
Datum: 21.02.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 288/16 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:0221.7K288.16E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Bescheide für 1998 bis 2004 über Einkommensteuer vom 26.02.2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.01.2016, werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Entscheidungsgründe	1
• II. Die zulässige Klage ist begründet.	23
Die Einkommensteuerbescheide für 1998 bis 2004 vom 26.02.2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.01.2016, sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	4
Die Änderung dieser Einkommensteuerbescheide war jedenfalls am 26.02.2014 nicht mehr zulässig. Die Änderung einer Steuerfestsetzung ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung, AO). Zwar hemmt eine vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO) den Ablauf der	5

regelmäßigen Festsetzungsfrist. Allerdings endet die Festsetzungsfrist nach Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhält (vgl. § 171 Abs. 8 Satz 1 AO).

Vorliegend endete die Festsetzungsfrist jedenfalls ein Jahr nach dem Abschluss der Veranlagung für das Jahr 2010 und somit jedenfalls ein Jahr nach dem 30.08.2011. Spätestens mit abschließender Zeichnung der Veranlagung für das Jahr 2010 wurde die bis dahin bestehende Ungewissheit bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht beseitigt und der Beklagte hat hiervon Kenntnis erhalten. Mithin erfolgte die Änderung der Einkommensteuerbescheide am 26.02.2014 erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist.

6

- 1. Aus § 165 AO ergibt sich, welche Ungewissheit beseitigt sein muss, um den Beginn der Jahresfrist nach § 171 Abs. 8 Satz 1 AO auszulösen. Beruht nämlich die Ablaufhemmung auf der für die vorläufige Festsetzung oder Feststellung nach § 165 AO maßgeblichen Ungewissheit, kann für deren Beseitigung nichts anderes gelten (BFH-Urteil vom 04.09.2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220). Die Jahresfrist nach § 171 Abs. 8 Satz 1 AO beginnt daher vorliegend, sobald die Ungewissheit beseitigt ist, die zu den vorläufigen Einkommensteuerfestsetzungen für 1998 bis 2004 geführt hat.

78

Im Streitfall erfolgten die vorläufigen Einkommensteuerfestsetzungen, da ungewiss war, ob die Kläger hinsichtlich ihrer Vermietungstätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig geworden waren oder Liebhaberei vorlag. Bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht war fraglich, ob ab dem Jahr 2006 bzw. ab dem Jahr 2009 erheblich geringere Schuldzinsen als in den Anfangsjahren anfallen würden und die Vermietungstätigkeit auf dieser Grundlage mit einer positiven Totalgewinnprognose betrieben wurde.

9

- 2. Die Ungewissheit, ob ein Steuerpflichtiger mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig geworden ist oder ob Liebhaberei vorliegt, ist beseitigt, wenn die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfstatsachen festgestellt werden können und das Finanzamt hiervon positive Kenntnis hat.

101

Bei der Ungewissheit in der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung nicht um eine Unsicherheit in der steuerrechtlichen Beurteilung eines feststehenden Sachverhaltes. Vielmehr geht es um eine „innere“ Tatsache, die nur anhand äußerer Merkmale (Hilfstatsachen) beurteilt werden kann. Die Rechtsprechung hat jedoch aus der Abhängigkeit der Beurteilung des Gewinnstrebens als innere Tatsache von den maßgeblichen äußeren Merkmalen gefolgert, dass eine Ungewissheit im Sinne des § 165 AO hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht nur gegeben ist, wenn die maßgeblichen Hilfstatsachen nicht mit der gebotenen Sicherheit festgestellt werden können. Die Ungewissheit besteht daher nicht (mehr), wenn die maßgeblichen Hilfstatsachen entstanden sind und dies dem Finanzamt bekannt ist. Denn zum einen kommt es für die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht auf die Hilfstatsachen an. Zum anderen ist deren Würdigung Teil der steuerrechtlichen Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht. Der Ablauf der Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist kann nicht von der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts durch das Finanzamt abhängig gemacht werden (BFH-Urteil vom 04.09.2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220).

12

Im Streitfall ist die Ungewissheit spätestens im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2010 entfallen. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hat der Beklagte Kenntnis von der maßgeblichen Hilfstatsache erhalten, die dazu führte, dass bis zu diesem Zeitpunkt ungewiss war, ob die Kläger hinsichtlich ihrer Vermietungstätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig geworden waren oder Liebhaberei vorlag. Bei der Veranlagung für das Jahr 2010 erklärten die Kläger Zinsen i. H. v. rd. 560 € als Werbungskosten. Bei der vorangegangenen Veranlagung hatten sie noch Zinsen i. H. v. rd. 3.600 € als Werbungskosten erklärt. Im Ergebnis erhielt der Beklagte im Rahmen der Veranlagung für 2010 Kenntnis von der Tatsache, dass nach dem Jahr 2009 erheblich geringere Schuldzinsen als in den Anfangsjahren anfielen. Die von den Klägern angekündigte, endgültige Darlehenstilgung war erfolgt. Die hinsichtlich der Höhe der Schuldzinsen bestehende Ungewissheit war jedenfalls ab diesem Zeitpunkt entfallen und der Beklagte hatte hiervon Kenntnis erhalten.

