

Michael Stein

Investition Immobilie

Steuerliche Verluste aus Vermietung und
Verpachtung oder Liebhaberei

9., völlig neu bearbeitete Auflage

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Investition Immobilie

*Steuerliche Verluste aus Vermietung und
Verpachtung oder Liebhaberei*

Von

Michael Stein

9., völlig neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<http://www.ESV.info/978-3-503-18295-4>

9. Auflage 2019

ISBN 978-3-503-18295-4 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-18296-1 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2019

<http://www.ESV.info>

Druck: Kösel, Altusried-Krugzell

Geleitwort

Das Steuerrecht ist als Eingriffsrecht geprägt von dem aus dem Rechtsstaatsprinzip des Artikel 20 Abs. 3 GG abgeleiteten und in § 3 Abs. 1 Satz 1 AO einfachgesetzlich fixierten Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Eingriffe wie Entlastungen bedürfen einer gesetzlichen Grundlage.

Folgt man der Wertung des BVerfG¹, so handelt es sich bei dem Erkenntnis des Großen Senates des BFH aus dem Jahre 1984² hinsichtlich steuerrechtlicher Liebhaberei bei den Überschusseinkünften um eine Reduktion des einkommensteuerlichen Einkunftsbegriffes. Das ist eine gewagte These, schließlich hat der Gesetzgeber einen Ausgleich negativer Überschusseinkünfte mit anderen positiven Einkünften angeordnet (§ 2 Abs. 3 EStG) und – anders als bei den Gewinneinkünften (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) – für den Bereich der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG) einen Liebhabereitatsbestand gerade nicht angedeutet. Das wohl mehrheitlich vertretene Verbot rechtsverschärfender Analogie gestattet keine Ausdehnung der Anordnung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG auf den Bereich der Überschusseinkünfte³, so dass Teile der Literatur zur Einsicht gelangen, bei den Überschusseinkünften biete das Gesetz für die Anwendung von Liebhabereirecht keinen Raum⁴.

Hierfür könnte auch sprechen, dass jene drei Alt-Urteile⁵ des VIII. Senates des BFH, auf welche der Große Senat des BFH im Jahre 1984 seine Feststellung, Liebhaberei sei auch bei den Überschusseinkünften möglich, stützte, sich auf die Normen des § 9 EStG und des § 12 EStG, welche nur die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, nicht aber den Ausgleich anderer positiver Einkünfte mit den als Liebhaberei in Frage gestellten Werbungskostenüberschüssen aus der Vermietung regeln, beziehen⁶. Bedenkt man zudem, dass der Große Senat seine Grundsätze im Jahre 1984 in einem ganz anderen Zusammenhang entwickelt und nur cursorisch auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erstreckt hatte, so steht die Frage im Raume, ob verfehlte Rechtsanwendung vorliegt, wenn Gerichte bei den Vermietungseinkünften auf steuerliche Liebhaberei erkennen⁷.

1 BVerfG v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91 (B.II.4.c).

2 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82.

3 S. Rdn. 1298–1302.

4 Schuck, DStR 1993, 975; Leisner-Egensperger, DStZ 2010, 790; Hübner, DStR 2013, 1520; jedenfalls i.Erg. so: Lorenz.

5 BFH v. 21. 7. 1981, VIII R 154/76; v. 23. 3. 1982, VIII R 132/80; v. 21. 10. 1980, VIII R 81/79.

6 Vgl. Stein, StBp 2018, 376, 380.

7 Zur Kritik vgl. etwa: Leisner-Egensperger, DStZ 2010, 790.

Zwar hat der zuständige Fachsenat des BFH diese Grundfrage noch nicht vertiefend bearbeitet⁸, jedoch bereits im Jahre 1997⁹ vorgetragen, in dem Wörtchen „erzielt“ in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG sei eine Liebhaberei-Rechtsgrundlage auch für die Vermietungseinkünfte enthalten¹⁰. Ob dieses „erzielt“ mit steuerlicher Liebhaberei im Kontext steht, darf indes bezweifelt werden, weil der Gesetzgeber mit „erzielt“¹¹ wohl nur eine persönliche Zurechnung von Einkünften bestimmen wollte¹².

Die praktische Seite der „Vermietungs-Liebhaberei-Rechtsprechung“ des BFH, nämlich die „Typisierung und Ausnahme Rechtsprechung“, ist gleichfalls nicht unumstritten, weil sich hierfür keine normative Grundlage finden lässt¹³ und die Bestimmung einer unwiderleglichen Typisierung dem Gesetzgeber vorbehalten ist¹⁴. Insofern wäre ein höchstrichterlicher Auslegungswandel im Sinne einer Rückkehr zu der vom Großen Senat des BFH vorgesehenen Einzelfallprüfung¹⁵ oder die Einführung der von *Credo*¹⁶ vorgeschlagenen Anscheinsbeweiskonstruktion auch für die Vermietungseinkünfte eine wohl vertretbare Option.

Damit wäre aber die Grundfrage – der rechtslogisch nachvollziehbare Beweis, dass es für Überschussliebhaberei eine Verwurzelung im Primärrecht gibt – noch nicht gelöst. Zwar hatte der Große Senat des BFH auch den Fiskalzweck des EStG ins Feld geführt. Doch vermutlich¹⁷ bildet auch dieses Allgemeinmotiv, mit dem sich jedes beliebige steuererhöhende Ergebnis begründen lässt, das

8 Eingehend: *Stein*, Der Geist des EStG, 136.

9 BFH v. 30. 9. 1997, IX R 80/94.

10 Insofern beistimmend: *Lorenz*, 50 ff.; *Urban*, 109 ff.; *Credo*, 29 ff.; *Heuermann* in: DStZ 2010, 825, 826; DStZ 2004, 9; DB 2003, 112, 114; DB 2003, 2011; *Pezzer* in: Beihefter zu DStR 2007 (Heft 39), 16; Gedächtnisschrift für *Trzaskalik*, 2005, 239, 243; *StuW* 2000, 457; DStR 1995, 1853, 1854; *Schumann*, StBp 2003, 87, 90; *Lang*, 229, 233 ff.; *Hellwig*, DStR 1984, 325, 327.

11 Vgl. dazu a: *Schlindwein*.

12 S. Rdn. 34, 1265 ff.

13 *Stein* in DStZ 2009, 768.

14 *Stein* in DStZ: 2013, 33; 2013, 114; 2011, 442; 2009, 768; 2004, 189.

15 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82 (Rdnr. 186): „Alle Umstände des Einzelfalls sind zu berücksichtigen“.

16 Vgl. dazu: *Credo*, 234 ff.

17 Wenngleich der Gedanke an solch teleologisches Oberkriterium nicht vollends abwegig erscheint, siehe nämlich Rdn. 1232 ff.

gesuchte Diktum des Gesetzgebers nicht verbindlich ab¹⁸. Wird man also doch nicht umhinkommen, danach zu fragen, ob eine verfassungsgeleitete Analogie¹⁹ unausweichlich ist? Wäre – bejahendenfalls – damit das Argument, eine rechtsverschärfende Analogie sei vor der Verfassung unzulässig²⁰, vom Tisch?

Jenseits solcher Grundfragen gilt noch immer: Wohl dem, der dauerhaft Wohnraum mit Verlust vermietet, denn *diese* „Steuer-Spar-Verluste“ sind ihm – so er sich von den höchstrichterlich dazu ins Recht gesetzten Ausnahmefällen (etwa: Eintritt einer Befristung, teils Ferienwohnungen u. a. m.) fern hält – derzeit sicher. Abseits einer Vermietung von Wohnraum mehren sich jedoch die Fälle, bei denen – wir denken an die zuletzt hinzugekommenen landwirtschaftlichen Anwesen und Heimarbeitsplätze – auch eine auf Dauer ausgerichtete Vermietung/Verpachtung das Vorhandensein einer Einkunftserzielungsabsicht nicht mehr garantiert²¹.

Damit geht – einmal mehr – die Frage einher, aus welchen Rechtsgründen der IX. Senat die dauernd verlustbringende Vermietung von Wohnraum im Verhältnis zu anderen Nutzungen begünstigt²². Jüngst hatte der Senat vorgetragen, die verlustbringende Vermietung eines Heimarbeitsplatzes (Büro) an den Arbeitgeber sei auf Liebhaberei zu prüfen, weil es sich hierbei um eine Gewerbeimmobilie handele und nur bei Wohnraum die Einkunftserzielungsabsicht typisierend zu unterstellen sei²³. Abgesehen davon, dass bei der bloßen Vermietung von Büroflächen des Privatvermögens steuerlich kein Gewerbe²⁴ vorliegt, setzt der Senat damit einen im Jahre 2013 begonnenen „stillen Auslegungswandel“²⁵ zum Nachteil der „Nicht-Wohnraum-Vermietungen“ fort²⁶.

18 Die Möglichkeit eines Rückgriffs auf einen (vermeintlichen) Fiskalzweck des EStG im Verständnis teleologischer Rechtsanwendung ablehnend: *Best*, 84 ff., 90; *Birk*, *StuW* 1990, 300, 305; *Credo*, 19–22; *Crezelius*, 128 f.; *Drüen*, *FR* 1999, 1097, 1103; *Drüen* in: *Festschrift für Kruse*, 2001, 191, 207; *Escher*, 24 ff.; *Falkner*, 78; *Habl*, 28 f.; *Jäschke*, 38 f.; *Kruse*, *StuW* 1980, 226, 230 f.; *Kruse*, *JbFStR* 1980/1981, 176; *Jakob/Hörmann*, *FR* 1989, 665, 668–670; *Lang*, 47 f.; *Leisner-Egensperger*, *DStZ* 2010, 790 ff.; *Lehner* in: *Festschrift für Tipke*, 1995, 237, 240; *Lorenz*, S. 53 f.; *Müller*, 105 f.; *Musil* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 EStG Anmerkung 347 (Stand: Juli 2012 [Archiv des Verlages]); *Pferdmenges*, *FR* 1990, 700, 701 f.; *Raupach/Schenking* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 EStG Anm. 371 (Stand: Mai 1990 [Archiv des Verlages]); *Schell*, 103; *Schneider*, 4; *Schuck/Sinzig*, *DStR* 1993, 975, 976; *Schulze-Osterloh*, *FR* 1985, 197, 203; *Tipke*, *Rechtfertigung*, Köln 1982, 1, 3; v. *Gehlen*, 84 ff; *Weber-Grellet*, *DStR* 1992, 561, 562; *Wittig*, *DStR* 1972, 164, 168; instruktiv – Fiskalzweck als Ersatz fehlenden Diktums? – zuletzt: *Stein*, *Der Geist des EStG*.

19 S. Rdn. 1298 ff.

20 Vgl. dazu: *Credo*, 34 f.

21 Vgl. dazu: *Stein*, *StBp* 2018, 376.

22 *Stein*, *StBp* 2018, 376, 381 re. Sp.

23 *BFH* v. 17. 4. 2018, IX R 9/17.

24 *Stein*, *StBp* 2018, 376, 379.

25 Vgl. *Stein*, *GStB* 2014, 231.

26 *Stein*, *StBp* 2018, 376, 377 ff.

Auch wenn sich der Senat zu diesem Wandel – bislang ist es ein sanfter Dreh – nicht offen bekennt²⁷, könnte bei der Steuerplanung mitbedacht werden, dass weder das einfache Recht noch die Konstitution für eine permanente Sozialisierung²⁸ dauernder Verluste aus der Vermietung von Wohnraum bürgen. Damit ist nicht gesagt, dass die fortwährende Einengung des Kreises der Begünstigungssachverhalte als Anzeichen dafür zu werten wäre, dass der IX. Senat seine Liebhabereiverschonung schon bald auch für dauernd verlustbringende Wohnraumvermietungen aufgeben könnte. Allein wer „vorsichtig denkt“ und die Schutzwirkung bestandskräftiger Veranlagungen im Blick hat, könnte gehalten sein, geplanten Erhaltungsaufwand vorzuziehen.

Der *Verfasser* bedankt sich für die freundliche Annahme der Voraufgaben und wünscht dem Fachpublikum Kurzweil beim Lesen und Finden. Lassen Sie sich Zeit mit der Lektüre und verschlingen Sie diese nicht mit einem Mal. Sonst macht's müde. Die Anordnung der Randnummern (Rdn.) ist – mit Rücksicht auf die Kenner der Voraufgaben – auch in dieser neunten Auflage so geblieben.

Jena, im März 2019

Michael Stein

27 Vgl. dazu *Stein*, StBp 2018, 376, 378: Zwar erklärt der Senat die BFH-Sache IX R 39/08 (BFH v. 1.4.2009) mit IX R 9/17 (BFH v. 17.4.2018, Rdn. 14 aE.) formell für „überholt“, liefert indes keine „besseren Gründe“.

28 Eingehend: *Stein*, Der Geist des EStG.

Inhaltsübersicht

Geleitwort	5
Abkürzungsverzeichnis	17
I. Einleitung	23
II. Grundsätzliches zur Einkunftserzielungsabsicht	29
III. Die Totalüberschussprognose	105
IV. Vermietung auf Dauer	179
V. Vermietung für kurze Zeit	369
VI. Einkunftserzielung und Einkunftsermittlung bei Ferienwohnungen	437
VII. Rückblick – Die Nutzungswertbesteuerung	489
VIII. Auslandsimmobilien	493
IX. Blick nach Österreich	495
X. Ausblick	499
XI. Exkurs 1: Gesetzgebungsvorbehalt einer unwider- leglichen Vermutung	503
XII. Exkurs 2: Keine Liebhaberei bei den Überschuss- einkünften?	521
Literaturverzeichnis	543
Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen	561

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	<u>5</u>
Abkürzungsverzeichnis	<u>17</u>
I. Einleitung	<u>23</u>
1. Zweck der Besteuerung und Erwerbsgerichtetheit des Handelns	<u>23</u>
2. Verlustberücksichtigung ist keine verbindliche Zusage für Folgejahre	<u>24</u>
3. Grundsätzlich kein Anspruch auf verbindliche Auskunft	<u>24</u>
4. Grundlage des Liebhabereibegriffs	<u>24</u>
5. Verluste und andere hohe Einkünfte	<u>25</u>
6. Vermietung und Verpachtung – eine besondere Einkunftsart	<u>26</u>
7. Ursachen anhaltender Vermietungsverluste	<u>26</u>
8. Probleme der Rechtsanwendung in Deutschland: Keine Gesetzesregelung, zahlreiche Urteile, beachtliche Detail- arbeit	<u>27</u>
II. Grundsätzliches zur Einkunftserzielungsabsicht	<u>29</u>
1. Zur Einkunftserzielungsabsicht allgemein	<u>29</u>
1.1 Geschichtliche Entwicklung	<u>29</u>
1.2 Keine Rechtfertigung anhand des Gesetzes	<u>30</u>
1.3 Fundamentalkritik	<u>32</u>
1.4 Das Maß aller Dinge: Die Grundsätze des Großen Senates des BFH GrS 4/82	<u>34</u>
1.5 Liebhabereiprüfung im Rahmen des § 21 EStG – Grundsätzliches und Systematik	<u>36</u>
1.6 Personengesellschaften/-gemeinschaften mit Vermietungs- einkünften	<u>56</u>
2. Einkunftserzielungsabsicht als innere Tatsache	<u>60</u>
2.1 Totalüberschuss bei objektiver Zukunftsbetrachtung	<u>61</u>
2.2 Persönliche Gründe – einkommensteuerliche Irrelevanz	<u>63</u>
3. Vermietungsabsicht – Leerstand von Wohn- und Gewerberäumen	<u>70</u>
3.1 Aufwendungen für bebaute Grundstücke	<u>71</u>
3.2 Aufwendungen für unbebaute Grundstücke	<u>98</u>
3.3 Aufwendungen vor Erwerb eines Vermietungsobjektes	<u>103</u>

III. Die Totalüberschussprognose	<u>105</u>
1. Die Einkunftserzielungsabsicht als zweigliedriges Merkmal	<u>105</u>
1.1 Zweistufige Prüfung	<u>105</u>
1.2 Liebhabereiprüfung nur in Sonderfällen	<u>105</u>
1.3 BFH: Private Gründe bei Kurzzeitvermietung unbeachtlich	<u>106</u>
2. Die Prognose	<u>107</u>
2.1 Grundsätzliches	<u>107</u>
2.2 Berechnungsgrundlagen der Prognose	<u>117</u>
2.3 Zeitraum der Prognose	<u>157</u>
2.4 Prognose bei befristeter Vermietung	<u>176</u>
2.5 Prognose bei zeitweise vermieteter und zeitweise selbstgenutzter Ferienwohnung	<u>176</u>
IV. Vermietung auf Dauer	<u>179</u>
1. Die Fiktion – keine Liebhaberei bei Dauervermietung	<u>179</u>
1.1 Die alte Rechtslage	<u>179</u>
1.2 Die Grundsatzentscheidung vom 30.9.1997 – IX R 80/94	<u>183</u>
1.3 Kritik zur Fiktion des BFH – materiell-rechtliche Grundsatzkritik –	<u>193</u>
2. Die Ausnahmen von der – unwiderleglichen – Fiktion	<u>243</u>
2.1 Reichweite der Fiktion – Beschränkung auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung	<u>245</u>
2.2 Die Ausnahmen im Einzelnen	<u>246</u>
2.3 Einfluss von Art und Umfang der Finanzierung	<u>263</u>
2.4 Sonderfall – Befristete Gesamthandsgemeinschaft (so genanntes Hamburger Modell)	<u>273</u>
3. Vermietung unter Marktniveau	<u>280</u>
3.1 Vorbemerkungen	<u>280</u>
3.2 Rechtsprechung	<u>294</u>
3.3 Zusammenfassung/Ausblick	<u>349</u>
3.4 Verbilligte Vermietung und Fremdvergleich	<u>351</u>
V. Vermietung für kurze Zeit	<u>369</u>
1. Zu beurteilende Fallgestaltungen	<u>369</u>
2. Alsbaldiger Verkauf	<u>370</u>
2.1 Grundsatzurteil ließ Fragen zum kurzfristigen Engagement offen	<u>370</u>
2.2 Fortführung der Rechtsprechung durch Beweis- lastumkehr	<u>371</u>
2.3 Der Gegenbeweis	<u>373</u>
2.4 Fünfjahresfrist ist keine starre Grenze	<u>373</u>
2.5 Mögliche Gründe für den Gegenbeweis	<u>374</u>
2.6 Die strengen Maßstäbe des gewerblichen Grundstückshandels	<u>374</u>
2.7 Strenge Maßstäbe des gewerblichen Grundstückshandels anwenden?	<u>376</u>

