
Datum: 17.12.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2322/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:1217.10K2322.13.00

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 vom 9.6. bzw. vom 30.6.2006 werden unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23.11.2007 dahin geändert, dass die Verluste aus der Vermietung des Ferienhauses in K wie erklärt für 2004 mit ./ 9.378 € und für 2005 mit ./ 10.120 € berücksichtigt werden.

Die Neuberechnung der danach festzusetzenden Einkommensteuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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 Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Anerkennung von Vermietungsverlusten aus einer Ferienwohnung. 2
- Die in den Streitjahren 2004 und 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger hatten mit Vertrag vom 13.8.1999 von der Fa. Verwaltung A GmbH (A-GmbH) in ... K ein unbebautes Grundstück erworben, auf dem sie ein Ferienhaus errichten ließen. Zwischen der A-GmbH und den Klägern wurde gleichzeitig mit dem Grundstückserwerb ein 3

Gästevermittlungsvertrag auf 10 Jahre für die Zeit vom 1.4.2000 bis 31.3.2010 geschlossen. 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 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 Ferienhauses die Rede ist, wurde dieses ab April 2000 im Regelfall über Zeiträume von ein bis zwei Wochen, häufig auch länger vermietet. Für das Objekt ergaben sich in den Jahren 2000 bis 2010 bei 115 bis 184 Vermietungstagen pro Jahr die folgenden Verluste, die die Kläger als gewerbliche Verluste i.S. § 15 EStG erklärten:

4

	Verlust
1999	3.646 €
2000	7.091 €
2001	9.138 €
2002	7.908 €
2003	8.962 €
2004	9.378 €
2005	10.120 €
2006	7.276 €
Gesamtverlust bis 2006	63.519 €

5

Im Zuge der Veranlagungsarbeiten für das Streitjahr 2005 forderte der Beklagte, der die für die Veranlagungszeiträume bis 2003 erklärten Einkünfte noch antragsgemäß als Verluste aus Gewerbebetrieb berücksichtigt hatte, die Kläger zur Vorlage einer Überschussprognose für die nächsten 24 Jahre auf. Die Kläger erklärten, sich neben der A?GmbH, der die Vermietung des Ferienhauses obliege, zusätzlich um Feriengäste im Verwandten- und Bekanntenkreis zu bemühen. Unstreitig ist zwischen den Beteiligten, dass die Internetseite WWW.....COM nicht von den Klägern, sondern von der A-GmbH geschaltet war. Außerdem legten die Kläger in der Folgezeit auch eine -- vom Beklagten allerdings angegriffene -- Überschussprognose vor. In den vorliegend streitgegenständlichen Bescheiden vom 9. und vom 30.6.2006 erkannte der Beklagte die gewerblichen Verluste der Streitjahre 2004 und 2005 wegen fehlender Einkunftserzielungsabsicht deshalb nicht an.

6

Mit den Einsprüchen und der Klage im 1. Rechtsgang machten die Kläger unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 6.11.2001 - IX R 97/00 geltend, dass Überschusserzielungsabsicht anzunehmen sei, wenn eine Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werde. Auch im Streitfall sei keine Selbstnutzung des Objekts zu Erholungszwecken erfolgt. Die auf wenige Tage beschränkte Selbstnutzung habe ausschließlich der Durchführung von Reparaturarbeiten gedient. Wegen eines mehrjährigen Aufenthalts in den USA hätten die Kläger an einer Selbstnutzung kein Interesse gehabt. Daran ändere auch die formularmäßige Vorgabe des Vermittlungsvertrags nichts. So könne nicht unberücksichtigt bleiben, dass die ortsübliche Vermietungszeit, die nach Auskunft des gewerblichen Vermietungsvermittlers in den 47 betreuten Objekten rd. 150 Tage/Jahr betrage, regelmäßig überschritten werde. Dessen ungeachtet sei bis zum Jahr 2029 mit einem Totalgewinn von 56.000 € zu rechnen, zumal wegen der Errichtung eines Meerwasser-Schwimmbades mit einer Steigerung der Belegung zu rechnen sei. Bei Annahme eines realistischen Wertverzehrs der Immobilie von jährlich 1 % ergäben sich nach 30 Jahren sogar stille Reserven von rd. 51.000 €. Auf der Einnahmeseite hatten die Kläger für die Jahre 2007 - 2029 rd. 282.000 € angesetzt und auf der Ausgabenseite rd. 215.000 €. Wegen der Einzelheiten der Berechnung wird auf die Anlagen der Kläger zum Schreiben vom 19.10.2007 und zum Klageschriftsatz im 1.Rechtsgang vom 16.3.2008 Bezug genommen.

