgestaltung der Vermietung anschließen zu können, führte aber ergänzend aus, dass auch bei Vermietungseinkünften auf eine Überschussprognose nur verzichtet werden könne, wenn die Ferienwohnung ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werde (Hinweis auf BFH-Urteil vom 19. August 2008 IX R 39/07, BFH-Beschluss vom 14. Januar 2010 IX B 146/09; Niedersächsisches FG, Urteil vom 25. Februar 2010 11 K 100/08) und die ortsübliche Vermietungszeit nicht um mindestens 25 % unterschritten werde. Den Klägern sei jedoch die Möglichkeit der Selbstnutzung über jeweils 4 Wochen im Jahr in der Zeit vom 15. Januar bis zum 30. März und in der Zeit vom 1. November bis zum 15. Dezember eingeräumt. Daher sei eine Überschussprognose erforderlich.

36

Entscheidungsgründe

37

Die Klage ist überwiegend begründet. Der Beklagte hat zu Unrecht eine Überschussprognose von den Klägern betreffend Ihr Ferienhaus an der Nordseeküste angefordert und den Verlust aus diesem Objekt dementsprechend zu Unrecht unberücksichtigt gelassen.

38

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-

39

Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 435, BStBl II 1984, 751, 766 f., unter C. IV. 3.).

2. Zutreffend weist der Beklagte darauf hin, dass die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ausgehend von den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart zu erfolgen hat und dass für gewerbliche Einkünfte deshalb nicht die Grundsätze der BFH-Urteile vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) und vom 26. Oktober 2004 IX R 57/02 (BFHE 208, 151, BStBl II 2005, 388) gelten, nach denen bei Vermietungseinkünften zum Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht keine Prognoseberechnung zu fordern ist, wenn mehr als 75 % der ortsüblichen Vermietungstage erreicht werden (BFH-Urteil vom 13. Juni 2005 VIII B 67, 68/04, BFH/NV 2005, 2181 und BFH-Beschlüsse vom 17. März 2009 IV B 52/08, BFH/NV 2009, 1114, vom 5. März 2007 X B 146/05, BFH/NV 2007, 1125).

3. Im Streitfall haben die Kläger jedoch eine typische Vermietungstätigkeit ausgeübt, so dass der Beklagte seine Forderung nach einer Prognoseberechnung nicht auf die Annahme stützen konnte, die Kläger hätten gewerbliche Einkünfte aus der Vermietung ihres Ferienhauses erzielt.

a) Nach Auffassung des IV. Senats des BFH begründet die Vermietung einer Ferienwohnung einen Gewerbebetrieb, wenn die Wohnung in einem Feriengebiet im Verband mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen einer einheitlichen Wohnanlage liegt sowie die Werbung für kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter (hotelmäßiges Angebot) und die Verwaltung einer Feriendienstorganisation übertragen sind. Das hotelmäßige Angebot erfordert, dass die Wohnungen auch ohne Voranmeldungen jederzeit zur Vermietung bereitgehalten werden und sich in einem Zustand befinden, der die sofortige Vermietung zulässt (BFH-Beschluss vom 17. März 2009 IV B 52/08, BFH/NV 2009, 1114 für eine in einer Ferienparkanlage erworbene Ferienwohnung, die nach der zugrunde liegenden Vereinbarung von den Steuerpflichtigen entsprechend dem Standard der Anlage auszustatten war und die von einer GmbH beworben und im Namen der Steuerpflichtigen an laufend wechselnde Gäste vermietet wurde).