2.8	Auffassung der Verwaltung	377
2.9	Weitere Rechtsentwicklung abwarten	378
2.10	Empfehlung: Beweisvorsorge treffen	380
2.11	Keine Liebhaberei bei erfolgreichem Gegenbeweis	381
2.12	Liebhaberei bei Hinweisen auf alsbaldigen Verkauf	381
2.13	Abgrenzung von Dauervermietung und kurzfristigem Engagement	381
2.14	Auffassung der Finanzverwaltung	387
2.15	Übersicht zur Rechtsprechung des BFH	392
2.16	Übersicht zur Rechtsprechung der Finanzgerichte	399
3.	Als baldige Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken	407
3.1	Vorbemerkung	407
3.2	Auffassung der Finanzverwaltung	412
3.3	Stellungnahmen der Literatur	413
3.4	Rechtsprechung	415
3.5	Stellungnahme zu Verwaltungsansicht und Rechtsprechung	425
4.	Als baldige unentgeltliche Nutzungsüberlassung	430
5.	Modelle mit Rückkaufangeboten oder Wiederverkaufsgarantien	431
5.1	Allgemeingültigkeit der Rechtsprechung	432
5.2	Schädlich: Ernsthafte Trennungsabsichten	433
5.3	Beurteilung der Begleitumstände einer Garantie	434
6.	Blick zum gewerblichen Grundstückshandel	435
6.1	Etwaige Liebhabereiprüfung nach Maßstäben für Gewerbebetriebe	435
6.2	Gewerblichkeit bei Verkauf eines Objektes	436
6.3	Gewerblichkeit bei Verkauf mehrerer Objekte	436
VI.	Einkunftserzielung und Einkunftsermittlung bei Ferienwohnungen	437
1.	Die „alte“ Rechtsprechung	437
1.1	Seinerzeit: Zunehmendes Streitpotential	437
1.2	Rechtsentwicklung (1976–2000)	438
2.	Die „neue“ Rechtsprechung (ab dem Jahre 2001)	439
2.1	„Vorarbeit“ der Finanzgerichte	439
2.2	Die geltende Rechtsprechung des BFH	440
VII.	Rückblick – Die Nutzungswertbesteuerung	489
1.	Die Besteuerung des Nutzungswerts	489
2.	Ausnahmefall Kostenmiete	489
3.	Aktuell: Kriterien zur Kostenmiete bei verbilligter Vermietung wieder von Bedeutung – sog. Luxusbauten –	490
4.	Nutzungswertbesteuerung führte nicht zu Liebhaberei	491
5.	Liebhabereibeurteilung: Sonderrechtsprechung zu ausgelaufenem Recht	491

VIII. Auslandsimmobilien	493
1. Ältere Rechtsprechung	493
2. Abzugsverbot ausländischer (Vermietungs-)Verluste	493
IX. Blick nach Österreich	495
1. Die Liebhabereiverordnung	495
2. Folgen der Beendigung der Vermietung in der Verlustphase	495
3. Objektbezogene Totalperiode	496
4. Streitfälle auch in Österreich	496
5. Beispiele aus der Rechtsprechung	496
X. Ausblick	499
1. Vermietungs-Liebhaberei – Ein Fall für den Gesetzgeber	499
2. Wie geht es weiter in der Liebhabereirechtsprechung bei der Vermietung und Verpachtung?	500
XI. Exkurs 1: Gesetzgebungsvorbehalt einer unwider- leglichen Vermutung	503
1. Vorbemerkung	503
2. Grundsatzkritik zur materiellen Rechtsfindung des IX. Senates des BFH	503
3. Grundsatzkritik zur Rechtsfindung des IX. Senates des BFH aus formeller Sicht	503
3.1 Die allgemeine Rechtsprechung des BFH zum Gesetzes- vorbehalt einer „unwiderleglichen Vermutung“	504
3.2 Vergleichender Blick auf die – unwiderlegliche – Unter- stellung der Einkunftserzielungsabsicht bei Dauerver- mietung	505
4. Besprechung der „Gesetzesauslegung“ des BFH	511
4.1 Erste Runde: Formelle oder materielle Typisierung – zur Entscheidung des BFH, IX R 15/06 –	511
4.2 Zweite Runde: Materielle Typisierung kraft Rechanwen- dungsfiktion? – zur Entscheidung des BFH, IX R 48/06 nebst Folgerecht –	515
XII. Exkurs 2: Keine Liebhaberei bei den Überschuss- einkünften?	521
1. Vorbemerkung	521
2. Reines Richterrecht: Kein gesetzlicher Anknüpfungspunkt im EStG	522
2.1 Keine gesetzliche Liebhaberei-Regelung für Überschussein- künfte und die Betrachtung Leisner-Egenspergers hierzu	522
2.2 Teleologische Auslegung des Einkünftebegriffes durch den Großen Senat des BFH (I)	527
2.3 Der Fiskalzweck des EStG als teleologisches Oberkriterium und Liebhaberei-Rechtfertigung bei den Überschusseinkünften	528

2.4 Kein gesetzlicher Anknüpfungspunkt in der Norm des § 12 EStG	529
2.5 Reichsfinanzhof: Liebhaberei auch bei den Überschusseinkünften	529
2.6 Kein gesetzlicher Anknüpfungspunkt in § 2 Abs. 1 EStG	530
2.7 Kein gesetzlicher Anknüpfungspunkt in § 2 Abs. 2 EStG	531
2.8 Teleologische Auslegung des Einkünftebegriffes durch den Großen Senat des BFH (II)	531
3. Duldung des Richterrechts durch das Bundesverfassungsgericht	533
3.1 Die fünf Nichtannahmebeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts	533
3.2 Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91	534
4. Gesetzgeber könnte eine „Liebhabereibefreiung“ für Überschusseinkünfte diktieren	534
5. Lesart Leisner-Egenspergers führt zu einer gleichheitswidrigen Begünstigung der Überschusseinkünfte	535
6. Lesart Leisner-Egenspergers mündet in verfassungskonformer Auslegung durch Analogieschluss	539
7. Zusammenfassung	540
Literaturverzeichnis	543
Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen	561

Abkürzungsverzeichnis

aA.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abw.	Abweisung (der Klage)
aE.	am Ende
aF.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktStR	Aktuelles Steuerrecht
AO	Abgabenordnung
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BayVerwGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Betriebs Berater (Zeitschrift)
BBV	Berater Brief Vermögen (Zeitschrift)
BeSt	Beratersicht zur Steuerrechtsprechung (Beilage zur Zeitschrift)
Best.	Bestätigt (zumeist: Urt. des FG durch BFH)
betr.	Betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFH-Az.	Aktenzeichen des BFH
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Urteile des BFH (Zeitschrift)
BFH-PR	Entscheidungen für die Praxis der Steuerberatung (Zeitschrift)
BFHReport	BFHReport (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
Bln	Berlin
BMF	Bundesminister der Finanzen, Bundesministerium der Finanzen
BMF-Schreiben	Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen (abgestimmt mit den obersten Finanzbehörden der Länder)
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
Bsp.	Beispiel
BStBl.	Bundessteuerblatt

BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
D-spezial	Deutschland – Spezial Ost (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
EN	Eilnachrichten
ESt	Einkommensteuer
EStB	Ertragsteuer-Berater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhandbuch (der Finanzverwaltung)
ESt-Kartei	Einkommensteuer-Kartei
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien (der Finanzverwaltung)
evtl.	Eventuell
f., ff.	Folgende
FG	Finanzgericht
FG BaWü	Finanzgericht Baden-Württemberg
FG Bln	Finanzgericht Berlin
FG Bln-Brabu	Finanzgericht Berlin-Brandenburg
FG BraBu	Finanzgericht Brandenburg
FG D'dorf	Finanzgericht Düsseldorf
FG Hamb	Finanzgericht Hamburg
FG MV	Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern
FG Nbg	Finanzgericht Nürnberg
FG Nds	Niedersächsisches Finanzgericht
FG R'pf	Finanzgericht Rheinland-Pfalz
FG SA	Finanzgericht Sachsen-Anhalt
FG Saarl	Finanzgericht Saarland
FGO	Finanzgerichtsordnung

FinMin.	Finanzminister, Finanzministerium (auch z. B. für Staatsministerium der Finanzen)
Fn.	Fußnote
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat (des Bundesfinanzhofs)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
H	Hinweis im Einkommensteuerhandbuch (der Finanzverwaltung)
h. M.	Herrschende Meinung
Hess FG	Hessisches Finanzgericht
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
ImmoStR	Halbjahreszeitschrift zum Immobilien-Steuerrecht (Zeitschrift)
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
jM	Juris – Die Monatszeitschrift (Zeitschrift)
jurisPR	Juris Praxis-Report (Zeitschrift)
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
ng.	Nachgehend (BFH auf FG)
NJW	Neue juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer(n)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NWB-EV	NWB Beraterbrief Erben und Vermögen
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
NZM	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht (Zeitschrift)
n. z.	nicht zitiert
o. a.	oben angegeben

Abkürzungsverzeichnis

öEStG	Einkommensteuergesetz Österreich
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift/Österreich)
qm	Quadratmeter
R	Richtlinie (Einkommensteuer-Richtlinien)
Rdn.	Randnummer(n): Zitiert das vorliegende Fachbuch
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
Rkr.	rechtskräftig(es) (r)
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
s.	Siehe
Sächs FG	Sächsisches Finanzgericht
Schl-Hol FG	Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht
SenFin	Senator für Finanzen, Senatsverwaltung für Finanzen
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEK	Steuererlasse in Karteiform (Nachschlagewerk)
SteuCon	SteuerConsultant (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
Stg	Stattgabe (der Klage)
StQ	Die Quintessenz des Steuerrechts (Zeitschrift)
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform (Nachschlagewerk)
StSem	Steuer Seminar (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
StW	Die Steuer-Warte (Zeitschrift)
StWK	Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift/Österreich)
Thür FG	Thüringer Finanzgericht
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat (Gerichtsbarkeit/Österreich)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
VerwG	Verwaltungsgericht
Vfg.	Verfügung

Vg.	Vorgehend (meint Urteil der ersten Instanz)
Vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
VuV	Vermietung und Verpachtung
VW	Versicherungswirtschaft (Zeitschrift)
VwGH	Verwaltungsgerichtshof (Gerichtsbarkeit/Österreich)
z. B.	Zum Beispiel
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht (Zeitschrift)
Ziff.	Ziffer
Zrvw.	Zurückverweisung (an das FG)
Zzgl.	zuzüglich

I. Einleitung

1. Zweck der Besteuerung und Erwerbsgerichtetheit des Handelns

Zweck der Besteuerung ist es, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen. 1
Deshalb interessieren den Fiskus nur die auf Dauer positiven Einkünfte der
Steuerpflichtigen. Diese werden entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit herange-
zogen, und zwar in der Weise, wie das EStG dies definiert.

Daran gemessen unterwirft das Einkommensteuerrecht die nicht erwerbsrele- 2
vante –gegebenenfalls auch auf private Bedürfnisbefriedigung und privates Er-
leben hin angelegte – Nutzung eines Vermögensgegenstands nicht der Besteue-
rung. Diese Erwerbsgerichtetheit beinhaltet vornehmlich die Absicht des Steu-
erpflichtigen, auf Dauer gesehen positive Einkünfte zu erzielen.

Diese Absicht ist bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gesetzliches Merkmal 3
des Steuertatbestands (vgl. § 15 Abs. 2 und 3 EStG). Diese Regelungen wurden
durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22. 12. 1983¹ (betrifft § 15 Abs. 2
EStG) bzw. das durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom
19. 12. 1985² (betrifft § 15 Abs. 2 EStG) eingeführt und übernahmen im Wesent-
lichen die bisherige Regelung des Gewerbebetriebs aus § 1 GewStDV. In § 15
Abs. 2 Satz 1 EStG verlangt das Gesetz unter anderem für das Vorliegen eines
Gewerbebetriebs, die „Absicht Gewinn zu erzielen“ und in § 15 Abs. 3 EStG wird
der Begriff der „Einkünfterzielungsabsicht“ verwendet.

Eine genaue Definition des Tatbestandsmerkmals enthält das Gesetz indes nicht.
Dieser Begriff der Gewinnerzielungsabsicht ist dahingehend zu verstehen, dass
die entsprechenden Tätigkeiten der Herbeiführung von dauerhaft positiven Ein-
künften (i. S. eines Totalgewinns) dienen³. Bereits vor den o. a. beiden Änderun-
gen der Norm des § 15 EStG war das Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzie-
lungsabsicht durch langjährige Rechtsprechung des BFH ausgefüllt, weshalb der
legislativen Benennung des Tatbestandsmerkmals der „Absicht Gewinn zu er-
zielen“ nur eine klarstellende Bedeutung zuteilwird⁴.

Letztere Erkenntnis erlangt etwa dann Bedeutung, wenn eine Auseinanderset-
zung mit der im Schrifttum geäußerten Rechtsanschauung, mangels legislativer
Grundlage scheidet eine Überprüfung der Einkünfterzielungsabsicht bei den
Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus⁵, erfolgen soll⁶. Jedenfalls

1 BGBI. I 1983, 1583, 1586.

2 BGBI. I 1985, 2436 f.

3 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82 (C IV 2 ff).

4 BFH v. 19. 11. 1985, VIII R 4/83 (1.a); *Groh*, DB 1984, 2424; Begr. zum Steuerentlas-
tungsgesetz 1984, BT-Drs. 10/336 v. 2. 9. 1983, 26 f.

5 *Hübner*, DStR 2013, 1520; *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 790; *Stein*, Der Geist des
EStG.

6 Vgl. Rdn. 1232–1310.

nach herrschender Meinung ist die Erwerbsgerichtetheit (Einkunftserzielungsabsicht) als Überschusserzielungsabsicht auch bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4–7 EStG subjektives Tatbestandsmerkmal für eine Besteuerung⁷ und deshalb für jeden Veranlagungszeitraum (erneut) zu prüfen⁸.

2. Verlustberücksichtigung ist keine verbindliche Zusage für Folgejahre

- 4 Die Anerkennung von liebhabereiverdächtigen Verlusten in einem Veranlagungszeitraum stellt aber keine Zusage für die Behandlung in späteren Veranlagungszeiträumen dar und bindet das Finanzamt auch nicht nach Treu und Glauben, selbst wenn der Steuerpflichtige auf eine entsprechende Fortsetzung der rechtlichen Beurteilung vertraut hat⁹.
- 5 Vielmehr muss eine vom Finanzamt als falsch erkannte – selbst über eine längere Zeit vertretene – Rechtsauffassung zum frühesten möglichen Zeitpunkt aufgegeben werden¹⁰. Der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung schließt für sich genommen die Bildung eines Vertrauenstatbestandes aus, der über die im Steuerbescheid für ein Veranlagungsjahr zu Grunde gelegte Entscheidung hinausgeht¹¹.

3. Grundsätzlich kein Anspruch auf verbindliche Auskunft

- 6 Bei hohem Investitionsbedarf und nicht unerheblichen Erfolgsrisiken kann daher die steuerliche Abzugs- und Ausgleichsfähigkeit von Verlusten rechtssicher nur durch eine verbindliche Auskunft hergestellt werden. Eine verbindliche Auskunft über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten Sachverhalten kommt jedoch nur in Betracht, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Diese Voraussetzungen sind im Einzelnen darzulegen¹².
- 7 Soweit die Feststellung, ob eine Tätigkeit als Liebhaberei oder als einkommensteuerrechtlich beachtlich einzustufen ist, erst nach einer mehrjährigen Beobachtungsphase unter Berücksichtigung der konkreten Entwicklung getroffen werden kann (so genannte **Mehrjahresanalyse**), werden die Voraussetzungen für eine verbindliche Zusage regelmäßig nicht vorliegen¹³.

4. Grundlage des Liebhabereibegriffs

- 8 Die Überschusserzielungsabsicht (Einkunftserzielungsabsicht) ist bei positiver Ergebnisprognose zu bejahen. Dementsprechend verlangt der BFH in ständiger

7 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82 (C IV 3c (2)); *Groh*, DB 1984, 2424, 2426; *Tipke*, FR 1983, 580; vgl. indessen Rdn. 35 f.

8 *Drüen*, FR 1999, 1097, 1102 ff.

9 BFH v. 30. 9. 1997, IX R 80/94; v. 30. 10. 1997, IV R 76/96; v. 8. 12. 1998, IX R 49/95.

10 BFH v. 4. 5. 2005, XI B 224/03; v. 2. 8. 2004, IX B 41/04; v. 17. 12. 2003, X R 31/00.

11 FG München v. 22. 10. 2008, 1 K 77/07.

12 BMF v. 24. 6. 1987, BStBl II 1987, 474.

13 *Credo*, 384 ff.; Hess FG v. 26. 7. 1989, 13 K 1637/89.

Rechtsprechung, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur erzielt,

- wer ein Grundstück gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und
- hierbei beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer dieser Nutzung des Grundstücks (so genannte Totalperiode) einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (Einkunftserzielungsabsicht).

Fehlt die Einkunftserzielungsabsicht (Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht), spricht man von „Liebhaberei“.

Dogmatische Grundlage des – gesetzlich unbekanntes – Liebhabereibegriffs ist neben dem eingangs erwähnten **Fiskalzweck**¹⁴ des Gesetzes ggf. ein Aspekt der **Verteilungsgerechtigkeit**¹⁵: Mit Hilfe des von der Rechtsprechung entwickelten Merkmals werden Verluste ausgegrenzt, die der Steuergläubiger nicht mittragen soll.

