

Stein

Immobilienvermietung zwischen Überschusserzielung und Liebhaberei

Leitfaden zur Abgrenzung von
steuerlich relevanter Betätigung und
Liebhaberei bei der Vermietung von Grundstücken

Ratgeber Steuerrecht

Vorwort

Wenn es um die private Vermietung von Wohnraum geht, wird kaum um die Besteuerung positiver Einkünfte gestritten, sondern regelmäßig um die Höhe von Werbungskostenüberschüssen. Dabei kommt es auch immer wieder zu Auseinandersetzungen darüber, ob die Vermietung steuerrechtlich zu berücksichtigen oder als unbeachtliche Liebhaberei zu behandeln ist. Das Problem: Gesetzlich geregelt ist steuerliche Liebhaberei nur für gewerbliche und über Verweisungen auch für die anderen betrieblichen Einkünfte, nicht jedoch für Überschusseinkünfte. Damit gibt es de lege lata für die Vermietungseinkünfte (§§ 2, 21 EStG) keine Liebhaberei¹.

Ohne dies näher zu begründen und auch nur cursorisch hatte sich der Große Senat des Bundesfinanzhofs jedoch auch bei den Vermietungseinkünften für die Anwendung der allgemeinen Liebhabereigrundsätze ausgesprochen²: Liebhaberei liege dem Grunde nach vor, wenn auf Dauer gesehen nicht mit einem, die Gesamtaufwendungen übersteigenden, Einnahmenüberschuss gerechnet werden kann und diese Tatsache von privaten Motiven begleitet wird. Die praktische Umsetzung dieser schlichten Liebhaberei-Formel ist jedoch problembehaftet, zumal sich die Rechtsprechung des für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuständigen IX. Senates des Bundesfinanzhofs nicht an den gängigen Regeln der juristischen Auslegungslehre orientiert³. Der Anlass der Kritik: Der IX. Senat bedient sich bei einer sog. Dauervermietung seit dem Jahre 2005 einer unzulässigen

materiellen Typisierung⁴ zu Gunsten fehlender Liebhaberei. Diese Fiktion ist durch nichts gerechtfertigt⁵, sie ist gleichsam rechtswidrig⁶.

Eine Rechtswidrigkeit vor Artikel 20 Abs. 3 GG und § 3 Abs. 1 AO (Gesetzesvorbehalt) dürfte aber auch dort bestehen, wo der Bundesfinanzhof – für solch eine Handhabe gibt es wie erwähnt keine normative Entsprechung⁷ – Liebhabereirecht bei den Vermietungseinkünften „aktiv“ anwendet. Dem IX. Senat des Bundesfinanzhofs ist es bis heute nicht gelungen, rechtslogisch nachvollziehbar zu dokumentieren, auf welcher gesetzlichen Grundlage er seine Liebhaberei-Rechtsprechung bei den Vermietungseinkünften (§§ 2, 21 EStG) ausrichtet⁸.

Überhaupt hat das Fehlen einer gesetzlichen Ermächtigung für die Anwendung des Gedankens steuerrechtlicher Liebhaberei auch bei den Überschusseinkünften schon immer zu Denkspielen geführt: Seit nun fast vier Dekaden hat die Frage, ob Liebhaberei auch im Bereich der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung möglich ist und wann im Einzelnen die Voraussetzungen für eine Liebhaberei vorliegen, Verwaltung und Rechtsprechung hinlänglich beschäftigt und so einige Dissertationen⁹ sind in den letzten beiden Dekaden dazu erschienen. Der Rechtsanwender jedenfalls findet eine kaum noch zu überblickende Fülle von Urteilen vor.

Dieser Leitfaden soll dem Praktiker ein erster Wegweiser sein¹⁰. Um den Umfang dieses Ratgebers im Rahmen zu halten, sind die Urteile in gedrängter Form und ohne Fundstelle zitiert. Jena, im September 2018

Michael Stein

1 Stein, Der Geist des EStG.

2 BFH v 25.6.84, GrS 4/82.

3 Stein in DStZ: 04, 189; 09, 768; 13, 33; 13, 114.

4 Stein, DStZ 11, 422.

- 5 Weber-Grellet, DB 02, 2568; Stein, DStZ 04, 189, 195.
- 6 Stein in DStZ: 13, 33; 13, 114; 11, 442 [449 ff.]; 09, 768; 04, 189; Stein, Verluste, Rdn. 254-272.
- 7 Leisner-Egensperger, DStZ 10, 790-800; Hübner, DStR 13, 1520, 1521.
- 8 Stein, Der Geist des EStG.
- 9 Ausschließlich zu Vermietung und Verpachtung: Lorenz; Müller; Habl; Credo.
- 10 Zu vertiefenden Betrachtungen siehe: Stein, Verluste; Stein, Der Geist des EStG.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort

Abkürzungsverzeichnis

I. Einleitung

II. Grundsätzliches zur Einkunftserzielungsabsicht

1. Zur Einkunftserzielungsabsicht allgemein

1.1 Geschichtliche Entwicklung

1.2 Keine Rechtfertigung anhand des Gesetzes

1.3 Fundamentalkritik

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

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

1.5.1 Zur Bestimmung der Einkunftsart

1.5.2 Vorrang der Liebhabereiprüfung

1.5.2.1 Nachrangigkeit des § 2a EStG

1.5.2.2 Nachrangigkeit des § 15b EStG

1.5.2.3 Nachrangigkeit von Missbrauchs- und Fremdvergleichsprüfung

1.5.3 Beginn und Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht

1.5.4 Grundsätzlich objektbezogene Beurteilung

1.5.4.1 Grundsatz: Getrennte
Beurteilung der Objekte

1.5.4.2 Ausnahme 1: Gruppenbildung
bei wirtschaftlich gleicher Funktion

1.5.4.3 Ausnahme 2: Steuerrechtlich
einheitliche Wirtschaftsgüter aufteilen

1.6 Personengesellschaften/-gemeinschaften mit
Vermietungseinkünften

1.6.1 Einkunftserzielungsabsicht auf beiden
Ebenen erforderlich

1.6.1.1 Ebene der Gesellschaft

1.6.1.2 Ebene des Gesellschafters

1.6.1.3 Ebene des Gesellschafters:
Verhältnisse nach
Gesellschaftsauflösung

1.6.2 Sonderfall:
Verlustzuweisungsgesellschaften

1.6.2.1 Merkmale einer
Verlustzuweisungsgesellschaft

1.6.2.2 Feststellung der
Einkunftserzielungsabsicht

1.6.2.3 Grundsätze gelten auch im
Rahmen des § 21 EStG

2. **Einkunftserzielungsabsicht als innere Tatsache**

2.1 Totalüberschuss bei objektiver
Zukunftsbeurteilung

2.2 Persönliche Gründe – einkommensteuerliche
Irrelevanz

3. **Vermietungsabsicht**

3.1 Aufwendungen für bebaute Grundstücke

3.1.1 Wegfall der Vermietungsabsicht

- 3.1.2 Verzögerte Realisierung der beabsichtigten Vermietung
- 3.1.3 Objektiver Nachweis der Vermietungsabsicht
- 3.1.4 Beispiele für privat veranlassten Leerstand
- 3.1.5 Alternative Vermietungs- und Veräußerungsabsicht
 - 3.1.5.1 Wohnung war vor dem Leerstand nicht vermietet
 - 3.1.5.2 Wohnung war vor dem Leerstand bereits (auf Dauer) vermietet
- 3.2 Aufwendungen für unbebaute Grundstücke
 - 3.2.1 Bebauung in überschaubarer Zeit
 - 3.2.2 Glaubhaftmachung der Vermietungsabsicht
 - 3.2.3 Alternative Vermietungs- und Veräußerungsabsicht
- 3.3 Aufwendungen vor Erwerb eines Vermietungsobjektes

III. Die Totalüberschussprognose

- 1. Die Einkunftserzielungsabsicht als zweigliedriges Merkmal**
- 2. Die Prognose**
 - 2.1 Grundsätzliches
 - 2.1.1 Zeitpunkt der Prognoseerstellung
 - 2.1.2 Prognose als Schätzung
 - 2.1.3 Zuschlag und Abschlag von je 10 %
 - 2.1.4 Nominalwertprinzip (kein Inflationsausgleich)