Der IV. Senat verneint dabei eine Abweichung zu den BFH-Urteilen vom 15. Februar 2005 IX R 53/03 (BFH/NV 2005, 1059) und vom 14. Januar 2004 X R 7/02 (BFH/NV 2004, 945), die zu einem anderen Sachverhalt ergangen seien, obwohl sie von der Vermittlungsfirma in gleicher Art und Weise vermietet worden seien. Denn dort sei die Verwaltung und Vermietung der fraglichen Wohnung durch eine Vermittlungsfirma vorgenommen worden, während der IV. Senat seinen Fall dahingehend gewürdigt hatte, dass die Vermittlungs-GmbH die Ferienwohnung hotelmäßig angeboten und verwaltet habe.

b) Der erkennende Senat hat Bedenken gegen die Auffassung des IV. Senats des BFH. Gegen die Annahme gewerblicher Einkünfte spricht zunächst, dass die Vermietung einer einzelnen Wohnung nur ausnahmsweise die Grenzen privater Vermögensverwaltung überschreiten kann. Eine bloße Vermögensverwaltung durch den Wohnungseigentümer wird insbesondere dann vorliegen, wenn es um die Vermietung einer einzelnen Wohnung geht, diese auf einen gewerblichen Vermietungsvermittler übertragen wird und der Steuerpflichtige sich damit einer aktiven Tätigkeit im Bezug auf das Vermietungsobjekt vollständig begibt. In diesen Fällen kann eine gewerbliche Tätigkeit daher regelmäßig nur auf der Seite des gewerblichen Vermietungsvermittlers bejaht werden.

c) Für die Entscheidung des Streitfalls kann der erkennende Senat jedoch offen lassen, ob er den Thesen des IV. Senats des BFH in ihrer Allgemeinheit folgen könnte. Denn die Vermietung erfolgte unstreitig mindestens wochenweise, häufig sogar für mehrere Wochen

und nur in wenigen zu vernachlässigenden Ausnahmefällen kam es zu Vermietungen über 4 Tage (jeweils eine Vermietung in den Jahren 2001, 2003, 2005, 2006, 2008, 2009). Vor diesem Hintergrund kann von einem hotelmäßigen Anbieten der Wohnung keine Rede sein, so dass auf Seiten der Kläger keine gewerbliche, sondern eine Vermietungstätigkeit vorliegt.

4. Das Erfordernis der Überschusserzielungsabsicht bedeutet für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, dass Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur erzielt, wer ein Grundstück gegen Entgelt zur 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 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.). 46

5. 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. Der besondere Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG gebietet es allerdings, bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen beabsichtigen, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413). 47

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 reine 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 aus gesetzepolitischen Erwägungen ohne Einschränkung weiterhin als Tatbestand der steuerbaren Erzielung von Einkünften erfasst. Der Subventionierungseffekt, der sich daraus ergibt, dass jedenfalls während des AfA- und des Schuldzinsen-Zeitraums im Regelfall Verluste entstehen, wird dabei hingenommen. Die Vorschrift des § 21 EStG beruht mithin auf der typisierenden, wenn auch häufig nicht zutreffenden 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; BFH-Beschluss vom 5. März 2007 X B 146/05, BFH/NV 2007, 1125). 48

b) Der Normzweck gebietet es deshalb, bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich auszugehen, dass die Steuerpflichtigen – selbst bei 49

Werbungskostenüberschüssen über lange Zeiträume – beabsichtigen, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, so dass die Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist. Eine Verneinung der Überschusserzielungsabsicht ist nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BFH nur dann denkbar, wenn nach der tatsächlichen Gestaltung des Sachverhaltes kein üblicher Fall der Dauervermietung vorliegt, z.B. weil sich die Steuerpflichtigen nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen haben (BFH-Urteil vom 26. Oktober 2004 IX R 57/02, BFHE 208, 151 BStBl II 2005, 388).

c) Diese Grundsätze gelten auch für Ferienwohnungen, wenn diese von den Steuerpflichtigen 50 (in Eigenregie oder durch Beauftragung eines Dritten) ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden, so dass im Allgemeinen ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist (BFH-Urteile vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, vom 26. Oktober 2004 IX R 57/02, BFHE 208, 151 BStBl II 2005, 388). Der demgegenüber einschränkende, vom FG Köln im Urteil vom 19. September 2002 10 K 6870/97 (EFG 2003, 91) vertretene Ansicht, dass die besondere Situation von Ferienwohnungen eine Überprüfung der Überschusserzielungsabsicht anhand einer Prognoseentscheidung zumindest in den Fällen verlangt, in denen auch bei Außerachtlassung von Zinsaufwendungen und AfA jährlich erhebliche Werbungskostenüberschüsse entstehen, ist der BFH ausdrücklich nicht gefolgt.