7

Im 1. Rechtsgang hatte das FG Köln der Klage weitgehend stattgegeben (Urteil vom 30.6.2011 - 10 K 4965/07, EFG 2011, 1882); eine Abweisung erfolgte lediglich hinsichtlich der 4-wöchigen Selbstnutzungszeit. Entgegen der Auffassung des Beklagten hätten die Kläger im Streitfall eine typische Vermietungstätigkeit ausgeübt, so dass der Beklagte seine Forderung nach einer Prognoseberechnung nicht bereits auf den Gesichtspunkt der Gewerblichkeit der Einkünfte stützen können.

8

Zwar lägen Vermietungseinkünfte gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur bei Bestehen von Überschusserzielungsabsicht vor. Der besondere Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG gebiete es allerdings, bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich von einer Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergäben. Die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG sei durch einen Subventionierungseffekt gekennzeichnet, der sich daraus ergebe, dass jedenfalls während des AfA- und des Schuldzinsen-Zeitraums im Regelfall Verluste entstünden, was aus gesetzepolitischen Erwägungen hingenommen werde. Die Vorschrift des § 21 EStG beruhe 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 führe. Diese Grundsätze hätten auch für Ferienwohnungen Geltung, wenn diese von den Steuerpflichtigen (in Eigenregie oder durch Beauftragung eines Dritten) ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten würden, so dass im Allgemeinen ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen sei (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), zumal der BFH zuvor die einschränkende Ansicht des FG Köln im Urteil vom 19.9.2002 - 10 K 6870/97 (EFG 2003, 91) abgelehnt habe, nach der die besondere Situation von Ferienwohnungen eine Überprüfung der Überschusserzielungsabsicht anhand einer Prognoseentscheidung zumindest in den Fällen gebiete, in denen auch bei Außerachtlassung von Zinsaufwendungen und AfA jährlich erhebliche Werbungskostenüberschüsse entstünden.

9

Ausgehend von der Auffassung des BFH, dass 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 seien (BFH-Urteil vom 6.11.2001 - IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413) und eine Überschussprognose bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung nur zu verlangen sei, wenn die Zahl der Vermietungstage die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen erheblich unterschritten (25 %, vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 2004 - IX R 57/02, BFHE 208, 151, BStBl II 2005, 388), war der erkennende Senat im 1. Rechtsgang zu der Auffassung gelangt, auch im Streitfall auf die Prognoseberechnung zum Nachweis der Überschusserzielungsabsicht verzichten zu können. Wenn nämlich insgesamt eine überdurchschnittlich hohe Anzahl von Vermietungstagen erreicht werde und die Möglichkeit der Selbstnutzung auf außerhalb der allgemeinen Ferienzeit liegende Tage beschränkt sei bei zusätzlicher Verpflichtung des Eigentümers, Wohnung und Mobiliar zu pflegen und instandzusetzen bzw. auszutauschen, so seien dies Indizien dafür, dass eine außerhalb der Saison vorbehaltene Selbstnutzung nicht in erster Linie aus privaten Erwägungen heraus erfolgt sei, und deshalb nach Auffassung des BFH gar keine "Selbstnutzung" im engeren Sinne vorliege (vgl. BFH-Urteil vom 6.11.2001 - IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413). Zudem sei es wertungsmäßig nicht nachvollziehbar, einem Steuerpflichtigen, der ohne vorbehaltene Selbstnutzungsmöglichkeit nur 76 % der ortsüblichen Vermietungstage erreiche, 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 wegen des vertraglichen Vorbehalts einer vierwöchiger Aufenthaltsmöglichkeit in der üblichen Leerstandszeit eine Überschussprognose erforderlich sein solle, obwohl in den Küstenerholungsgebieten in dieser Zeit erfahrungsgemäß Instandhaltungs- und Aufräumarbeiten vorgenommen würden. Denn faktisch habe 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 führe.

