

Ferienwohnung muss ortsüblich vermietet werden

Vermietet ein Ehepaar seine nicht selbst genutzte Ferienwohnung über Jahre mehr als 25 % unter der ortsüblichen Vermietungszeit, so kann es die Verluste (die hier Jahr für Jahr höher waren als die Mieteinnahmen) nicht von seinem steuerpflichtigen Einkommen abziehen. (Von dem Grundsatz, dass bei einer Vermietung an ständig wechselnde Feriengäste ohne Eigennutzung von einer Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden muss, darf laut BFH hier abgewichen werden, da hier mehr als 5 Jahre lang die Mieten noch nicht einmal die laufenden Bewirtschaftungskosten der Ferienwohnung deckten.)

Quelle: Wolfgang Büser

Vermieten einer Ferienwohnung als gewerbliche Tätigkeit; Maß der Sonderleistungen als Kriterium der Abgrenzung von gewerblicher Tätigkeit und privater Vermietung; Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit; Fortentwicklung der Rechtsprechung zur Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht bei teilweise selbstgenutzten und teilweise vermieteten Ferienwohnungen; Ermittlung der Einkünfteerzielungsabsicht beim Vermieten von Ferienwohnungen anhand einer Prognose bei Unterschreiten der ortsüblichen Vermietungszeit von Ferienwohnungen; Bestimmung einer Unterschreitensgrenze im Hinblick auf die ortsüblichen Vermietungszeiten

Gericht: BFH

Datum: 14.12.2004

Aktenzeichen: IX R 70/02

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2004, 29711

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 26.04.2001 - AZ: 14 K 498/97

Rechtsgrundlagen:

§ 21 Abs. 1 EStG

§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Fundstelle:

BFH/NV 2005, 1040-1042 (Volltext mit amtl. LS)

BFH, 14.12.2004 - IX R 70/02

Redaktioneller Leitsatz:

1. Das Vermieten einer Ferienwohnung ist einer auf Dauer angelegten Vermietung nur dann vergleichbar und damit als gewerbliche Tätigkeit zu besteuern, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr, unter Berücksichtigung üblicher Leerstandszeiten, an wechselnde Feriengäste vermietet wird. Nur so zeigt sich auch in nachprüfbarer Weise, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten und alle in Betracht kommenden Interessenten berücksichtigt hat.
2. Beim Vermieten von Ferienwohnungen ist die bei der Besteuerung zu berücksichtigende Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen immer dann anhand einer Prognose zu überprüfen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen erheblich unterschreitet;

aus Vereinfachungsgründen und um den bei einer solchen Prüfung gegebenen Unsicherheiten Rechnung zu tragen, ist die zur Prognose führende Unterschreitensgrenze bei mindestens 25 v.H. anzusetzen.

Gründe

1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute, sind Eigentümer eines Resthofes mit zweigeschossigem Wohnhaus und ehemaliger Gastwirtschaft, Saalanbau sowie Scheunengebäude in X. In der Zeit von Juni 1979 bis Juli 1980 bauten die Kläger das Gebäude um. Dabei entstanden neun Ferienwohnungen, die ab August 1980 vermietet wurden. In den Mietverträgen mit den Gästen trat die Klägerin als Vermieterin auf. Ein Hausprospekt nennt sie als Inhaberin der Ferienwohnungen.

2 In den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre (1994 und 1995) erklärten die Kläger jeweils durch Einnahmeüberschussrechnung ermittelte gewerbliche Verluste, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Anschluss an eine Außenprüfung wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht anerkannte.

3 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2001, 1037 veröffentlicht.

4 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1 , § 21 , § 2 Abs. 1 Nr. 2 und 6 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- in der in den Streitjahren gültigen Fassung).

5 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und unter Änderung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre einen gewerblichen Verlust aus der Vermietung der neun Ferienwohnungen in Höhe von 54 333 DM (1994) und 50 635 DM (1995) zu berücksichtigen.

6 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

7 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zutreffend das Vorliegen gewerblicher Einkünfte verneint; seine bisherigen Feststellungen reichen aber nicht aus, um in der Revisionsinstanz abschließend über die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht zu entscheiden.

8 1.

Das Vermieten einer Ferienwohnung ist als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen, wenn sie einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar mit nicht üblichen Sonderleistungen des Vermieters hotelmäßig angeboten wird (vgl. im Einzelnen z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Juli 2003 IX B 23/03 , BFH/NV 2003, 1425; BFH-Urteile vom 14. Januar 2004 X R 7/02 , BFH/NV 2004, 945, und vom 14. Juli 2004 IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Nach den mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen und damit den Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) überstiegen die Zusatzleistungen nicht die bei einer privaten Vermietung üblichen Sonderleistungen.

9 2.

Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass nur die Klägerin Vermieterin der Ferienwohnungen ist.

10 Den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter einem anderen gegen Entgelt zur Nutzung zu überlassen und Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag ist. Nicht maßgebend ist, ob ein Steuerpflichtiger rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjekts ist und wem letztlich das wirtschaftliche Ergebnis der Vermietung zugute kommt (z.B. BFH-Urteil vom 23. September 2003 IX R 26/99 , BFH/NV 2004, 476, m.w.N.). Danach hat im Streitfall die Klägerin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Sie ist nach außen als Inhaberin des ... aufgetreten. Dies ergibt sich aus dem Hausprospekt und auch aus den abgeschlossenen Mietverträgen. Der Hausprospekt enthält nur den Namen der Klägerin und in den Mietverträgen ist sie als Vermieterin angegeben. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Kläger gemeinsam als Vermieter aufgetreten sind.

