

Michael Stein

Investition Immobilie

Steuerliche Verluste aus
Vermietung und Verpachtung
oder Liebhaberei

10., neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Investition Immobilie

Steuerliche Verluste aus Vermietung und Verpachtung oder Liebhaberei

Von

Michael Stein

10., neu bearbeitete und erweiterte 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 <https://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-20607-0>

Zitiervorschlag:

Stein, Investition Immobilie, 10. Auflage

9. Auflage 2019

10. Auflage 2022

ISBN 978-3-503-20607-0 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-20608-7 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2022

www.ESV.info

Druck: Hubert & Co., Göttingen

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	7
Geleitwort	13
Abkürzungsverzeichnis	15
I. Einleitung	21
II. Grundsätzliches zur Einkunftserzielungsabsicht	27
III. Die Totalüberschussprognose	107
IV. Vermietung auf Dauer	177
V. Vermietung für kurze Zeit	367
VI. Einkunftserzielung und Einkunftsermittlung bei Ferienwohnungen	435
VII. Rückblick – Die Nutzungswertbesteuerung	487
VIII. Auslandsimmobilien	491
IX. Blick nach Österreich	493
X. Ausblick	497
XI. Exkurs 1: Gesetzgebungsvorbehalt einer unwiderleglichen Vermutung	501
XII. Exkurs 2: Keine Liebhaberei bei den Überschusseinkünften?	515
XIII. Gesetzesänderung zur verbilligten Vermietung (Jahressteu- ergesetz 2020) und Ausbleiben von Mieteinnahmen infolge der Corona-Krise	537
Literaturverzeichnis	565
Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen	575
Zum Autor	607

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	<u>5</u>
Geleitwort	<u>13</u>
Abkürzungsverzeichnis	<u>15</u>
I. Einleitung	<u>21</u>
1. Zweck der Besteuerung und Erwerbsgerichtetheit des Handelns	<u>21</u>
2. Verlustberücksichtigung ist keine verbindliche Zusage für Folgejahre	<u>22</u>
3. Grundsätzlich kein Anspruch auf verbindliche Auskunft	<u>22</u>
4. Grundlage des Liebhabereibegriffs	<u>22</u>
5. Verluste und andere hohe Einkünfte	<u>23</u>
6. Vermietung und Verpachtung – eine besondere Einkunftsart	<u>24</u>
7. Ursachen anhaltender Vermietungsverluste	<u>24</u>
8. Probleme der Rechtsanwendung in Deutschland: keine Gesetzes- regelung, zahlreiche Urteile, beachtliche Detailarbeit	<u>25</u>
II. Grundsätzliches zur Einkunftserzielungsabsicht	<u>27</u>
1. Zur Einkunftserzielungsabsicht allgemein	<u>27</u>
1.1 Geschichtliche Entwicklung	<u>27</u>
1.2 Keine Rechtfertigung anhand des Gesetzes	<u>28</u>
1.3 Fundamentalkritik	<u>30</u>
1.4 Das Maß aller Dinge: die Grundsätze des Großen Senates des BFH GrS 4/82	<u>32</u>
1.5 Liebhabereiprüfung im Rahmen des § 21 EStG – Grundsätzliches und Systematik	<u>34</u>
1.6 Personengesellschaften/-gemeinschaften mit Vermie- tungseinkünften	<u>53</u>
2. Einkunftserzielungsabsicht als innere Tatsache	<u>58</u>
2.1 Totalüberschuss bei objektiver Zukunftsbetrachtung	<u>58</u>
2.2 Persönliche Gründe – einkommensteuerliche Irrelevanz	<u>61</u>
3. Vermietungsabsicht – Leerstand von Wohn- und Gewerberäumen	<u>68</u>
3.1 Aufwendungen für bebaute Grundstücke	<u>69</u>
3.2 Aufwendungen für unbebaute Grundstücke	<u>99</u>
3.3 Aufwendungen vor Erwerb eines Vermietungsobjektes	<u>104</u>

III. Die Totalüberschussprognose	<u>107</u>
1. Die Einkunftserzielungsabsicht als zweigliedriges Merkmal	<u>107</u>
1.1 Zweistufige Prüfung	<u>107</u>
1.2 Liebhabereiprüfung nur in Sonderfällen	<u>107</u>
1.3 BFH: Private Gründe bei Kurzzeitvermietung unbeachtlich	<u>108</u>
2. Die Prognose	<u>109</u>
2.1 Grundsätzliches	<u>109</u>
2.2 Berechnungsgrundlagen der Prognose	<u>119</u>
2.3 Zeitraum der Prognose	<u>157</u>
2.4 Prognose bei befristeter Vermietung	<u>175</u>
2.5 Prognose bei zeitweise vermieteter und zeitweise selbstgenutzter Ferienwohnung	<u>175</u>
IV. Vermietung auf Dauer	<u>177</u>
1. Die Fiktion – keine Liebhaberei bei Dauervermietung	<u>177</u>
1.1 Die alte Rechtslage	<u>177</u>
1.2 Die Grundsatzentscheidung vom 30.09.1997 – IX R 80/94	<u>180</u>
1.3 Kritik zur Fiktion des BFH – materiell-rechtliche Grundsatzkritik	<u>191</u>
2. Die Ausnahmen von der – unwiderleglichen – Fiktion	<u>238</u>
2.1 Reichweite der Fiktion – Beschränkung auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung	<u>239</u>
2.2 Die Ausnahmen im Einzelnen	<u>241</u>
2.3 Einfluss von Art und Umfang der Finanzierung	<u>257</u>
2.4 Sonderfall – befristete Gesamthandsgemeinschaft (so genanntes Hamburger Modell)	<u>268</u>
3. Vermietung unter Marktniveau	<u>274</u>
3.1 Vorbemerkungen	<u>274</u>
3.2 Rechtsprechung	<u>291</u>
3.3 Zusammenfassung/Ausblick	<u>345</u>
3.4 Verbilligte Vermietung und Fremdvergleich	<u>347</u>
V. Vermietung für kurze Zeit	<u>367</u>
1. Zu beurteilende Fallgestaltungen	<u>367</u>
2. Alsbaldiger Verkauf	<u>368</u>
2.1 Grundsatzurteil ließ Fragen zum kurzfristigen Engagement offen	<u>368</u>
2.2 Fortführung der Rechtsprechung durch Beweis- lastumkehr	<u>369</u>
2.3 Der Gegenbeweis	<u>371</u>
2.4 Fünfjahresfrist ist keine starre Grenze	<u>371</u>
2.5 Mögliche Gründe für den Gegenbeweis	<u>372</u>
2.6 Die strengen Maßstäbe des gewerblichen Grundstückshandels	<u>372</u>
2.7 Strenge Maßstäbe des gewerblichen Grundstückshandels anwenden?	<u>374</u>

2.8	Auffassung der Verwaltung	375
2.9	Weitere Rechtsentwicklung abwarten	375
2.10	Empfehlung: Beweisvorsorge treffen	378
2.11	Keine Liebhaberei bei erfolgreichem Gegenbeweis	378
2.12	Liebhaberei bei Hinweisen auf alsbaldigen Verkauf	378
2.13	Abgrenzung von Dauervermietung und kurzfristigem Engagement	379
2.14	Auffassung der Finanzverwaltung	384
2.15	Übersicht zur Rechtsprechung des BFH	390
2.16	Übersicht zur Rechtsprechung der Finanzgerichte	396
3.	Als baldige Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken	404
3.1	Vorbemerkung	404
3.2	Auffassung der Finanzverwaltung	409
3.3	Stellungnahmen der Literatur	410
3.4	Rechtsprechung	412
3.5	Stellungnahme zu Verwaltungsansicht und Rechtsprechung	421
4.	Als baldige unentgeltliche Nutzungsüberlassung	427
5.	Modelle mit Rückkaufangeboten oder Wiederverkaufsgarantien	428
5.1	Allgemeingültigkeit der Rechtsprechung	429
5.2	Schädlich: ernsthafte Trennungsabsichten	430
5.3	Beurteilung der Begleitumstände einer Garantie	431
6.	Blick zum gewerblichen Grundstückshandel	432
6.1	Etwaige Liebhabereiprüfung nach Maßstäben für Gewerbebetriebe	432
6.2	Gewerblichkeit bei Verkauf eines Objektes	432
6.3	Gewerblichkeit bei Verkauf mehrerer Objekte	433
VI.	Einkunftserzielung und Einkunftsermittlung bei Ferienwohnungen	435
1.	Die „alte“ Rechtsprechung	435
1.1	Seinerzeit: zunehmendes Streitpotential	435
1.2	Rechtsentwicklung (1976–2000)	435
2.	Die „neue“ Rechtsprechung (ab dem Jahre 2001)	437
2.1	„Vorarbeit“ der Finanzgerichte	437
2.2	Die geltende Rechtsprechung des BFH	438
VII.	Rückblick – Die Nutzungswertbesteuerung	487
1.	Die Besteuerung des Nutzungswerts	487
2.	Ausnahmefall Kostenmiete	487
3.	Aktuell: Kriterien zur Kostenmiete bei verbilligter Vermietung wieder von Bedeutung – sog. Luxusbauten	488
4.	Nutzungswertbesteuerung führte nicht zu Liebhaberei	489
5.	Liebhabereibeurteilung: Sonderrechtsprechung zu ausgelauftenem Recht	489

VIII. Auslandsimmobilien	491
1. Ältere Rechtsprechung	491
2. Abzugsverbot ausländischer (Vermietungs-)Verluste	491
IX. Blick nach Österreich	493
1. Die Liebhabereiverordnung	493
2. Folgen der Beendigung der Vermietung in der Verlustphase	493
3. Objektbezogene Totalperiode	494
4. Streitfälle auch in Österreich	494
5. Beispiele aus der Rechtsprechung	495
X. Ausblick	497
1. Vermietungs-Liebhaberei – ein Fall für den Gesetzgeber	497
2. Wie geht es weiter in der Liebhabereirechtsprechung bei der Vermietung und Verpachtung?	498
XI. Exkurs 1: Gesetzgebungsvorbehalt einer unwiderleglichen Vermutung	501
1. Vorbemerkung	501
2. Grundsatzkritik zur materiellen Rechtsfindung des IX. Senates des BFH	501
3. Grundsatzkritik zur Rechtsfindung des IX. Senates des BFH aus formeller Sicht	501
3.1 Die allgemeine Rechtsprechung des BFH zum Gesetzesvorbehalt einer „unwiderleglichen Vermutung“	502
3.2 Vergleichender Blick auf die – unwiderlegliche – Unterstellung der Einkunftserzielungsabsicht bei Dauervermietung	503
4. Besprechung der „Gesetzesauslegung“ des BFH	506
4.1 Erste Runde: formelle oder materielle Typisierung – zur Entscheidung des BFH, IX R 15/06	506
4.2 Zweite Runde: materielle Typisierung kraft Rechtsanwendungsfiktion? – Zur Entscheidung des BFH, IX R 48/06 nebst Folgerecht	510
XII. Exkurs 2: Keine Liebhaberei bei den Überschusseinkünften?	515
1. Vorbemerkung	515
2. Reines Richterrecht: Kein gesetzlicher Anknüpfungspunkt im EStG	515
2.1 Keine gesetzliche Liebhaberei-Regelung für Überschusseinkünfte und die Betrachtung <i>Leisner-Egenspergers</i> hierzu	516
2.2 Teleologische Auslegung des Einkünftebegriffes durch den Großen Senat des BFH (I)	520
2.3 Der Fiskalzweck des EStG als teleologisches Oberkriterium und Liebhaberei-Rechtfertigung bei den Überschusseinkünften	521
2.4 Kein gesetzlicher Anknüpfungspunkt in der Norm des § 12 EStG	522

2.5 Reichsfinanzhof: Liebhaberei auch bei den Überschusseinkünften	522
2.6 Kein gesetzlicher Anknüpfungspunkt in § 2 Abs. 1 EStG	523
2.7 Kein gesetzlicher Anknüpfungspunkt in § 2 Abs. 2 EStG	524
2.8 Teleologische Auslegung des Einkünftebegriffes durch den Großen Senat des BFH (II)	524
3. Duldung des Richterrechts durch das Bundesverfassungsgericht	526
3.1 Die fünf Nichtannahmebeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts	526
3.2 Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91	527
4. Gesetzgeber könnte eine „Liebhabereibefreiung“ für Überschusseinkünfte diktieren	527
5. Lesart Leisner-Egenspergers führt zu einer gleichheitswidrigen Begünstigung der Überschusseinkünfte	528
6. Lesart Leisner-Egenspergers mündet in verfassungskonforme Auslegung durch Analogieschluss	532
7. Zusammenfassung	533
XIII. Gesetzesänderung zur verbilligten Vermietung (Jahressteuergesetz 2020) und Ausbleiben von Mieteinnahmen infolge der Corona-Krise	537
1. Zur Änderung des § 21 Abs. 2 EStG durch das Jahressteuergesetz 2020	537
1.1 Die Änderung des § 21 Abs. 2 EStG mit Wirkung ab 01.01.2021	537
1.2 Bewertung der Rechtsänderung	540
2. Ausbleiben von Mieteinnahmen als wirtschaftliche Folge der Corona-Krise	557
2.1 Billigkeits-Regelungen des Fiskus	557
2.2 Würdigung	558
Literaturverzeichnis	565
Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen	575
Zum Autor	607

Geleitwort

„Neidvoll blickt der Fachschriftsteller auf den Romancier. Während die Werke des letzteren nicht selten jahrzehntelang unverändert verlegt werden können, sieht sich der erstere bereits nach recht kurzen Zeitabschnitten mit der Überarbeitung seines Werkes konfrontiert“¹. So kommt es, dass auch dieses Werk nach kaum drei Jahren wieder zur Neuauflage ansteht.