Der BFH hat diese Entscheidung auf die durch das FG zugelassene Revision hin mit Urteil vom 16.4.2013 - IX R 26/11 (BFHE 241, 261, BStBl II 2013, 613, DB 2013, 1639) aufgehoben und zur Vornahme der Überschussprognose nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 6.11.2001 - IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726; ferner Urteil vom 29.8.2007 - IX R 48/06, BFH/NV 2008, 34) an das FG Köln zurückverwiesen. Zwar habe das FG entgegen der Auffassung des Beklagten zutreffend Vermietungseinkünfte angenommen (nur eine einzelne Wohnung, Fehlen von Sonderleistungen, kein häufiger Mieterwechsel). Gleichwohl sei nicht der Erwägung des FG Köln zu folgen, bei vorbehaltener Selbstnutzungsmöglichkeit eine Ausnahme vom Erfordernis der Überschussprognose für Fälle anzunehmen, in denen die Möglichkeit der Selbstnutzung außerhalb der allgemeinen Ferienzeiten liege und in erster Linie dem Instandhaltungszweck diene. Bei der danach vorzunehmenden Überschussprognose sei insbesondere zu berücksichtigen, dass die zukünftigen Einnahmen nur dann anhand des Durchschnitts der in der Vergangenheit angefallenen Einnahmen zu schätzen seien, wenn keine ausreichenden objektiven Umstände für die zukünftige Entwicklung der Mieteinnahmen vorlägen; eine der allgemeinen Preisentwicklung angepasste Einnahmeermittlung sei daher entgegen der Auffassung des Beklagten bei hinreichenden Anhaltspunkten zulässig, die sich wiederum aus der Entwicklung in der Vergangenheit ergeben könnten. Als Werbungskosten seien allerdings in die Prognose nur solche Aufwendungen einzubeziehen, die (ausschließlich oder anteilig) auf Zeiträume entfielen, in denen die Ferienwohnung an Feriengäste tatsächlich vermietet oder zur Vermietung

angeboten und bereitgehalten worden sei (der Vermietung zuzurechnende Leerstandszeiten), nicht dagegen die auf die Zeit der -- im Streitfall auf vier Wochen im Jahr begrenzten -- nicht steuerbaren Selbstnutzung entfallenden Aufwendungen. Dies und die Nichtberücksichtigung der Wertsteigerung sei in den bislang von den Beteiligten erstellten Prognoserechnungen nicht berücksichtigt worden.

Dazu legten die Kläger im 2. Rechtsgang durch ihren neuen Bevollmächtigten nach mehrfacher Fristverlängerung mit Schreiben vom 15.12.2013 erstmals eine auf den 11.8.2000 datierende "Zusatzvereinbarung" zum Gästevermittlungsvertrag mit der A GmbH vor, nach der abweichend vom ursprünglichen Gästevermittlungsvertrag keine Eigennutzung des Ferienhauses durch die Kläger erfolgt ist. Die Laufzeit der Zusatzvereinbarung sollte "wie der Gästevermittlungsvertrag" am 30.6.2009 enden, der Verwalter aber berechtigt sein, die Zusatzvereinbarung und den Gästevermittlungsvertrag zu verlängern. 12

Die Kläger vertreten angesichts der im 2. Rechtsgang erstmals präsentierten Zusatzvereinbarung die Auffassung, eine Prognoseberechnung sei bei Klassifizierung als Vermietungseinkünfte für die Streitjahre 2004 und 2005 nach wie vor nicht erforderlich, da eine Eigennutzung durch die Zusatzvereinbarung vom 11.8.2000 ausgeschlossen gewesen sei. Dies sei der übereinstimmende Wille der Vertragspartner gewesen. Auch habe nach den Angaben der Kläger weder eine Eigennutzung stattgefunden, noch sei eine solche jemals beabsichtigt gewesen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der in der Vereinbarung vorgesehenen Kündigungsmöglichkeit. Denn ebenso wie es ungewöhnlich sei, einen Verwaltervertrag über einen Zeitraum von 30 Jahren abzuschließen, sei zu erwarten, dass die Eigennutzung über 30 Jahre vertraglich ausgeschlossen werde. Der BFH habe in seiner Rechtsprechung zur Ferienwohnung offengelassen, wie der Ausschluss der Eigennutzung zu erfolgen habe und ebenso die Rechtsfolgen für den Fall, dass im letzten Jahr des 30-Jahreszeitraums eine zeitweise Eigennutzung erfolge. Daher dürfe die Frage der Eigennutzung jeweils nur auf den einzelnen Veranlagungszeitraum bezogen werden, so dass dementsprechend auch das Erfordernis einer Totalüberschussprognose jeweils nur für einen solchen Veranlagungszeitraum gegeben sei; für Zeiträume ohne Eigennutzung sei die Verwendung der Überschussprognose nach der Rechtsprechung des BFH weder erforderlich noch möglich. 13