Gemeint sind die Verluste aus dem außersteuerlichen Bereich, also auch aus dem Bereich der Lebensführung. Derlei Aufwendungen sollen nicht steuerlich subventioniert und auf die Allgemeinheit abgewälzt werden können.

Das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit einer so genannten Liebhabereitätigkeit beruht gleichwohl **nicht** auf der Vorschrift des **§ 12 Nr. 1 EStG**¹⁶, denn die Anwendung dieser Vorschrift erfordert zunächst das Vorliegen einer Tätigkeit im Sinne einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 EStG¹⁷.

Vielmehr fußt das Abzugsverbot des mit einer Liebhaberei zusammenhängenden Aufwands auf – übergeordneten – Gesichtspunkten des § 2 EStG¹⁸.

5. Verluste und andere hohe Einkünfte

Im Allgemeinen stellt sich die Frage nach Liebhaberei nicht, wenn fortlaufend Gewinne bzw. Überschüsse erzielt werden¹⁹. Denn wesentliches Merkmal einer einkommensteuerlich relevanten Tätigkeit ist das Streben nach Gewinn bzw. Überschuss²⁰. **Ohne Verluste gibt es keine Liebhaberei**²¹; das Erfüllen der Tatbestandsmerkmale reicht aus²².

14 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82; v. 30. 6. 2009, VIII B 8/09; Schl-Hol FG v. 1. 7. 2011, 2 K 190/09 (RdNr. 84f); s. Rdn. 49.

15 *Weber-Grellet*, StuW 1993, 97; *Tipke*, FR 1983, 580, 581; *Leingärtner*, FR 1979, 105, 113.

16 *Urban*, 107 ff.

17 *Stein*, DStZ 2011, 442, 446; s. a. Rdn. 41.

18 Weite, gleichsam teleologische, Gesetzesauslegung, s. Rdn. 35; s. zudem: BMF v. 14. 7. 2000, DB 2000, 1687, Tz. 2.a).

19 BFH v. 31. 1. 2011, III B 107/09 (III.1.b); v. 16. 3. 2000, IV R 53/98.

20 FG Bln v. 3. 7. 1987, III 434/86.

21 BFH v. 30. 6. 2009, VIII B 8/09; FG Nds v. 14. 5. 2009, 11 K 556/07; FG Bln v. 3. 7. 1987, III 434/86.

22 BFH v. 30. 6. 2009, VIII B 8/09.

- 14 Die Frage der Liebhaberei stellt sich aber erst und nur dann, wenn der Steuerpflichtige anderweitige (hohe) Einkünfte erzielt, die für einen Verlustausgleich (oder, in der Praxis eher selten, einen Verlustabzug) zur Verfügung stehen²³. Das eigentliche Anliegen der Umqualifizierung einer einkünfterzielenden Tätigkeit zur Liebhaberei besteht in dem Ausschluss der Verlustverrechnung. Damit ergibt sich aus dem Rechtsinstitut der Liebhaberei ein systemgerechtes **Verlustausgleichsverbot**.
- 15 Mit der Unterscheidung dergestalt, dass negative Ergebnisse unter Umständen wegen Liebhaberei unberücksichtigt bleiben, dagegen positive Ergebnisse stets steuerlich erfasst werden, wird (a) sowohl das objektive Nettoprinzip richtig umgesetzt, als auch (b) dem **Fiskalzweck**²⁴ **des Gesetzes** (des EStG) Genüge getan.

6. Vermietung und Verpachtung – eine besondere Einkunftsart

- 16 Jede Einkunftsart hat ihre Besonderheiten, die – so will es ein Teil der Rechtsprechung – auch die Einkunftserzielungsabsicht als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal prägen²⁵. Eine von der konkreten Einkunftsart losgelöste Einkunftserzielungsabsicht gibt es nicht²⁶.
- 17 Für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§21 EStG) besteht die Besonderheit, dass im Regelfall zu Beginn jahrelang Werbungskostenüberschüsse entstehen und – je nach Höhe der Baukosten und dem Umfang der Fremdfinanzierung – unter Umständen erst nach relativ langen Zeiträumen ein positives Gesamtergebnis (Totalüberschuss) aus der Vermögensnutzung realisiert wird.

7. Ursachen anhaltender Vermietungsverluste

- 18 Diese oft hohen und lang anhaltenden Werbungskostenüberschüsse beruhen zum einen auf dem Sofortabzug von Werbungskosten gemäß §11 EStG und zum anderen auf Abschreibungsvergünstigungen. Denn über §9 Abs.1 Satz 3 Nr.7 EStG werden auch AfA den Werbungskosten bei den Überschusseinkünften zugerechnet²⁷. Zwei wesentliche Aspekte:
- Bereits hinter der linearen AfA in Höhe von 2 % verbirgt sich zur Hälfte eine (Wohnungsbau-)Subvention: Der Steuergesetzgeber hat seinerzeit aus wohnungspolitischen Gründen mit der Einführung des §7 Abs.4 EStG die Gebäudenutzungsdauer (50 Jahre) abweichend von der Realität (i.d.R. über

23 BFH v. 14. 7. 2003, IV B 81/01; v. 26. 2. 2004, IV R 43/02 (3.b); s. Rdn. 155.

24 S. Rdn. 10 und 49.

25 BFH v. 13. 6. 2005, VIII B 67, 68/04.

26 Vgl. Rdn. 57 ff.

27 Zudem als Dauersubvention: erhöhte Absetzungen nach §§7i, h EStG bzw. degressive AfA gemäß §7 Abs. 5 EStG.

100 Jahre) zu kurz bemessen²⁸. Überhaupt ist das Zulassen von AfA bei den Überschusseinkünften – bereits an sich – eine systemfremde Begünstigung²⁹.

- Im Übrigen ist eine **Angemessenheitsprüfung der Werbungskosten** – anders als bei den Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG – gesetzlich **nicht vorgesehen**. Deshalb konnten bisher auch vergleichsweise hohe Aufwendungen – auch Schuldzinsen sind in unbegrenzter Höhe abziehbar – oder AfA auf sehr aufwändig erstellte Immobilien (so genannter **Luxusbauten**) als Werbungskosten abgezogen werden.

Hinweis

Rechtsprechung³⁰ und Verwaltung³¹ vertreten insoweit nunmehr eine einschränkende Ansicht: Die verlustbringende Vermietung so genannter Luxusbauten soll in bestimmten Fällen auf Liebhaberei geprüft werden³².

Daher hat die Frage, ob die Vermietungstätigkeit als „Liebhaberei“ (fehlende Einkunftserzielungsabsicht) einzustufen ist, für die Anwendung des § 21 Abs. 1 EStG besondere Bedeutung. 19

Bei dem Versuch, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Abgrenzung zur Liebhaberei rechtssystematisch korrekt in den Griff zu bekommen, treten freilich eine Reihe von Problemen auf. 20

8. Probleme der Rechtsanwendung in Deutschland: Keine Gesetzesregelung, zahlreiche Urteile, beachtliche Detailarbeit

Bisher hat der deutsche Gesetzgeber davon abgesehen, die Frage der Liebhaberei zu regeln³³. Aber gerade das Fehlen einer gesetzlichen Grundlage hat zu einer beinahe unüberschaubaren Anzahl von Einzelentscheidungen geführt, die eine Abgrenzung zwischen Liebhaberei und zu berücksichtigenden Einkünften in der Praxis regelmäßig schwer machen. 21

Hinweis

Diese Tatsache wirkt sich regelmäßig zu Gunsten der Steuerpflichtigen aus, denn die unter Zeitdruck stehenden Veranlagungsstellen der Finanzämter dürften im Regelfall selten die Zeit übrig haben, sich durch die umfangreiche Rechtsprechung durchzukämpfen (um letztlich zu einer nur vagen rechtlichen und damit regelmäßig angreifbaren Einschätzung zu gelangen).

28 S. Rdn. 365.

29 FG D'dorf v. 9. 8. 2007, 16 K 840/05 F (ng. BFH v. 17. 9. 2008, IX R 64/07).

30 BFH v. 6. 10. 2004, IX R 30/03; FG D'dorf v. 21. 10. 2004, 11 K 2425/02 E.

31 OFD Frankfurt v. 17. 11. 2005, DStZ 2006, 94; OFD München v. 11. 7. 2005, DStR 2005, 1645.

32 S. Rdn. 615, 616 und 821 ff.

33 Vorschläge dazu s. Rdn. 1189 und 1191.

- 22 In **Österreich** herrscht hingegen insoweit (deutlich mehr) Klarheit, denn dort werden einzelne Fälle von Liebhaberei in einer besonderen Verordnung aufgeführt³⁴. Die klaren rechtlichen Vorgaben Österreichs dürfen aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass auch in Österreich insoweit recht häufig die Gerichte bemüht werden. Indes aus anderem Grund als hierzulande: Weil in Österreich bei Verlustvermietung permanent auf Liebhaberei geprüft wird (d. h. deutlich mehr Prüffälle als in Deutschland), verleiht zwangsläufig ein Bodensatz an Streitfällen.
- 23 In Deutschland jedenfalls bereitet die Entscheidung, ob geltend gemachte Werbungskostenüberschüsse aus einer Vermietungstätigkeit mangels Einkunftserzielungsabsicht steuerlich irrelevant sind, dem Rechtsanwender regelmäßig Unbehagen. Zwei Begriffe, die sich – auch in Kenntnis der einschlägigen Liebhabereirechtsprechung – nur schwer greifen lassen, sorgen in der Praxis für zahlreiche Zweifel.
- So kann zum einen der im Mittelpunkt der Abgrenzungsproblematik stehende Begriff der „Einkunftserzielungsabsicht“ als innere Tatsache nur durch Rückschluss aus erkennbaren äußeren Tatsachen festgestellt werden.
 - Zum anderen stellt der zweite zentrale Begriff der Erzielbarkeit eines „Totalüberschusses“ eine Zukunftsprognose dar, die zu stellen den Rechtsanwender oft überfordert und ihm eine Gratwanderung zwischen Spekulation und dem gegebenenfalls gerade noch Erwartbaren abverlangt.
- 24 Erschwerend kommt in Deutschland (hier: Vorgaben des BFH) hinzu, dass in einer Vorstufe erst einmal aufwändig geprüft werden muss, ob überhaupt eine Überprüfung auf Liebhaberei vorgenommen werden darf³⁵. Zudem ist – was zuerst zu prüfen ist – oft nicht sicher, ob überhaupt eine Vermietung auf Dauer vorliegt³⁶.
- 25 Vor diesem Hintergrund kommt der interessierte Rechtsanwender an einer intensiven Recherche nach einschlägiger Rechtsprechung nicht vorbei.

34 S. Rdn. 1180 ff.

35 Zu den zahlreichen Ausnahmen bei einer so genannten Dauervermietung vgl. Rdn. 601 ff.

36 Vgl. Rdn. 520 ff.

II. Grundsätzliches zur Einkunftserzielungsabsicht

1. Zur Einkunftserzielungsabsicht allgemein

1.1 Geschichtliche Entwicklung

1.1.1 Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Der Begriff der Liebhaberei beschäftigt die Rechtsprechung seit längerem¹. Bereits der RFH hat darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige selbst seine Tätigkeit ernstlich zur Erzielung von Einkommen für geeignet halte (so genannter subjektiver Liebhabereibegriff)². 26

Die Rechtsprechung des RFH³ hatte ab dem Jahre 1925 über die Fallgruppe der so genannten Liebhabereieinkünfte zu befinden, die sich unter der wachsenden Einkommensteuerlast als erste Steuerminimierungsmethode entfaltete. Steuerpflichtige mit sehr hohem Einkommen, meist Fabrikanten, renommierten mit Rennpferdstuten. Sie leisteten sich luxuriöse Gutshöfe, um sich von den Strapazen des Stadtlebens zu erholen. Die regelmäßig hohen Verluste aus diesen „landwirtschaftlichen Betrieben“ wurden mit den gewerblichen Gewinnen ausgeglichen. 27

Der RFH vertrat zunächst eine subjektive Betrachtungsweise. Er ging davon aus, dass der „oberste und letzten Endes alleinige Zweck“ des EStG darin bestehe, dem Reich Einnahmen zu verschaffen⁴. Um diesen Zweck zu erreichen, sollte es erforderlich sein, dass eine Tätigkeit auf die Erzielung eines Einnahmeüberschusses gerichtet ist. Fehlte es an dieser Absicht, so wurde nach Ansicht des RFH die entsprechende Tätigkeit zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse aus Liebhaberei ausgeübt⁵. 28

Im Jahre 1934⁶ hat sich der RFH von der subjektiven Komponente insoweit distanziert, als er für die Frage der ernsthaften Einkommenserzielungsabsicht auf einen objektiven Maßstab (Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen) abgestellt hat. Nach damaliger Auffassung war nur in Grenzfällen die Willensrichtung des Steuerpflichtigen von Bedeutung. 29

1 Zur historischen Entwicklung etwa: FG Bln v. 11. 3. 1998, 6 K 6305/93 (2) a aa); *Lang*, 47 f; *Weber-Grellet*, DStR 1992, 561; *Jäschke*, 34 ff.; *Rapp*, 6–37; *Credo*, 13 ff.; *Escher*, 7 ff; *Habl*, 11 ff.; *Urban*, 75–99.

2 Grundsatzentscheidung des RFH v. 14. 3. 1929, VI A 1473/28, RStBl 1929, 329.

3 RFH v. 18. 2. 1925, VI B 44/25; v. 24. 3. 1926, VI A 119/26; v. 14. 3. 1929, VI A 1473/28; v. 19. 2. 1930, VI A 952/29; v. 9. 4. 1930, VI A 1973/29.

4 RFH v. 14. 3. 1929, VI A 1473/28.

5 RFH v. 18. 2. 1925, VI B 44/25.

6 RFH v. 24. 1. 1934, VI A 1230/31.

1.1.2 *Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs*

- 30 Diese Wende zum objektiven Liebhabereibegriff hatte auch der BFH zunächst vertreten⁷. Die entscheidende Grundlage der heutigen rechtlichen Betrachtung hat dann der GrS mit dem Beschluss vom 25.6.1984⁸ gesetzt⁹. Mit diesem Beschluss ist der BFH uneingeschränkt zum subjektiven Liebhabereibegriff zurückgekehrt¹⁰.

1.2 Keine Rechtfertigung anhand des Gesetzes

1.2.1 *Wörtliche Auslegung des Gesetzes*

- 31 Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. m. § 21 EStG sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.
- 32 Allein aus dieser positiven Umschreibung der Einkünfte lässt sich aber (noch) nicht die Einsicht ableiten, nur jene Einkunftsquellen seien einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtüberschuss führen. Denn diese Gesetzesformulierung umschreibt – über den insoweit unvollständigen Wortlaut hinaus – nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte¹¹.

Hinweis

Dies wird seit 1983 unter anderem durch die Regelung des § 2a Abs. 1 EStG¹² sowie seit 1999 bzw. 2006 durch die Regelungen der §§ 2b, 15b EStG¹³ als auch durch §§ 2 Abs. 3, 10d EStG fundamental verdeutlicht: Diese Normen setzen ausdrücklich negative Einkünfte voraus.

- 33 In Teilen der Literatur¹⁴ und (vereinzelt in der) Rechtsprechung¹⁵ wird (auch) deshalb – gewissermaßen hilfsweise – aus dem in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG formulierten Erfordernis, dass der Steuerpflichtige Einkünfte „erzielt“, auch für die Überschusseinkünfte ein gesetzlicher Anknüpfungspunkt für das Rechtsinstitut der Liebhaberei gesehen. Diese Herleitung geht – klar erkennbar – fehl, denn

7 BFH v. 27. 6. 1968, IV 69/63; v. 6. 3. 1980, IV R 182/78; v. 21. 10. 1980, VIII R 81/79; v. 22. 7. 1982, IV R 74/79.

8 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82.

9 *Credo*, 15 ff.; vgl. Rdn. 46 ff.

10 FG Bln v. 11. 3. 1998, 6 K 6305/93 (2) a) aa).

11 FG Bln v. 21. 7. 2004, 2 K 2324/01 (ng. BFH v. 27. 10. 2005, IX R 3/05); BFH v. 25. 1. 1951, I D 4/50 S.

12 Vgl. Rdn. 100.

13 Zum 1. 1. 2006 aufgehoben: § 2b EStG wurde ersetzt durch § 15b EStG; s. Rdn. 101 ff.

14 *Urban*, 109 ff. m. w. N.; *Pezzer* in: Beihefter zu DStR 2007 (Heft 39), 16; *StuW* 2000, 457; *DStR* 1995, 1853, 1854; *Credo*, 29 ff.; *Lang*, 229, 233 ff.; *Hellwig*, *DStR* 1984, 325, 327; *Schumann*, *StBp* 2003, 87, 90; *Heuermann* in: *DStZ* 2010, 825, 826; *DStZ* 2004, 9; *DB* 2003, 112, 114; *DB* 2003, 2011; *Lorenz*, 50 ff.

15 BFH v. 30. 9. 1997, IX R 80/94 (2.a); *FG Bremen* v. 23. 2. 1995, 194247 K 1 (RdNr. 121).

„erzielt“ werden zweifelsohne auch Verluste und Werbungskostenüberschüsse¹⁶.

Hinweis

Sprachlich bedeutet „Erzielen“, dass man etwas Angestrebtes erreicht. Es ist das Ergebnis einer planmäßigen menschlichen Handlung (mit entsprechendem Willen)¹⁷.

Es wird insoweit vorgebracht¹⁸, durch die Verwendung des Begriffs „Erzielen“ 34 werde für alle Einkunftsarten ein Zusammenhang hergestellt zwischen den Einkünften und der Tätigkeit oder Vermögensnutzung, durch die sie erwirtschaftet werden.

Kritik, diese Herleitung ist verfehlt.