Die Begriffe Liebhaberei und Einkunftserzielungsabsicht gehören zu den umstrittensten des Einkommensteuerrechts und vornehmlich mangels gesetzlicher Verankerung der „Liebhaberei“ bezüglich der sog. Überschusseinkünfte (vgl. Geleit der Voraufgabe) bleibt auch bei der privaten Vermietung von Immobilien die Trennlinie zwischen einkommensteuerlich beachtlichen Vermietungsverlusten und fehlender Einkunftserzielungsabsicht unscharf.

Ein weiterer Grund dieser Unklarheiten liegt darin, dass der BFH sein Verhältnis zu § 2 EStG und zu § 21 EStG nicht in Ordnung gebracht hat: Im Jahre 1997 (BFH v. 30.09.1997 – IX R 80/94, Ziff. 2.a) entfaltete der BFH, das Wörtchen „erzielt“ in § 2 EStG liefere eine Rechtsgrundlage für steuerliche Liebhaberei bei den Überschusseinkünften. Diese These dürfte widerlegt sein (Rn. 34, 1265 ff. in diesem Werk). Seit dem Jahr 2005 (BFH v. 19.04.2005 – IX R 15/04) entnimmt der BFH aus § 21 EStG eine Gestattung für eine unwiderlegliche Unterstellung einer Einkunftserzielungsabsicht bei dauernder Wohnraumverlustvermietung. Auch diese These ist entkräftet (Rn. 543 ff., 1201 ff. in diesem Werk).

Der BFH hält dennoch an seiner Fiktion fest: Zuletzt in der Rn. 31 seines Ferienwohnungs-Urteils vom 26.05.2020 – IX R 33/19 – führt er selbst in Ansehung eines sicher prognostizierten Gesamtvermietungsverlustes von rund 110.000 € abermals aus, es sei *„auf den typischen statt auf den verwirklichten Geschehensablauf abzustellen“*, weshalb sich die Aufstellung einer Totalüberschussprognose verbiete. Auch im Übrigen – betrachten wir das „BFH-Klein-Klein“ zur Art und Weise der Auswertung unveröffentlichter statistischer Daten oder das Lavieren des Gerichts zur Bedeutung der Bettenauslastung – offenbart diese Entscheidung (IX R 33/19) exemplarisch jene Probleme, die eine tatbestandsähnliche Rechtsprechung mit sich bringt. Von methodischer Rechtsfindung des Bundesgerichts kann keine Rede sein und in Anbetracht der Vielzahl denkbarer Sachverhalte lässt sich auf diese Weise – nebenbei bemerkt – kein sachgerechtes „Fiktions-Ausnahmeszenario“ kreieren, will man nicht für jeden Sonderfall die Rechtsprechung neu ausrichten.

Einmal mehr ist einer Heimkehr zu einem redlichen Normenverständnis das Wort zu reden. Allein der Gesetzgeber könnte eine materielle Typisierung anordnen und das EStG greift stets – *„Alle Umstände des Einzelfalls sind zu berücksichtigen“*.

1 Entliehen aus dem Geleit von: *Schmidt-Liebig*, Abgrenzung zwischen gewerblichen und privaten Grundstücksgeschäften, 3. Auflage, Berlin 1998.

sichtigen“ hatte der Große Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 25.06.1984 – GrS 4/82 betont – auf den vom Steuerpflichtigen realisierten Sachverhalt zu. Wenn der BFH hingegen unter Verweis auf eine normenferne Fiktion Verlustphasen toleriert, die sich auf den gesamten Prognosezeitraum erstrecken, ist dem Gesetzesverständnis im Sinne der Entscheidung des GrS 4/82 schwerlich genüge getan.

Möglichstfalls hat der unsichere Boden der Rechtsprechung des für die Vermietungseinkünfte zuständigen IX. Senates des BFH auch zur Folge, dass sich das BMF noch nicht entschließen konnte, das Schreiben vom 08.10.2004 (BStBl.I 2004, S.933) zu überarbeiten. Immerhin erhält der Abdruck dieses Schreibens im „grünen“ Einkommensteuerhandbuch jährlich ein Update in Gestalt weiterer Fußnoten.

Unterdessen liefern die fortwährenden Streitigkeiten zu Liebhabereifragen bei verlustbringender privater Immobilienvermietung wertvolle Beiträge zur Vollbeschäftigung von Behörden und Gerichten. In Teilbereichen – dies interessiert vornehmlich die Beraterschaft – bieten sich beachtliche Gestaltungsmöglichkeiten, deren Risiken es abzuschätzen gilt. In dieser Gemengelage ist das vorliegende Werk der Leuchtturm des Achtsamen: Gewinnen Berater oder Fiskus damit auch nur einen Fall, hat sich, dies mag die freundliche Annahme der Voraufgabe erklären, die Investition amortisiert.

Wie könnte es weitergehen mit der steuerlichen Vermietungsliebhaberei? Zwar ist die Einkommensteuer keine zu harmonisierende im Sinne des Unionsrechts. Zu bemerken bleibt indes, dass hierzulande zur steuerlichen Liebhaberei allein hinsichtlich der Vermietungseinkünfte (§§ 2, 21 EStG) in den letzten beiden Dekaden mehrere hundert Urteile ergangen sind, während etwa Österreich in selbiger Zeit zum gleichen Thema auf Grundlage seiner Liebhabereiverordnung mit deutlich weniger Gerichtsentscheidungen auskam. Derweil zeigen auch Abgeordnete des Bundestages Interesse am Thema, wie eine Expertise des wissenschaftlichen Dienstes des Bundestages vom 12.11.2019 (WD 4-3000-133/19: „Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung“) dokumentiert. Ein Blick auf die jüngste Änderung der Norm des § 21 Absatz 2 EStG erweist jedoch ein legislatives Missverständnis im Grundsätzlichen: Einkünfteerzielung (womöglich steuerliche Liebhaberei) und Einkünfteermittlung (Höhe der Einkünfte) können unmöglich auf einer Ebene verhandelt werden (Rn. 1312 ff. in diesem Werk). Überhaupt müsste eine einfache und gerechte Normierung zu verlustbringender Privatvermietung her. Etwa der Vorschlag, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur mit positiven Einkünften aus dem gleichen Grundstück oder Gebäude zur Verrechnung zuzulassen, ist schon länger in der Welt (vgl. *Kanzler* DStZ 2005, 766, 771; *Hübner* DStR 2013, 1520, 1522).

Jena, im April 2022

Michael Stein

Abkürzungsverzeichnis

a.	auch
a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abw.	Abweisung (der Klage)
a. E.	am Ende
a. F.	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)
Beih	Beihefter (Beilage zur Zeitschrift)
Best	Bestätigt (zumeist: Urt. des FG durch BFH)
BeSt	Beratersicht zur Steuerrechtsprechung (Beilage zur Zeitschrift)
betr.	betreffend
BFG	Bundesfinanzgericht (Österreich)
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
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

Abkürzungsverzeichnis

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)
DWW	Deutsche Wohnungswirtschaft (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
EN	Eilm Nachrichten
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
FA	Finanzamt
f./ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin.	Finanzminister, Finanzministerium (auch z. B. für Staatsministerien der Finanzen)
Fn.	Fußnote
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
gl. A.	gleicher Ansicht

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHRR	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)
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt-Kommentar zum EStG/KStG)
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. Erg.	im Ergebnis
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)
Kab.	Klageabweisung
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
Lfg.	Lieferung (eines Loseblattwerkes)
m. a. W.	mit anderen Worten
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nachw.	Nachweise
n. F.	neue Fassung
n. g.	nachgehend (hier i. d. R. BFH auf FG)
NJW	Neue juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer(n)
nrkr.	nicht rechtskräftig
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
öEStG	Einkommensteuergesetz Österreich
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift/Österreich)
ÖVG	Oberverwaltungsgericht (Österreich)
qm	Quadratmeter
R	Richtlinie (Einkommensteuer-Richtlinien)
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
Rg.	Rechtsgang
rkr.	rechtskräftig(es) (r)
Rn.	Randnummer(n): zitiert das vorliegende Fachbuch
RStBl	Reichssteuerblatt
s.	siehe
S.	Satz, Seite
s. a.	siehe auch
SenFin	Senator für Finanzen, Senatsverwaltung für Finanzen
s. o.	siehe oben
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
<i>Stein</i> hier Rn.	Verweis auf Randnummern (Rn.) in diesem Werk
<i>Stein</i> Voraufgabe	Voraufgabe dieses Werks, nämlich: <i>Stein</i> Investition Immobilien, 9. Aufl. Berlin 2019
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)
stRspr	ständige Rechtsprechung
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)
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat (Gerichtsbarkeit/Österreich)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
unzutr.	unzutreffend
u. v. a. m.	und viele andere mehr
VerwG	Verwaltungsgericht
Vfg.	Verfügung
vg.	vorangehend (meint Urteil der ersten Instanz bzw. den BFH nach Zurückverweisungen)
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VuV	Vermietung und Verpachtung
VW	Versicherungswirtschaft (Zeitschrift)
VwGH	Verwaltungsgerichtshof (Gerichtsbarkeit/Österreich)
zahlr.	zahlreiche
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 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 GewStD v. In § 15
Abs. 2 S. 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 zuteil wird⁴.

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
nach herrschender Meinung ist die Erwerbsgerichtetheit (Einkünfterzielungs-

1 BGBI. I 1983, 1583, 1586.

2 BGBI. I 1985, 2436 f.

3 BFH v. 25. 06. 1984 – GrS 4/82.

4 BFH v. 19. 11. 1985 – VIII R 4/83; BT-Drucks. 10/336, 26 f.

5 Stein Der Geist des EStG.

6 Vgl. Stein hier Rn. 1232–1310.

absicht) als Überschusserzielungsabsicht auch bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nrn. 4–7 EStG subjektives Tatbestandsmerkmal für eine Besteuerung⁷ und deshalb für jeden Veranlagungszeitraum (erneut) zu prüfen.

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 hat⁸.
- 5 Vielmehr muss eine vom Finanzamt als falsch erkannte – selbst über eine längere Zeit vertretene – Rechtsauffassung zum frühesten möglichen Zeitpunkt aufgegeben werden⁹. 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 hinausgeht¹⁰.

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 darzulegen¹¹.
- 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 vorliegen¹².

4. Grundlage des Liebhabereibegriffs

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

7 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82; vgl. indessen *Stein* hier Rn. 35 f.