Die dennoch erstellte Prognoserechnung basiere auf den Berechnungen des früheren Bevollmächtigten im Schreiben vom 19.10.2007, die aufgrund der Ausführungen des BFH fortgeschrieben worden sei. Bei der Schätzung der Mieteinnahmen sei von den Rahmenbedingungen des Jahres 2007 auszugehen. Eine Berücksichtigung der in 2007 bis 2011 tatsächlich erzielten Ergebnisse widerspreche schon dem Ansatz des Prognosebegriffs, für den das Jahr 2007 maßgeblich sei. 14

Die mit 10 % bemessene Einnahmeerhöhung beruhe auf der Berücksichtigung der Verbesserung der touristischen Infrastruktur durch das Meerwasserschwimmbecken. 15

Eine weitere Einnahmeerhöhung i.H.v. 10.399 € (5 % der Einnahmen i.H.v. 207.974 €) folge aus der sich immer weiter ausdehnenden attraktiven Vermietungszeit. Dazu wird Bezug genommen auf einen in Kopie beigefügten Artikel aus der Zeitung vom ...2014 über die Gemeinde P mit dem Hauptferienort K, aus dem sich ergebe, dass das Feriengebiet immer mehr auch im Winter für Gäste interessant werde. 16

Der zu erwartende Gewinn erhöhe sich weiter wegen einer Reduzierung der darin enthaltenen Werbungskosten, die bei 4-wöchiger Selbstnutzungsmöglichkeit nicht abziehbar seien, so dass die Einnahmen um 16.549 € (Differenz zwischen 215.136 € und 198.587 €) zu 17

erhöhen seien. Dabei seien die Kosten für Verwalter, etc. im Jahr 2007 mit € 2.600,- p. a. angesetzt worden. Daraus errechne sich ein Einnahmeüberschuss für die Jahre 2007 bis 2029 i.H.v. 82.978 €. Davon abzuziehen seien die Verluste für die Jahre 1999 bis 2006 i.H.v. 63.519 €, wobei dieser Verlust bei bestehender Selbstnutzungsmöglichkeit allerdings ebenfalls zu vermindern sei um 6.552 € (4/52 der Werbungskosten der Jahre 2001 bis 2006 von 85.180 €), so dass letztlich nur ein Verlust i.H.v. 56.966 € zu neutralisieren sei. Daraus errechne sich dann letztlich ein Totalüberschuss für die Jahre 1999 bis 2029 i.H.v. rd. 26.000 € (82.978 € ./. 56.966 €). Bei dieser Berechnung seien die Werbungskosten der Jahre 1999 bis 2001 nicht gekürzt worden, da in diesen Jahren die Möglichkeit einer Selbstnutzung bestanden habe.

Der Verzicht auf die Option zur Regelbesteuerung müsse im Rahmen der Prognoseentscheidung entgegen der Auffassung des Beklagten berücksichtigt werden, da es sich bei den in der Prognoseberechnung ausgewiesenen Mieteinnahmen um Nettobeträge handle, so dass unveränderte Bruttoeinnahmen zu einer Verbesserung des Überschusses führten. Dieser Mehrertrag sei um die als Aufwand anfallende, nicht mehr abzugsfähige Vorsteuer gekürzt worden und mit dem Restbetrag von rd. 39.000 € in der Prognoseberechnung berücksichtigt worden. Tatsächlich sei durch die Kläger dann jedoch kein Verzicht auf die Regelbesteuerung erfolgt. Denn durch die Reduzierung des Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsumsätze (§12 Abs. 2 Ziff. 11 UStG) von 19 % auf 7 % habe sich eine Abkehr von der Regelbesteuerung als unwirtschaftlich erwiesen; die Beibehaltung der Regelbesteuerung habe sogar zu weiteren Ertragsverbesserungen geführt. Da die Gesetzesänderung bei Erstellung der Prognoseberechnung im Jahr 2007 jedoch noch nicht absehbar gewesen sei, hätten die Kläger diesen Zusatzertrag nicht in ihrer Prognoserechnung berücksichtigt.