Anknüpfungspunkt der synthetischen Einkommensbesteuerung ist die natürliche Person, der Einkunftsquellen zugeordnet bzw. zugerechnet werden. Erst diese Zuordnung/Zurechnung¹⁹ rechtfertigt den Verlustausgleich zwischen Einkunftsquellen²⁰, die ansonsten – wie etwa zwei vermietete Eigentumswohnungen verschiedener Eigentümer – beziehungslos nebeneinander stehen²¹.

Mit dem Begriff des „Erzielens“ in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG nimmt das EStG eine gesetzliche Zuordnung/Zurechnung der Ergebnisse vor („wer“ „erzielt“?). Diese Zuordnung/Zurechnung ist freilich unabhängig vom positiven oder negativen Vorzeichen des Ergebnisses²². „Erzielt“ werden sowohl (dauerhafte) Gewinne/Überschüsse als auch Verluste/Werbungskostenüberschüsse²³.

Die Funktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG besteht lediglich darin, klarzustellen, dass nur solche Einkünfte steuerbar sind, die dem persönlichen Geltungsbereich des EStG unterfallen. Er verweist auf § 1 EStG, konstituiert jedoch keine weiteren Kriterien zur Abgrenzung steuerbarer von nicht steuerbarer Tätigkeit²⁴. Auch die Entstehungsgeschichte spricht eindeutig gegen die Herleitung der Einkunftserzielungsabsicht aus dieser Norm²⁵. Schließlich wäre es absurd, aus § 2 Abs. 1 EStG ein Tatbestandsmerkmal herleiten zu wollen

16 *Falkner*, 71; s. Rdn. 34, 1250 u. 1266 ff.

17 *Stein*, Der Geist des EStG, 116.

18 Zuletzt: *Lorenz*, 50 ff.

19 Einkünfte werden zugerechnet.

20 *Stein*, Der Geist des EStG, 116.

21 *Stein*, DStZ 2011, 442, 447.

22 *Stein*, DStZ 2011, 442, 447.

23 *Stein*, Der Geist des EStG, 116.

24 *Stein*, Der Geist des EStG, 117.

25 *Jäschke*, 63; *Escher*, 21; *Jakob/Hörmann*, FR 1989, 665, 668 (dort in Fn. 21).

(Gewinnerzielungsabsicht), dass dann zusätzlich noch einmal bei der Einkunftsart Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 EStG auftaucht²⁶.

1.2.2 Weite Auslegung des Gesetzes oder: Recht ohne Gesetz

- 35 Erst eine deutlich erweiterte – am Wortlaut des Gesetzes überhaupt nicht mehr festzumachende – **Auslegung des** in § 2 EStG normierten **Einkommensbegriffs**²⁷ verhilft auch für die Anwendung der §§ 2, 21 EStG zu der Erkenntnis: Negative Einkünfte (Werbungskostenüberschüsse) aus einer Vermietungstätigkeit können nur dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige mit der Absicht tätig wird, auf Dauer gesehen positive Einkünfte zu erzielen. Man spricht von Überschusserzielungsabsicht.
- 36 **Im Klartext:** Zumindest im Bereich der Überschusseinkünfte haben wir es allein mit Richterrecht zu tun. **Das Gesetz** nämlich **schweigt**, denn es sieht die Überschusserzielungsabsicht in keinem Grundtatbestand vor. Dieser Zustand ist bedenklich. Denn gerade das Steuerrecht in seiner Eigenschaft als Eingriffsrecht muss in besonderer Weise auf rechtsstaatliche Grundsätze Bedacht nehmen. Eingriffe und Entlastungen bedürfen stets der (konkreten und eindeutigen) **gesetzlichen Grundlage**. Diese **fehlt** indes.

1.3 Fundamentalkritik

- 37 Wie soeben erwähnt, findet das Erfordernis der Überschusserzielungsabsicht im Gesetz – dem EStG – keinen systematischen Ausdruck²⁸. Es wurde von der Rechtsprechung als subjektives Tatbestandsmerkmal entwickelt²⁹.

1.3.1 Kritik in der Literatur

- 38 Dieses – von der herrschenden Meinung anerkannte – grundsätzliche Erfordernis wird nach wie vor in Teilen der Literatur in Zweifel gezogen³⁰. Es wird hinterfragt, ob eine Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht überhaupt vorgenommen werden dürfe³¹ bzw. in der Praxis mit zuverlässigen Ergebnissen vorgenommen werden könne.
- 39 Die Rechtsprechung zur Feststellung der Absicht der Einkünfteerzielung sei verfehlt. Die Tatbestandsvoraussetzung der Einkunftserzielungsabsicht habe keine inhaltliche Bedeutung³². Es empfehle sich aus Gründen der Einfachheit und Überprüfbarkeit nicht, die Steuerentstehung von der Verwirklichung subjektiver Tatbestandsmerkmale abhängig zu machen³³.

26 *Stein*, Der Geist des EStG, 117.

27 Vgl. Rdn. 50.

28 Eingehend: *Stein*, Der Geist des EStG, 109 ff.

29 S. Rdn. 26 f. und 46 ff.

30 *Lang*, FR 1997, 201; *Schuhmann* in: StBp 2003, 87, 89 ff; StBp 2007, 25 ff.

31 *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 790–800; *Hübner*, DStR 2013, 1520, 1521; *Schuck*, DStR 1993, 975.

32 *Schmidt/Seeger*, EStG, 23. Aufl. (2004), § 2 Rz. 23.

33 *Kruse*, Über Liebhaberei, in: Festschrift für Arndt Raupach, 2006, 143 ff; *Lang*, FR 1997, 201, 203 ff; w.N. bei: *Anzinger*, 273 ff.

1.3.2 Stellungnahme zur Literaturkritik

Der Grundsatzkritik in der Literatur ist nicht zuzustimmen³⁴. Das Institut der Liebhaberei ist sinnvoll. Es ist ein Muss wenn der Staat Erträge besteuern will³⁵. Vielmehr ist die vom IX. Senat des BFH vorgegebene Nichtanwendung der Liebhabereigrundsätze bei dauerhaft verlustbringender Wohnraumvermietung³⁶ nicht gerechtfertigt³⁷, gar rechtswidrig³⁸. 40

Gleichwohl könnte die Grundsatzkritik jedenfalls im Ergebnis Anlass zum Nachdenken bieten. Denn für das Liebhabereirichterrecht der Überschusseinkünfte³⁹ fehlt – anders als bei den Gewinneinkünften – jeglicher Anknüpfungspunkt im Gesetz⁴⁰. Wohl allein unter Heranziehung der Grundsätze des § 12 EStG wäre ein anderes Ergebnis denkbar. Ein Rückgriff auf § 12 EStG zur Rechtfertigung der Liebhaberei bei den Überschusseinkünften⁴¹ geht indes eindeutig fehl: Denn diese Vorschrift regelt Fragen der Einkünfteermittlung, nicht aber der hier in Rede stehenden Einkunftserzielung⁴². Wie dem auch sei: Das Bundesverfassungsgericht hat jedenfalls auch für die Liebhaberei der Überschusseinkünfte „grünes Licht“ gegeben⁴³. 41

1.3.3 Rechtsprechung

Die Grundsatzkritik in der Literatur⁴⁴ wurde von der Rechtsprechung bislang – zumindest mit dieser Argumentation – nicht aufgegriffen. 42

Allerdings praktiziert der IX. Senat des **BFH** mit seiner Rechtsprechung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die weit überwiegende Zahl der Vermietungsfälle eine faktische **Nichtanwendung der Liebhabereigrundsätze**: Bei einer „auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit“ sei die Einkunftserzielungsabsicht grundsätzlich nicht zu prüfen, sondern ungeprüft zu unterstellen⁴⁵. 43

34 Mit Blick auf eine vollständig fehlende normative Diktion nun aber doch zweifelnd: *Stein*, Der Geist des EStG.

35 S. Rdn. 544 ff. und 1251 ff., jeweils zum Fiskalzweck des EStG als teleologisches Oberkriterium).

36 S. Rdn. 43–45.

37 S. Rdn. 552 ff.

38 *Stein* in: DStZ 2011, 442, 449 ff.; DStZ 2009, 768–781; DStZ 2004, 189 ff.; s. Rdn. 1201 ff.

39 S. Rdn. 35.

40 *Stein*, Der Geist des EStG, 109 ff.; *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 790, 794; s. Rdn. 34, 36.

41 So aber noch: *Kruse*, Über Liebhaberei, in: Festschrift für Arndt Raupach, 2006, 143 ff.

42 *Stein*, DStZ 2011, 442, 446; s. Rdn. 12.

43 BVerfG v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91 (II.4.c); s. Rdn. 50 und 1277 ff., zulässige Auslegung des § 2 EStG.

44 S. Rdn. 38.

45 Unwiderlegliche Fiktion, s. hier Rdn. 495 ff. und – zur weiteren Kritik – Rdn. 1201 ff.

- 44 Diese partielle Nichtanwendung des Liebhabereirechts⁴⁶ begründet der Senat allerdings nicht mit grundsätzlichen Erwägungen zur Frage der Zulässigkeit des Erfordernisses der Einkunftserzielungsabsicht überhaupt. Vielmehr leitet er seine Ansicht aus dem Zweck und der Norm des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (selbst) her⁴⁷.
- 45 Das Ergebnis: Die Einkunftserzielungsabsicht wird in den meisten Fällen nicht geprüft, obwohl hohe und anhaltende Verluste erklärt werden. Hinter diesem, vom IX. BFH-Senat ausdrücklich gewollten Ergebnis verbirgt sich *meines Erachtens* „Fundamentalkritik“: Umgesetzt durch Nichtanwendung der Liebhabereivorgaben des GrS⁴⁸. Diese Vorgehensweise verstößt formell (Auslegungslehre) als auch in der Sache selbst gegen elementare Grundsätze des Steuerrechts und bedarf daher sorgfältiger Kritik⁴⁹.

1.4 Das Maß aller Dinge: Die Grundsätze des Großen Senates des BFH GrS 4/82

- 46 Für die Rechtsprechung richtungsweisend sind die allgemeinen Grundsätze, die der GrS in seinem Fundamentalbeschluss – GrS 4/82 – vom 25. 6. 1984⁵⁰ zur Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht – auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung⁵¹ – entwickelt hat.

1.4.1 Die Grundaussage – Fiskalzweckthese –

- 47 Dieser Beschluss wurde seitdem in zahlreichen (mehr als 1000) Gerichtsentscheidungen zitiert und enthält folgende Grundaussage:
- 48 Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 des EStG fallen. Kennzeichnend für die Einkunftsarten ist, dass die ihnen zu Grunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen der Erzielung positiver Einkünfte dienen. Fehlt es an dieser Voraussetzung, so liegt eine einkommensteuerrechtlich irrelevante Liebhaberei vor.
- 49 Zur Begründung der Grundaussage beruft sich das Gericht – von der Steuerrechtswissenschaft einhellig wie fortlaufend kritisiert⁵² – auf den (vermeintlichen) **Fiskalzweck** des Gesetzes. Der GrS führt hierzu aus, Zweck des EStG sei es⁵³ „Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen“. Dieser Zweck sei nur zu erreichen, wenn „auf Dauer gesehen positive Einkünfte für die Besteuerung erfasst werden können“.

46 Quasi Liebhabereiüberprüfungsverbot, s. Rdn. 540.

47 BFH v. 24. 8. 2006, IX R 15/06; v. 29. 8. 2007, IX R 48/06; zur Kritik s. Rdn. 1192–1200.

48 S. Rdn. 46.

49 Eingehend s. Rdn. 543 ff., 1192 ff., 1220 ff.

50 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82.

51 BFH v. 5. 5. 1988, III R 139/85 (RdNr. 15; und 6); s. Rdn. 52.

52 Statt vieler: *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 790, 795; *Credo*, 20–22, m. w. N.; *Tipke*, Rechtfertigung, Köln 1982, 1, 3; *Wittig*, DStR 1972, 164, 68.

53 S. a. Rdn. 311.

1.4.2 Grundaussage zur Liebhaberei ist verfassungsgemäß

Bei diesem von der Rechtsprechung entwickelten Rechtsinstitut (Liebhaberei) 50 handelt es sich um einen anerkannten Ausfluss eines einkommensteuerrechtlichen Grundgedankens, genauer gesagt um eine verfassungskonforme Auslegung des in § 2 EStG normierten Einkommensbegriffs als eigenständigen Steuertatbestand. Die Streichung des Verlustausgleichs wegen Liebhaberei verletzt mithin keine Grundrechte des Steuerpflichtigen⁵⁴.

Das Bundesverfassungsgericht hat mehrfach festgestellt, dass es sich bei der 51 Auslegung des EStG dahingehend, dass nur Erwerbshandlungen besteuert werden, die darauf gerichtet sind, auf Dauer gesehen positive Einkünfte zu erzielen, nicht um eine verfassungswidrige Ausweitung des gesetzlichen Steuertatbestandes handelt⁵⁵. Ebenso wenig führe eine entsprechende Gesetzesinterpretation zu einem Verstoß gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip folgenden Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Auch der Schutz des Privateigentums nach Art. 14 Abs. 1 GG bleibt unberührt⁵⁶.

1.4.3 Abweichende Interpretation in der Literatur

Die vom GrS entwickelten Grundsätze gelten auch für die Überschusseinkünfte⁵⁷ und soweit sie diese betreffen, auch für die Einkünfte aus Vermietung 52 und Verpachtung⁵⁸, so dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur erzielt werden können, wenn der Steuerpflichtige bei dem einzelnen Objekt mit Überschusserzielungsabsicht, also dem Streben nach einem Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb der voraussichtlichem Vermögensnutzung, tätig wird.

In einem Beitrag der jüngeren Literatur wurde dies unter Hinweis auf die Geset- 53 zeslage ernsthaft bestritten⁵⁹ (Grundsatzkritik), was umgehend zu Widerspruch geführt hat⁶⁰. Weder die Grundsatzkritik noch der Widerspruch liegen richtig⁶¹. In Teilen der älteren Literatur wurden indes – auch schon – Zweifel geäußert, ob die vom GrS aufgestellten Rechtsgrundsätze tatsächlich in letzter Konsequenz

54 BFH v. 3. 6. 2005, XI S 7/04 (RdNr. 17); FG Hamb v. 12. 4. 1991, VI 60/88 (RdNr. 90); *Credo*, 38 ff. und S. 41 f.

55 BVerfG v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91 (II.4.c); v. 24. 4. 1990, 2 BvR 177/90, v. 24. 4. 1990, 2 BvR 2/90; v. 18. 11. 1986, 1 BvR 330/86; v. 28. 10. 1986, 1 BvR 325/86; v. 17. 9. 1977, 1 BvR 372/77; BFH v. 6. 5. 2015, IX B 18/15 (Rn. 4); v. 25. 6. 1996, VIII R 28/94 (II.3.b); indessen noch kritisch: *Meilicke*, FR 1979, 337.

56 BFH v. 25. 6. 1996, VIII R 28/94 (II.3.b); aA. *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 790, 796 li. Sp. Mitte.

57 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82 (C.IV.3.c.(2)).

58 BFH v. 5. 5. 1988, III R 41/85 (RdNr. 15 f.); v. 5. 5. 1988, III R 139/85 (RdNr. 15 f.); FG Nds v. 27. 3. 2009, 1 K 11543/05 (II.2); FG Bln v. 16. 11. 1987, VIII 211/86; v. 12. 4. 1994, VII 427/91; FG Hamb v. 11. 6. 1991, III 284/89; vgl. a. statt weiterer: *Credo*, 20 m. w. N.; BMF v. 8. 10. 2004, BStBl I 2004, 933, Einleitung vor Tz. 1.

59 *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 790–800: keine Liebhaberei bei Vermietung und Verpachtung.

60 *Heuermann*, DStZ 2010, 825–830.

61 *Stein*, DStZ 2011, 442–457; s. Rdn. 1232 ff., 1201 ff.

auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung übertragbar sind, weil das damals vor dem GrS anhängige Verfahren keinen Anlass gab, um die Konsequenzen der Liebhabereigrundsätze für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abschließend zu überdenken⁶².

- 54 Die Grundsätze des GrS seien in einem ganz anderen Zusammenhang entwickelt und eher kursorisch auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erstreckt worden⁶³.

1.4.4 Abweichende Interpretation in der Rechtsprechung

- 55 Auch die Rechtsprechung des für die Vermietungseinkünfte zuständigen IX. BFH-Senates weicht von den Grundsätzen des GrS⁶⁴ ab⁶⁵. Die Abweichung ist insbesondere darin zu erkennen, dass der IX. BFH-Senat bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit vom Steuerpflichtigen keinen konkreten Nachweis darüber abverlangt, ob das Grundstück in seiner gegenwärtigen Bewirtschaftungsform (objektiv) zur Einkünfteerzielung geeignet ist⁶⁶. Mit den Grundsätzen des Beschlusses des GrS⁶⁷ ist dies nicht zu vereinbaren⁶⁸.

1.5 Liebhabereiprüfung im Rahmen des § 21 EStG – Grundsätzliches und Systematik

- 56 Bezogen auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung folgert der GrS aus der vorgenannten Grundaussage⁶⁹, dass eine Vermieter Tätigkeit einkommensteuerrechtlich nur dann dieser Einkunftsart zuzuordnen ist, wenn der Vermieter die Absicht hat, auf die Dauer der Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Damit wird klar: Letztlich entscheidend ist also die Art, wie das Objekt bewirtschaftet wird⁷⁰.

62 *Pezzer*, Stuw 2000, 457, 463; *Ebling* in: Festschrift für *Offerhaus*, 1999, 567, 569 f; *Schuhmann*, StBp 2003, 87, 89.

63 *Pezzer*, DStR 1995, 1853, 1857; ähnlich bereits *Klein*, VW 1985, 6 ff.

64 S. Rdn. 47.

65 AA. *Habl*, 207 f.; *Lorenz*, 112: Keine Abweichung vom GrS.

66 Ebenso aa. BFH v. 24. 8. 2006, IX R 15/06: keine Abweichung vom Beschluss des GrS, weil Auslegung des § 21 Abs. 1 Satz 1 EStG; *Heuermann* in: DStZ 2004, 9, 11; DB 2002, 2011: keine Abweichung vom zweigliedrigen Liebhabereibegriff des Großen Senates des BFH; s. dazu Rdn. 540.