8 BFH v. 30.09.1997 – IX R 80/94; 30.10.1997 – IV R 76/96; 08.12.1998 – IX R 49/95.

9 BFH v. 04.05.2005 – XI B 224/03; 02.08.2004 – IX B 41/04; 17.12.2003 – X R 31/00.

10 FG München v. 22.10.2008 – 1 K 77/07.

11 BMF v. 24.06.1987 – BStBl. I 1987, 474.

12 Hessisches FG v. 26.07.1989 – 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 „Liebhabelei“.

Dogmatische Grundlage des – gesetzlich unbekanntes – Liebhabeleibegriffs ist neben dem eingangs erwähnten **Fiskalzweck**¹³ des Gesetzes ein Aspekt der **Verteilungsgerechtigkeit**: 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 Liebhabeleitätigkeit beruht gleichwohl **nicht** auf der Vorschrift des **§ 12 Nr. 1 EStG**, denn die Anwendung dieser Vorschrift erfordert zunächst das Vorliegen einer Tätigkeit im Sinne einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1–7 EStG¹⁴.

Vielmehr fußt das Abzugsverbot des mit einer Liebhabelei zusammenhängenden Aufwands auf – übergeordneten – Gesichtspunkten des § 2 EStG¹⁵.

5. Verluste und andere hohe Einkünfte

Im Allgemeinen stellt sich die Frage nach Liebhabelei nicht, wenn fortlaufend Gewinne bzw. Überschüsse erzielt werden¹⁶. Denn wesentliches Merkmal einer einkommensteuerlich relevanten Tätigkeit ist das Streben nach Gewinn bzw. Überschuss¹⁷. **Ohne Verluste gibt es keine Liebhabelei**¹⁸; das Erfüllen der Tatbestandsmerkmale reicht aus¹⁹.

Die Frage der Liebhabelei stellt sich aber erst und nur dann, wenn der Steuerpflichtige anderweitige (hohe) Einkünfte erzielt, die für einen Verlustausgleich

13 *Stein* hier Rn. 49; *BFH* v. 25.06.1984 – GrS 4/82; 30.06.2009 – VIII B 8/09; *Schleswig-Holsteinisches FG* v. 01.07.2011 – 2 K 190/09.

14 *Stein* DStZ 2011, 442, 446; s. a. *Stein* hier Rn. 41.

15 *Stein* hier Rn. 35; *BMF* v. 14.07.2000 – DB 2000, 1687.

16 *BFH* v. 31.01.2011 – III B 107/09; 16.03.2000 – IV R 53/98.

17 *FG Berlin* v. 03.07.1987 – III 434/86.

18 *BFH* v. 30.06.2009 – VIII B 8/09; *FG Niedersachsen* v. 14.05.2009 – 11 K 556/07; *FG Berlin* v. 03.07.1987 – III 434/86.

19 *BFH* v. 30.06.2009 – VIII B 8/09.

(oder, in der Praxis eher selten, einen Verlustabzug) zur Verfügung stehen²⁰. Das eigentliche Anliegen der Umqualifizierung einer einkünfteerzielenden 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 **Fiskalzweck²¹ 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 prägen²². Eine von der konkreten Einkunftsart losgelöste Einkunftserzielungsabsicht gibt es nicht²³.
- 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 S. 3 Nr. 7 EStG werden auch AfA den Werbungskosten bei den Überschusseinkünften zugerechnet. 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 100 Jahre) zu kurz bemessen²⁴. Überhaupt ist das Zulassen von AfA bei den Überschusseinkünften – bereits an sich – eine systemfremde Begünstigung²⁵.

20 *Stein* hier Rn. 155; *BFH* v. 14. 07. 2003 – IV B 81/01; 26. 02. 2004 – IV R 43/02.

21 *Stein* hier Rn. 10 und 49.

22 *BFH* v. 13. 06. 2005 – VIII B 67, 68/04.

23 Vgl. *Stein* hier Rn. 57 ff.

24 *Stein* hier Rn. 365.

25 *FG Düsseldorf* v. 09. 08. 2007 – 16 K 840/05 F (n. g. *BFH* v. 17. 09. 2008 – IX R 64/07).

- 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

Rechtsprechung²⁶ und Verwaltung²⁷ vertreten insoweit nunmehr eine einschränkende Ansicht: Die verlustbringende Vermietung so genannter Luxusbauten soll in bestimmten Fällen auf Liebhaberei geprüft werden²⁸.

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 regeln²⁹. 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).

In **Österreich** herrscht hingegen insoweit (deutlich mehr) Klarheit, denn dort werden einzelne Fälle von Liebhaberei in einer besonderen Verordnung aufge- 22

26 BFH 06. 10. 2004 – IX R 30/03; FG Düsseldorf v. 21. 10. 2004 – 11 K 2425/02 E.

27 OFD Frankfurt/M. v. 17. 11. 2005, DStZ 2006, 94; OFD München v. 11. 07. 2005, DStR 2005, 1645.

28 Stein hier Rn. 615, 616, 821 ff.

29 Stein hier Rn. 1189, 1191: Vorschläge dazu.

führt³⁰. 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), verleibt 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 darf³¹. Zudem ist – was zuerst zu prüfen ist – oft nicht sicher, ob überhaupt eine Vermietung auf Dauer vorliegt³².
- 25 Vor diesem Hintergrund kommt der interessierte Rechtsanwender an einer intensiven Recherche nach einschlägiger Rechtsprechung nicht vorbei.

30 *Stein* hier Rn. 1180 ff.

31 Zu den zahlreichen Ausnahmen bei einer so genannten Dauervermietung vgl. *Stein* hier Rn. 601 ff.

32 Vgl. *Stein* hier Rn. 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 längerem³⁴. 26
Bereits der RFH hat darauf abgestellt, ob der Steuerpflichtige selbst seine Tätigkeit ernstlich zur Erzielung von Einkommen für geeignet halte (subjektiver Liebhabereibegriff)³⁵.

Die Rechtsprechung des RFH³⁶ hatte ab dem Jahre 1925 über die Fallgruppe der 27
so genannten Liebhabereieinkünfte zu befinden, die sich unter der wachsenden Einkommensteuerlast als erste Steuerminimierungsmethode entfaltete. Steuerpflichtige mit sehr hohem Einkommen, meist Fabrikanten, renommierten mit Rennpferdestütten. 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.

Der RFH vertrat zunächst eine subjektive Betrachtungsweise. Er ging davon aus, 28
dass der „oberste und letzten Endes alleinige Zweck“ des EStG darin bestehe, dem Reich Einnahmen zu verschaffen³⁷. 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 ausgeübt³⁸.

Im Jahre 1934³⁹ hat sich der RFH von der subjektiven Komponente insoweit 29
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.

1.1.2 Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Diese Wende zum objektiven Liebhabereibegriff hatte auch der BFH zunächst 30
vertreten⁴⁰. Die entscheidende Grundlage der heutigen rechtlichen Betrachtung

34 Zur historischen Entwicklung etwa: *FG Berlin* v. 11. 03. 1998 – 6 K 6305/93.

35 *RFH* v. 14. 03. 1929 – VI A 1473/28.

36 *RFH* v. 18. 02. 1925 – VI B 44/25; 24. 03. 1926 – VI A 119/26; 14. 03. 1929 – VI A 1473/28; 19. 02. 1930 – VI A 952/29; 09. 04. 1930 – VI A 1973/29.

37 *RFH* v. 14. 03. 1929 – VI A 1473/28.

38 *RFH* v. 18. 02. 1925 – VI B 44/25.

39 *RFH* v. 24. 01. 1934 – VI A 1230/31.

40 *BFH* v. 27. 06. 1968 – IV 69/63; 06. 03. 1980 – IV R 182/78; 21. 10. 1980 – VIII R 81/79; 22. 07. 1982 – IV R 74/79.

hat dann der GrS mit dem Beschluss vom 25.06.1984⁴¹ gesetzt⁴². Mit diesem Beschluss ist der BFH uneingeschränkt zum subjektiven Liebhabereibegriff zurückgekehrt⁴³.

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 führen⁴⁴. Denn diese Gesetzesformulierung umschreibt – über den insoweit unvollständigen Wortlaut hinaus – nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte⁴⁵.

Hinweis

Dies wird seit 1983 unter anderem durch die Regelung des § 2a Abs. 1 EStG⁴⁶ sowie seit 1999 bzw. 2006 durch die Regelungen der §§ 2b, 15b EStG⁴⁷ als auch durch §§ 2 Abs. 3, 10d EStG fundamental verdeutlicht: Diese Normen setzen (ausdrücklich) negative Einkünfte voraus⁴⁸.

- 33 In Teilen der Literatur⁴⁹ und (vereinzelt in der) Rechtsprechung⁵⁰ wird (auch) deshalb – gewissermaßen hilfsweise – aus dem in § 2 Abs. 1 S. 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 „erzielt“ werden zweifelsohne auch Verluste und Werbungskostenüberschüsse⁵¹.

41 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82.

42 Vgl. Stein hier Rn. 46 ff.

43 FG Berlin v. 11.03.1998 – 6 K 6305/93.

44 Stein DStZ 2013, 33, 34 f.

45 BFH v. 25.01.1951 – I D 4/50 S; FG Berlin v. 21.07.2004 – 2 K 2324/01 (n.g. BFH v. 27.10.2005 – IX R 3/05).

46 Vgl. Stein hier Rn. 100.

47 Zum 01.01.2006 aufgehoben: § 2b EStG wurde ersetzt durch § 15b EStG; Stein hier Rn. 101 ff.

48 Thüringer FG v. 25.06.2014 – 3 K 267/13.

49 Nachw. in Stein Voraufgabe Rn. 33, dort Fn. 14.

50 BFH v. 30.09.1997 – IX R 80/94; FG Bremen v. 23.02.1995 – 1 94 247 K1.

51 Stein hier Rn. 34, 1250, 1266 ff.

Hinweis

Sprachlich bedeutet „Erzielen“, dass man etwas Angestrebtes erreicht. Es ist das Ergebnis einer planmäßigen menschlichen Handlung (mit entsprechendem Willen)⁵².

Es wird insoweit vorgebracht⁵³, durch die Verwendung des Begriffs „Erzielen“ werde für alle Einkunftsarten ein Zusammenhang hergestellt zwischen den Einkünften und der Tätigkeit oder Vermögensnutzung, durch die sie erwirtschaftet werden. 34

Kritik: Diese Herleitung ist verfehlt.

Anknüpfungspunkt der synthetischen Einkommensbesteuerung ist die natürliche Person, der Einkunftsquellen zugeordnet bzw. zugerechnet werden. Erst diese Zuordnung/Zurechnung⁵⁴ rechtfertigt den Verlustausgleich zwischen Einkunftsquellen⁵⁵, die ansonsten – wie etwa zwei vermietete Eigentumswohnungen verschiedener Eigentümer – beziehungslos nebeneinander stehen⁵⁶.

Mit dem Begriff des „Erzielens“ in § 2 Abs. 1 S. 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 Ergebnisses⁵⁷. „Erzielt“ werden sowohl (dauerhafte) Gewinne/Überschüsse als auch Verluste/Werbungskostenüberschüsse⁵⁸.

Die Funktion des § 2 Abs. 1 S. 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 Tätigkeit⁵⁹. Auch die Entstehungsgeschichte spricht eindeutig gegen die Herleitung der Einkunftserzielungsabsicht aus dieser Norm: Schließlich wäre es folgewidrig, aus § 2 Abs. 1 EStG ein Tatbestandsmerkmal herleiten zu wollen (Gewinnerzielungsabsicht), dass dann zusätzlich noch einmal bei der Einkunftsart Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 EStG auftaucht⁶⁰.

52 *Stein* Der Geist des EStG, 116.

53 *Lorenz* 50 ff.

54 Einkünfte werden zugerechnet.

55 *Stein* Der Geist des EStG, 116.

56 *Stein* DStZ 2011, 442, 447.

57 *Stein* DStZ 2011, 442, 447.

58 *Stein* Der Geist des EStG, 116.

59 *Stein* Der Geist des EStG, 117.

60 *Stein* Der Geist des EStG, 117.

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**⁶¹ 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 vor⁶². 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 Ausdruck⁶³. Es wurde von der Rechtsprechung als subjektives Tatbestandsmerkmal entwickelt⁶⁴.

1.3.1 Kritik in der Literatur

- 38 Dieses – von der herrschenden Meinung anerkannte – grundsätzliche Erfordernis wird in Teilen der Literatur in Zweifel gezogen⁶⁵. Es wird hinterfragt, ob eine Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht bei den Überschusseinkünften überhaupt vorgenommen werden dürfe⁶⁶ 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 Bedeutung⁶⁷. Es empfehle sich aus Gründen der Einfachheit und Überprüfbarkeit nicht, die Steuerentstehung von der Verwirklichung subjektiver Tatbestandsmerkmale abhängig zu machen⁶⁸.

