



Im Namen des Volkes

URTEIL

Az: 6 K 1304/14

In dem Finanzrechtsstreit

1. Herr
2. Frau
beide wohnhaft:

- Kläger -

Prozessbevollmächtigter: Steuerberater

gegen

Finanzamt

- Beklagter -

wegen Einkommensteuer 2003 bis 2011

hat der 6. Senat durch die Berichterstatterin gemäß § 79a Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung ohne mündliche Verhandlung am 6. März 2017

für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist die Anerkennung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung.

Die Kläger sind Eheleute, die in den Streitjahren 2003 bis 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Sie erklärten Verluste aus der Vermietung eines Bungalows sowie eines benachbarten Zweifamilienhauses in M. bei P.. Diese hatten sie zeitweise als Ferienwohnungen sowie zeitweise über Zeitmietverträge an feste Mieter gegen Entgelt überlassen. Den Bungalow nutzten die Kläger in allen Streitjahren teilweise selbst. Der Beklagte erkannte die geltend gemachten Verluste nach Durchführung einer Außenprüfung nicht mehr an und erließ entsprechende Steuerbescheide. Die Einsprüche der Kläger, die sich zuletzt nur noch auf das Zweifamilienhaus bezogen, blieben ohne Erfolg. Mit seiner Einspruchsentscheidung erstellte der Beklagte aus den vorhandenen Erkenntnissen eine Überschussprognose für das Zweifamilienhaus, die Totalverluste von insgesamt 46.294,18 EUR ergab. Als prognostizierte Einnahmen setzte der Beklagte dabei die durchschnittlichen Einnahmen der Streitjahre an, die er um einen Sicherheitszuschlag von 10 % erhöhte. Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf die Anlage zwei zur Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2014 verwiesen.

Die Kläger sind der Auffassung, für das Zweifamilienhaus sei keine Überschussprognose zu erstellen. Dies lasse sich nicht aus der zeitweisen Vermietung an Dienstreisende ableiten. Aus dem Umstand, dass ein Mietvertrag für eine bestimmte Zeit abgeschlossen sei, folge keine steuerlich bedeutsame Befristung. Eine Vermietung könne auch auf Dauer angelegt sein, wenn mehrere Zeitmietverträge hintereinander abgeschlossen würden oder der ursprüngliche Vertrag verlängert werden solle. Erforderlich sei insofern, dass die Befristung bereits im Mietvertrag mit einer ausdrücklich erklärten Verkaufs- oder Selbstnutzungsabsicht verknüpft werde. Die ortsübliche Vermietungszeit betrage für die Gemeinde S. 214 Tage pro Jahr. Die Gemeinde S. ist die Nachbargemeinde von M.. Ferner haben die Kläger den Abdruck eines Schaubildes des statistischen Bundesamtes vorgelegt, das die „durchschnittliche Auslastung von Schlafgelegenheiten in der Hotellerie in den Reisegebieten und Stadtstaaten 2011“ zeigt. Nach dem statistischen Bundesamt – so die Kläger – liege die Auslastung in der Region bei 35,8 %, woraus 76 Vermietungstage folgten. Die Kläger hätten diese im Durchschnitt nicht unterschritten. Hierzu haben die Kläger handschriftliche Übersichten für alle Streitjahre eingereicht, in denen die Vermietungszeiten beider Wohnungen im Zweifamilienhaus sowie des Bungalows für die Streitjahre im Einzelnen aufgelistet und sodann addiert sind. Danach war die untere Wohnung im Zweifamilienhaus im Jahr 2011 an insgesamt 280 Tagen und im Jahr 2010 an insgesamt 274 Tagen vermietet. Die übrigen Vermietungszeiten für diese Wohnung

lagen zwischen sieben und 127 Tagen pro Jahr. Die obere Wohnung war im Jahr 2010 an insgesamt 244 Tagen vermietet sowie in den Jahren 2008 und 2009 mittels Zeitmietvertrag vollständig an eine Familie überlassen. Die übrigen Vermietungszeiten lagen für diese Wohnung zwischen 74 und 193 Tagen pro Jahr. Die Vermietungszeiten beider Wohnungen setzen sich ab dem Streitjahr 2007 zusammen aus tageweisen Überlassungen an Feriengäste sowie Vermietungen über eine Mehrzahl von Monaten aufgrund von Zeitmietverträgen. Die Kläger führen aus, sofern mit dem Beklagten davon auszugehen sei, dass bereits aus dieser Kombination die Notwendigkeit zur Erstellung einer Überschussprognose folge, sei diese auf den Zeitraum ab 2007 zu beziehen.