Die Kläger beantragen, 19

die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 vom 9.6. bzw. vom 30.6.2006 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23.11.2007 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, hilfsweise eine Berücksichtigung der erklärten Verluste mit der Maßgabe, dass die in der Erklärung angesetzten Werbungskosten auf 48/52 reduziert werden. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Der Beklagte ist der Auffassung, dass auch die im 2. Rechtsgang erstmals eingereichte Zusatzvereinbarung nichts am Erfordernis einer Prognoseberechnung ändere, da im Gästevermittlungsvertrag vom 13.8.1999 eindeutig die Möglichkeit der Eigennutzung bestimmt sei. Die angeblich am 11.8.2000 unterschriebene Zusatzvereinbarung, was aber auf dem Fax-Druck nicht eindeutig erkennbar sei, hebe den Passus aus dem Gästevermittlungsvertrag zur Möglichkeit einer Eigennutzung nicht explizit auf, weil es dort lediglich heiße, dass eine Eigennutzung des Ferienhauses nicht statffinde. Außerdem sei unstimmg, weshalb der Gästevermittlungsvertrag lt. Zusatzvereinbarung zum 30.6.2009 enden solle, während der Gästevermittlungsvertrag vom 13.8.1999 in Punkt VI ein Ende zum 31.3.2010 bestimme. 23

Im Übrigen sei die von den Klägern ursprünglich eingereichte nun ergänzte Prognoseberechnung für die Jahre 2007 bis 2029 korrekturbedürftig. So seien die zu 24

erwartenden Einnahmen und Ausgaben unter Berücksichtigung der in der Vergangenheit durchschnittlich angefallenen Einnahmen und Ausgaben zu schätzen. Die Kläger hätten demgegenüber wie folgt geschätzt:

Mieteinnahmen inklusive Inflationsausgleich 2,5 % p.a.	207.974 €
Einnahmeerhöhung wegen Infrastrukturverbesserung (10 %)	20.797 €
Einnahmeerhöhung wegen längerer Vermietungszeit (5 %)	10.399 €
Einnahmeerhöhung aus Verzicht auf USt- Option 19% (ab 2010)	<u>39.095 €</u>
Zwischensumme	278.265 €
zuzüglich Zinserträge BHW-Bausparvertrag	<u>3.300 €</u>
Gesamteinnahmen 2007 - 2029 gerundet	<u>282.000 €</u>

25

Diese Erwartung sei unrealistisch. So seien die durchschnittlichen Mieteinnahmen nach Abzug der Veranstaltervergütung für die Jahre ab 2007 mit 9.042 € veranschlagt worden, obwohl die durchschnittlichen Mieteinnahmen der Jahre 2000 bis 2006 nur 6.350 € betragen hätten. Ebenfalls nicht gerechtfertigt sei die Einnahmeerhöhung um weitere 5% aufgrund sich immer weiter ausdehnender attraktiver Vermietungszeit. Auch die angebliche Einnahmeerhöhung aus dem Optionsverzicht zur Regelbesteuerung habe keine Grundlage. So hätten die Kläger lediglich im Jahr 2011 auf die Option zur Regelbesteuerung verzichtet, hätten aber bis einschließlich 12/2010 und ebenso ab 1/2012 der Regelbesteuerung unterlegen.

26

Daher seien im Rahmen einer realistischen Schätzung allenfalls die bereits überhöht geschätzten Mieteinnahmen inkl. des Inflationsausgleichs von jährlich 2,5% und die von den Klägern angenommene 10-%ige Erhöhung aus der Verbesserung der Infrastruktur mit insgesamt 228.771 € zu berücksichtigen (207.994 € zzgl. 20.797 €), die dann aber bereits etwaige von den Klägern erwartete Mieterhöhungen widerspiegeln, weitere Einnahmeerhöhungen also unzulässig seien. Zusätzlich sei lediglich noch eine Zu-schätzung der mit 3.000 € ebenfalls sehr hoch erwarteten Zinseinnahmen akzeptabel. Jedenfalls sei die Berücksichtigung eines weiteren Zuschlags von 5% nicht gerechtfertigt, den die Kläger auf die Verlängerung der Vermietungszeit stützten; dies sei in dem Erhöhungsbetrag von 10 % mehr als berücksichtigt, zumal die Kläger bereits bei Erstellung der Prognose im Jahr 2007 eine für Küsten-Erholungsgebiete überdurchschnittliche Vermietungszeit unterstellt hätten.

27

Die Ausgaben hätten die Kläger mit insgesamt 198.587 € geschätzt (215.134 € x 48/52). Zugestimmt werde der berücksichtigten AfA und den angesetzten Zinsaufwendungen mit insgesamt 123.480 € (nach Kürzung um den auf die Eigennutzung entfallenden Teil). Der Korrektur der Umsatzsteuer im Kostenbereich aus dem Verzicht auf Option zur Regelbesteuerung werde aus den zur Einnahmeseite ausgeführten Gründen nicht gefolgt.