61 Vgl. *Stein* hier Rn. 50.

62 *Stein* DStZ 2013, 33; 2013, 114.

63 *Stein* Der Geist des EStG, 109 ff.; DStZ 2013, 33; 2013, 114.

64 *Stein* hier Rn. 26 f., 46 ff.

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

66 *Leisner-Egensperger* DStZ 2010, 790; *Hübner* DStR 2013, 1520, 1521.

67 *Schmidt/Seeger*, EStG [23. A. 2004] § 2 Rn. 23.

68 *Kruse*, Über Liebhaberei, in Festschrift für Arndt Raupach, 2006, 143 ff.; *Lang*, FR 1997, 201, 203 ff.; *Anzinger*, 273 ff.

1.3.2 Stellungnahme zur Literaturkritik

Der Literaturgrundsatzkritik⁶⁹, bei den Überschusseinkünften fehle es an einer Rechtsgrundlage für ein Einfordern einer Einkunftserzielungsabsicht, wäre nur dann zuzustimmen, wenn es mit Blick auf Verfassung und Methode nicht gelänge, den Weg einer ebenso verfassungsgeleiteten wie rechtsverschärfenden Analogie zu § 15 Abs. 2 S. 1 EStG zu beschreiten⁷⁰. Mag man das Institut der steuerlichen Liebhaberei als sinnvoll ansehen, wenn der Staat Erträge besteuern will⁷¹. Indessen kommt eine Rechtsfindung *lege artis* nicht umhin, den Nachweis des Vorhandenseins einer diesbezüglichen primärrechtlichen Grundlage methodisch einwandfrei zu erweisen⁷². Bislang jedoch hat der für die Vermietungseinkünfte zuständige IX. Senat des BFH nicht den Versuch unternommen, eine Rechtsgrundlage für Überschussliebhaberei ernstlich zu erweisen⁷³. Stattdessen diktiert der IX. Senat des BFH eine – methodisch nicht zu rechtfertigende⁷⁴ und (isoliert besehen) rechtswidrigen⁷⁵ – Nichtanwendung der Liebhabereigrundsätze bei dauerhaft verlustbringender Wohnraumvermietung⁷⁶.

Damit jedoch verdeckt der BFH – einmal mehr – das eigentliche Problem: Für ein Liebhabereirecht der Überschusseinkünfte⁷⁷ fehlt – anders als bei den Gewinneinkünften⁷⁸ – jeglicher Anknüpfungspunkt im Gesetz⁷⁹. Zwar wurde hierfür gelegentlich § 12 EStG ins Feld geführt⁸⁰. Ein Rückgriff auf § 12 EStG zur Rechtfertigung der Liebhaberei bei den Überschusseinkünften geht jedoch fehl: Diese Vorschrift regelt Fragen der Einkünfteermittlung, nicht aber diejenigen der Einkunftserzielung⁸¹. Auch insofern bleibt unverständlich, weshalb das BVerfG⁸² für die Annahme von Liebhaberei bei Überschusseinkünften „grünes Licht“ gegeben hat⁸³.

1.3.3 Rechtsprechung

Die Grundsatzkritik in der Literatur⁸⁴ wurde – wie erwähnt – von der Rechtsprechung bislang nicht aufgegriffen.

Allerdings praktiziert der IX. Senat des **BFH** mit seiner Rechtsprechung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die weit überwiegende Zahl

69 *Leisner-Egensperger* DStZ 2010, 790; *Hübner* DStR 2013, 1520, 1521.

70 *Stein* Der Geist des EStG.

71 *Stein* hier Rn. 544 ff., 1251 ff.

72 *Stein* hier Rn. 1232 ff.

73 *Stein* DStZ 2013, 33; 13, 114.

74 *Stein* hier Rn. 552 ff.

75 *Stein* DStZ 2011, 442, 449 ff.; 2009, 768; 2004, 189 ff.; *Stein* hier Rn. 1201 ff.

76 *Stein* hier Rn. 43–45.

77 *Stein* hier Rn. 35.

78 § 15 Abs. 2 S. 1 EStG.

79 *Stein* Der Geist des EStG, 109 ff.; s. a. *Stein* hier Rn. 34, 36.

80 *Kruse*, Über Liebhaberei, in Festschrift für Arndt Raupach, 2006, 143 ff.

81 *Stein* DStZ 2011, 442, 446; *Stein* hier Rn. 12.

82 BVerfG v. 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91.

83 *Stein* hier Rn. 50, 1277 ff.

84 *Stein* hier Rn. 38.

der Vermietungsfälle eine faktische **Nichtanwendung der Liebhabereigrundsätze**: Bei einer „auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit“ sei die Einkunftserzielungsabsicht grundsätzlich nicht zu prüfen, sondern ungeprüft zu unterstellen⁸⁵.

- 44 Diese partielle Nichtanwendung des Liebhabereirechts⁸⁶ 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 S. 1 Nr. 1 EStG (selbst) her⁸⁷.
- 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 GrS⁸⁸. Diese Vorgehensweise verstößt formell (Auslegungslehre) als auch in der Sache selbst gegen elementare Grundsätze des Steuerrechts⁸⁹.

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

- 46 Für die Rechtsprechung richtungweisend sind die allgemeinen Grundsätze, die der GrS in seinem Fundamentalbeschluss – GrS 4/82 – vom 25.06.1984⁹⁰ zur Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht – auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung⁹¹ – 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 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 kritisiert⁹² – auf den (vermeintlichen) **Fiskalzweck** des Ge-

85 Vgl. *Stein* hier Rn. 495 ff., 1201 ff. (zur Kritik an BFH).

86 *Stein* hier Rn. 540: Quasi Liebhabereiüberprüfungsverbot.

87 *BFH* v. 24.08.2006 – IX R 15/06; 29.08.2007 – IX R 48/06; zur Kritik an BFH: *Stein* hier Rn. 1192–1200.

88 *Stein* hier Rn. 46.

89 *Stein* hier Rn. 543 ff., 1192 ff., 1220 ff.

90 *BFH* v. 25.06.1984 – GrS 4/82.

91 *Stein* hier Rn. 52; *BFH* v. 05.05.1988 – III R 139/85.

92 Statt vieler: *Leisner-Egensperger* DStZ 2010, 790, 795; *Credo*, 20 ff.

setzes. Der GrS führt hierzu aus, Zweck des EStG sei es⁹³ „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“.

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 Steuerpflichtigen⁹⁴.

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 handelt⁹⁵. 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 unberührt⁹⁶.

1.4.3 Abweichende Interpretation in der Literatur

Die vom GrS entwickelten Grundsätze gelten auch für die Überschusseinkünfte⁹⁷ und soweit sie diese betreffen, auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung⁹⁸, 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. 52

In einem Beitrag der letzten Dekade hat eine Ordinaria dies unter Hinweis auf 53 die Gesetzeslage ernsthaft bestritten⁹⁹, was sofort zu Widerspruch geführt hat¹⁰⁰. Indessen: Weder die Grundsatzkritik noch der Widerspruch liegen richtig¹⁰¹. In Teilen der älteren Literatur wurden indes – auch schon – Zweifel geäußert, ob

93 Stein hier Rn. 311.

94 BFH v. 03.06.2005 – XI S 7/04; FG Hamburg v. 12.04.1991 – VI 60/88.

95 BVerfG v. 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91; 24.04.1990 – 2 BvR 177/90; 24.04.1990 – 2 BvR 2/90; 18.11.1986 – 1 BvR 330/86; 28.10.1986 – 1 BvR 325/86; 17.09.1977 – 1 BvR 372/77; BFH v. 06.05.2015 – IX B 18/15; 25.06.1996 – VIII R 28/94.

96 BFH v. 25.06.1996 – VIII R 28/94.

97 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82.

98 BFH v. 05.05.1988 – III R 41/85; 05.05.1988 – III R 139/85; FG Niedersachsen v. 27.03.2009 – 1 K 11543/05; FG Berlin v. 16.11.1987 – VIII 211/86; 12.04.1994 – VII 427/91; FG Hamburg v. 11.06.1991 – III 284/89; BMF v. 08.10.2004, BStBl. I 2004, 933.

99 Leisner-Egensperger DStZ 2010, 790.

100 Heuermann DStZ 2010, 825.

101 Stein DStZ 2011, 442; Stein hier Rn. 1232 ff., 1201 ff.

die vom GrS aufgestellten Rechtsgrundsätze tatsächlich in letzter Konsequenz 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 überdenken¹⁰².

- 54 Die Grundsätze des GrS seien in einem ganz anderen Zusammenhang entwickelt und eher cursorisch auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erstreckt worden¹⁰³.

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 GrS¹⁰⁴ ab. 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 Einkünfterzielung geeignet ist¹⁰⁵. Mit den Grundsätzen des Beschlusses des GrS¹⁰⁶ ist dies nicht zu vereinbaren¹⁰⁷.

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 Grundaussage¹⁰⁸, dass eine Vermietertätigkeit 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 erzielen¹⁰⁹. Damit wird klar: Maßgeblich ist also die Art, wie das Objekt im Einzelfalle bewirtschaftet wird¹¹⁰.

Hinweis

Der GrS hatte sich dabei auf das Urteil des BFH vom 21. 10. 1980¹¹¹ 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.

102 *Pezzer* StuW 2000, 457, 463; *Ebling* in Festschrift für *Offerhaus* 1999, 567, 569 f.

103 *Pezzer* DStR 1995, 1853, 1857.

104 *Stein* hier Rn. 47.

105 Vgl. dazu *Stein* hier Rn. 540.

106 *BFH* v. 25. 06. 1984 – GrS 4/82.

107 *Stein* hier Rn. 583.

108 *Stein* hier Rn. 47.

109 *Stein* INF 2001, 641, 642.

110 *Stein* DStZ 2009, 768, 769.

111 *BFH* v. 21. 10. 1980 – VIII R 81/79.

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 wohl 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 kann¹¹². 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 ableitbar¹¹³. 58

Der Dualismus zwischen betrieblichen und privaten Einkunftsarten bringt einschneidende Ungleichbehandlungen hervor, die – mit verfassungsrechtlichem Segen¹¹⁴ – auch Verluste/Werbungskostenüberschüsse betreffen¹¹⁵. Nach Auffassung des BFH¹¹⁶, der Finanzgerichte¹¹⁷ und wohl auch der Literaturmehrheit¹¹⁸ 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 der Ermittlung zu Grunde zu legende Bezugsgröße bei Überschusseinkünften nach dem zu erwartenden Totalüberschuss (ohne Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinne) und bei Gewinneinkünften durchweg nach dem zu erwartenden Totalgewinn (einschließlich Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinne) bemisst. 60

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 ist¹¹⁹. Es ist also erforderlich, 61

112 BFH v. 09.03.2011 – IX R 50/10; 10.08.2011 – X B 100/10.

113 Podewils ZfIR 2011, 536 f.

114 BVerfG v. 09.07.1969 – 2 BvL 20/65; 11.05.1970 – 1 BvL 17/67.

115 Etwa spezielle Verlustkreise der §§ 22, 23 EStG; BVerfG v. 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91.

116 BFH v. 17.03.2010 – IV R 60/07; 25.09.2008 – IV R 80/05; 29.03.2007 – IV R 6/05; 13.06.2005 – VIII B 67, 68/04; 29.03.2001 – IV R 88/99; 31.03.1992 – IX R 11/87; 05.05.1988 – III R 41/85; 28.03.2000 – X B 82/99; 25.06.1996 – VIII R 28/94.

117 Sächsisches FG v. 13.04.2018 – 8 V 311/18; FG Niedersachsen v. 11.09.2003 – 16 K 14353/00; FG Hamburg v. 20.03.1995 – VIII 707/91.

118 Stein INF 2001, 641, 642; DStR 2002, 1419, 1420.

119 BFH v. 17.03.2010 – IV R 60/07.

- **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 käme¹²⁰. 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 müssen¹²¹. 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 II¹²²) oder
 - wenn durch die Vermietung oder Verpachtung der Rahmen privater Vermögensverwaltung (insbesondere die Vermietung von Ferienwohnungen, möblierten Zimmern) überschritten wird¹²³.