67 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82.

68 S. Rdn. 583.

69 S. Rdn. 47.

70 *Stein*, DStZ 2009, 768, 769.

Hinweis

Der GrS hatte sich dabei auf das Urteil des BFH vom 21. 10. 1980⁷¹ bezogen, in dem der VIII. BFH-Senat die Auffassung vertreten hatte, dass bei Ferienwohnungen Liebhaberei in Betracht kommen würde, wenn auf lange Sicht kein Überschuss des nach § 21 Abs. 2 EStG aF. anzusetzenden Mietwerts über die Werbungskosten zu erwarten ist.

1.5.1 Zur Bestimmung der Einkunftsart

Zur Frage, ob und wenn ja, in welchem Umfang die (Bestimmung der) Einkunftsart Einfluss auf die Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht hat, werden zweierlei Meinungen vertreten. 57

1.5.1.1 Herrschende Meinung: Liebhaberei innerhalb der Einkunftsart prüfen

Die herrschende Meinung geht davon aus, dass sich die Einkunftserzielungsabsicht nur auf eine einzelne Einkunftsart erstreckt. Dahinter steht das Verständnis, dass es eine den Einkunftsarten übergeordnete Einkunftserzielungsabsicht nicht geben kann⁷². Die Mindermeinung trägt hierzu vor, der Grundsatz, wonach die Einkunftserzielungsabsicht immer nur im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart zu prüfen ist, sei aus dem Gesetz nicht ableitbar⁷³. 58

Der Dualismus zwischen betrieblichen und privaten Einkunftsarten bringt einschneidende Ungleichbehandlungen hervor, die – mit verfassungsrechtlichem Segen⁷⁴ – auch Verluste/Werbungskostenüberschüsse betreffen⁷⁵. Nach Auffassung des BFH⁷⁶, der Finanzgerichte⁷⁷ und wohl auch der Literaturmehrheit⁷⁸ muss die Einkunftserzielungsabsicht 59

– hauptsächlich wegen des Dualismus der Einkunftsarten aber auch
– wegen der einkunftsspezifischen Besonderheiten
stets (ausnahmslos) für jede Einkunftsart gesondert beurteilt werden.

Unterschiede ergeben sich schon auf Grund des Dualismus insoweit, als sich die 60
der Ermittlung zu Grunde zu legende Bezugsgröße bei Überschusseinkünften nach dem zu erwartenden Totalüberschuss (ohne Aufgabe- bzw. Veräußerungs-

71 BFH v. 21. 10. 1980, VIII R 81/79.

72 BFH v. 9. 3. 2011, IX R 50/10 (II.2.b)aa); v. 10. 8. 2011, X B 100/10.

73 Podewils, ZfIR 2011, 536 f.

74 BVerfG v. 9. 7. 1969, 2 BvL 20/65; v. 11. 5. 1970, 1 BvL 17/67.

75 Etwa spezielle Verlustkreise der §§ 22, 23 EStG; BVerfG v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91.

76 BFH v. 17. 3. 2010, IV R 60/07; v. 25. 9. 2008, IV R 80/05; v. 29. 3. 2007, IV R 6/05; v. 13. 6. 2005, VIII B 67, 68/04; v. 29. 3. 2001, IV R 88/99; v. 31. 3. 1992, IX R 11/87; v. 5. 5. 1988, III R 41/85; v. 28. 3. 2000, X B 82/99; v. 25. 6. 1996, VIII R 28/94.

77 Sächs FG v. 13. 4. 2018, 8 V 311/18; FG Nds v. 11. 9. 2003, 16 K 14353/00; FG Hamb v. 20. 3. 1995, VIII 707/91.

78 Stein in: INF 2001, 641, 642; DStR 2002, 1419, 1420.

gewinne) und bei Gewinneinkünften durchweg nach dem zu erwartenden Totalgewinn (einschließlich Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinne) bemisst.

- 61 Die für die jeweilige Einkunftsart geltende Form der Überschuss- oder Gewinnerzielungsabsicht kann also regelmäßig erst geprüft werden, wenn die zu beurteilende Tätigkeit endgültig einer bestimmten Einkunftsart zugeordnet ist⁷⁹. Es ist also erforderlich⁸⁰,
- **zuerst die Einkünftequalifikation**, also einen Teil des objektiven Besteuerungstatbestands zu klären,
 - um **sodann** unter Berücksichtigung dessen Eigengesetzlichkeiten die Frage der **Einkunftserzielungsabsicht** zu prüfen.
- 62 Anders gewendet: Grundsätzlich muss vorab geklärt werden, welche Einkunftsart bei Verneinung einer Liebhaberei in Betracht käme⁸¹. Erfüllt ein Sachverhalt nicht nur die Voraussetzung des § 21 Abs. 1 EStG, sondern auch den Tatbestand einer anderen Einkunftsart, ordnet § 21 Abs. 3 EStG die Subsidiarität der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung an. Es ist also zunächst zu prüfen, ob Mieteinnahmen gegebenenfalls anderen Einkunftsarten zugerechnet werden müssen⁸². Dies ist etwa der Fall,
- wenn ein Grundstück bereits dem Grunde nach dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist (Gewinneinkünfte, insbesondere Gewerbebetrieb oder Land und Forstwirtschaft; Stichworte: Betriebsaufspaltung bzw. Sonderbetriebsvermögen II⁸³) oder
 - wenn durch die Vermietung oder Verpachtung der Rahmen privater Vermögensverwaltung (insbesondere die Vermietung von Ferienwohnungen, möblierten Zimmern) überschritten wird⁸⁴.

1.5.1.2 Ausnahmen: Liebhaberei ist offensichtlich

- 63 Auf eine vorherige abschließende Klärung der Einkunftsart kann – ausnahmsweise – verzichtet werden, wenn nach der Lage des Einzelfalles die fehlende Einkunftserzielungsabsicht offenkundig ist. Dies kann mit Blick auf die Abgrenzung zu § 15 EStG⁸⁵ etwa der Fall sein, wenn
- mit einer nennenswerten Wertsteigerung, die bei einem Verkauf geeignet sein könnte, die Verluste der Vergangenheit durch einen Veräußerungsgewinn auszugleichen, nicht zu rechnen ist⁸⁶ oder

79 BFH v. 17. 3. 2010, IV R 60/07 (Ziff. II.2).

80 Stein, HdB 2016, Fach 1020, Rdn. 16.

81 Stein, EStB 2004, 371, 372; BFH v. 5. 5. 1988, III R 41/85; v. 5. 5. 1988, III R 139/85.

82 Vgl. BFH v. 16. 4. 2013, IX R 26/11; s. Rdn. 68 ff. und 79 ff.

83 Zur Abgrenzung zum Sonderbetriebsvermögen II: FG Münster v. 27.11.2002, 7 K 559/99 F.

84 BFH v. 29. 3. 2007, IV R 6/05; v. 13. 6. 2005, VIII B 67, 68/04; vgl. Rdn. 68 ff.

85 S. Rdn. 68 ff.

86 Hess FG v. 24.8.1995, 11 K 5112/91 (ng. BFH v. 23.6.1999, X R 113/96) betr. Liebhaberei bei einer Ferienwohnung; Frage der konkreten Einkunftsart kann dahinstehen.

– vorhersehbar ist, dass auf Grund wirtschaftlicher Zwänge ein Verkauf der Immobilie(n) weit unterhalb des Einstandspreises alsbald erfolgen wird⁸⁷.

1.5.1.3 Mindermeinung: Liebhaberei unabhängig von der Einkunftsart prüfen

Die zunehmend in der jüngeren Literatur geäußerte Gegenmeinung tendiert – mittels Annahme einer einheitlichen wirtschaftlichen Tätigkeit – zu einer Zusammenfassung der Ergebnisse einzelner (mehrerer) Einkunftsarten⁸⁸. 64

Maßgebend sei allein die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen und die steuerliche Erfassung von deren Ergebnissen⁸⁹. Die Erwerbsgrundlage lasse sich nicht in eine verlustvermittelnde und eine erwerbsdienliche Einkunftsart aufspalten; vielmehr seien die Einkünfte nach dem Handlungsplan des Steuerpflichtigen zuzuordnen⁹⁰. Aus der Abgrenzung der Einkunftsarten voneinander könne nichts Gegenteiliges hergeleitet werden, da das Erfordernis der Einkunftserzielungsabsicht alle Einkunftsarten betreffe⁹¹. Es reiche aus, wenn Einkünfte im Sinne des § 2 EStG vorliegen⁹². 65

Hervorzuheben ist – beispielhaft – die Parteinahme von *Schmidt-Liebig*⁹³ für ein abstrahiertes Einkunftserzielungsvermögen: Die den Einkunftsarten zu Grunde liegenden Tätigkeiten seien als **wirtschaftliche Einheit** maßgebend, auch wenn sie – aus welchen Gründen auch immer – von mehreren Einkunftsarten (z. B. von den §§ 21 und 23 EStG) erfasst werden. 66

Auch die Rechtsprechung der Finanzgerichte scheint zum Teil für eine übergreifende Betrachtungsweise offen zu sein. So hat etwa das Finanzgericht Münster⁹⁴ in zwei – indes vom BFH im Nachgang aufgehobenen – Urteilen ausgeführt, 67

„Der Senat geht bei seiner Entscheidung zunächst ... davon aus, dass die Kläger mit der Vermietung der Ferienwohnungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt haben ... Dieser Frage kommt vorliegend überdies insoweit keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu, als die Frage der Überschusserzielungs- oder Gewinnerzielungsabsicht unabhängig von der Einordnung in eine Einkunftsart im Ergebnis nur einheitlich beantwortet werden kann“.

87 Vgl. FG Saarl v. 5.12.2002, 1 K 215/99; FG München v. 26.10.2005, 11 K 3595/05 (vgl. indes ng. BFH v. 27.5.2009, X R 39/06); beide i. Erg.: Liebhaberei, gleich ob Einkünfte gemäß § 15 oder § 21 EStG bei Verneinung einer Liebhaberei vorlägen; s. Rdn. 634.

88 Vgl. *Paus*, DStZ 2001, 200.

89 Vgl. *Beck*, ImmoStR 2/2004, 207, 208.

90 *Kirchhof* in: Kirchhof, EStG, 4. Aufl. (2004), § 2 Rn. 52 f.

91 *Eggers* in: Korn, § 21 EStG Rz. 44 (Stand: Nov. 2001).

92 *Pezzer*, StuW 2000, 457, 466; *Bornmüller*, BuW 2003, 10.

93 *Schmidt-Liebig*, Rdnrn. 199 und 200.

94 FG Münster v. 11.6.2003, 1 K 6534/99 E, F (ng. aA. BFH v. 15.2.2005, IX R 53/03); v. 11.6.2003, 1 K 4464/99 F (ng. aA. BFH v. 15.2.2005, IX R 54/03).

1.5.1.4 Vermietung von Ferienwohnungen – Abgrenzung zu § 15 EStG

68 In der Praxis wirft die Nutzungsüberlassung von Ferienwohnungen gelegentlich die Frage nach der Einkunftsart – § 15 oder § 21 EStG – auf⁹⁵.

1.5.1.4.1 Interessenlage des Steuerpflichtigen

69 Hat das Finanzamt bei andauernden Verlusten (Aufgreifkriterium) die Liebhabereiproblematik zum Thema gemacht, haben die Steuerpflichtigen regelmäßig ein Interesse daran, die Verluste als gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen⁹⁶. Der Grund liegt auf der Hand:

70 Im Falle von gewerblichen Einkünften kann (muss) bei der Prognoserechnung ein Aufgabe- bzw. fiktiver Veräußerungsgewinn – der die insbesondere im Grundvermögen liegenden stillen Reserven erfasst – am Ende des Prognosezeitraums das Totalergebnis beeinflussen⁹⁷.

Hinweis

Die Interessenlage des Steuerpflichtigen kann durchaus anders sein gewünschte Einkunftsart ist also § 21 EStG – wenn der Steuerpflichtige die Ferienwohnung niemals selbst für Ferienzwecke nutzt⁹⁸. Denn für diesen Fall hat der BFH ein Liebhabereiüberprüfungsverbot angeordnet⁹⁹.

1.5.1.4.2 Grundsätze zur Einkünfteabgrenzung

71 Für die Einordnung der Einkünfte gelten bei der Vermietung von Ferienwohnungen folgende Grundsätze: Die Rechtsprechung des BFH geht von einem Gewerbebetrieb bei Vermietungen von Wohnungen dann aus, wenn die Vermietung eine einem gewerblichen **Beherbergungsbetrieb** vergleichbare Organisation bedingt¹⁰⁰.

72 Die Vermietung von Ferienwohnungen überschreitet danach erst dann die private Vermögensverwaltung, wenn neben der Vermietung

95 *Stein*, DStR 2002, 1419, 1420; BFH v. 14. 1. 2004, X R 7/02; v. 23. 7. 2003, IX B 23/03; v. 15. 2. 2005, IX R 53/03; FG Köln v. 30. 6. 2011, 10 K 4965/07 (RdNr. 18-21).

96 BFH v. 14. 12. 2004, IX R 70/02.

97 BFH v. 17. 6. 1998, XI R 64/97; OFD Koblenz v. 5. 12. 2004, DStR 2005, 379; OFD Münster v. 15. 12. 2004, StuB 2005, 179.

98 Thür FG v. 19. 2. 2003, III 459/00; FG Nds v. 22. 11. 2004, 15 K 160/01 (ng. BFH v. 29. 3. 2007, IV R 6/05, ZrVw. u. sonach anders im zweiten Rg. FG Nds v. 18. 11. 2008, 15 K 219/07).

99 Gegen BFH: Hess FG v. 18. 9. 2006, 13 K 21/04 (ng. aA. BFH v. 29. 8. 2007, IX R 48/06); *Brehm*, SteuerStud 2009, 127 ff.; s. Rdn. 1078 ff.

100 BFH v. 14. 12. 2004, IX R 70/02; v. 15. 2. 2005, IX R 53/03; v. 14. 1. 2004, X R 7/02; v. 14. 7. 2004, IX R 69/02; v. 23. 7. 2003, IX B 23/03; FG München v. 19. 6. 2007, 6 K 2481/05.

- nicht übliche **Sonderleistungen** (Zusatzleistungen) erbracht werden oder
- wenn die Art der Leistungserbringung durch einen **häufigen Mieterwechsel** bedingt ist¹⁰¹.

Konkret: Gewerblichkeit liegt vor, wenn es sich um ein hotelähnliches Angebot¹⁰² oder eine hotelvergleichbare Nutzung¹⁰³ handelt. Will man die Gewerblichkeit der Vermietung vermeiden, sollte man insbesondere nicht mit einer jederzeit möglichen Vermietung der Wohnung werben. 73

Auch sollte die Vermietung grundsätzlich auf einen längeren Zeitraum, mithin nicht nur für eine Nacht, angelegt sein¹⁰⁴. 74

Hinweis

Bei einer hotelähnlichen Endvermietung durch Dritte liegen indes keine gewerblichen Einkünfte vor, wenn der Steuerpflichtige selbst keine Zusatzleistungen erbringt, die über die bloße Nutzungsüberlassung der Wohnung hinausgehen¹⁰⁵ (Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermieters). In diesem Fall (Zwischenschaltung) wird die Wohnung mithin nicht an verschiedene Gäste sondern langfristig an den Dritten (z. B. Betriebsgesellschaft) vermietet. Es ist also nicht der Steuerpflichtige selbst, der die hotelähnlichen Leistungen anbietet, sondern der Dritte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung¹⁰⁶, so dass allenfalls dieser ein Gewerbetreibender sein kann¹⁰⁷.

1.5.1.4.2.1 Hotelähnliches Angebot

Ein hotelvergleichbares Angebot ist nach Ansicht des BFH in zwei Fällen gegeben: 75

- (1) Einerseits wird ein hotelähnliches Angebot angenommen, wenn¹⁰⁸
 - eine für ein kurzfristiges Wohnen voll eingerichtete und ausgestattete Eigentumswohnung,
 - in einem Feriengebiet im Verbund mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen anderer Wohnungseigentümer liegt,

101 FG Münster v. 11. 11. 2004, 14 K 3586/03 F.

102 S. Rdn. 75.

103 S. Rdn. 76 f.

104 Schl-Ho FG v. 16. 6. 1997, V 159/97 (ng. BFH v. 24. 10. 2000, IX R 58/97).

105 FG Nds v. 11. 9. 2003, 16 K 14353/00; FG Hamb v. 10. 7. 2014, 6 K 125/13; Hess FG v. 28. 5. 2018, 2 K 1925/16 (Rev.: IX R 18/18).

106 FG Münster v. 11. 11. 2004, 14 K 3586/03 F.

107 BFH v. 16. 4. 2013, IX R 22/12; vgl. ferner: FG MV v. 20. 12. 2017, 3 K 342/14 (Rev.: IV R 10/18).

108 BFH v. 25. 6. 1976, III R 167/73; FG Nds v. 22. 11. 2004, 15 K 160/01 (ng. BFH v. 29. 3. 2007, IV R 6/05); FG Nbg v. 11. 2. 2016, 4 K 1104/14.

- zu einer einheitlichen Wohnanlage gehört, und wenn
 - die Werbung für kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter und die Verwaltung einer für die Wohnanlage bestehenden Ferienorganisation übertragen wurde.
- (2) Ein hotelvergleichbares Angebot wird – ohne dass die Ferienwohnung sich notwendigerweise in einer Ferienwohnanlage befindet – aber auch vom BFH angenommen, wenn die Vermietung einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn¹⁰⁹
- die Wohnung wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet ist,
 - für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird¹¹⁰ und
 - sie hotelvergleichbar angeboten, das heißt auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird¹¹¹.