28

Die Schätzung der Verwaltungskosten ohne nähere Erläuterungen i.H.v. 74.996 € erscheine als zu niedrig. Die Kläger hätten in ihrer Prognoseberechnung keine Instandsetzungs- und

29

Reparaturaufwendungen einbezogen. Bei Annahme von Instandhaltungskosten nach § 28 II BV bei einer Wohnung von 100 qm (geschätzte Wohnfläche) x 7,10 € x 23 Jahre sei mit Instandhaltungskosten von rd. 16.000 € zu rechnen. Hinzu käme der Vermietungsservice mit 45.754 € (20% der geschätzten Einnahmen von 228.771). Hinzu kämen weitere Kosten (Grundsteuer, Wasser, Heizung, Hausversicherung, Rasenpflege, Strom, Gas, sonst. Verwaltungskosten) i.H.v. rund 50.000 € (2.200 € x 23). Auf dieser Grundlage sei mit Kosten von über 110.000 € zu rechnen, die mit rd. 102.000 € in die Kalkulation eingingen (112.000 € x 48/52). Insgesamt müssten in der Prognoseberechnung deshalb entgegen der Auffassung der Kläger nun Aufwendungen von rd. 225.000 € berücksichtigt werden (rd. 123.000 € aus AfA und Zinsen zzgl. 102.000 €).

Daraus ergäbe sich bei Saldierung der allenfalls zu berücksichtigenden Einnahmen von 231.000 € mit der Aufwandseite von rd. 225.000 € zwar ein geringer Überschuss i.H.v. rd. 6.000 €, unter Berücksichtigung des Verlustes von rd. 57.000 € aus den Jahren 1999 bis 2006 verbliebe aber immer noch ein erheblicher Gesamtverlust. 30

Bestätigt werde dieses Ergebnis auch bei einer Überprüfung anhand der tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 2007 bis 2011. Für diese Jahre seien folgende Verluste geltend gemacht worden: 31

	Tatsächliche Verluste	Prognoseberechnung Kläger	32
2007	Unterlagen liegen nicht vor	./.. 4.025 €	
2008	./.. 8.964 €	./.. 3.824 €	
2009	./.. 6.680 €	./.. 3.619 €	
2010	./.. 5.011 €	./.. 2.142 €	
2011	./.. 6.312 €	./.. 1.897 €	

Dies zeige, dass die Kläger in ihrer Prognoseberechnung Zahlen angenommen hätten, die jährlich um mehr als 3.000 € überhöht seien, so dass auch die vom Beklagten akzeptierten Zahlen eher zulasten der Kläger zu korrigieren seien als zu ihren Gunsten. Nicht einmal die von den Klägern ursprünglich erwartete Steigerung der Belegung um 10 % aufgrund der Errichtung eines Meerwasser-Schwimmbades (Infrastrukturverbesserung) habe sich realisiert. 33

Im Übrigen wäre nach der Rechtsprechung des BFH auf der Einnahmenseite vom Wert des Jahres 2007 (6.800 €) auszugehen und dieser auf 23 Jahre hochzurechnen. Hierauf wäre der Sicherheitszuschlag i.H.v. 10% vorzunehmen, woraus sich sogar lediglich Einnahmen i.H.v. 172.040 € ergäben. 34

In der mündlichen Verhandlung hat der Bevollmächtigte bezugnehmend auf die mit Schreiben vom 15.12.2013 übersandte und auf den 11.8.2000 datierende "Zusatzvereinbarung" zum Gästevermittlungsvertrag mit der A-GmbH ergänzend vorgetragen, dass die "Zusatzvereinbarung" auf einen bereits im Jahr 2004 dem Beklagten per Telefax übermittelten korrigierten Gästevermittlungsvertrag vom 13.8.1999 zurückgehe, in welchem die Zusatzvereinbarung vom 11.8.2000 aufgenommen worden sei. Er überreichte dazu die 35

Fax-Kopie des korrigierten Gästevermittlungsvertrags vom 13.8.1999, die ausweislich des Übermittlungsdatums im Dezember 2004 übermittelt wurde. Darin ist die im Vertrag vom 13.8.1999 zunächst vereinbarte Regelung der Selbstnutzungsbefugnis für die Kläger gestrichen und um den Hinweis ergänzt: "Dieser Vertrag ersetzt gleichnamigen Vertrag vom 13.08.1999. Eine Eigennutzung durch den Eigentümer findet nicht statt".