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 EStG¹²⁴ 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 ist¹²⁵ oder
 - vorhersehbar ist, dass auf Grund wirtschaftlicher Zwänge ein Verkauf der Immobilie(n) weit unterhalb des Einstandspreises alsbald erfolgen wird¹²⁶.

120 *Stein* EStB 2004, 371, 372; *BFH* v. 05.05.1988 – III R 41/85; 05.05.1988 – III R 139/85.

121 *Stein* hier Rn. 68 ff., 79 ff; vgl. a. *BFH* v. 16.04.2013 – IX R 26/11.

122 Zur Abgrenzung zum Sonderbetriebsvermögen II: *FG Münster* 27.11.2002 – 7 K 559/99 F.

123 *BFH* v. 29.03.2007 – IV R 6/05; 13.06.2005 – VIII B 67 68/04; vgl. a. *Stein* hier Rn. 68 ff.

124 *Stein* hier Rn. 68 ff.

125 *Hessisches FG* v. 24.08.1995 – 11 K 5112/91 (n.g. *BFH* v. 23.06.1999 – X R 113/96).

126 Vgl. *FG Saarland* v. 05.12.2002 – 1 K 215/99; *FG München* v. 26.10.2005 – 11 K 3595/05 (vgl. indes n.g. *BFH* v. 27.05.2009 – X R 39/06); *Stein* hier Rn. 634.

1.5.1.3 Mindermeinung: Liebhaberei unabhängig von der Einkunftsart prüfen

Die Gegenmeinung tendiert – mittels Annahme einer einheitlichen wirtschaftlichen Tätigkeit – zu einer Zusammenfassung der Ergebnisse einzelner (mehrerer) Einkunftsarten¹²⁷. 64

Maßgebend sei allein die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen und die steuerliche Erfassung von deren Ergebnissen¹²⁸. Die Erwerbsgrundlage lasse sich nicht in eine verlustvermittelnde und eine erwerbsdienliche Einkunftsart aufspalten; vielmehr seien die Einkünfte nach dem Handlungsplan des Steuerpflichtigen zuzuordnen¹²⁹. Aus der Abgrenzung der Einkunftsarten voneinander könne nichts Gegenteiliges hergeleitet werden, da das Erfordernis der Einkunftserzielungsabsicht alle Einkunftsarten betreffe¹³⁰. Es reiche aus, wenn Einkünfte im Sinne des § 2 EStG vorliegen¹³¹. 65

Hervorzuheben ist – beispielhaft – die Parteinahme von *Schmidt-Liebig*¹³² 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 Münster¹³³ 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“.

1.5.1.4 Vermietung von Ferienwohnungen – Abgrenzung zu § 15 EStG

In der Praxis wirft die Nutzungsüberlassung von Ferienwohnungen gelegentlich die Frage nach der Einkunftsart – § 15 oder § 21 EStG – auf¹³⁴. 68

1.5.1.4.1 Interessenlage des Steuerpflichtigen

Hat das Finanzamt bei andauernden Verlusten (Aufgreifkriterium) die Liebhabereiproblematik zum Thema gemacht, haben die Steuerpflichtigen regelmäßig 69

127 Vgl. *Paus* DStZ 2001, 200.

128 Vgl. *Beck* ImmoStR 2/04, 207, 208.

129 *Kirchhof/Kirchhof* EStG [4. A. 2004] § 2 Rn. 52 f.

130 *Eggers* Korn, § 21 EStG Rn. 44 [Stand: 11.2001].

131 *Pezzer* StuW 2000, 457, 466.

132 *Schmidt-Liebig* Rn. 199–200.

133 *FG Münster* v. 11.06.2003 – 1 K 6534/99 E, F (n.g. a. A. *BFH* v. 15.02.2005 – IX R 53/03); 11.06.2003, 1 K 4464/99 F (n.g. a. A. *BFH* v. 15.02.2005 – IX R 54/03).

134 *Stein* DStR 2002, 1419, 1420; *BFH* v. 14.01.2004 – X R 7/02; 23.07.2003 – IX B 23/03; 15.02.2005 – IX R 53/03; *FG Köln* v. 30.06.2011 – 10 K 4965/07.

ein Interesse daran, die Verluste als gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen¹³⁵. 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 beeinflussen¹³⁶.

Hinweis

Die Interessenlage des Steuerpflichtigen kann durchaus anders sein. Gewünschte Einkunftsart ist also § 21 EStG – wenn der Steuerpflichtige die Ferienwohnung niemals selbst für Ferienzwecke nutzt¹³⁷. Denn für diesen Fall hat der BFH ein Liebhabereiüberprüfungsverbot angeordnet¹³⁸.

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 bedingt¹³⁹.
- 72 Die Vermietung von Ferienwohnungen überschreitet danach erst dann die private Vermögensverwaltung, wenn neben der Vermietung
- nicht übliche **Sonderleistungen** (Zusatzleistungen) erbracht werden oder
 - wenn die Art der Leistungserbringung durch einen **häufigen Mieterwechsel** bedingt ist¹⁴⁰.
- 73 Konkret: Gewerblichkeit liegt vor, wenn es sich um ein hotelähnliches Angebot¹⁴¹ oder eine hotelvergleichbare Nutzung¹⁴² handelt. Will man die Gewerblichkeit der Vermietung vermeiden, sollte man insbesondere nicht mit einer jederzeit möglichen Vermietung der Wohnung werben.

135 *BFH v. 14. 12. 2004 – IX R 70/02.*

136 *BFH v. 17. 06. 1998 – XI R 64/97; OFD Koblenz v. 05. 12. 2004, DStR 2005, 379; OFD Münster v. 15. 12. 2004 – StuB 2005, 179.*

137 *Thüringer FG v. 19. 02. 2003 – III 459/00; FG Niedersachsen v. 22. 11. 2004 – 15 K 160/01 (n. g. BFH v. 29. 03. 2007 – IV R 6/05, Zurückverweisung und anders im zweiten Rechtsgang FG Niedersachsen v. 18. 11. 2008 – 15 K 219/07).*

138 Insofern gegen BFH: *Stein* hier Rn. 1078 ff; *Hessisches FG v. 18. 09. 2006 – 13 K 21/04 (n. g. a. A. BFH v. 29. 08. 2007 – IX R 48/06).*

139 *BFH v. 14. 12. 2004 – IX R 70/02; 15. 02. 2005 – IX R 53/03; 14. 01. 2004 – X R 7/02; 14. 07. 2004 – IX R 69/02; 23. 07. 2003 – IX B 23/03; FG München v. 19. 06. 2007 – 6 K 2481/05.*

140 *FG Münster v. 11. 11. 2004 – 14 K 3586/03 F.*

141 *Stein* hier Rn. 75.

142 *Stein* hier Rn. 76 f.

Auch sollte die Vermietung grundsätzlich auf einen längeren Zeitraum, mithin nicht nur für eine Nacht, angelegt sein¹⁴³. 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 hinausgehen¹⁴⁴ (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 Rechnung¹⁴⁵, so dass allenfalls dieser ein Gewerbetreibender sein kann¹⁴⁶.

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, wenn¹⁴⁷
 - eine für ein kurzfristiges Wohnen voll eingerichtete und ausgestattete Eigentumswohnung,
 - in einem Feriengebiet im Verbund mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen anderer Wohnungseigentümer liegt,
 - 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

143 *Schleswig-Holsteinisches FG* v. 16.06.1997 – V 159/97 (n.g. *BFH* v. 24.10.2000 – IX R 58/97).

144 *FG Niedersachsen* v. 11.09.2003 – 16 K 14353/00; *FG Hamburg* v. 10.07.2014 – 6 K 125/13; *Hessisches FG* v. 28.05.2018 – 2 K 1925/16 (n.g. *BFH* v. 02.07.2019 – IX R 18/18).

145 *FG Münster* v. 11.11.2004 – 14 K 3586/03 F.

146 *BFH* v. 16.04.2013 – IX R 22/12; *FG Mecklenburg-Vorpommern* v. 20.12.2017 – 3 K 342/14 (n.g. – wg Einkünftezurechnung – a. A. *BFH* v. 28.05.2020 – IV R 10/18).

147 *BFH* v. 25.06.1976 – III R 167/73; *FG Niedersachsen* v. 22.11.2004 – 15 K 160/01 (n.g. *BFH* v. 29.03.2007 – IV R 6/05); *FG Nürnberg* v. 11.02.2016 – 4 K 1104/14.

BFH angenommen, wenn die Vermietung einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn¹⁴⁸

- die Wohnung wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet ist,
- für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird¹⁴⁹ und
- sie hotelvergleichbar angeboten, das heißt auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird¹⁵⁰.

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 ist¹⁵¹.
- 77 Die Zusatzleistungen müssen aber ins Gewicht fallen. Eine Miterledigung im Haushalt des Vermieters spricht gegen ein solches Gewicht¹⁵². Als Zusatzleistungen kommen insbesondere in Betracht:
- Gewährung von Mahlzeiten

Hinweis

Bereits die Gestellung des Frühstücks – bei reiner Überlassung von Ferienwohnungen unüblich – kann von Bedeutung sein¹⁵³.

- 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 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.)

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

149 Näher: *OFD Berlin v. 31. 03. 2004 – D-Ost-spezial 33/04, 3.*

150 *BFH v. 17. 03. 2009 – IV B 52/08.*

151 *FG Berlin-Brandenburg v. 20. 01. 2010 – 14 K 1355/06 B (n.g. i. Erg. best. BFH v. 28. 09. 2010 – X B 42/10).*

152 *BFH v. 28. 06. 1984 – IV R 150/82.*

153 *OFD Berlin v. 31. 03. 2004 – D-Ost-spezial 33/04, 3; a. A. BFH v. 14. 01. 2004 – XR 7/02.*

- 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 ab¹⁵⁴. 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 sind¹⁵⁵. 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 verdrängt¹⁵⁶. 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 erfolgt¹⁵⁷: 82

- (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.

154 *BFH v. 28.06.1984 – IV R 150/82.*

155 *BFH v. 09.06.2005 – IX R 4/05; 11.01.2005 – IX R 72/01; 16.09.2004 – VI R 25/02; 07.06.2002 – VI R 145/99; 07.06.2002 – VI R 53/01; 07.06.2002 – VI R 24/00; FG Düsseldorf v. 18.10.2000 – 7 K 2841/99; FG Rheinland-Pfalz v. 24.04.2001 – 2 K 1703/00 (n.g. *BFH v. 30.11.2004 – VI R 102/01*).*

156 *BFH v. 31.10.1989 – VIII R 210/83.*

157 *BFH v. 19.12.2005 – VI R 82/04; 11.01.2005 – IX R 72/01; 09.06.2005 – IX R 4/05; 16.09.2004 – VI R 25/02; 19.10.2001 – VI R 131/00; FG Köln v. 03.08.2016 – 5 K 2515/14; BMF v. 13.12.2005, BStBl. I 2006, 4.*

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 Mieteinnahmen¹⁵⁸.

- (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 Steuerpflichtigen¹⁵⁹.
- 84 Zusammenfassend lässt sich sagen, dass eine verdrängende Zuordnung des Arbeitsverhältnisses hin zum Mietverhältnis angenommen werden kann, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

158 BFH v. 08.03.2006 – IX R 76/01.

159 BFH v. 16.09.2004 – VI R 25/02.

- 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“ ab¹⁶⁰. 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).

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 S. 1 Nr. 6b EStG nicht vorliegen¹⁶¹.

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 führen¹⁶².

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 Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht im Rahmen des § 21 EStG auf die Dauer der voraussichtlichen Berufstätigkeit abgestellt werden (Prognosezeitraum)¹⁶³.

160 BFH v. 16.09.2004 – VI R 25/02; 09.06.2005 – IX R 4/05.

161 FG Rheinland-Pfalz v. 24.04.2001 – 2 K 1703/00 (n.g. BFH v. 30.11.2004 – VI R 102/01).

162 FG Münster v. 05.06.2003 – 8 K 5960/01 E.

163 Vgl. FG Düsseldorf v. 23.11.2001 – 8 K 7672/00 E (n.g. mit ZrVw BFH v. 11.01.2005 – IX R 72/01).

88 Die Finanzverwaltung ist hier – der Rechtsprechung des VI. Senates des BFH folgend¹⁶⁴ – 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 betrieblichem Interesse des Arbeitgebers – einer Berücksichtigung der Aufwendungen nicht entgegenstehen¹⁶⁵. In neuerer Rechtsprechung hat der BFH jedoch einen Beurteilungswechsel vollzogen und möchte nun doch auf steuerliche Liebhaberei prüfen lassen¹⁶⁶.