Es sei auch von einer positiven Totalüberschussprognose für das Zweifamilienhaus auszugehen. Der im Jahr 2013 erzielte Umsatz von 15.090,-- EUR sei nachhaltig. Zur Begründung zählen die Kläger verschiedene Maßnahmen auf, mit denen sie auf die Werbungskostenüberschüsse der Vergangenheit reagiert hätten. Auf der Grundlage der Werbungskostenprognose des Beklagten ergebe sich ein deutlicher Überschuss. Die vorgelegten Steuerakten enthalten die Steuererklärung der Kläger für das Jahr 2014. Dort erklärten die Kläger für das Zweifamilienhaus Einnahmen in Höhe von 12.014,-- EUR.

Für den Bungalow legen die Kläger eine eigene Überschussprognose vor. Sie führen aus, aufgrund der beim Zweifamilienhaus genannten Maßnahmen habe der Umsatz für den Bungalow nachhaltig auf 4.500,-- EUR gesteigert werden können. In ihrer Überschussprognose setzen die Kläger sodann für den Zeitraum ab 2013 durchschnittliche Einnahmen von 4.950,-- EUR pro Jahr an. Sie gelangen zu einem Totalüberschuss von 549,68 EUR. Ergänzend haben sie für den Bungalow für die Jahre 2011 bis 2014 Einnahmenüberschussrechnungen vorgelegt. Danach erzielten sie im Jahr 2011 Einnahmen von 3.276,-- EUR, für 2012 solche von 3.756,-- EUR, für 2013 solche von 4.485,-- EUR und für 2014 solche von 4.090,-- EUR.

Die Kläger beantragen,

die Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2011 vom 4. Juli 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2014 dahingehend zu ändern, dass „Verluste aus Vermietung und Verpachtung wie erklärt“ berücksichtigt werden; hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Für das Zweifamilienhaus sei bereits deshalb eine Überschussprognose zu erstellen, weil die dortigen Wohnungen nicht ausschließlich an Feriengäste, sondern auch an Montagearbeiter vermietet gewesen seien. Für den Bungalow sei die Einnahmenerwartung der Kläger zu optimistisch. Es sei von durchschnittlich 3.700,-- EUR auszugehen, woraus sich ein Totalverlust von 12.336,32 EUR ergebe.

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung durch die Berichterstatterin einverstanden erklärt.

Hinsichtlich weiterer Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze sowie die zum Streitfall übergebenen Steuerakten verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage hat keinen Erfolg.

Der Beklagte hat zu Recht eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger bei der Besteuerung zu Grunde gelegt.

Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH - vom 19. November 2014, VIII R 23/11, m. w. N.). Bei einer Ferienwohnung ist eine solche Absicht nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zu bejahen, wenn sie ausschließlich an Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten wird und das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen - abgesehen von Vermietungshindernissen - nicht erheblich (das heißt um mindestens 25 %) unterschreitet. Liegen die genannten Voraussetzungen bei einer Ferienimmobilie nicht vor, ist die Vermietung mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar; die Einkünfteerzielungsabsicht muss dann durch eine Prognose überprüft werden (vgl. zum Ganzen: Beschluss des BFH vom 5. Januar 2016, IX B 106/15, BFH/NV 2016, 550 m. w. N.). Demgegenüber ist bei zumindest teilweise selbstgenutzten Ferienwohnungen die Frage, ob der Steuerpflichtige mit oder ohne Einkünfteerzielungsabsicht vermietet hat, anhand einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose zu entscheiden (Urteil des BFH vom 22. Januar 2013, IX R 19/11, BStBl. II 2013, 376 m. w. N.).

Nach diesen Grundsätzen sind sowohl für den Bungalow als auch für das Zweifamilienhaus Überschussprognosen erforderlich.

Die Wohnungen im Zweifamilienhaus wurden zwar nur an fremde Dritte überlassen. Jedoch liegt hier weder eine ausschließliche Vermietung an Feriengäste noch eine langfristige Vermietung vor. Insbesondere waren die zeitweise Überlassung an verschiedene Mieter über jeweils mehrere Monate sowie an eine Familie für mehr als ein Jahr erkennbar nicht auf Dauer angelegt. Dies lässt bereits der Abschluss der Zeitmietverträge erkennen. Es kann dahinstehen, ob der Ansicht der Kläger zu folgen sein könnte, eine Aneinanderreihung von Zeitmietverträgen sei einer auf Dauer angelegten Vermietung gleichzustellen. Jedenfalls haben die Kläger solches nicht praktiziert. Vielmehr haben sie die Zeitmietverträge jeweils im Wechsel mit der Vermietung an Feriengäste durchgeführt. Eine Absicht, die Vermietung der Objekte an Feriengäste aufgeben zu wollen und stattdessen nur noch längerfristig zu vermieten, tragen die Kläger selbst nicht vor. Aufgrund der für jede der Wohnungen wiederholt abgeschlossenen Zeitmietverträge ist die Überlassung andererseits aber nicht mehr maßgeblich geprägt durch einen häufigen Wechsel an Gästen in Verbindung mit Leerstandszeiten, wie er für eine Vermietung an Feriengäste typisch ist (vgl. Urteil des BFH vom 22. Januar 2013, IVX R 19/11, BStBl. II 2013, 376 m. w. N.). Die Kläger haben mit der Kombination von Zeitmietverträgen für mehrere Monate und tageweiser Vermietung an Feriengäste vielmehr eine besonders gestaltete Mischform der entgeltlichen Überlassung an fremde Dritte gewählt. Diese ist keiner typisierenden Betrachtung zugänglich, so dass auch eine Überschusserzielungsabsicht nicht typisierend vermutet werden kann. Sie muss anhand einer konkreten Überschussprognose festgestellt werden.