d) Das Vermieten einer Ferienwohnung ist einer auf Dauer angelegten Vermietung allerdings 51 nur dann vergleichbar, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr (bis auf die üblicherweise vorkommenden Leerstandzeiten) an wechselnde Feriengäste vermietet wird. Nur so zeigt sich auch in nachprüfbarer Weise, dass die Steuerpflichtigen die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten und alle in Betracht kommenden Interessenten berücksichtigt haben. Je mehr das Vermieten der Ferienwohnung die ortsüblichen Vermietungszeiten unterschreitet, umso mehr gewinnt deshalb die Frage nach den Gründen des Leerstandes an Bedeutung (in Betracht kommen z.B. einerseits Unbenutzbarkeit der Wohnung wegen Instandsetzungsarbeiten oder anderer Vermietungshindernisse; andererseits aber auch Leerstand wegen unzureichender Vermietungsbemühungen, z.B. als Ausdruck der Absicht, die Ferienwohnung letztlich nur als Vermögensanlage und/oder für eine zukünftige Selbstnutzung vorzuhalten, BFH-Urteil vom 26. Oktober 2004 IX R 57/02, BFHE 208, 151 BStBl II 2005, 388; ferner FG Köln, Urteil vom 23. Juni 2005 10 K 660/05, veröff. bei juris, StE 2007, 213). Dabei sind durch die Vermietung veranlasste kurzfristige Aufenthalte des Steuerpflichtigen in der Ferienwohnung anlässlich eines Mieterwechsels (z.B. zur Endreinigung, Schlüsselübergabe), aber auch zur Erhaltung der Mietsache (beispielsweise zur Beseitigung der durch den Gebrauch der Mietsache verursachten 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).

Daher ist bei einer (in Eigenregie oder durch Beauftragung eines Dritten) ausschließlich an 52 wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung die Einkünfteerzielungsabsicht der Steuerpflichtigen immer dann anhand einer überschlägigen Betrachtung der bisherigen Verlustsituation und einer auf einen Zeitraum von 30 Jahren angelegten Prognose nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726; zum dreißigjährigen Prognosezeitraum vgl. ferner BFH-Beschluss vom 5. März 2007 X B 146/05, BFH/NV 2007, 1125) zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen erheblich unterschreitet, ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind.

Aus Gründen der Praktikabilität und um den bei einer solchen Prüfung gegebenen Unsicherheiten Rechnung zu tragen, ist eine Prognoseberechnung vom Steuerpflichtigen zu fordern, wenn die ortsübliche Vermietungszeit um mindestens 25 % unterschritten wird. Ausgangspunkt für diese Berechnung ist die ortsübliche Vermietungsdauer für Ferienwohnungen an den jeweiligen Ferienort (BFH-Urteil vom 26. Oktober 2004 IX R 57/02, BFHE 208, 151, BStBl II 2005, 388). Außerdem ist eine Prognoseberechnung erforderlich, wenn ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden können (BFH-Urteil vom 19. Januar 2008 IX R 39/07, BFHE 222, 478, BStBl II 2009, 138; BFH-Beschluss vom 14. Januar 2010 IX B 146/09, BFH/NV 2010, 869).