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 Büroraums 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 werden¹⁶⁷.

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 ist¹⁶⁸, 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 der Haupttätigkeit (mithin im Rahmen des § 19 EStG) führen, wenn sie durch diese veranlasst sind¹⁶⁹. Diese Position muss derweil als überholt gelten.

164 *Stein* hier Rn. 91.

165 *BMF* v. 13. 12. 2005, BStBl. I 2006, 4.

166 *BFH* v. 17. 04. 2018 – IX R 9/17; dazu: *Stein* StBp 2018, 376.

167 Vgl. aber *Stein* hier Rn. 92 f.

168 Vgl. etwa *Stein* hier Rn. 89.

169 *BFH* v. 16. 09. 2004 – VI R 25/02; 22. 07. 1993 – VI R 122/92.

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 prüfen¹⁷⁰: 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.

Im Jahr 2018 fand insofern ein **Auslegungswandel** statt: Der IX. Senat des BFH sieht in dem vermieteten Büro eine „Gewerbeimmobilie“¹⁷¹. Dies sei Anlass, die Einkunftserzielungsabsicht nun auch beim verlustbringenden Büromietmodell zu prüfen¹⁷². Ausweislich dieser Entscheidung¹⁷³ hat der VI. Senat des BFH seine andere Auslegung¹⁷⁴ – nicht auf Einkunftserzielungsabsicht prüfen¹⁷⁵ – 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 Gründe¹⁷⁶ – gegen seine eigene Rechtsprechung¹⁷⁷ stellt.

1.5.2 Vorrang der Liebhabereiprüfung

1.5.2.1 Grundsatz

Die Liebhabereibeurteilung ist der Einkünfteermittlung vorgelagert¹⁷⁸. Die Überprüfung der Einkunftserzielungsabsicht steht mithin an erster Stelle und hat grundsätzlich Vorrang vor Erwägungen dergestalt,

- ob ein Mietverhältnis evtl. aus anderen Gründen – etwa Missbrauch i. S des **§ 42 AO** oder so genannter **Fremdvergleich**¹⁷⁹ – keine steuerliche Berücksichtigung finden kann oder
- ob gesetzliche Verlustausgleichsbeschränkungen¹⁸⁰ einer steuerlichen Berücksichtigung der Vermietungsverluste entgegenstehen.

170 *BFH v. 20.03.2003 – VI R 147/00.*

171 *Stein* hier Rn. 626.

172 *BFH v. 17.04.2018 – IX R 9/17*; vgl. dazu: *Stein StBp 2018, 376.*

173 *BFH v. 17.04.2018 – IX R 9/17*; vgl. dazu: *Stein StBp 2018, 376.*

174 *Stein* hier Rn. 92.

175 Ebenso: *BMF v. 13.12.2005, BStBl. I 2006, 4.*

176 S. *Stein StBp 2018, 376, 377 ff.*: Der IX. Senat des BFH hat diesen Auslegungswandel nicht begründet.

177 Noch anders *BFH v. 01.04.2009 – IX R 39/08*: nämlich auch bei dauernder Vermietung von Nicht-Wohnraum nicht auf Liebhaberei prüfen.

178 *Stein DStZ 2011, 80, 84 f.*; *Stein* hier Rn. 768.

179 *Stein* hier Rn. 103.

180 *Stein* hier Rn. 100, 101 f.

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 sind¹⁸¹. 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**¹⁸².
- 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 haben¹⁸³. 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 zuwendet¹⁸⁴.
- 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 sein¹⁸⁵. Ein Indiz hierfür kann insbesondere sein, dass der Mieter wirtschaftlich nicht oder nur schwer in der Lage ist, die Miete aufzubringen¹⁸⁶.

Hinweis

Die insoweit klageabweisenden Entscheidungen wurden gelegentlich mit sog. **Doppelbegründungen**¹⁸⁷ versehen (Scheingeschäft und fehlende Einkunftserzielungsabsicht)¹⁸⁸.

1.5.2.3 Ausnahme verbilligte Vermietung

- 98 Die Rechtsprechung des BFH hat für die Behandlung von Fällen mit verbilligter Vermietung besondere Grundsätze entwickelt¹⁸⁹. Hieraus resultiert auch eine **abweichende Prüfungsreihenfolge**:

181 *Stein* ZfIR 2003, 226, 230; EStB 2002, 180; DStR 2002, 1419, 1420.

182 *BFH* v. 21.08.2001 – IX R 45/98.

183 *BFH* v. 21.10.1988 – III R 194/84.

184 *BFH* v. 28.01.1997 – IX R 23/94.

185 Vgl. *BFH* v. 17.12.2002 – IX R 23/00; *FG Düsseldorf* v. 21.05.2010 – 1 K 292/09 E.

186 *BFH* v. 28.01.1997 – IX R 23/94.

187 Vgl. a. *Stein* hier Rn. 885 ff.

188 Vgl. *FG Hamburg* v. 09.03.2004 – VI 161/01; *FG Rheinland-Pfalz* v. 25.07.2001 – 1 K 1370/99.

189 *BFH* v. 05.11.2002 – IX R 48/01; 04.08.2003 – IX R 56/02; 22.07.2003 – IX R 59/02; 17.12.2002 – IX R 18/00; 17.12.2002 – IX R 26/01; 05.11.2002 – IX R 40/99; 05.11.2002 – IX R 32/02; s. a. Rn. 740 ff.

- Die BFH-Rechtsprechung behandelt die Liebhabereiprüfung als Bestandteil der Anwendung des § 21 Abs. 2 EStG (Aufteilung des Rechtsgeschäftes) und damit der einfachen Gesetzesanwendung nachrangig¹⁹⁰.
- Auch die Fremdvergleichsprüfung soll nach Ansicht des IX. Senates des BFH – abweichend vom allgemeinen Grundsatz¹⁹¹ – 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 muss¹⁹².

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**¹⁹³. 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 Wortlaut¹⁹⁴ und als auch gegen den Willen des Gesetzgebers¹⁹⁵ aus und begibt sich damit aus der Rolle einer norminterpretierenden Instanz in die Rolle einer normsetzenden Instanz¹⁹⁶.

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 finden¹⁹⁷. Sobald aber insoweit Zweifel bestehen bzw. Auslegungsspielraum besteht, muss die Liebhabereiprüfung vorangestellt werden¹⁹⁸.

1.5.2.5 Nachrangigkeit des § 2a EStG

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 100

190 *Stein* hier Rn. 745.

191 *Stein* hier Rn. 103.

192 *BFH* v. 10.06.2010 – IX B 233/09; 22.07.2003 – IX R 59/02; 14.12.2004 – IX R 1/04; *Thüringer FG* v. 12.11.2003 – III 917/01; 12.05.2004 – III 465/02; 12.05.2004 – III 1280/02.

193 *Stein* DStZ 2011, 80–92; StW 2004, 135, 136 ff; *Stein* hier Rn. 753 ff.

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

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

196 *Stein* DStZ 2013, 33; 2013, 114.

197 *FG Münster* v. 19.02.2002 – 1 K 734/00 F; *Thüringer FG* v. 12.11.2003 – III 917/01; *FG Saarland* v. 05.09.2006 – 1 K 222/03; *FG Berlin-Brandenburg* v. 18.09.2009 – 8 K 8051/08; *BFH* v. 04.10.2016 – IX R 8/16.

198 *Stein* hier Rn. 103.

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 erzielen¹⁹⁹. Somit ist die Liebhabereiprüfung der Frage, ob § 2a EStG greift, grundsätzlich voran zu stellen²⁰⁰.

Hinweis

Gleichwohl wird man bei klarer Rechtslage in der Praxis auf eine Liebhabereiprüfung verzichten können²⁰¹. Bisweilen nehmen Gerichte auch Doppelbegründungen vor²⁰².

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

- 101 Der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002²⁰³ eingefügte, zum 01.01.2006 wieder aufgehobene und durch die Vorschrift des § 15b EStG²⁰⁴ ersetzte § 2b EStG beschränkte den Ausgleich von negativen Einkünften aus Steuersparmodellen²⁰⁵. Bereits diese Vorschrift trat neben das Rechtsinstitut der Liebhaberei²⁰⁶, denn die weiterhin anwendbaren Rechtsprechungsgrundsätze zu den Verlustzuweisungsgesellschaften²⁰⁷ gelten auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung²⁰⁸.
- 102 Die Einkunftserzielungsabsicht war nach ihrem systematischen Ansatz vor Anwendung des § 2b EStG zu prüfen (zu bejahen²⁰⁹), denn § 2b EStG setzte eine Zurechnung von negativen Einkünften²¹⁰ und damit eine gegebene Einkunftserzielungsabsicht voraus²¹¹. 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 wurde²¹². Gleiches gilt für die – ebenfalls auch für die Einkünfte aus Vermietung

199 Stein hier Rn. 31.

200 FG Saarland v. 16. 11. 2005 – 1 K 333/01; FG Baden-Württemberg v. 01. 06. 1989 – VI K 49/86; a. A. FG Niedersachsen v. 18. 03. 2003 – 13 K 2/99.

201 Stein hier Rn. 99.

202 FG Münster v. 22. 09. 2011 – 2 K 2779/06 E, F.

203 BGBI. I 1999, 402.

204 Eingefügt durch Gesetz v. 22. 12. 2005, BGBI. I 2005, 3683.

205 BT-Drucks. 14/443; BFH v. 02. 08. 2007 – IX B 92/07.

206 Stein NWB 2002 F. 3, 12169, 12192.

207 Stein hier Rn. 131 ff.

208 Thüringer FG v. 25. 06. 2014 – 3 K 213/13; 25. 06. 2014 – 3 K 267/13; 20. 11. 2019 – 3 K 614/16; BFH v. 21. 11. 2000 – IX R 2/96; 24. 10. 1995 – IX B 106/95; 27. 01. 1993 – IX R 269/87.

209 Thüringer FG v. 20. 11. 2019 – 3 K 614/16; 25. 06. 2014 – 3 K 267/13.

210 Stein ZfR 2001, 527, 537.

211 Stein EStB 2002, 180, 184; BT-Drucks. 14/443, 20; Thüringer FG v. 25. 06. 2014 – 3 K 213/13; 25. 06. 2014 – 3 K 267/13; BMF v. 05. 07. 2000 – BStBl. I 2000, 1148; BFH v. 02. 08. 2007 – IX B 92/07; FG Köln v. 15. 12. 2003 – 15 K 586/99; 15. 12. 2003 – 15 K 652/99.

212 Thüringer FG v. 25. 06. 2014 – 3 K 267/13.

und Verpachtung anzuwendende – Folgevorschrift des § 15b EStG²¹³ (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 AO²¹⁴ und vor der Prüfung des Mietverhältnisses am Maßstab des Fremdvergleichs²¹⁵. 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 einsetzen²¹⁶ bzw.
- später (wieder) wegfallen²¹⁷.

MaW: Die Absicht kann verlorengehen und wiedergewonnen werden²¹⁸.

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 werden²¹⁹. Dies kann etwa der Fall sein bei zunächst erheblich verbilligter Vermietung an Angehörige (Verlustjahre = Liebhaberei) und späterem Wechsel zur Dauervermietung an fremde Dritte: Ab der nachweislichen Absicht zum Wechsel kann vom Vorhandensein der Einkunftserzielungsabsicht ausgegangen werden²²⁰. 106

213 *BMF* v. 17.07.2007 – BStBl. I 2007, 542.

214 *FG Saarland* v. 14.06.1995 – 1 K 213/94; *FG Düsseldorf* v. 07.09.2001 – 18 K 5112/94 E; a. A. *FG Düsseldorf* v. 21.01.1999 – 1 K 4133/94 E; *FG Münster* v. 19.02.2002 – 1 K 734/00 F; 20.01.2010 – 10 K 5155/05 E.

