

Auch 97Tage im Jahr können eine Dauervermietung sein

Vermietet eine Frau mehrere Ferienwohnungen in einem staatlich anerkannten Erholungsort an ständig wechselnde Feriengäste (und hält sie die Wohnungen in der übrigen Zeit ebenfalls für eine Vermietung bereit), so darf ihr auch dann nicht ohne weiteres die Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen ihrer Steuererklärung verweigert werden, wenn die Wohnungen im Schnitt nur an 97 Tagen des Jahres vermietet worden sind. Es kann sich dennoch um eine „auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit“ handeln. Davon geht das Finanzamt im Regelfall aus, wenn die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen nicht erheblich (um 25 % oder mehr) unterschritten wird. Gibt es keine Zahlen über „ortsübliche Vermietungszeiten“, so darf die steuerliche Berücksichtigung dennoch nicht verweigert werden — die Vermieterin muss die Gelegenheit erhalten, „ortsübliche Vermietungszeiten durch eine repräsentative Aufstellung darlegen zu können“, so der BFH. (Die Vorinstanz muss hier endgültig entscheiden.)

Quelle: Wolfgang Büser

Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht durch eine Prognose bei Vermietung einer Ferienwohnung nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste und bei fehlender Möglichkeit der Feststellung von ortsüblichen Vermietungszeiten; Möglichkeit der Vergleichsziehung einer solchen Vermietung mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 19.08.2008

Referenz: JurionRS 2008, 27518

Aktenzeichen: IX R 39/07

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 11.12.2006 - AZ: 14 K 92/05

Rechtsgrundlagen:

§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG

§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 222, 478 - 481

BFH/PR 2009, 81

BStBl II 2009, 138-140 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2008, VI Heft 51-52 (amtl. Leitsatz)

DB 2008, 2809-2810 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2008, X Heft 51-52 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2009, 129-130 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2009, 64 (Kurzinformation)
EStB 2009, 12 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
FR 2009, 435-436
HFR 2009, 127-128 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
Info M 2009, 286
JuS 2009, XVII Heft 1 (Kurzinformation)
KÖSDI 2009, 16319 (Kurzinformation)
MK 2009, 90
NJW 2009, 1440
NVwZ 2009, IX Heft 1 (Pressemitteilung)
NWB 2008, 4789 (Kurzinformation)
NWB direkt 2008, 5
NZM 2009, 207-208 (Volltext mit amtl. LS)
RdW 2009, 201-203
SJ 2009, 5
StB 2009, 5
StBW 2009, 4
StC 2009, 10
StuB 2008, 966
StX 2008, 789
ZAP EN-Nr. 289/2009
Jurion-Abstract 2008, 222884 (Zusammenfassung)

BFH, 19.08.2008 - IX R 39/07

Amtlicher Leitsatz:

Wird eine Ferienwohnung nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste vermietet und können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist ihr Vermieten mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar, so dass die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Prognose überprüft werden muss (Fortentwicklung des BFH-Urteils vom 26. Oktober 2004 IX R 57/02 , BFHE 208, 151, BStBl II 2005, 388).

Gründe

1 I.

Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) vermietete in den Streitjahren (1994 und 1995) mehrere Ferienwohnungen in einem staatlich anerkannten Erholungsort ausschließlich an ständig wechselnde Feriengäste und hielt sie in der übrigen Zeit hierfür bereit. Die Vermietungszeiten betragen nach ihren Angaben im Jahr 1994 im Durchschnitt 97 Tage und im Jahr 1995 96,3 Tage. In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte sie vergeblich negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend. Auch die Klage blieb zunächst erfolglos (vgl. das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts --FG-- vom 26. April 2001 14 K 498/97 , Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2001, 1037). Der Bundesfinanzhof (BFH) hob dieses Urteil im Revisionsverfahren auf (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2004 IX R 70/02 , BFH/NV 2005, 1040): Das FG müsse u.a. weiter ermitteln, ob "die jeweilige Vermietung die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen (ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind) um mindestens 25 v.H. unterschritten hat".

- 2 Dies tat das FG in einer weiteren Verhandlung und Entscheidung. Es konnte in seinem in EFG 2007, 1772 veröffentlichten Urteil keine ortsüblichen Vermietungszeiten für Ferienwohnungen feststellen. Dies gehe zu Lasten des Finanzamts (FA), da ihm die Feststellungslast obliege, dass der Steuerpflichtige die ortsüblichen Vermietungszeiten erheblich, d.h. um mehr als 25% unterschreite. Deshalb gab das FG der Klage statt und berücksichtigte die geltend gemachten negativen Einkünfte von 54 333 DM im Streitjahr 1994 und von 50 635 DM im Streitjahr 1995.
- 3 Hiergegen richtet sich die Revision des Beklagten und Revisionsklägers (FA), mit der er die Verletzung von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) rügt. Der Steuerpflichtige trage die Beweislast für das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht. Diese Beweislast umfasse auch die Ermittlung und Darlegung der ortsüblichen Vermietungszeit. Als Abgrenzungsmerkmal müsse auf eine feste Anzahl von Vermietungstagen abgestellt werden. Falls die durchschnittliche ortsübliche Vermietungszeit nicht feststellbar sei, sollte die tatsächliche Vermietungsdauer mindestens 100 Tage umfassen, um eine auf Dauer angelegte Vermietungsabsicht anzunehmen.
- 4 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 5 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 6 **II.**

Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 7 **1.**

Das FG hat die Einkünfteerzielungsabsicht unzutreffend bejaht und deshalb § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verletzt.
- 8 a)

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. Dies gilt bei ausschließlich an Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnungen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen --abgesehen von

Vermietungshindernissen-- nicht erheblich (d.h. um mindestens 25%) unterschreitet (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2006 IX R 15/06 , BFHE 215, 112, BStBl II 2007, 256, m.w.N.). 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 (eingehend dazu BFH-Urteil vom 26. Oktober 2004 IX R 57/02 , BFHE 208, 151, BStBl II 2005, 388, unter II. 2. c, m.w.N.). So wie der Begriff "ortsüblich" im Übrigen im Gesetz verwendet wird (z.B. in § 21 Abs. 2 EStG und in § 558c des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB-- zur ortsüblichen Vergleichsmiete) müssen die individuellen Vermietungszeiten mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden (BFH-Urteil vom 24. Juni 2008 IX R 12/07 , BFH/NV 2008, 1484; vgl. auch BFH-Urteil vom 17. August 2005 IX R 10/05 , BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71 ; BFH-Beschluss vom 11. September 2007 IX B 4/07 , BFH/NV 2007, 2291 zum örtlichen Mietspiegel). Dabei ist "Ort" nicht identisch mit dem Gebiet einer Gemeinde; er kann --wie sich auch aus § 558c Abs. 2 BGB ergibt-- je nach der Struktur des Ferienwohnungsmarktes das Gebiet einer oder mehrerer vergleichbarer Gemeinden sowie lediglich Teile davon umfassen.

9 b)

Wird eine Ferienwohnung nicht durchweg im ganzen Jahr an wechselnde Feriengäste vermietet und können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist ihr Vermieten mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar. Das bedeutet: Es fehlt die Basis (= auf Dauer ausgerichtete Vermietungstätigkeit), auf Grund derer das Gesetz die Einkünfteerzielungsabsicht typisiert. Die Einkünfteerzielungsabsicht muss dann durch eine Prognose überprüft werden, die den Anforderungen des BFH-Urteils vom 6. November 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.

10 Entgegen der Revision bedarf es demnach keines (weiteren) Abgrenzungsmerkmals, etwa einer Vermietungszeit von 100 Tagen, bei deren Unterschreiten die Einkünfteerzielungsabsicht überprüft werden muss, wenn sich ortsübliche Vermietungszeiten nicht feststellen lassen. Denn lassen sie sich nicht feststellen, muss die Einkünfteerzielungsabsicht stets überprüft werden.

11 c)

Diesen Grundsätzen entspricht das angefochtene Urteil nicht, so dass es aufzuheben ist.

12 Zwar bezieht es zutreffend die ortsüblichen Vermietungszeiten nur auf den Erholungsort, in dem die Ferienwohnungen liegen. Obschon in die Ermittlung der ortsüblichen Vermietungszeiten auch die Gebiete mehrerer Gemeinden einbezogen werden können, unterschied sich im Streitfall der Markt der hier allein in Betracht zu ziehenden Nachbargemeinde durch bedeutsame Umstände (Lage an einem bekannten Fluss-Radwanderweg), die es als ausgeschlossen erscheinen lassen, ihn in die Berechnung der hier maßgebenden Vermietungszeiten einzubeziehen. Indes hat das FG aus dem Umstand, dass es die ortsüblichen Vermietungszeiten nicht feststellen konnte, den falschen Schluss gezogen, die Feststellungslast sei dem FA auferlegt. Vielmehr hat die Klägerin den Nachteil davon zu tragen, dass sich ortsübliche Vermietungszeiten nicht feststellen lassen. Ihre Einkünfteerzielungsabsicht muss dann durch eine Prognose überprüft werden.

13 An die Feststellungen der Vorinstanz ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden und damit auch daran, dass im Streitfall ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden konnten. Man kann auch nicht --wie das FG möglicherweise hilfsweise-- auf die von ihm ermittelten individuellen Vermietungszeiten anderer Vermieter von Ferienwohnungen im gleichen Ort abstellen. Das geht nur, wenn diese Vermietungszeiten für den jeweiligen Ort repräsentativ sind. Davon ist im Streitfall aber nicht auszugehen. Denn von den zwei Vermietern, die auf das Auskunftersuchen des FG geantwortet haben, bleibt nur eine Vermieterin übrig (die andere vermietet nicht nur, sondern

überlässt auch unentgeltlich an Angehörige).

14 2.

Die Sache ist nicht spruchreif und geht deshalb an das FG zur weiteren Verhandlung und Entscheidung zurück. Das FG hat --von seiner Auffassung aus folgerichtig-- die Einkünfteerzielungsabsicht nicht aufgrund einer Prognose geprüft. Das wird es in einer neuen Verhandlung nachzuholen haben. Es wird der Klägerin aber zuvor die Gelegenheit geben müssen, ihrerseits die ortsüblichen Mietzeiten durch eine repräsentative Aufstellung darzulegen und gegebenenfalls zu beweisen.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.