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist die Einkünfteerzielungsabsicht bei einer zeitweise vermieteten und zeitweise selbst genutzten Ferienwohnung nicht bereits aufgrund der Art der Nutzung ungewiss (Schriftsatz vom 02.11.2017, Bl. 80 der Gerichtsakte). Im Falle einer solchen Nutzung einer Ferienwohnung mag die Art der Nutzung ein Beweisanzeichen für eine auch private, nicht mit der Einkünfteerzielung zusammenhängende Veranlassung der Aufwendungen sein und demzufolge Anlass geben, die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen (vgl. BMF-Schreiben vom 08.10.2004, BStBl. I S. 933, BMF IV C 3 – S 2253 – 91/04, RdNr. 21). Es ist jedoch nicht davon auszugehen, dass die zeitweise Vermietung und zeitweise Selbstnutzung einer Ferienwohnung dazu führt, dass eine endgültige Veranlagung der erzielten Vermietungseinkünfte bereits aufgrund der Nutzungsart (auf Dauer) ausgeschlossen ist. 14

Ebenso führt der in 2010 erwirtschaftete Einnahmenüberschuss nicht dazu, dass eine (weitere) Ungewissheit hinsichtlich der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bestand (Schriftsatz vom 02.11.2017, Bl. 80 der Gerichtsakte). Dieser Einnahmenüberschuss ist bei der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts zu berücksichtigen. Bei der Erstellung einer Überschussprognose ist für diesen Veranlagungszeitraum keine Schätzung vorzunehmen, sondern auf das sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften ergebende Ergebnis abzustellen. Aus einem nach einer längeren Verlustphase erwirtschafteten Einnahmenüberschuss kann nicht ohne weitere Anhaltspunkte eine Ungewissheit abgeleitet werden, die einer endgültigen Veranlagung entgegensteht. 15

Außerdem ist der – erst im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2012 erstellten – Überschussprognose keine Berechnungsgrundlage zu entnehmen, hinsichtlich der im Zeitraum 2010 - 2012 eine Ungewissheit bestand. Weder die Einnahmen noch die Werbungskosten waren dem Grunde oder der Höhe nach mit einer Ungewissheit behaftet. Folglich hätte diese steuerrechtliche Beurteilung bereits im Rahmen der Veranlagung für die vorangegangenen Jahre und somit auch im Jahr 2010 erfolgen können. Auch dies zeigt, dass jedenfalls ab der Veranlagung für das Jahr 2010 keine Ungewissheit hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht mehr bestand. 16

Schließlich sind auch nach Aktenlage keine Ungewissheiten hinsichtlich einer Hilfstatsache erkennbar, die allein eine vorläufige Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht in den Veranlagungszeiträumen nach 2010 zulassen. Den handschriftlichen Vermerken auf den von den Klägern eingereichten Einnahmenüberschussrechnungen und den Prüfberechnungen des Beklagten lässt sich nicht entnehmen, dass eine Hilfstatsache ungewiss ist. Es ist nicht erkennbar, warum der zuständige Bearbeiter im Rahmen der Veranlagung für 2010 vermerkte, dass eine endgültige Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht erst in 2011 oder 17

2012 erfolgen sollte. Ebenso ist nicht nachvollziehbar, warum der Bearbeiter in 2011 vermerkte, dass eine Entscheidung in 2012 zu erfolgen habe. Nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO ist eine vorläufige Steuerfestsetzung zu ändern, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Der hiermit korrespondierende Ablauf der Festsetzungsfrist kann nicht von der steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts durch das Finanzamt abhängig gemacht werden

- III. Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 119
- IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 201
- V. Die Revision war nicht zuzulassen. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung. Die Bedeutung der Rechtssache erschöpft sich in der Entscheidung des vorliegenden Einzelfalls. Die streitige Rechtsfrage, ob und wann eine hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht bestehende Ungewissheit entfallen ist und der Beklagte hiervon Kenntnis erlangt hat, ist keiner abstrakten Antwort zugänglich. Vor diesem Hintergrund kann einer höchstrichterlichen Entscheidung über die vorliegende Rechtssache auch keine Breitenwirkung zukommen. Schließlich beruht die Entscheidung auf der Anwendung feststehender, durch die Rechtsprechung bereits geklärter Grundsätze (vgl. BFH-Urteil vom 04.09.2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220). 223