1.5.1.4.2.2 Hotelvergleichbare Nutzung

- 76 Eine hotelähnliche Nutzung setzt nach der BFH-Rechtsprechung voraus, dass Zusatzleistungen erbracht werden, die eine gewisse unternehmerische Organisation verlangen, wie sie etwa bei der Führung einer Fremdenpension erforderlich ist¹¹².
- 77 Die Zusatzleistungen müssen aber ins Gewicht fallen. Eine Miterledigung im Haushalt des Vermieters spricht gegen ein solches Gewicht¹¹³. Als Zusatzleistungen kommen insbesondere in Betracht:
- Gewährung von Mahlzeiten

Hinweis

Bereits die Gestellung des Frühstücks – bei reiner Überlassung von Ferienwohnungen unüblich – kann von Bedeutung sein¹¹⁴.

- Bereithalten von Getränken (Automaten, so genannte Minibars usw.)
- Versorgung mit Lebensmitteln (Einkaufsfahrten, Brötchenservice)
- Gestellung der Bettwäsche
- Gestellung der Geschirr- und Handtücher
- laufende tägliche Reinigung der Räume und Endreinigung bzw.
- allgemeine und touristische Betreuung der Gäste (Entgegennahme und Vermittlung von Telefongesprächen, Besorgung von Eintrittskarten, Vermittlung

109 BFH v. 13. 11. 1996, XI R 31/95; FG Münster v. 11. 11. 2004, 14 K 3586/03 F.

110 Näher: OFD Bln v. 31. 3. 2004, D-Ost-spezial 33/2004, 3.

111 BFH v. 17. 3. 2009, IV B 52/08.

112 FG Bln-BraBu v. 20. 1. 2010, 14 K 1355/06 B (ng. i. Erg. best. BFH v. 28. 9. 2010, X B 42/10).

113 BFH v. 28. 6. 1984, IV R 150/82.

114 OFD Bln v. 31. 3. 2004, D-Ost-spezial 33/2004, 3; aA. BFH v. 14. 1. 2004, X R 7/02.

- von Ausflugsfahrten, ins Gewicht fallende Beratung bei der Gestaltung des Ferienaufenthalts)
- Bereithaltung eines für alle Mieter zugänglichen Gartens zum Aufenthalt oder zur sportlichen Betätigung der Gäste (Ausstattung mit Liegestühlen, Sportgeräten usw.)
 - laufende Pflege der Bäume und des Blumenschmucks während des Gästeaufenthalts (über die Endreinigung hinaus)
 - Bereithaltung eines für alle Mieter zugänglichen Aufenthaltsraums
- Von Umfang und Qualität solcher Leistungen hängen wie beim Betrieb eines Hotels oder einer Fremdenpension wesentlich das erzielbare Entgelt und der wirtschaftliche Erfolg einer in dieser Weise betriebenen Vermietung von Ferienwohnungen ab¹¹⁵. 78
- 1.5.1.5 Vermietung von Büroräumen an den Arbeitgeber – Abgrenzung zu § 19 EStG
- Die Frage nach der Einkunftsart kann sich auch mit Blick auf § 19 EStG stellen. So hatte sich die Rechtsprechung wiederholt mit dem Problem zu beschäftigen, wie Mietzahlungen bei der Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers an den Arbeitgeber (so genanntes **Büromietmodell**) steuerlich zu behandeln sind¹¹⁶. 79
- Fraglich ist hierbei regelmäßig, ob es sich bei den Mietzahlungen um Einkünfte im Sinne des § 21 EStG handelt oder um Arbeitslohn des Arbeitnehmers gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. 80
- 1.5.1.5.1 Kriterien zur Abgrenzung der Einkünfte
- Wegen der subsidiären Bedeutung des § 21 EStG (s. § 21 Abs. 3 EStG) gilt: Da auch zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern neben dem Arbeitsvertrag gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen können, muss festgestellt werden, welche Rechtsbeziehung für die Leistung im Vordergrund steht und ob diese die Beziehung zu den anderen Einkünften verdrängt¹¹⁷. 81
- Leistet der Arbeitgeber Zahlungen für ein im Haus bzw. in der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenes Büro, das der Arbeitnehmer für die Erbringung seiner Arbeitsleistung nutzt, so ist die Unterscheidung zwischen Arbeitslohn einerseits und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung andererseits danach vorzunehmen, in wessen vorrangigem Interesse die Nutzung des Büros erfolgt¹¹⁸: 82
-
- 115 BFH v. 28. 6. 1984, IV R 150/82.
- 116 BFH v. 9. 6. 2005, IX R 4/05; v. 11. 1. 2005, IX R 72/01; v. 16. 9. 2004, VI R 25/02; FG D'dorf v. 18. 10. 2000, 7 K 2841/99; FG R'Pf v. 24. 4. 2001, 2 K 1703/00 (ng. BFH v. 30. 11. 2004, VI R 102/01); BFH v. 7. 6. 2002, VI R 145/99; v. 7. 6. 2002, VI R 53/01, v. 7. 6. 2002, VI R 24/00.
- 117 BFH v. 31. 10. 1989, VIII R 210/83.
- 118 BFH v. 19. 12. 2005, VI R 82/04; v. 11. 1. 2005, IX R 72/01; v. 9. 6. 2005, IX R 4/05; v. 16. 9. 2004, VI R 25/02; v. 19. 10. 2001, VI R 131/00; BMF v. 13. 12. 2005, BStBl I 2006, 4; FG Köln v. 3. 8. 2016, 5 K 2515/14.

- (1) Dient die Nutzung in erster Linie den **Interessen des Arbeitnehmers**, so ist davon auszugehen, dass die Zahlungen des Arbeitgebers (im weitesten Sinne) als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erfolgt sind. Die Einnahmen sind dementsprechend als Arbeitslohn zu erfassen.

Hinweis I

So verhält es sich, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers über einen weiteren Arbeitsplatz verfügt und die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers vom Arbeitgeber lediglich gestattet bzw. geduldet wird.

Hinweis II

Auch die Zahlung eines (pauschalen) **Bürokostenzuschusses**, ohne dass dem Arbeitgeber ein Verfügungsrecht darüber eingeräumt wird, spricht für Werbungskostenersatz bzw. Arbeitslohn und nicht für Mieteinnahmen¹¹⁹.

- (2) Wird der betreffende Raum jedoch vor allem im betrieblichen **Interesse des Arbeitgebers** genutzt und geht dieses Interesse über die Entlohnung des Arbeitnehmers bzw. über die Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung hinaus, so ist anzunehmen, dass die betreffenden Zahlungen auf einer neben dem Dienstverhältnis gesondert bestehenden Rechtsbeziehung beruhen.

Hinweis I

Anhaltspunkte hierfür können sich beispielsweise daraus ergeben, dass der Arbeitgeber entsprechende Rechtsbeziehungen zu gleichen Bedingungen auch mit fremden Dritten, die nicht in einem Dienstverhältnis zu ihm stehen, eingegangen ist.

Hinweis II

Haben die Beteiligten eine ausdrückliche, schriftliche Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung des überlassenen Raumes getroffen, so kann dies ebenfalls ein Indiz für ein besonderes, über das Dienstverhältnis hinausgehendes betriebliches Interesse sein.

- 83 Der Nachweis eines entsprechenden betrieblichen Interesses an der Nutzung des betreffenden Raumes obliegt dem Steuerpflichtigen¹²⁰.

119 BFH v. 8. 3. 2006, IX R 76/01.

120 BFH v. 16. 9. 2004, VI R 25/02.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass eine verdrängende Zuordnung des Arbeitsverhältnisses hin zum Mietverhältnis angenommen werden kann, wenn folgende Kriterien erfüllt sind: 84

- es wurde eine ausdrückliche, schriftliche Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung des überlassenen Raumes getroffen
- der Arbeitgeber schließt gleich lautende Mietverträge auch mit fremden, den Arbeitnehmern nicht nahe stehenden dritten Personen
- der Mieter (Arbeitgeber) erhält das Recht, den Büroraum betreten zu dürfen
- der Arbeitnehmer verfügt über keinen (weiteren) Arbeitsplatz in der Betriebsstätte des Arbeitgebers
- die Anmietung der Räume erfolgt im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers

Diese Voraussetzungen müssen nicht in jedem Fall kumulativ vorliegen. Der BFH stellt im Ergebnis entscheidend auf das „eigenbetriebliche Interesse“ ab¹²¹. Indizien für das eigenbetriebliche Interesse können aber gerade die übrigen Abgrenzungskriterien sein. Insbesondere der Umstand, dass dem Arbeitnehmer in einer Betriebsstätte des Arbeitgebers kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, spricht für die Zurechnung zur Rechtsbeziehung „Miete“ (etwa bei Heimarbeitern und Telearbeitsplätzen). 85

1.5.1.5.2 Steuerliches Interesse der Steuerpflichtigen

Das Interesse der Steuerpflichtigen geht regelmäßig dahin, (verlustbringende) Mieteinkünfte erzielen zu wollen. Denn werden die Mieteinnahmen nach § 21 Abs. 3 EStG i. V. m. § 19 Abs. 1 EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zugerechnet, kann der Steuerpflichtige seine Kosten nicht als Werbungskosten abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 9 Abs. 5 EStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht vorliegen¹²². 86

Hinweis

Die Grenze für mietvertragliche Gestaltungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer dürfte in den Missbrauchsvorschriften liegen. Erfolgt die Anmietung offensichtlich zur Umgehung der Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer, kann dies wegen Missbräuchlichkeit, aber auch wegen fehlender Fremdüblichkeit zur Nichtanerkennung des Mietverhältnisses führen¹²³.

1.5.1.5.3 VuV-Prognose: Dauer der Berufstätigkeit

Steht im Einzelfall schließlich fest, dass die Mietzahlungen als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind, muss für Zwecke der Über- 87

121 BFH v. 16. 9. 2004, VI R 25/02; v. 9. 6. 2005, IX R 4/05.

122 FG R'Pf v. 24. 4. 2001, 2 K 1703/00 (ng, BFH v. 30. 11. 2004, VI R 102/01).

123 FG Münster v. 5. 6. 2003, 8 K 5960/01 E.

prüfung der Einkunftserzielungsabsicht im Rahmen des § 21 EStG auf die Dauer der voraussichtlichen Berufstätigkeit abgestellt werden (Prognosezeitraum)¹²⁴.

- 88 Die Finanzverwaltung ist hier – der Rechtsprechung des VI. Senates des BFH folgend¹²⁵ – indes deutlich großzügiger: Selbst wenn wegen der Koppelung des Mietvertrags an die Amts- oder Berufszeit des Arbeitnehmers und im Hinblick auf die Höhe des Mietzinses Zweifel an der Einkunftserzielungsabsicht bestehen, soll dies – bei vorrangigem betrieblichen Interesse des Arbeitgebers – einer Berücksichtigung der Aufwendungen nicht entgegenstehen¹²⁶. In neuerer Rechtsprechung hat der BFH jedoch einen Beurteilungswechsel vollzogen und möchte nun doch auf steuerliche Liebhaberei prüfen lassen¹²⁷.

1.5.1.5.4 VuV-Liebhaberei: Chronische Verlustvermietung bei fehlendem Eigentum

- 89 An der Einkunftserzielungsabsicht fehlt es jedenfalls immer dann, wenn der Arbeitnehmer nicht Eigentümer des an den Arbeitgeber vermieteten Bürosraums ist und die vom Arbeitgeber gezahlte Miete geringer ist als die anteilige Miete, die der Arbeitnehmer für diesen Raum an seinen Vermieter zahlt (chronische Verlustvermietung). Die Rechtsfolgen:
- Die Zahlungen des Arbeitgebers sind steuerlich nicht als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.
 - Andererseits kann auch die vom Arbeitnehmer an seinen Vermieter gezahlte auf den Büroraum entfallende anteilige Miete nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden¹²⁸.

1.5.1.5.5 BFH: Verlustausgleich trotz VuV-Liebhaberei

- 90 Strittig war bisher, ob der sich beim Arbeitnehmer durch die Vermietung von Büro-/Arbeitsräumen ergebende Werbungskostenüberschuss, welcher mangels Einkunftserzielungsabsicht nicht im Rahmen des § 21 EStG zu berücksichtigen ist¹²⁹, gleichwohl bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzuerkennen ist.
- 91 Der BFH nahm hierzu bislang eine großzügige Position ein: Einer Berücksichtigung der Aufwendungen stehe nicht entgegen, wenn – z. B. wegen der Koppelung des Mietvertrages an die Amtszeit des Steuerpflichtigen und im Hinblick auf die Höhe des vereinbarten Mietzinses – Zweifel am Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht bestehen. Denn Verluste aus einer ohne Einkunftserzielungsabsicht ausgeübten Nebentätigkeit können gleichwohl zu Werbungskosten bei

124 Vgl. FG D'dorf v. 23. 11. 2001, 8 K 7672/00 E (ng. mit Zrww. BFH v. 11. 1. 2005, IX R 72/01).

125 S. Rdn. 91.

126 BMF v. 13. 12. 2005, BStBl I 2006, 4.

127 BFH v. 17. 4. 2018, IX R 9/17; s. dazu: *Stein*, StBp 2018, 376.

128 Vgl. aber Rdn. 92 f.

129 Vgl. etwa Rdn. 89.

der Haupttätigkeit (mithin im Rahmen des § 19 EStG) führen, wenn sie durch diese veranlasst sind¹³⁰. Diese Position muss derweil als überholt gelten:

1.5.1.5.6 BFH: Bislang keine Liebhabereiprüfung aber Auslegungswandel im Jahre 2018

In älterer Rechtsprechung wollte der BFH die Einkunftserzielungsabsicht beim so genannten Büromietmodell gar nicht erst prüfen¹³¹: Von einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit sei nämlich auch dann auszugehen, wenn ein Arbeitnehmer ein in seinem Haus gelegenes Außendienstmitarbeiterbüro an seinen Arbeitgeber vermietet und der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen worden ist und keine Koppelung an das Arbeitsverhältnis enthält. Dieses Mietverhältnis unterliege im Hinblick auf die Einkunftserzielungsabsicht keinen besonderen Anforderungen. 92

Im Jahr 2018 fand insofern ein **Auslegungswandel** statt: Der IX. Senat des BFH sieht in dem vermieteten Büro eine „Gewerbeimmobilie“¹³². Dies sei Anlass, die Einkunftserzielungsabsicht nun auch beim verlustbringenden Büromietmodell zu prüfen¹³³. Ausweislich dieser Entscheidung¹³⁴ hat der VI. Senat des BFH seine andere Auslegung¹³⁵ – nicht auf Einkunftserzielungsabsicht prüfen¹³⁶ – auf eine diesbezügliche Anfrage des IX. Senates ausdrücklich aufgegeben. Dieser Auslegungswandel des IX. Senates des BFH lässt sich methodisch jedoch nicht erschließen, zumal sich der Senat damit – ohne Beigabe besserer Gründe¹³⁷ – gegen seine eigene Rechtsprechung¹³⁸ stellt. 93

1.5.2 Vorrang der Liebhabereiprüfung

1.5.2.1 Grundsatz

Die Liebhabereibeurteilung ist der Einkünfteermittlung vorgelagert¹³⁹. Die Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht steht mithin an erster Stelle und hat grundsätzlich Vorrang vor Erwägungen dergestalt, 94

– ob ein Mietverhältnis evtl. aus anderen Gründen – etwa Missbrauch i. S des **§ 42 AO** oder so genannter **Fremdvergleich**¹⁴⁰ – keine steuerliche Berücksichtigung finden kann oder

130 BFH v. 16. 9. 2004, VI R 25/02; v. 22. 7. 1993, VI R 122/92.

131 BFH v. 20. 3. 2003, VI R 147/00 (II.3).

132 S. Rdn. 626.

133 BFH v. 17. 4. 2018, IX R 9/17; s. dazu: *Stein*, StBp 2018, 376.

134 BFH v. 17. 4. 2018, IX R 9/17; s. dazu: *Stein*, StBp 2018, 376.

135 S. Rdn. 92.

136 Ebenso: BMF v. 13. 12. 2005, BStBl I 2006, 4.

137 Genau besehen hat der IX. Senat des BFH seinen Auslegungswandel überhaupt nicht begründet: *Stein*, StBp 2018, 376, 377 ff.

138 Noch anders, nämlich auch bei dauernder Vermietung v. Nicht-Wohnraum nicht auf Liebhaberei prüfen: BFH v. 1. 4. 2009, IX R 39/08.

139 *Stein*, DStZ 2011, 80, 84 f.; s. Rdn. 768.

140 S. Rdn. 103.

- ob gesetzliche Verlustausgleichsbeschränkungen¹⁴¹ einer steuerlichen Berücksichtigung der Vermietungsverluste entgegenstehen.

1.5.2.2 Ausnahme Scheingeschäft

- 95 Eine Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht kann indes erst dann erfolgen, wenn keine Zweifel dahin gehend bestehen, dass die äußeren Merkmale einer Vermietungstätigkeit im Sinne des 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG gegeben sind¹⁴². Denn wenn ein Mietverhältnis tatsächlich nicht besteht, kommt die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ohnehin nicht in Betracht. Bei einem so genannten **Scheinmietverhältnis** (§ 117 BGB; § 41 Abs. 2 AO 1977) sind die **äußeren Merkmale einer Vermietungstätigkeit nicht gegeben**¹⁴³.
- 96 Ein solches Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Vertragsbeteiligten über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig sind, was bereits daran offenkundig werden kann, dass sie die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag bewusst nicht gezogen haben¹⁴⁴. Eine Scheinhandlung kann etwa gegeben sein, wenn ein Zahlungsempfänger die ihm zugeflossenen Beträge – in Verwirklichung eines gemeinsamen Gesamtplanes – alsbald dem Schuldner im Vorhinein zur Verfügung stellt oder alsbald wieder zuwendet¹⁴⁵.
- 97 Das ist der Fall, wenn der Vermieter die Miete nach dem Eingang auf seinem Konto alsbald wieder an den Mieter zurückzahlt, ohne hierzu aus Rechtsgründen verpflichtet zu sein¹⁴⁶. Ein Indiz hierfür kann insbesondere sein, dass der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen¹⁴⁷.