215 *FG Baden-Württemberg* v. 25.07.2003 – 12 K 41/98 (n.g. *BFH* v. 14.12.2004 – IX R 1/04); 26.06.2001 – IX R 68/97; 25.07.2020 – IX R 9/97; 25.07.2020 – IX R 6/97; *FG Saarland* v. 14.06.1995 – 1 K 213/94; a. A. *BFH* v. 20.08.2010 – IX B 41/10; 10.06.2010 – IX B 233/09; 20.07.2012 – IX B 24/12; s. aber *Stein* hier Rn. 99.

216 *Stein* hier Rn. 105 ff.; zuletzt: *FG Münster* v. 31.10.2019 – 1 K 3448/17 E (Rev. I R 55/19).

217 *Stein* hier Rn. 109 ff; *Stein* ZfIR 2003, 226, 230; *BFH* v. 25.06.1984 – GrS 4/82; 24.09.1985 – IX R 32/80; 29.03.1988 – IX R 55/83; 11.04.1990 – I R 63/88; 27.01.1993 – IX R 64/88; 14.02.1995 – IX R 74/92; 22.04.1997 – IX R 17/96; 05.11.2002 – IX R 18/02.

218 *BFH* v. 23.03.1982 – VIII R 132/80.

219 *BFH* v. 16.06.1995 – X B 216/94.

220 *FG Sachsen-Anhalt* v. 25.04.2002 – 3 K 69/00 (n.g. *BFH* v. 04.08.2003 – IX R 56/02).

- 107 Nach Ansicht der Finanzverwaltung²²¹ 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 ist²²².

1.5.3.2 Späterer Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht

- 109 Die Einkunftserzielungsabsicht kann später bzw. nachträglich entfallen²²³ mit der Folge, dass ab diesem Zeitpunkt die einkommensteuerrechtlich relevante Tätigkeit entfällt²²⁴. Zeichnen sich also unerwartete Dauerverluste ab, muss der Stpfl. handeln; ansonsten wird man darauf schließen müssen, dass eine Einkunftserzielungsabsicht nicht mehr besteht.

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 veranlasst²²⁵. Durch die betreffende Einkunftsart veranlasste (und die negativen Einkünfte unter Umständen sogar

221 *BMF* v. 08.10.2004, *BStBl. I* 2004, 933, Rn. 28.

222 *BFH* v. 31.03.2000 – IX R 6/96.

223 *Stein* hier Rn. 141 ff.: Wenn etwa die ursprünglichen Erwartungen des Steuerpflichtigen endgültig fehlschlagen.

224 *BFH* v. 25.06.1984 – GrS 4/82; *Schleswig-Holsteinisches FG* v. 27.10.2004 – 3 K 20157/01.

225 *BFH* v. 04.03.1997 – IX R 29/93; 15.05.2002 – X R 3/99.

erhöhende) **Abwicklungsmaßnahmen** werden noch von der ursprünglichen Einkunftserzielungsabsicht mitgetragen²²⁶.

Damit bleiben grundsätzlich jene Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar, die (noch) während der Vermietungszeit entstanden sind²²⁷. 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 Vermietungszeit²²⁸. Aufwendungen, die danach anfallen, werden regelmäßig mit Rücksicht auf die künftige Verwendung getätigt und sind also nicht mehr durch die frühere Vermietung veranlasst²²⁹. 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 festzustellen²³⁰. 116

Hinweis

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

226 BFH v. 29.06.1995 – VIII R 68/93; 31.07.2007 – IX R 51/05; zur Abgrenzung: BFH v. 28.03.2007 – IX R 46/05.

227 BFH v. 11.03.2003 – IX R 16/99.

228 Anderer Ansicht Hessisches FG v. 06.04.2006 – 3 K 1524/04.

229 BFH v. 17.12.2002 – IX R 6/99; 18.12.2001 – IX R 24/98; FG Köln v. 15.12.2011 – 10 K 1365/09.

230 BFH v. 19.06.2013 – IX B 1/13; 17.04.2013 – X R 18/11; 12.05.2009 – IX R 18/08; 17.08.2005 – IX R 23/03; 16.09.2004 – X R 25/01; FG Köln v. 16.05.2012 – 10 K 3587/11.

- 117 Dies bedeutet, im Regelfall ist die **Einkunftserzielungsabsicht** für jedes Vermietungsobjekt, für jede Einzelimmobilie (Wohnung) **gesondert zu beurteilen**²³¹. 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 Mietverhältnis²³² bzw.
 - auf die auf **eine bestimmte Immobilie** bezogene Vermietertätigkeit²³³.

Hinweis

Es kann danach durchaus vorkommen, dass der Steuerpflichtige in einem Gebäude Wohnungen vermietet, die teils als Einkunftsquelle und teils als Liebhaberei zu beurteilen sind²³⁴.

1.5.4.2 Ausnahme 1: Gruppenbildung bei wirtschaftlich gleicher Funktion

- 119 Dagegen ist wirtschaftlich zusammengehöriges Vermögen zu einer Beurteilungseinheit zusammenzufassen. In Ausnahmefällen ist deshalb eine Zusammenfassung von Immobilien möglich und geboten, wenn sie auf der Grundlage eines Gesamtplans des Steuerpflichtigen vermietet werden²³⁵.

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.
- (2) **Mehrere Mieter im selben Gebäude:** Mehrere Eigentumswohnungen können einheitlich bewirtschaftet sein, wenn sie an verschiedene Mieter im selben Gebäude zu vergleichbaren Konditionen vermietet werden²³⁶. Auch der Betrieb einer Pension mit mehreren Ferienwohnungen bzw. -zimmern bildet eine Einheit.

231 *BFH* v. 25.06.1984 – GrS 4/82; 01.04.2009 – IX R 39/08; 31.10.2003 – IX B 97/03; *FG München* v. 08.04.2009 – 10 K 713/09; 13.09.2006 – 11 K 1802/02 (n.g. best. *BFH* v. 26.11.2008 – IX R 67/07); 04.07.2006 – 6 K 2596/04; *FG Brandenburg* v. 14.05.2003 – 2 K 761/00; *FG Mecklenburg-Vorpommern* v. 04.04.2001 – 1 K 72/99 (n.g. *BFH* v. 09.07.2002 – IX R 33/01); *FG Hamburg* v. 15.02.1988 – V 14/87.

232 *BMF* v. 08.10.2004, BStBl.I 2004, 933, Rn. 34; *BFH* v. 28.11.2007 – IX R 9/06; 31.10.2003 – IX B 97/03.

233 *BFH* v. 28.11.2007 – IX R 9/06; 17.08.2005 – IX R 23/03; *FG München* v. 13.09.2006 – 11 K 1802/02 (n.g. best. *BFH* v. 26.11.2008 – IX R 67/07).

234 *BFH* v. 12.12.2011 – IX B 132/11.

235 *FG Düsseldorf* v. 20.01.2000 – 15 K 4766/96 E; *FG Niedersachsen* v. 26.04.2001 – 14 K 498/97 (n.g. differenzierend: *BFH* v. 14.12.2004 – IX R 70/02); *FG Köln* v. 10.04.1996 – 2 V 5073/95.

236 *FG Niedersachsen* v. 26.04.2001 – 14 K 498/97 (n.g. differenzierend: *BFH* v. 14.12.2004 – IX R 70/02).

- (3) **Mehrere Mieter in verschiedenen Gebäuden:** Selbst Eigentumswohnungen in verschiedenen Gebäuden können 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 Wohnanlage).

Hinweis

Allerdings können auch hier einzelne Umstände, wie etwa unterschiedliche Anschaffungszeitpunkte, Finanzierungs- oder Bewirtschaftungsformen eine Einzelbetrachtung²³⁷ 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 dieses gebietet.

Beispiel:

Eine Aufteilung kann etwa bei einem Gebäude mit zwei Wohnungen geboten sein, wenn die eine Wohnung zur langfristigen Vermietung an Fremde genutzt²³⁸ und die andere Wohnung

- als Ferienwohnung²³⁹ 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 Wohnung²⁴⁰) steuerwirksam möglich sein.

1.6 Personengesellschaften/-gemeinschaften mit Vermietungseinkünften

Bei einer Personengesellschaft/-gemeinschaft mit Einkünften aus Vermietung 121 und Verpachtung – bei der die Einkünfte zunächst auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln und sodann auf die Gesellschafter zu verteilen sind²⁴¹ – gelten für die Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht dieselben allgemeinen Grundsätze.

237 *Stein* hier Rn. 115 ff.

238 Vgl. *Stein* hier Rn. 495 ff.

239 Vgl. *Stein* hier Rn. 1062 ff.

240 *BMF* v. 16. 04. 2004, *BStBl. I* 2004, 464.

241 *BFH* v. 26. 01. 1988 – IX R 119/83; 01. 12. 1987 – IX R 170/83; 07. 04. 1987 – IX R 103/85; 07. 10. 1986 – IX R 167/83.

- 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 auszugehen²⁴².

Hinweis

Von einem endgültig gefassten Beschluss, auf Dauer zu vermieten, kann bei einem Immobilienfonds nicht ausgegangen werden, wenn der Verkauf der Fondsimmoblie binnen fünf Jahren nach Herstellung erfolgt, keine Ersatzimmobilie angeschafft wird und der Fonds – abweichend von den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags – durch Gesellschafterbeschluss vorzeitig aufgelöst wird²⁴³. Eine Dauervermietungsabsicht des Immobilienfonds fehlt auch dann, wenn dessen Vermietungstätigkeit konzeptionell auf 15 Jahre²⁴⁴ oder auf 20 Jahre²⁴⁵ 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 sein²⁴⁶.

Hinweis

Für den Regelfall hält der BFH – gleichwohl ohne Begründung – eine getrennte Beurteilung von Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene allerdings nicht für erforderlich²⁴⁷.

1.6.1.1 Ebene der Gesellschaft

- 125 Den einzelnen Gesellschaftern können keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden, wenn es (bereits) auf der Ebene der Gesellschaft an der erforderlichen Einkunftserzielungsabsicht fehlt²⁴⁸.

242 *BMF v. 08.10.2004*, BStBl. I 2004, 933, Rn. 30.

243 *FG München v. 09.11.2005* – I K 2004/03.

244 *FG Düsseldorf v. 25.11.2008* – 17 K 846/06 F (n. g. *BFH v. 11.05.2010* – IX R 28/09).

245 *BFH v. 02.07.2008* – IX B 46/08; vgl. indessen *FG Hamburg v. 15.12.2009* – 2 K 247/08.

246 *Stein BuW 2001*, 1016; *BFH v. 09.03.2011* – IX R 50/10; 02.07.2008 – IX B 46/08; 28.07.2008 – IX B 33/08; 08.12.1998 – IX R 49/95; 05.09.2000 – IX R 33/97; 05.07.2002 – IV B 42/02; *BMF v. 08.10.2004*, BStBl. I 2004, 933, Rn. 31.

247 *BFH v. 05.09.2000* – IX R 33/97; 08.12.1998 – IX R 49/95.

248 *BFH v. 21.11.2000* – IX R 2/96; 05.09.2000 – IX R 33/97; 08.12.1998 – IX R 49/95; 07.12.2006 – IX B 4/06; 28.11.2012 – IX B 103/12; *FG Rheinland-Pfalz v. 27.04.2005* – 3 K 1458/01 (n. g. a. A. *BFH v. 12.07.2006* – IX R 47/05).

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 kann²⁴⁹ (sog. **Zweitrechnung**). 126

1.6.1.2.1 Prognoserechnung

Im Rahmen der Prognoserechnung sind alle tatsächlich entstandenen Werbungskosten – einschließlich Sonderwerbungskosten – zu berücksichtigen²⁵⁰. 127

Hinweis

Ein Verzicht des Steuerpflichtigen auf die Geltendmachung von Werbungskosten ist dabei unerheblich²⁵¹.

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 fehlen, wenn er sich nur kurzfristig zur Verlustmitnahme an einer Gesellschaft beteiligt hat²⁵². Ein wesentliches Indiz hierfür ist 129

- die tatsächliche Veräußerung der Beteiligung binnen fünf Jahren²⁵³ oder
- eine garantierte, spätere Rückveräußerung der Anteile an die Gesellschaft²⁵⁴.