Entscheidungsgründe

36

Die Klage ist begründet. Eine Überprüfung der von den Klägern vorgetragenen Einkunftserzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose war nicht angezeigt, weil die Kläger die Selbstnutzung der Ferienwohnung in einer Ergänzungsvereinbarung mit der A-GmbH ausgeschlossen hatten.

37

1. Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften.

38

a) Diese Grundsätze gelten auch für Ferienwohnungen, wenn diese vom Steuerpflichtigen (in Eigenregie oder durch Beauftragung eines Dritten) ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden, unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass die Vermietungstage die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen - abgesehen von Vermietungshindernissen - nicht erheblich (d.h. um mindestens 25 %) unterschreiten. Denn das Vermieten einer Ferienwohnung ist einer auf Dauer angelegten Vermietung nur dann vergleichbar, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr - bis auf ortsübliche Leerstandszeiten - an wechselnde Feriengäste vermietet wird. Nur so zeigt sich in nachprüfbarer Weise, dass die Steuerpflichtigen die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten und alle in Betracht kommenden Interessenten berücksichtigt haben. Ist diese Voraussetzung erfüllt, ist wegen der dann auch für die Ferienwohnung typisierende Annahme der Absicht, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, eine zusätzliche Überschussprognose nicht erforderlich (inzwischen ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 24.8.2006 - IX R 15/06, BFHE 215, 112, BStBl II 2007, 256; vom 19.8.2008 - IX R 39/07, BFHE 222, 478, BStBl II 2009, 138, DB 2008, 2809; BFH-Beschluss vom 14.1.2010 - IX B 146/09, BFH/NV 2010, 869, jeweils m.w.N.).

39

b) Wird eine Ferienwohnung hingegen nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste vermietet und können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist die mietweise Überlassung der Ferienwohnung mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar, die die Basis für die typisierende Annahme der Absicht bildet, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften. In solchen Fällen muss die Einkünfteerzielungsabsicht daher durch eine (Überschuss-) Prognose überprüft werden, die den Anforderungen des BFH-Urteils vom 6.11.2001 - IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) entspricht. Die Feststellungslast für die ortsüblichen Vermietungszeiten obliegt dem Steuerpflichtigen damit in gleicher Weise wie für die Voraussetzungen der Typisierung (BFH-Urteile vom 19.8.2008 - IX R 39/07, BFHE 222, 478, BStBl II 2009, 138, DB 2008, 2809; vom 29.8.2007 - IX R 48/06, BFH/NV 2008, 34; BFH-Beschluss vom 14.1.2010 - IX B 146/09, BFH/NV 2010, 869, jeweils m.w.N.).

40

c) Unerheblich für die Beurteilung ist dabei, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in Eigenregie vermietet oder mit der Vermietung einen Dritten beauftragt (BFH-Urteil vom 6.11.2001 - IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413), und ebenso, ob sich der Vorbehalt der Selbstnutzung aus einer einzelvertraglich vereinbarten (und damit vom Steuerpflichtigen erstrebten) Vertragsbedingung oder aus einem formularmäßigen Mustervertrag ergibt und

41

vom Steuerpflichtigen weder verlangt noch ausgenutzt wurde (BFH-Urteil vom 16.4.2013 - IX R 26/11, BFHE 241, 261, BStBI II 2013, 613, DB 2013, 1639).

d) 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) sind keine Selbstnutzung (BFH-Urteil vom 6. November 2001 - IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413). 42

2. Danach war im Streitfall trotz der Vorgaben des BFH in seinem zurückverweisenden Revisionsurteil vom 16.4.2013 - IX R 26/11, BFHE 241, 261, BStBI II 2013, 613, DB 2013, 1639 keine Überschussprognose zu erstellen, weil sich der der Rechtsfindung zugrunde zu legende Sachverhalt maßgeblich geändert hat. Der Klage war vielmehr aufgrund der auch für die Kläger im Streitfall geltenden typisierenden Annahme der Absicht, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, ohne Überschussprognose in vollem Umfang stattzugeben. Denn aufgrund des neuen Vortrags der Kläger im 2. Rechtsgang war entgegen dem Ausgangsurteil vom 30.6.2011 - 10 K 4965/07 (EFG 2011, 1882) zum Sachverhalt ergänzend festzustellen, dass die Ferienwohnung den Klägern weder für Zwecke der Selbstnutzung zur Verfügung stand, noch diese sich die Selbstnutzung auch nur vorbehalten hatten. 43