Hinweis

Die insoweit klageabweisenden Entscheidungen wurden gelegentlich mit sog. **Doppelbegründungen**¹⁴⁸ versehen (Scheingeschäft und fehlende Einkunftserzielungsabsicht)¹⁴⁹.

141 S. Rdn. 100 und 101 f.

142 *Stein* in: ZfIR 2003, 226, 230; EStB 2002, 180, DStR 2002, 1419, 1420.

143 BFH v. 21. 8. 2001, IX R 45/98.

144 BFH v. 21. 10. 1988, III R 194/84.

145 BFH v. 28. 1. 1997, IX R 23/94.

146 Vgl. BFH v. 17. 12. 2002, IX R 23/00; FG D'dorf v. 21. 5. 2010, I K 292/09 E.

147 BFH v. 28. 1. 1997, IX R 23/94.

148 Vgl. a. Rdn. 885 ff.

149 Vgl. FG Hamb v. 9. 3. 2004, VI 161/01; FG R'Pf v. 25. 7. 2001, I K 1370/99.

1.5.2.3 Ausnahme verbilligte Vermietung

Die Rechtsprechung des BFH hat für die Behandlung von Fällen mit verbilligter Vermietung besondere Grundsätze entwickelt¹⁵⁰. Hieraus resultiert auch eine **abweichende Prüfungsreihenfolge**: 98

- Die BFH-Rechtsprechung behandelt die Liebhabereiprüfung als Bestandteil der Anwendung des § 21 Abs. 2 EStG (Aufteilung des Rechtsgeschäftes) und damit der einfachen Gesetzesanwendung nachrangig¹⁵¹.
- Auch die Fremdvergleichsprüfung soll nach Ansicht des IX. Senates des BFH – abweichend vom allgemeinen Grundsatz¹⁵² – Prüfungsvorrang haben: Hält der Mietvertrag und dessen Durchführung einem Fremdvergleich nicht stand, kommt es nicht mehr darauf an, ob und inwieweit eine Aufteilung der Nutzungsüberlassung erfolgen muss¹⁵³.

Hinweis

Die Rechtsprechung des **BFH** zu Sachverhalten mit verbilligter Vermietung begegnet – einschließlich der abweichenden Prüfungsreihenfolge – erheblichen Bedenken, weil sie schon mit dem Grundgedanken der Liebhaberei nicht in Einklang zu bringen ist und **die insoweit nachrangige Bedeutung** der Norm des **§ 21 Abs. 2 EStG** **verkennt**¹⁵⁴. Der BFH legt hier – im Wege des Missbrauchs der nach den Regeln der Auslegungslehre grundsätzlich gegebenen Option zu einer teleologischen Auslegung des Gesetzes – das Gesetz zu Unrecht sowohl gegen seinen eindeutigen Wortlaut¹⁵⁵ und als auch gegen den Willen des Gesetzgebers¹⁵⁶ aus und begibt sich damit aus der Rolle einer norminterpretierenden Instanz in die Rolle einer normsetzenden Instanz¹⁵⁷.

1.5.2.4 Ausnahmsweise keine Liebhabereiprüfung

Aus pragmatischen Gründen kann die Prüfung auf Liebhaberei – ausnahmsweise – unterbleiben, wenn es als wirklich sicher angesehen werden kann, dass die erklärten Vermietungsverluste bereits aus anderen Gründen keine steuerliche Berücksichtigung finden¹⁵⁸. Sobald aber insoweit Zweifel bestehen bzw. 99

150 BFH v. 5. 11. 2002, IX R 48/01; v. 4. 8. 2003, IX R 56/02; v. 22. 7. 2003, IX R 59/02; v. 17. 12. 2002, IX R 18/00; v. 17. 12. 2002, IX R 26/01; v. 5. 11. 2002, IX R 40/99; v. 5. 11. 2002, IX R 32/02; s. a. Rdn. 740 ff.

151 S. Rdn. 745.

152 S. Rdn. 103.

153 BFH v. 10. 6. 2010, IX B 233/09; v. 22. 7. 2003, IX R 59/02 (II. d.); v. 14. 12. 2004, IX R 1/04; Thür FG v. 12. 11. 2003, III 917/01; v. 12. 5. 2004, III 465/02; v. 12. 5. 2004, III 1280/02.

154 *Stein* in: DStZ 2011, 80–92; StW 2004, 135, 136 ff; s. Rdn. 753 ff.

155 *Stein*, DStZ 2011, 80, 84 f.

156 *Stein*, DStZ 2011, 80, 85 f.

157 *Stein* in: DStZ 2013, 33; DStZ 2013, 114.

158 FG Münster v. 19. 2. 2002, I K 734/00 F; Thür FG v. 12. 11. 2003, III 917/01; FG Saarl v. 5. 9. 2006, I K 222/03; FG Bln-BraBu v. 18. 9. 2009, 8 K 8051/08; BFH v. 4. 10. 2016, IX R 8/16 (Rn. 31).

Auslegungsspielraum besteht, muss die Liebhabereiprüfung vorangestellt werden¹⁵⁹.

1.5.2.5 Nachrangigkeit des § 2a EStG

- 100 Die Vorschrift des § 2a EStG setzt negative Einkünfte mit Auslandsbezug voraus. Von § 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG erfasst werden negative Einkünfte aus der Vermietung von unbeweglichem Vermögen, wenn dieses in einem ausländischen Staat belegen ist. Negative Einkünfte aus einer Vermietungstätigkeit können aber nur dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige mit der Absicht tätig wird, auf Dauer gesehen positive Einkünfte zu erzielen¹⁶⁰. Somit ist die Liebhabereiprüfung der Frage, ob § 2a EStG greift, grundsätzlich voran zu stellen¹⁶¹.

Hinweis

Gleichwohl wird man bei klarer Rechtslage in der Praxis auf eine Liebhabereiprüfung verzichten können¹⁶². Bisweilen nehmen Gerichte auch Doppelbegründungen vor¹⁶³.

1.5.2.6 Nachrangigkeit des § 15b (zuvor: § 2b) EStG

- 101 Der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002¹⁶⁴ eingefügte, zum 1.1.2006 wieder aufgehobene und durch die Vorschrift des § 15b EStG¹⁶⁵ ersetzte § 2b EStG beschränkte den Ausgleich von negativen Einkünften aus Steuersparmodellen¹⁶⁶. Bereits diese Vorschrift trat neben das Rechtsinstitut der Liebhaberei, denn die insoweit weiterhin anwendbaren¹⁶⁷ Rechtsprechungsgrundsätze zu den Verlustzuweisungsgesellschaften¹⁶⁸ gelten auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung¹⁶⁹.
- 102 Die Einkunftserzielungsabsicht war nach ihrem systematischen Ansatz vor Anwendung des § 2b EStG zu prüfen (zu bejahen), denn § 2b EStG setzte eine Zurechnung von negativen Einkünften und damit eine gegebene Einkunftser-

159 S. Rdn. 103.

160 S. Rdn. 31.

161 FG Saarl v. 16. 11. 2005, 1 K 333/01; FG BaWü v. 1. 6. 1989, VI K 49/86; aA. FG Nds v. 18. 3. 2003, 13 K 2/99.

162 S. Rdn. 99.

163 FG Münster v. 22. 9. 2011, 2 K 2779/06 E, F (RdNr. 62).

164 BGBl. I 1999, 402.

165 Eingefügt durch Gesetz v. 22. 12. 2005, BGBl. I 2005, 3683 (BStBl I 2006, 78, BStBl I 2006, 80).

166 „Unerwünschte Steuersparmodelle“ längerfristig zu vermindern: BT-Drucks. 14/443; vgl. a. BFH, v. 2. 8. 2007, IX B 92/07.

167 AA. *Kohlhaas* in FR: 2003, 598, 602/605; 1999, 504, 511.

168 S. Rdn. 131 ff.

169 BFH v. 21. 11. 2000, IX R 2/96; v. 24. 10. 1995, IX B 106/95; v. 27. 1. 1993, IX R 269/87; Thür FG v. 25. 6. 2014, 3 K 213/13; v. 25. 6. 2014, 3 K 267/13.

zielungsabsicht voraus¹⁷⁰. Dies bedeutet, dass § 2b EStG auf Fälle beschränkt war, in denen vorübergehend, das heißt in einigen Jahren, Verluste erwirtschaftet werden, insgesamt aber ein Totalgewinn bzw. Totalüberschuss erstrebt wird. Gleiches gilt für die – ebenfalls auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzuwendende – Folgevorschrift des § 15b EStG¹⁷¹ (Verlustverrechnungsverbot für Steuerstundungsmodelle).

1.5.2.7 Nachrangigkeit von Missbrauchs- und Fremdvergleichsprüfung

Darüber hinaus hat die Liebhabereiprüfung grundsätzlich Vorrang vor der Prüfung eines Rechtsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO¹⁷² und vor der Prüfung des Mietverhältnisses am Maßstab des Fremdvergleichs¹⁷³. 103

1.5.3 Beginn und Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht

Als Besteuerungsmerkmal und -grundlage ist die Einkunftserzielungsabsicht für jeden Veranlagungszeitraum zu prüfen. Die Einkunftserzielungsabsicht kann 104

- bereits mit dem Beginn der Vermietungstätigkeit vorhanden sein, sie kann aber auch
- (erst) später einsetzen¹⁷⁴ bzw.
- später (wieder) wegfallen¹⁷⁵.

1.5.3.1 Späterer Beginn der Einkunftserzielungsabsicht

Bei einer mehrjährigen Vermietungstätigkeit des Steuerpflichtigen kann die Einkunftserzielungsabsicht später einsetzen (etwa wenn sich die wirtschaftliche Grundlage zu Gunsten der Ertragslage verändert) und somit eine einkommensteuerrechtlich relevante Tätigkeit entsprechend später beginnen. 105

Eine zunächst mit Verlust und später mit Überschuss betriebene Vermietungstätigkeit kann deshalb in den Verlustjahren als Liebhaberei gewertet werden¹⁷⁶. Dies kann etwa der Fall sein bei zunächst erheblich verbilligter Vermietung an 106

170 BT-DruckS. 14/443, 20; BMF v. 5. 7. 2000, BStBlI 2000, 1148, Tz. 2a); BFH v. 2. 8. 2007, IX B 92/07; FG Köln v. 15. 12. 2003, 15 K 586/99 (II.2.c); v. 15. 12. 2003, 15 K 652/99 (II.2.c); Thür FG v. 25. 6. 2014, 3 K 213/13.

171 BMF v. 17. 7. 2007, BStBlI 2007, 542, Tz. I.

172 FG Saarl v. 14. 6. 1995, 1 K 213/94; FG D'dorf v. 7. 9. 2001, 18 K 5112/94 E; aA. FG D'dorf v. 21. 1. 1999, 1 K 4133/94 E; FG Münster v. 19. 2. 2002, 1 K 734/00 F; v. 20. 1. 2010, 10 K 5155/05 E.

173 FG BaWü v. 25. 7. 2003, 12 K 41/98 (ng. BFH v. 14. 12. 2004, IX R 1/04); v. 26. 6. 2001, IX R 68/97 (aE.); v. 25. 7. 2000, IX R 9/97 (3.c); v. 25. 7. 2000, IX R 6/97 (c); FG Saarl v. 14. 6. 1995, 1 K 213/94; aA. BFH v. 20. 8. 2010, IX B 41/10 (1.b); v. 10. 6. 2010, IX B 233/09; v. 20. 07. 2012, IX B 24/12; s. aber Rdn. 99.

174 S. Rdn. 105 ff.

175 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82 (C. IV. 3.c) bb) (1)); v. 24. 9. 1985, IX R 32/80; v. 29. 3. 1988, IX R 55/83; v. 11. 4. 1990, I R 63/88; v. 27. 1. 1993, IX R 64/88; v. 14. 2. 1995, IX R 74/92; v. 22. 4. 1997, IX R 17/96; v. 5. 11. 2002, IX R 18/02; s. Rdn. 109 ff.

176 BFH v. 16. 6. 1995, X B 216/94.

Angehörige (Verlustjahre = Liebhaberei) und späterem Wechsel zur Dauervermietung an fremde Dritte (ab nachweislicher Absicht zum Wechsel = Einkunftserzielungsabsicht)¹⁷⁷.

- 107 Nach Ansicht der Finanzverwaltung¹⁷⁸ soll erneut geprüft werden, ob eine dauernde Vermietungsabsicht vorliegt
- bei Umwandlung – eines ausdrücklich mit Veräußerungs- oder Selbstnutzungsabsicht vereinbarten – befristeten Mietvertrags in ein unbefristetes Mietverhältnis oder
 - bei erneuter Vermietung dieser Immobilie nach Auszug des Mieters
- 108 Entsprechend soll die Einkunftserzielungsabsicht geprüft werden
- bei Vereinbarung eines befristeten Mietverhältnisses im Anschluss an eine unbefristete Vermietung oder
 - bei verbilligter Überlassung einer Wohnung nach vorheriger nicht verbilligter Überlassung.

Hinweis

Die stets erforderliche Einkunftserzielungsabsicht kann schon dann vorliegen, wenn die Grundstücksübertragung zwar noch nicht erfolgt, aber für einen nahen Zeitraum ernsthaft zugesagt ist¹⁷⁹.

1.5.3.2 Späterer Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht

- 109 Die Einkunftserzielungsabsicht kann später bzw. nachträglich entfallen¹⁸⁰ mit der Folge, dass ab diesem Zeitpunkt die einkommensteuerrechtlich relevante Tätigkeit entfällt¹⁸¹.

1.5.3.3 Späterer Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht auf Grund Einstellung der Vermietungstätigkeit

- 110 Steht der Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht mit der Einstellung seiner (auf Einkünfteerzielung gerichteten) Vermietungstätigkeit im Zusammenhang, muss dies nach Ansicht des BFH nicht zwangsläufig zu einem sofortigen Werbungskostenabzugsverbot sämtlicher Aufwendungen führen.
- 111 Die bis zur Beendigung der Vermietungstätigkeit entstandenen Aufwendungen sind weiterhin durch die ursprünglich zur Erzielung von Einkünften begonnene und unverändert fortgeführte Tätigkeit veranlasst¹⁸². Durch die betreffende Einkunftsart veranlasste (und die negativen Einkünfte unter Umständen sogar

177 FG SA v. 25. 4. 2002, 3 K 69/00 (ng, BFH v. 4. 8. 2003, IX R 56/02).

178 BMF v. 8. 10. 2004, BStBl I 2004, 933, RdNr. 28.

179 BFH v. 31. 3. 2000, IX R 6/96.

180 Etwa wenn die ursprünglichen Erwartungen des Steuerpflichtigen endgültig fehlschlagen, vgl. Rdn. 141 ff.

181 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82 (C. IV. 3.c) bb) (1)); Schl-Hol FG v. 27. 10. 2004, 3 K 20157/01.

182 BFH v. 4. 3. 1997, IX R 29/93; v. 15. 5. 2002, X R 3/99 (II. 5).

erhöhende) **Abwicklungsmaßnahmen** werden noch von der ursprünglichen Einkunftserzielungsabsicht mitgetragen¹⁸³.

Damit bleiben grundsätzlich jene Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar, die (noch) während der Vermietungszeit entstanden sind¹⁸⁴. Die Vermietungstätigkeit des Steuerpflichtigen dauert an, solange der Vermieter dem Mieter die Nutzung der Mietsache entgeltlich überlässt, also i. d. R. bis zum Ende des Mietverhältnisses (§ 542 BGB). 112

Mit dem Wegfall des Nutzungsrechts des Mieters endet die Vermietungszeit¹⁸⁵. Aufwendungen, die danach anfallen, werden regelmäßig mit Rücksicht auf die künftige Verwendung getätigt und sind also nicht mehr durch die frühere Vermietung veranlasst¹⁸⁶. 113

1.5.4 Grundsätzlich objektbezogene Beurteilung

Überlässt der Steuerpflichtige mehrere Objekte entgeltlich zur Nutzung, stellt sich die Frage, ob bei der Liebhabereiprüfung auf das einzelne Objekt oder auf die Mehrheit von Objekten abzustellen ist. Die Frage erlangt praktische Bedeutung, wenn der Steuerpflichtige zum Beispiel zwei Objekte vermietet und sich bei einer Einzelbetrachtung für eines der Objekte ein negatives Gesamtergebnis und für das andere Objekt ein Totalüberschuss ergibt und bei einer Gesamtbetrachtung der Objekte gleichwohl insgesamt von einem Totalüberschuss auszugehen ist. 114

1.5.4.1 Grundsatz: Getrennte Beurteilung der Objekte

Ein Teil der Literatur hat sich für eine generell zusammenfassende Betrachtung aller Vermietungsobjekte des Steuerpflichtigen ausgesprochen. 115

Dem ist aber nicht zuzustimmen: Die Einkunftserzielungsabsicht ist bei den Überschusseinkunftsarten – grundsätzlich – für jedes Objekt, das als Einkunftsquelle in Betracht kommt, getrennt zu prüfen und gesondert festzustellen¹⁸⁷. 116

Hinweis

Diese Sichtweise hat Tradition und Zukunft: Einkünfte sind das Ergebnis der einzelnen Quelle¹⁸⁸. Bleibt diese auf Dauer ohne Ertrag, ist sie keine steuererhebliche Erwerbsgrundlage („Liebhaberei“).

183 BFH v. 29. 6. 1995, VIII R 68/93; v. 31. 7. 2007, IX R 51/05; zur Abgrenzung: BFH v. 28. 3. 2007, IX R 46/05.

184 BFH v. 11. 3. 2003, IX R 16/99.

185 AA. Hess FG v. 6. 4. 2006, 3 K 1524/04.

186 BFH v. 17. 12. 2002, IX R 6/99; v. 18. 12. 2001, IX R 24/98; FG Köln v. 15. 12. 2011, 10 K 1365/09.

187 BFH v. 19. 6. 2013, IX B 1/13; v. 17. 4. 2013, X R 18/11; v. 12. 5. 2009, IX R 18/08; v. 17. 8. 2005, IX R 23/03; v. 16. 9. 2004, X R 25/01; FG Köln v. 16. 5. 2012, 10 K 3587/11.