1.6.1.3 Ebene des Gesellschafters: Verhältnisse nach Gesellschaftsauflösung

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 über- 130

249 *FG Düsseldorf* v. 12. 12. 2007 – 3 V 2319/07 A (F); 09. 01. 2008 – 3 V 3187/07 A (F); 25. 11. 2008 – 17 K 846/06 F (n. g. *BFH* v. 11. 05. 2010 – IX R 28/09).

250 *Stein* INF 2006, 860, 863.

251 *Stein* hier Rn. 288; *FG München* v. 01. 10. 2003 – 1 K 5185/01.

252 *BFH* v. 05. 09. 2000 – IX R 33/97; 07. 04. 1987 – IX R 103/85; 01. 12. 1987 – IX R 170/83.

253 *Stein* hier Rn. 899; *FG Düsseldorf* v. 10. 10. 2007 – 7 K 2177/04 F.

254 *Stein* hier Rn. 1051.

nommen 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 bei einer Beteiligung an einer so genannten Verlustzuweisungsgesellschaft auszugehen²⁵⁵, die interessierte Kapitalanleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen wirbt²⁵⁶.
- 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 Einkunftserzielung in Kauf nehmen²⁵⁷.

1.6.2.1 Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft

- 133 Typische Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft sind²⁵⁸:
- 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
- 134 Damit erweist sich die Verlustzuweisungsgesellschaft als ein „Indizienbündel“²⁵⁹, das typischerweise auf eine fehlende Einkunftserzielungsabsicht der Gesellschaft hinweist. Die Merkmale müssen nicht zwingend alle gleichzeitig vorliegen²⁶⁰. 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 sollen²⁶¹.

255 *BMF* v. 08.10.2004, BStBl. I 2004, 933, Rn. 32.

256 *BFH* v. 05.07.2002 – IV B 42/02; 21.08.1990 – VIII R 25/86; 10.09.1991 – VIII R 39/86; *FG München* v. 09.11.2005 – I K 2004/03.

257 *Thüringer FG* v. 25.06.2014 – 3 K 213/13; 20.11.2019 – 3 K 614/16.

258 *BFH* v. 10.09.1991 – VIII R 39/86; 12.12.1995 – VIII R 59/92.

259 *Thüringer FG* v. 25.06.2014 – 3 K 213/13; 20.11.2019 – 3 K 614/16.

260 *FG Niedersachsen* v. 09.12.2004 – 10 K 181/93; *Thüringer FG* v. 20.11.2019 – 3 K 614/16.

261 *Thüringer FG* v. 20.11.2019 – 3 K 614/16.

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 kann²⁶².

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 Gründung²⁶³ oder ab einem späteren Zeitpunkt²⁶⁴.

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 tragen²⁶⁵.
- (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 eine Verlustzuweisungsgesellschaft fehlen (wie z. B. ein zusätzlicher Fremdkapitaleinsatz der Gesellschafter und die dadurch bedingte „Hebelwirkung“ für die Verlustzuweisung). Hier ist keine Beweislastentscheidung geboten; es ist vielmehr von der Vermutung auszugehen, dass die Gesellschaft in der Absicht der Einkunftserzielung gegründet wurde.
- (3) Es ist im Zeitpunkt der Gründung – z. B. wegen einer hinreichend konkreten, positiven Prognose – wahrscheinlich, dass die Gesellschaft aus ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit einen Totalgewinn (bzw. Totalüberschuss) erzielen wird. Damit ist die Einkunftserzielungsabsicht nachgewiesen. Im Unterschied zur zweiten Fallvariante ist der geltend gemachte Verlust hier auch

262 BFH v. 12. 12. 1995 – VIII R 59/92; 21. 08. 1990 – VIII R 25/86.

263 BFH v. 21. 08. 1990 – VIII R 25/86.

264 BFH v. 10. 09. 1991 – VIII R 39/86.

265 BFH v. 19. 11. 1985 – VIII R 4/83.

dann anzuerkennen, wenn im Übrigen die typischen Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft gegeben sind.

- (4) Es ist im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft zwar davon auszugehen, dass eine Verlustzuweisungsgesellschaft vorliegt. Später stellt sich jedoch heraus, dass der Vortrag der Gesellschaft, ihre Tätigkeit werde sich in absehbarer Zeit lohnen, zutrifft, die Entwicklung einen überraschenden Verlauf nahm und die Prognose für die Zukunft positiv ausfällt. Der erste Fall ist wie der Fall 3 zu lösen. Der Sachverhalt zeigt sich hier in einem neuen Licht. Die „Aufhellung“ kann ein neues Beweismittel im Sinne von § 173 Abs. 2 AO sein. Im zweiten Fall verändert sich die Rechtslage lediglich für die Zukunft²⁶⁶.

1.6.2.3 Grundsätze gelten auch im Rahmen des § 21 EStG

- 138 Zwar sind zahlreiche Gerichtsentscheidungen zu Verlustzuweisungsgesellschaften zu Streitfällen ergangen, in denen die Einkunftserzielungsabsicht im Zusammenhang mit (allenfalls möglichen) gewerblichen Einkünften zu beurteilen war. Indessen gelten diese Rechtsprechungsgrundsätze zu Verlustzuweisungsgesellschaften auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung²⁶⁷.

2. Einkunftserzielungsabsicht als innere Tatsache

- 139 Die Absicht, Einkünfte zu erzielen, ist eine innere Tatsache, die – wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge – nur anhand äußerlicher Merkmale (Hilfstatsachen) beurteilt werden kann²⁶⁸. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder das Fehlen der Absicht geschlossen werden²⁶⁹, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis (Prima-facie-Beweis) liefern oder Beweisanzeichen (Indizien) darstellen können²⁷⁰.

2.1 Totalüberschuss bei objektiver Zukunftsbetrachtung

2.1.1 Totalüberschuss muss möglich sein

- 140 Entscheidend ist, ob die Vermietungstätigkeit bei objektiver Betrachtung einen Totalüberschuss erwarten lässt. Bei hohen Anlaufverlusten kann die Einkunftserzielungsabsicht also nur dann bejaht werden, wenn der Steuerpflichtige von einem Totalüberschuss im Laufe der Gesamtnutzung des Wirtschaftsgutes ausgehen konnte²⁷¹.

266 *BFH v. 10.09.1991 – VIII R 39/86.*

267 *Thüringer FG v. 25.06.2014 – 3 K 267/13; BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96; 24.10.1995 – IX B 106/95; 27.01.1993 – IX R 269/87.*

268 *Stein BuW 2001, 1016, 1017; INF 2001, 641, 642; DStR 2002, 1419, 1420; bereits BFH v. 12.06.1978 – GrS 1/77; 25.06.1984 – GrS 4/82; 24.03.1992 – VIII R 12/89; 06.11.2001 – IX R 97/00.*

269 *Stein BuW 2001, 1016, 1017.*

270 *BFH v. 12.06.1978 – GrS 1/77.*

271 *FG Berlin v. 12.04.1994 – VII 427/91.*

Hinweis

Es genügt also nicht, dass irgendwann überhaupt einmal Überschüsse erzielt werden, sondern die Gesamtüberschüsse müssen voraussichtlich so hoch sein, dass sie den bislang aufgelaufenen Verlust übersteigen²⁷².

2.1.2 Ausnahmefall: Fehlinvestition

Ist ein Totalüberschuss zu verneinen, können die Steuerpflichtigen gleichwohl 141 nachweisen,

- dass sie zum maßgeblichen Zeitpunkt (Beginn der Vermietung) die objektiven **Gegebenheiten verkannt und**
- **erwartet** haben, zunächst angefallene **Werbungskostenüberschüsse würden** im Laufe der Tätigkeit durch Einnahmeüberschüsse **ausgeglichen** und insgesamt werde ein positives Gesamtergebnis erzielt²⁷³.

Die **Steuerpflichtigen**, die für das Vorhandensein der Einkunftserzielungsabsicht die **Feststellungslast** tragen²⁷⁴, müssen hierzu die objektiven Umstände vortragen, auf Grund derer sie im Beurteilungszeitraum (so genannte Totalperiode) erwarten konnten, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen²⁷⁵. 142

Hinweis I

Beispielsweise könnte der Anleger bei einer Immobilieninvestition den Verkaufsprospekt vorlegen, der Grundlage für die Investitionsentscheidung war. Ist dem Anleger in diesem Prospekt ein realistischer Totalüberschuss vorgerechnet worden, so muss man davon ausgehen, dass die entsprechende Vorstellung Grundlage seiner Investitionsentscheidung war.

Hinweis II

Schon das Streben nach einem nur „bescheidenen Überschuss“ reicht nach neuerer Rechtsprechung aus²⁷⁶. In diesem Fall bleibt es bei der objektiven Beweislast (für ein Fehlen der Einkunftserzielungsabsicht) des Finanzamts²⁷⁷.

Aber auch bei einer Fehlinvestition endet allerdings die Einkunftserzielungsabsicht dann, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich erkannt hat – oder zumindest 143

272 *FG Berlin* v. 14. 12. 1993 – VII 59/92.

273 *BFH* v. 28. 03. 2000 – X B 82/99; 06. 11. 2001 – IX R 97/00; 26. 07. 2006 – IX B 162/05.

274 *BFH* v. 19. 11. 1985 – VIII R 4/83; 14. 09. 1994 – IX R 71/93; 30. 11. 2005 – IX B 172/04; 20. 07. 2010 – IX R 49/09.

275 *BFH* v. 07. 12. 1999 – VIII R 8/98.

276 *Stein* hier Rn. 279; *BFH* v. 15. 12. 1999 – X R 23/95; 06. 11. 2001 – IX R 97/00.

277 *BFH* v. 13. 11. 1979 – VIII R 93/73.

hätte erkennen müssen –, dass seine ursprüngliche Vorstellung falsch war und dass die Immobilie tatsächlich nicht geeignet ist, einen Totalüberschuss zu erzielen.

Hinweis

Dies hat zur Folge, dass die Verluste der ersten Jahre wegen Vorliegens der Einkunftserzielungsabsicht anzuerkennen sind und erst von einem bestimmten Zeitpunkt an von Liebhaberei ausgegangen werden kann.

144 Grundsätzlich wird man erwarten können, dass etwa nach Ablauf von **fünf Jahren** der Steuerpflichtige einschätzen kann, ob seine ursprüngliche Vorstellung realistisch war²⁷⁸. Das Verhalten des Steuerpflichtigen führt zu unterschiedlichen Rechtsfolgen:

- Nimmt der Steuerpflichtige die Verluste über einen längeren Zeitraum hin, ohne die Ursachen dafür zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, spricht schon dies dafür, dass er die langjährigen Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hinnimmt²⁷⁹.
- Reagiert der Steuerpflichtige auf die Verluste indes mit so genannten ertragsverbessernden Maßnahmen, gestatten BFH und Verwaltung ihm eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende – deutlich günstigere – Prognoserechnung²⁸⁰.

Hinweis

Nicht jede Modernisierung oder Revitalisierung einer Immobilie ist bereits eine – strukturverändernde – ertragsverbessernde Maßnahme. Erforderlich ist ein **neues wirtschaftliches Konzept**²⁸¹.

2.1.3 Liebhabereitest mittels Totalüberschussprognose

145 Die Beantwortung der Frage, ob die Vermietungstätigkeit einen Totalüberschuss erwarten lässt²⁸², erfordert eine in die Zukunft gerichtete Beurteilung, die alle Umstände des Einzelfalls berücksichtigt²⁸³.

- Hierbei können auch die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte liefern²⁸⁴.
- Hilfsstatsachen, die erst nach dem Zeitpunkt der Steuerfestsetzung entstanden sind, sind zu berücksichtigen und rechtfertigen gegebenenfalls eine Ände-

278 Vgl. *Stein* hier Rn. 274.

279 *FG Sachsen-Anhalt* v. 26. 04. 2007 – 1 K 2337/04 (n. g. *BFH* v. 02. 04. 2008 – IX R 63/07); vgl. *Stein* hier Rn. 165.

280 *Stein* hier Rn. 270 ff.

281 Vgl. – Beispiele – *Stein* hier Rn. 272 f.

282 *Stein* hier Rn. 140.

283 *Stein* hier Rn. 246 ff.: Totalüberschussprognose.

284 *BFH* v. 06. 11. 2001 – IX R 97/00; 09. 05. 2000 – VIII R 77/9; 25. 10. 1989 – X R 109/87.