Gleiches ergibt sich aus der Betrachtung ortsüblicher Vermietungszeiten. Sofern dem Vortrag der Kläger zu folgen ist, die die ortsüblichen Vermietungszeiten der Nachbargemeinde ihrer Ferienhäuser für maßgeblich halten, ergibt sich ein Ansatz von 214 Tagen pro Jahr. Diese Zahl ist nicht aufgrund der Angaben zur durchschnittlichen Auslastung von Schlafgelegenheiten in der Hotellerie zu verringern. Zum einen darf nach der Rechtsprechung des BFH auf eine Bettenauslastung nicht abgestellt werden (vgl. Beschluss des BFH vom 4. März 2016, IX B 114/15, BFH/NV 2016, 917 m. w. N.). Zum anderen sind Übernachtungszahlen in Hotelbetrieben nicht mit der Vermietung von Ferienwohnungen zu vergleichen. Nach der höchststrichterlichen Rechtsprechung kann eine Überschusserzielungsabsicht nur unterstellt werden, wenn die ortsüblichen Vermietungszeiten – von hier 214 Tagen – um nicht mehr als 25 % unterschritten werden. Daraus folgt eine Mindestauslastung von 160,5 Tagen Vermietung pro Jahr,

die die Kläger erreicht haben müssten. Eine Auslastung von mindestens 160,5 Tagen haben die Kläger jedoch ausweislich der für die Streitjahre übergebenen Übersichten mit der unteren Wohnung bis einschließlich 2009 sowie mit der oberen Wohnung bis einschließlich 2006 nicht erzielt. Soweit die Kläger im Übrigen höhere Vermietungszeiten verzeichnen konnten, ist dies maßgeblich auf die ergänzend praktizierte Vermietung über Zeitmietverträge zurück zu führen. Auch daraus folgt – wie dargelegt - das Erfordernis einer Überschussprognose.

Die Überschussprognosen für das Zweifamilienhaus sind negativ. Der Vortrag der Kläger, die Einnahmeerwartung von insgesamt 15.090,-- EUR pro Jahr ab 2013 sei nachhaltig, ist durch die tatsächliche Entwicklung im Folgejahr widerlegt. Das Gericht folgt daher den Berechnungen des Beklagten, gegen die die Kläger auch keine sonstigen Einwände erhoben haben. Danach ergibt sich kein Totalüberschuss für das Zweifamilienhaus.

Für den Bungalow ist eine Überschussprognose bereits deshalb erforderlich, weil dieser nicht ausschließlich an Feriengäste vermietet oder hierfür bereit gehalten, sondern von den Klägern auch selbst genutzt wurde. Davon gehen übereinstimmend auch die Beteiligten aus. Aus der vorgelegten Prognose für den Bungalow ergibt sich indessen ebenfalls kein Überschuss, denn der Berechnung der Kläger ist auch hier nicht zu folgen. Auch für den Bungalow ist die Einnahmeerwartung der Kläger erkennbar zu hoch angesetzt. Dies zeigt zum einen auch hier die tatsächliche weitere Entwicklung. Im Jahr 2014 wurden statt der als nachhaltig angenommenen 4.500,-- EUR nur 4.090,-- EUR erzielt. Bereits der Ansatz der tatsächlichen Einnahmen für 2014 an Stelle der angenommenen 4.950,-- EUR tilgt den von den Klägern errechneten geringen Totalüberschuss von 549,68 EUR. Zum anderen erschließt sich auch nicht, aus welchem Grunde die bereits sehr hoch angesetzte Einnahmeerwartung von jährlich 4.500,-- EUR noch einmal um 450,-- EUR zu erhöhen sein sollte.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe gegeben ist.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen; sie muss den An-

forderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 in Verbindung mit § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) entsprechen.

Vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen in § 62 Abs. 4 FGO genannten Prozessbevollmächtigten vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/9231-201.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite „www.bundesfinanzhof.de“ lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl I 2004, 3091, geändert durch Verordnung vom 10. Dezember 2015, BGBl I 2015, 2207) einzuhalten ist.