188 *Becker*, Grundlagen der Einkommensteuer, München 1940, 218 f.

- 117 Dies bedeutet, im Regelfall ist die **Einkunftserzielungsabsicht** für jedes Vermietungsobjekt, für jede Einzelimmobilie (Wohnung) **gesondert** zu **beurteilen**¹⁸⁹. Denn nur derjenige kann Einkünfte aus Vermietung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen, der Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis ist.
- 118 Also ist auch die Prüfung, ob der Steuerpflichtige langfristig einen Einnahmenüberschuss aus der Vermietung erzielen will, grundsätzlich bezogen jeweils
- auf das einzelne Mietverhältnis¹⁹⁰ bzw.
 - auf die auf **eine bestimmte Immobilie** bezogene Vermietertätigkeit¹⁹¹.

Hinweis

Es kann danach durchaus vorkommen, dass der Steuerpflichtige in einem Gebäude Wohnungen vermietet, die teils als Einkunftsquelle und teils als Liebhaberei zu beurteilen sind¹⁹².

1.5.4.2 Ausnahme 1: Gruppenbildung bei wirtschaftlich gleicher Funktion

- 119 Dagegen ist wirtschaftlich zusammengehöriges Vermögen zu einer Beurteilungseinheit zusammenzufassen¹⁹³. In Ausnahmefällen ist deshalb eine Zusammenfassung von Immobilien möglich und geboten, wenn sie auf der Grundlage eines Gesamtplans des Steuerpflichtigen vermietet werden¹⁹⁴.

Beispiele:

- (1) **Ein Mieter:** Eine einheitliche Betrachtung kann deshalb erfolgen, wenn die Objekte des Steuerpflichtigen an ein und dieselbe Person vermietet werden und die Nutzungsvereinbarungen nicht als voneinander unabhängig zu betrachten sind.

189 BFH v. 25. 6. 1984, GrS 4/82 (C IV 3c (2)); v. 1. 4. 2009, IX R 39/08; v. 31. 10. 2003, IX B 97/03; FG München v. 8. 4. 2009, 10 K 713/09 (3.); v. 13. 9. 2006, 11 K 1802/02 (ng. best. durch BFH v. 26. 11. 2008, IX R 67/07); v. 4. 7. 2006, 6 K 2596/04; FG BraBu v. 14. 5. 2003, 2 K 761/00; FG MV v. 4. 4. 2001, 1 K 72/99 (ng. BFH v. 9. 7. 2002, IX R 33/01); FG Hamb v. 15. 2. 1988, V 14/87.

190 BMF v. 8. 10. 2004, BStBl I 2004, 933, RdNr. 34; BFH v. 28. 11. 2007, IX R 9/06; v. 31. 10. 2003, IX B 97/03.

191 BFH v. 28. 11. 2007, IX R 9/06; v. 17. 8. 2005, IX R 23/03 (II.2.a); FG München v. 13. 9. 2006, 11 K 1802/02 (ng. best. durch BFH v. 26. 11. 2008, IX R 67/07).

192 BFH v. 12. 12. 2011, IX B 132/11.

193 *Kanzler*, FR 2010, 173; *Urbahns/Becker*, INF 1999, 673; *Rödder*, BB 1986, 2241, 2244.

194 FG D'dorf v. 20. 1. 2000, 15 K 4766/96 E; FG Nds v. 26. 4. 2001, 14 K 498/97 (ng. aber differenzierend: BFH v. 14. 12. 2004, IX R 70/02); FG Köln v. 10. 4. 1996, 2 V 5073/95.

- (2) **Mehrere Mieter im selben Gebäude:** Mehrere Eigentumswohnungen können einheitlich bewirtschaftet sein, wenn sie an verschiedene Mieter im selben Gebäude zu vergleichbaren Konditionen vermietet werden¹⁹⁵. Auch der Betrieb einer Pension mit mehreren Ferienwohnungen bzw. -zimmern bildet eine Einheit.¹⁹⁶
- (3) **Mehrere Mieter in verschiedenen Gebäuden:** *Meines Erachtens* können selbst Eigentumswohnungen in verschiedenen Gebäuden einheitlich betrachtet werden,
- wenn die Gebäude in einem engen räumlichen Zusammenhang stehen und
 - nach Lage und Ausstattung einen weitgehend gleichen Marktwert aufweisen (z. B. mehrere Wohnungen in einer Wohnanlage¹⁹⁷).

Hinweis

Allerdings können auch hier einzelne Umstände, wie etwa unterschiedliche Anschaffungszeitpunkte, Finanzierungs- oder Bewirtschaftungsformen eine Einzelbetrachtung¹⁹⁸ erfordern.

1.5.4.3 Ausnahme 2: Steuerrechtlich einheitliche Wirtschaftsgüter aufteilen
Objekte, die steuerrechtlich einheitliche Wirtschaftsgüter sind, sind für Zecke 120 der Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht in mehrere Beurteilungseinheiten aufzuteilen, wenn eine unterschiedliche Wesensart der Bewirtschaftung dies gebietet.

Beispiel

Eine Aufteilung kann etwa bei einem Gebäude mit zwei Wohnungen geboten sein, wenn die eine Wohnung zur langfristigen Vermietung an Fremde genutzt¹⁹⁹ und die andere Wohnung

- als Ferienwohnung²⁰⁰ vermietet oder
- verbilligt an Angehörige überlassen wird.

Hinweis

Meines Erachtens müsste für jede Beurteilungseinheit (eines steuerrechtlich einheitlichen Wirtschaftsguts) eine gesonderte Finanzierung (wie bei einem Zweifamilienhaus mit einer selbst genutzten und einer vermieteten Wohnung²⁰¹) steuerwirksam möglich sein.

195 FG Nds v. 26.4.2001, 14 K 498/97 (ng. differenzierend: BFH v. 14.12.2004, IX R 70/02).

196 *Urbahns/Becker*, INF 1999, 673.

197 *Urbahns/Becker*, INF 1999, 673.

198 S. Rdn. 115 ff.

199 Vgl. dazu Rdn. 495 ff.

200 Vgl. Rdn. 1062 ff.

201 BMF v. 16. 4. 2004, BStBl I 2004, 464.

1.6 Personengesellschaften/-gemeinschaften mit Vermietungseinkünften

- 121 Bei einer Personengesellschaft/-gemeinschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – bei der die Einkünfte zunächst auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln und sodann auf die Gesellschafter zu verteilen sind²⁰² – gelten für die Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht dieselben allgemeinen Grundsätze.
- 122 Damit ist auch bei Grundstücksverwaltungsgesellschaften oder -gemeinschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie bei geschlossenen Immobilienfonds bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht auszugehen²⁰³.

Hinweis

Von einem endgültig gefassten Beschluss, auf Dauer zu vermieten, kann bei einem Immobilienfonds nicht ausgegangen werden, wenn der Verkauf der Fondsimmobilie binnen fünf Jahren nach Herstellung erfolgt, keine Ersatzimmobilie angeschafft wird und der Fonds – abweichend von den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags – durch Gesellschafterbeschluss vorzeitig aufgelöst wird²⁰⁴. Eine Dauervermietungsabsicht des Immobilienfonds fehlt auch dann, wenn dessen Vermietungstätigkeit konzeptionell auf 15 Jahre²⁰⁵ oder auf 20 Jahre²⁰⁶ begrenzt ist.

- 123 Ist in besonderen Fällen gleichwohl eine Liebhabereiprüfung angezeigt, sind die nachstehenden Rechtsprechungsgrundsätze zu beachten.

1.6.1 Einkunftserzielungsabsicht auf beiden Ebenen erforderlich

- 124 Die Einkunftserzielungsabsicht muss sowohl auf der Ebene der Gesellschaft (Gemeinschaft) als auch auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters (Gesellschafter) gegeben sein²⁰⁷.

Hinweis

Für den Regelfall hält der BFH eine getrennte Beurteilung von Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene allerdings nicht für erforderlich²⁰⁸.

202 BFH v. 26. 1. 1988, IX R 119/83; v. 1. 12. 1987, IX R 170/83; v. 7. 4. 1987, IX R 103/85; v. 7. 10. 1986, IX R 167/83.

203 BMF v. 8. 10. 2004, BStBl I 2004, 933, RdNr. 30.

204 FG München v. 9. 11. 2005, 1 K 2004/03.

205 FG D'dorf v. 25. 11. 2008, 17 K 846/06 F (ng. BFH v. 11. 5. 2010, IX R 28/09).

206 BFH v. 2. 7. 2008, IX B 46/08; vgl. indessen FG Hamb v. 15. 12. 2009, 2 K 247/08.

207 BMF v. 8. 10. 2004, BStBl I 2004, 933, RdNr. 31; BFH v. 2. 7. 2008, IX B 46/08; v. 28. 7. 2008, IX B 33/08; v. 8. 12. 1998, IX R 49/95 (II. 1.a); v. 5. 9. 2000, IX R 33/97 (II. 2.a (2)); v. 5. 7. 2002, IV B 42/02.

208 BFH v. 5. 9. 2000, IX R 33/97; v. 8. 12. 1998, IX R 49/95.

1.6.1.1 Ebene der Gesellschaft
Den einzelnen Gesellschaftern können keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden, wenn es (bereits) auf der Ebene der Gesellschaft an der erforderlichen Einkunftserzielungsabsicht fehlt²⁰⁹. 125

1.6.1.2 Ebene des Gesellschafters
Ist hingegen auf der Ebene der Gesellschaft die Einkunftserzielungsabsicht als gegeben anzusehen, ist anhand der **Sonderwerbungskosten** des einzelnen Gesellschafters weiter zu überprüfen, ob auch er einen Totalüberschuss erreichen kann²¹⁰ (sog. **Zweitrechnung**). 126

1.6.1.2.1 Prognoserechnung
Im Rahmen der Prognoserechnung sind alle tatsächlich entstandenen Werbungskosten – einschließlich Sonderwerbungskosten – zu berücksichtigen²¹¹. 127

Hinweis

Ein Verzicht des Steuerpflichtigen auf die Geltendmachung von Werbungskosten ist dabei unerheblich²¹².

Zu den **typischen Sonderwerbungskosten** zählen insbesondere 128

- **Zinsen** des Steuerpflichtigen zur (Re-)Finanzierung seiner Einlage (seines Anteils)
- **Reisekosten** zur Besichtigung der zur Gesellschaft gehörenden Objekte oder zum Besuch von Gesellschafterversammlungen sowie
- Kosten einer eventuellen **Steuerberatung**,
- Notariats- und Grundbuch**gebühren** sowie
- **Telefonkosten**, Porto und ähnliches.

1.6.1.2.2 Nur kurzfristige Beteiligung
Die Einkunftserzielungsabsicht eines Gesellschafters kann insbesondere dann 129
fehlen, wenn er sich nur kurzfristig zur Verlustmitnahme an einer Gesellschaft beteiligt hat²¹³. Ein wesentliches Indiz hierfür ist

209 BFH v. 21. 11. 2000, IX R 2/96; v. 5. 9. 2000, IX R 33/97; v. 8. 12. 1998, IX R 49/95; v. 7. 12. 2006, IX B 4/06; v. 28. 11. 2012, IX B 103/12; FG R'Pf v. 27. 4. 2005, 3 K 1458/01 (ng. aA. BFH v. 12. 7. 2006, IX R 47/05).

210 FG D'dorf v. 12. 12. 2007, 3 V 2319/07 A (F); v. 9. 1. 2008, 3 V 3187/07 A (F); v. 25. 11. 2008, 17 K 846/06 F (ng. BFH v. 11. 5. 2010, IX R 28/09).

211 *Stein*, INF 2006, 860, 863.

212 FG München v. 1. 10. 2003, 1 K 5185/01; s. Rdn. 288.

213 BFH v. 5. 9. 2000, IX R 33/97; v. 7. 4. 1987, IX R 103/85; v. 1. 12. 1987, IX R 170/83.

- die tatsächliche Veräußerung der Beteiligung binnen fünf Jahren²¹⁴ oder
- eine garantierte, spätere Rückveräußerung der Anteile an die Gesellschaft²¹⁵.

1.6.1.3 Ebene des Gesellschafters: Verhältnisse nach Gesellschaftsauflösung

- 130 Die Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht auf der Gesellschafterebene hat zur Folge, dass bei der Frage des Totalüberschusses auch auf die Zeit nach der Beendigung der Personengesellschaft abzustellen ist, wenn nach Auflösung der Personengesellschaft Grundstücke von den bisherigen Gesellschaftern übernommen und im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder einer anderen Einkunftsart eingesetzt werden.

1.6.2 Sonderfall: Verlustzuweisungsgesellschaften

- 131 Von einer zunächst gegen eine Einkunftserzielungsabsicht sprechenden Vermutung ist nach der Rechtsprechung des BFH bei einer Beteiligung an einer so genannten Verlustzuweisungsgesellschaft auszugehen²¹⁶, die interessierte Kapitalanleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen wirbt²¹⁷.
- 132 Bei Verlustzuweisungsgesellschaften ist im Wege eines Anscheinsbeweises davon auszugehen, dass sie bei ihrer Gründung zunächst keine Einkunftserzielungsabsicht haben, sondern lediglich die Möglichkeit einer späteren Einkunftszielung in Kauf nehmen²¹⁸.

1.6.2.1 Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft

- 133 Typische Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft sind nach der Rechtsprechung des BFH²¹⁹:
- das Beschaffen des erforderlichen Kapitals über eine Vielzahl von Anlegern
 - das Kapital besteht nur zum Teil aus Eigenmitteln
 - hohe Verlustzuweisungen
 - der einzelne Gesellschafter hat keinen Einfluss auf den Eintritt neuer Gesellschafter und den Austritt von Gesellschaftern
 - jeder Gesellschafter erteilt der Gesellschaft nach einheitlichem Muster eine Vollmacht, dem Beitritt neuer Gesellschafter zuzustimmen und alle notwendigen Anmeldungen zum Handelsregister vorzunehmen
 - ein ausscheidender Gesellschafter hat den Auszahlungsanspruch so lange zinslos zu stunden, bis an seine Stelle ein neuer Gesellschafter tritt und seine Einlage einbezahlt hat

214 FG D'orf v. 10. 10. 2007, 7 K 2177/04 F; s. Rdn. 899.

215 S. Rdn. 1051.

216 BMF v. 8. 10. 2004, BStBlI 2004, 933, RdNr. 32.

217 BFH v. 5. 7. 2002, IV B 42/02; v. 21. 8. 1990, VIII R 25/86; v. 10. 9. 1991, VIII R 39/86; FG München v. 9. 11. 2005, 1 K 2004/03.

218 Thür FG v. 25. 6. 2014, 3 K 213/13.

219 BFH v. 10. 9. 1991, VIII R 39/86; v. 12. 12. 1995, VIII R 59/92.

Damit erweist sich die Verlustzuweisungsgesellschaft als ein Indizienbündel²²⁰, das typischerweise auf eine fehlende Einkunftserzielungsabsicht der Gesellschaft hinweist. Die Merkmale müssen nicht zwingend alle gleichzeitig vorliegen²²¹. Sprechen die Indizien bei der gebotenen Gesamtwürdigung für eine Verlustzuweisungsgesellschaft, ist – über eine tatsächliche Vermutung – bewiesen, dass die Gesellschaft in erster Linie das Ziel verfolgt, Kapitaleinlagen zu erhalten, die über die Steuerersparnis der Gesellschafter finanziert werden sollen. 134

1.6.2.2 Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht

Bei Verlustzuweisungsgesellschaften kann i. d. R. eine Einkunftserzielungsabsicht erst 135

- von dem Zeitpunkt an angenommen werden, in dem sich die in Kauf genommene Möglichkeit der Erzielung eines Totalgewinnes (bzw. Totalüberschusses)
- in einer solchen Weise konkretisiert hat, dass nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns mit großer Wahrscheinlichkeit ein solcher Totalüberschuss erzielt werden kann²²².

Die Vermutung der fehlenden Einkunftserzielungsabsicht kann widerlegt und damit das Beweisergebnis erschüttert werden, 136

- wenn einzelne Indizien „herausgebrochen“ werden, die das Gesamtbild von einer Verlustzuweisungsgesellschaft typischerweise mitgestalten oder
- wenn trotz des äußeren Erscheinungsbildes einer Verlustzuweisungsgesellschaft wegen der Besonderheiten des Einzelfalls ein Totalgewinn wahrscheinlich ist, sei es bei der Gründung²²³ oder ab einem späteren Zeitpunkt²²⁴.

Ist der Gegenbeweis erfolgreich geführt – es darf also nicht mehr pauschal angenommen werden, dass der Gesellschaft die Einkunftserzielungsabsicht gefehlt habe – eröffnen sich mehrere Möglichkeiten: 137

- (1) Es ist nicht (mehr) sicher, aber wegen fortbestehender Anhaltspunkte doch möglich, dass eine Verlustzuweisungsgesellschaft besteht. Der Sachverhalt kann nicht weiter aufgeklärt werden. Hier ist eine Beweislastentscheidung zu treffen. Das Risiko, dass der Sachverhalt zum Zweck der Beweiswürdigung nicht hinreichend objektiviert werden kann, hat bei geltend gemachten Verlusten die Gesellschaft zu tragen²²⁵.
- (2) Es ist auf Grund der Ermittlungen sicher, dass eine Verlustzuweisungsgesellschaft nicht vorliegt. Die Verluste sind z. B. nur durch Sonderabschreibungen bedingt oder typische Anlaufverluste; andere Beweisanzeichen für

220 Thür FG v. 25. 6. 2014, 3 K 213/13; Merkmale müssen nicht alle gleichzeitig geg. sein.

221 FG Nds v. 9. 12. 2004, 10 K 181/93; Einzelfallwürdigung.

222 BFH v. 12. 12. 1995, VIII R 59/92; v. 21. 8. 1990, VIII R 25/86.

223 BFH v. 21. 8. 1990, VIII R 25/86.

224 BFH v. 10. 9. 1991, VIII R 39/86.

225 BFH v. 19. 11. 1985, VIII R 4/83.