11 **3.**

Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um in der Revisionsinstanz abschließend zu entscheiden, ob es zu Recht die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin verneint hat.

12 a)

Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist 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 30. September 1997 IX R 80/94 , BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, auf das der Senat wegen der Einzelheiten der Begründung verweist). Etwas anderes gilt nur, wenn nach der tatsächlichen Gestaltung des Sachverhaltes kein üblicher Fall der Dauervermietung vorliegt, z.B. weil sich die Steuerpflichtigen nicht endgültig zur Vermietung entschlossen haben (Urteil in BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, m.w.N.) oder die Vermietungstätigkeit nach den bei Beginn ersichtlichen Umständen von vornherein befristet ist (z.B. BFH-Urteil vom 9. Juli 2002 IX R 57/00 , BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695 [BFH 09.07.2002 - IX R 57/00]).

13 b)

Die Grundsätze des Urteils in BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771 sind auch beim Vermieten von Ferienwohnungen anzuwenden, wenn diese von den Steuerpflichtigen --in Eigenregie oder durch Beauftragung eines Dritten-- ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00 , BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726). Dagegen ist nach dem vorgenannten Urteil, auf dessen Gründe der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen verweist, bei teilweise selbstgenutzten und teilweise vermieteten Ferienwohnungen die Frage, ob die Steuerpflichtigen mit oder ohne Einkünfteerzielungsabsicht vermietet haben, anhand einer Prognose zu entscheiden.

14 c)

Bei einer ohne Selbstnutzung vermieteten Ferienwohnung hat es der Senat allerdings bisher (s. zuletzt Urteil vom 5. November 2002 IX R 18/02 , BFHE 200, 556, BStBl II 2003, 914, m.w.N.) als unerheblich angesehen, ob diese nur an wenigen Tagen im Kalenderjahr vermietet war. Hieran hält er aus folgenden Erwägungen nicht mehr fest:

15 aa)

Das Vermieten einer Ferienwohnung ist einer auf Dauer angelegten Vermietung nur dann vergleichbar, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr --bis auf die üblicherweise vorkommenden

Leerstandszeiten-- 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).

16 bb)

Die dem FG als Tatsacheninstanz obliegende Feststellung und Würdigung, ob ein ausschließliches Vermieten der Ferienwohnung angenommen werden kann, bereitet offensichtlich trotz der den Steuerpflichtigen auferlegten Feststellungslast (s. Urteil in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, unter II. 1. b) in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten. Deshalb entwickelt der Senat seine Rechtsprechung dahin fort, dass beim Vermieten von Ferienwohnungen --in Eigenregie oder durch Beauftragung eines Dritten-- die Einkünfteerzielungsabsicht der Steuerpflichtigen immer dann anhand einer Prognose nach den Grundsätzen des Urteils in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726 zu überprüfen ist, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen --ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind-- erheblich unterschreitet; aus Vereinfachungsgründen und um den bei einer solchen Prüfung gegebenen Unsicherheiten Rechnung zu tragen, ist die zur Prognose führende Unterschreitensgrenze bei mindestens 25 v.H. anzusetzen (Ergänzung zum Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Oktober 2004 IV C 3 -S 2253- 91/04, BStBl I 2004, 933, Tz. 16 f.).

17 4.

Nach diesen Maßstäben kann die Entscheidung der Vorinstanz keinen Bestand haben; sie ist aufzuheben. Das FG hat --nach seiner Rechtsansicht zutreffend-- nicht geprüft, ob die Klägerin die Ferienwohnungen auch selbst genutzt hat. Darüber hinaus entspricht die vom FG angestellte Prognose nicht den Grundsätzen des (später ergangenen) Urteils in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726.

18 5.

Die Sache ist nicht entscheidungsreif.

19 a)

Das FG muss Feststellungen dazu treffen, ob die Klägerin die Ferienwohnungen auch (zu privaten Zwecken) selbst (ggf. durch unentgeltliches Überlassen an Angehörige, Freunde oder sonstige Dritte, s. BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 2/99 , BFH/NV 2002, 771) genutzt oder ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten hat.

20 b)

Kommt das FG zu dem Ergebnis, dass die Klägerin die (oder einige der) Ferienwohnungen teilweise selbst genutzt hat, muss es bei der jeweiligen Wohnung die auf die Selbstnutzung und auf die Vermietung entfallenden Kosten aufteilen und durch eine nach den Grundsätzen des Urteils in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726 vorzunehmende Prognose feststellen, ob durch die Vermietungstätigkeit ein Totalüberschuss erzielt werden kann.

21 c)

Hat dagegen die Klägerin die (oder einige der) Ferienwohnungen nach den Feststellungen des FG ohne Selbstnutzung vermietet, muss es ermitteln, ob die jeweilige Vermietung die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen (ohne dass Vermietungshindernisse gegeben sind) um mindestens 25 v.H. unterschritten hat und je nach Ergebnis entweder die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin ohne weitere Prüfung bejahen oder sie nach den Grundsätzen des zuvor genannten Urteils in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726 unter Berücksichtigung der gesamten Einnahmen und Ausgaben aus der Vermietung der (jeweiligen) Ferienwohnung(en) überprüfen.

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.