e) Zwar hat sich der BFH für eine Überprüfung der Überschusserzielungsabsicht ausgesprochen, wenn sich der Steuerpflichtige – auch in einer vorformulierten Vertragsbedingung – die Möglichkeit der Selbstnutzung vorbehalten hat, und zwar auch dann, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung tatsächlich nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Denn bereits die sich aus der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen ergebende Möglichkeit der Selbstnutzung führe zu der Notwendigkeit, die Überschusserzielungsabsicht durch eine Prognose zu überprüfen. Auch wenn es in späteren Veranlagungszeiträumen zur Selbstnutzung komme oder dieser nachträglich vorbehalten werde, entfalle ab diesem Zeitpunkt die Möglichkeit, ohne Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht auszugehen (BFH-Beschluss vom 7. Juni 2002 IX B 15/02, BFH/NV 2002, 1300 unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726; vgl. ferner das vom Beklagten angeführte Urteil des Niedersächsischen FG vom 25. Februar 2010 11 K 100/08, EFG 2010, 1038).

53

Der der Entscheidung des BFH zugrunde liegende Fall des Niedersächsischen FG (Urteil vom 11. September 2001 15 K 718/98) ist im Streitfall jedoch nicht vergleichbar. Denn dort konnte der Steuerpflichtige die Zeit der Selbstnutzung (immerhin in 9 Wochen!) frei wählen, während den Klägern im Streitfall für ihre Möglichkeit der vierwöchigen Selbstnutzung nur die Zeit zwischen dem 15. Januar und dem 30. März oder dem 1. November bis 15. Dezember eines Jahres zur Verfügung steht. Der BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1300 berücksichtigt deshalb nicht die Erwägung, dass es an der Küste nur etwa 90 Tage im Jahr gibt, an denen so gut wie jede Wohnung vermietet werden könnte (in den Monaten Juli und August auch doppelt oder gar dreifach), während die Ferienwohnungen vor allem in den Wintermonaten eines Jahres – abgesehen von der Weihnachtszeit und der Zeit des Jahreswechsels – weitgehend leerstehen (FG Köln, Urteil vom 23. Juni 2005 10 K 660/05, veröff. bei juris, StE 2007, 213 für einen Fall einer Vermietung in Eigenregie mit der Folge einer nur geringen Anzahl von Vermietungstagen; NZB ohne Erfolg, BFH-Beschluss vom 29. November 2005 IX B 109/05). Ebenso wenig kann die Ansicht des Beklagten auf die Ausführungen des BFH im Beschluss vom 21. Juni 2010 IX B 25/10 (BFH/NV 2010, 2052) gestützt werden. Denn in dem dieser Entscheidung zugrunde liegende Fall des FG München, Urteil vom 22. Dezember 2009 6 K 1691/06, nicht veröffentlicht, war das streitgegenständliche Grundstück zum einen mit einer Grunddienstbarkeit zur ausschließlichen hotelmäßigen Nutzung belastet, zum anderen war den Steuerpflichtigen in diesem Fall eine Eigennutzung auch in der Zeit der Hauptsaison möglich. Darüber hinaus ist im Streitfall zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die Kläger die Möglichkeit der vierwöchigen Selbstnutzung in keinem Jahr voll ausgeschöpft haben und sie in einzelnen Jahren wegen auswärtigen Aufenthalts überhaupt keine Gelegenheit zur Selbstnutzung hatten.

54

Der erkennende Senat ist sich auf der anderen Seite bewusst, dass es bei Ferienwohnungen unpraktikabel wäre und zu einem unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand führen würde, allgemein zwischen "guter" und "schlechter" Zeit zu unterscheiden, zumal diese in den