a) So heißt es in der mit Schreiben vom 15.12.2013 erstmals vorgelegten, auf den 11.8.2000 datierenden "Zusatzvereinbarung" zum Gästevermittlungsvertrag mit der A?GmbH zunächst, dass abweichend vom ursprünglichen Gästevermittlungsvertrag keine Eigennutzung des Ferienhauses durch die Kläger erfolgt ist. Dem Beklagten ist zwar darin zuzustimmen, dass der Wortlaut dieser Regelung nicht eindeutig das den Klägern im Gästevermittlungsvertrag zugebilligte Selbstnutzungsrecht ausschließt. Diesen Ausschluss des Selbstnutzungsrechts entnimmt der erkennende Senat jedoch aus dem Zusammenspiel dieser Regelung mit dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Änderungsvertrag zum Gästevermittlungsvertrag vom 13.8.1999, der zwar als Fax-Kopie nur begrenzt leserlich ist, in welchem das Recht zur Selbstnutzung aber ausdrücklich gestrichen und um den - ebenfalls deutlich leserlichen - Hinweis ergänzt ist: "Dieser Vertrag ersetzt gleichnamigen Vertrag vom 13.08.1999. Eine Eigennutzung durch den Eigentümer findet nicht statt". 44

b) Aus diesem Zusatz entnimmt der erkennende Senat in Verbindung mit der Streichung des Selbstnutzungsrechts inhaltlich, dass das den Klägern im ursprünglichen Gästevermittlungsvertrag vertraglich eingeräumte Selbstnutzungsrecht nachträglich abbedungen wurde. Zudem bestätigt der in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Änderungsvertrag, dass die mit Schreiben vom 15.12.2013 übersandte und auf den 11.8.2000 datierende "Zusatzvereinbarung" zum Gästevermittlungsvertrag mit der A?GmbH offensichtlich nicht lediglich im Anschluss an die Ausführungen im Revisionsurteil nachgeschrieben worden ist. Denn die Fax-Kopie des Änderungsvertrags zum Gästevermittlungsvertrag vom 13.8.1999 weist als Übermittlungsdatum den 31.12.2004 aus. 45

c) Eine Unwirksamkeit des Änderungsvertrags folgt auch nicht daraus, dass der Zeitpunkt der Änderung nicht mit einem Datum vermerkt ist, sondern der Änderungsvertrag am Schluss das - offensichtlich nicht den Änderungszeitpunkt fixierende - Datum des ursprünglichen Gästevermittlungsvertrags vom 13.8.1999 ausweist. Der Bevollmächtigte hat dazu in der mündlichen Verhandlung auf Hinweis des Gerichts erklärt, keine Angaben dazu machen zu können, wann konkret die Streichung und die Aufnahme der Zusatzvereinbarung erfolgt sei. Allerdings ist die Datierung einer (Änderungs-) Vereinbarung keine zwingende zivilrechtliche Wirksamkeitsvoraussetzung. Dafür ist vielmehr ausreichend, dass zwischen den an der 46

Vereinbarung Beteiligten Einigkeit über die wechselseitigen Rechte und Pflichten besteht; einer Datierung kann insoweit nur Indizwirkung zukommen.

- d) Etwas anderes ergibt sich entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht daraus, dass die Laufzeit der Zusatzvereinbarung "wie der Gästevermittlungsvertrag" - mit Verlängerungsoption für den Verwalter - am 30.6.2009 enden sollte, während der Gästevermittlungsvertrag als Vertragsende den 31.3.2010 vorsah. Diese Divergenz zeigt lediglich, dass Gästevermittlungsvertrag und "Zusatzvereinbarung" hinsichtlich der Laufzeit nicht vollständig aufeinander abgestimmt waren, führt aber nach Auffassung des erkennenden Senats nicht zwingend zu Unwirksamkeit der einen oder der anderen Vereinbarung. 47
3. Die Neuberechnung der nach den Grundsätzen dieses Urteils festzusetzenden Steuer wurde dem Beklagten aufgegeben (§ 100 Abs. 2 S. 2 FGO). Die Beteiligten haben der Anordnung der Neuberechnung der festzusetzenden Steuer durch den Beklagten nicht widersprochen. 48
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 49
5. Die Revision war zuzulassen wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage, ob ein nachträglicher Ausschluss einer ursprünglich vereinbarten Selbstnutzungsmöglichkeit die Überprüfung der Einnahmeerzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose genauso ausschließt, wie das in Fällen einer von Anfang an ausgeschlossenen Selbstnutzung der Fall ist. 50