55

einzelnen Feriengebieten (etwa an der See und im Gebirge) durchaus variiert. Wenn die Möglichkeit der Selbstnutzung allerdings außerhalb der allgemeinen Ferienzeiten liegt, zusätzlich eine Verpflichtung des Eigentümers besteht, Wohnung und Mobiliar zu pflegen und instandzusetzen bzw. auszutauschen und darüber hinaus eine überdurchschnittlich hohe Anzahl an Vermietungstagen erreicht wird, so sind dies Indizien dafür, dass eine außerhalb der Saison vorbehaltene Selbstnutzung – soweit sie überhaupt erfolgt ist – nicht in erster Linie aus privaten Erwägungen heraus erfolgt, sondern zumindest auch zu Reinigungs- und Instandhaltungszwecken, und deshalb nach Auffassung des BFH gar keine "Selbstnutzung" im engeren Sinne vorliegt (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413). Auch im Streitfall oblag den Klägern die nicht nur im eigenen Interesse bestehende, sondern darüber hinaus vertraglich mit dem gewerblichen Vermietungsvermittler vereinbarte Verpflichtung, notwendige Reinigungs- und Instandsetzungsarbeiten vorzunehmen und das Objekt in einem für die Vermietung attraktiven Zustand zu halten. Daher können die Aufenthalte der Kläger in dieser Zeit, soweit sie nicht wegen anderweitiger Verpflichtungen wie etwa dem USA-Aufenthalt des Klägers ohnehin ausgefallen sind, nicht als Eigennutzung zum Zwecke der Erholung bezeichnet werden.

Der erkennende Senat hielt es wertungsmäßig für nicht nachvollziehbar, einem in Eigenregie – ohne Einschaltung eines Vermittlers – vermietenden Steuerpflichtigen, der sich aus diesem Grund eine "Selbstnutzung" gar nicht erst vorbehalten braucht und nur 76 % der ortsüblichen Vermietungstage erreicht, nach seinem Belieben "Reparaturaufenthalte" auch in der Saison zuzubilligen und bei ihm trotz der bei Ferienwohnungen üblichen Verlustsituation auf eine Überschussprognose zu verzichten, während im Streitfall ein vierwöchiger Aufenthalt in der üblichen Leerstandzeit, in welcher in den Küstenerholungsgebieten erfahrungsgemäß Instandhaltungs- und Aufräumarbeiten vorgenommen werden, trotz einer überdurchschnittlich hohen Anzahl von Vermietungstagen die Überschussprognose zwingend sein soll. Denn faktisch hat das Erfordernis einer Überschussprognose die Versagung der Verlustanerkennung zur Folge, während der Verzicht auf eine Überschussprognose zur Berücksichtigung der durch § 21 EStG letztlich subventionierten Vermietungsverluste führt.

56

Da die Kläger im Streitfall die durchschnittliche Anzahl von Vermietungstagen, die nach den unbestrittenen Angaben des gewerblichen Vermietungsvermittlers mit – für die Nordsee bereits außergewöhnlich hohen – 150 Tagen zu veranschlagen ist, in aller Regel erreichen und häufig sogar deutlich überschreiten, konnte der Beklagte die Anerkennung der Verluste im Streitfall nicht von der von ihm geforderten Überschussprognose abhängig machen. Die vorbehaltene Selbstnutzung berücksichtigt das erkennende Gericht in der Weise, dass die der Möglichkeit, die Ferienwohnung jährlich für vier Wochen selbst zu nutzen, zum Anlass nimmt, den erklärten Verlust nur zur 48/52 zu berücksichtigen. Die Grundlage für eine solche, bislang nicht ausdrücklich erwogene Regelung sieht es im BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BFH/NV 2002, 413), nach welchem im Falle der Selbstnutzung grundsätzlich eine Aufteilung im zeitlichen Verhältnis der Selbstnutzung zur Vermietungszeit vorzunehmen ist.

57

6. Die Neuberechnung der nach den Grundsätzen dieses Urteils festzusetzenden Steuer erfordert einen nicht unerheblichen Aufwand i.S. § 100 Abs. 2 S. 2 FGO. Die Beteiligten haben der Anordnung der Neuberechnung der festzusetzenden Steuer durch den Beklagten nicht widersprochen.

58

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

59

8. Die Revision war zuzulassen, weil der erkennende Senat möglicherweise von den BFH-Entscheidungen (BFH-Beschluss vom 7. Juni 2002 IX B 15/02, BFH/NV 2002, 1300 unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl

60

II 2002, 726) abweicht und die Sache deshalb grundsätzliche Bedeutung hat.