- 2.1.5 Vergangenheitsdurchschnitt
- 2.1.6 Auswirkung ertragsverbessernder Maßnahmen
- 2.1.7 Überschuss nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften
- 2.1.8 Geringfügiger Überschuss
- 2.1.9 Zukünftige Faktoren und bereits abgelaufene Zeiträume
- 2.2 Berechnungsgrundlagen der Prognose
 - 2.2.1 Die Prognosebestandteile im Überblick
 - 2.2.2 Bestandskräftig veranlagte Verluste
 - 2.2.3 Verzicht auf Abzug von Werbungskosten
 - 2.2.4 Finanzierungskosten
 - 2.2.5 Instandhaltungskosten
 - 2.2.6 Schönheitsreparaturen
 - 2.2.7 Verwaltungskosten
 - 2.2.8 Mietausfallrisiko
 - 2.2.9 AfA auf Einrichtungsgegenstände
 - 2.2.10 Künftige Einnahmen bei verbilligter Vermietung
 - 2.2.11 Kürzung der Werbungskosten bei verbilligter Vermietung
 - 2.2.12 Gebäudeabschreibungen
 - 2.2.12.1 Die Vorgeschichte zu den Normal-AfA
 - 2.2.12.2 Die Vorgeschichte zu den Subventions-AfA
 - 2.2.12.3 Die aktuelle Rechtslage zu den Gebäude-AfA

- 2.2.12.4 Stellungnahme zur BFH-Rechtsprechung
- 2.2.13 Wertsteigerungen
- 2.2.14 Investitionszulagen
- 2.3 Zeitraum der Prognose
 - 2.3.1 Prognosedauer
 - 2.3.2 Subjektbezogene Betrachtung
 - 2.3.3 Einbeziehung des Rechtsnachfolgers
 - 2.3.3.1 Herrschende Meinung
 - 2.3.3.2 Mindermeinung
 - 2.3.3.3 Kritische Stellungnahme zur herrschenden Meinung
- 2.4 Prognose bei befristeter Vermietung
- 2.5 Prognose bei zeitweise vermieteter und zeitweise selbstgenutzter Ferienwohnung

IV. Vermietung auf Dauer

1. Die Fiktion - keine Liebhaberei bei Dauervermietung

- 1.1 Die alte Rechtslage
- 1.2 Die Grundsatzentscheidung vom 30.9.1997 - IX R 80/94
- 1.3 Kritik zur Fiktion des BFH
 - 1.3.1 Die rechtliche Qualität der Fiktion des BFH: Formelle oder - unzulässige - materielle Regel?
 - 1.3.1.1 Beurteilung als widerlegbare Vermutung (formelle Typisierung)
 - 1.3.1.2 Beurteilung als unwiderlegliche Vermutung (materielle Typisierung)

1.3.2 Materiell-rechtliche Kritik zur Fiktion des BFH

2. **Die Ausnahmen von der - unwiderleglichen - Fiktion**

2.1 Reichweite der Fiktion – Beschränkung auf die Einkunftsart

2.2 Die Ausnahmen im Einzelnen

2.3 Einfluss von Art und Umfang der Finanzierung

2.4 Sonderfall – Befristete Gesamthandsgemeinschaft (so genanntes Hamburger Modell)

2.4.1 Zur Einkunftserzielungsabsicht auf Ebene der Gesellschaft

2.4.2 Bisheriger Gesellschafter vermietet weiter

2.4.2.1 Verwaltungsauffassung

2.4.2.2 Abweichende neuere Auffassung des BFH und Kritik

2.4.3 Stellungnahme zur Verwaltungsauffassung

3. **Vermietung unter Marktniveau**

3.1 Vorbemerkungen

3.1.1 Grundanliegen der BFH-Rechtsprechung

3.1.2 Ermäßigte Miete und hohe Werbungskostenüberschüsse

3.1.3 Begünstigte Vermietung unter nahen Angehörigen (§ 21 Abs. 2 EStG)

3.1.3.1 Ermäßigte Vermietung an unterhaltsberechtigten Kindern

3.1.3.2 Ermäßigte Vermietung unter Ehegatten

3.1.4 Gunstmiete ausnahmsweise bei fremden Dritten

3.2 Rechtsprechung

3.2.1 Die Rechtsprechung der Finanzgerichte

3.2.2 Die Entwicklung der BFH-Rechtsprechung

3.2.2.1 BFH-Urteil vom 25.1.1994 – IX R 139/92

3.2.2.2 BFH-Urteil vom 27.7.1999 – IX R 64/96

3.2.2.3 Stellungnahme zum BFH-Urteil IX R 64/96

3.2.2.4 BFH-Urteil vom 5.11.2002 – IX R 48/01

3.2.2.5 Stellungnahme zum BFH-Leiturtel IX R 48/01 (Anwendung durch FinVerw bis 2011)

3.2.2.6 BFH-Urteil vom 22.7.2003 – IX R 59/02

3.2.2.7 Stellungnahme zum BFH-Urteil IX R 59/02

3.2.2.8 BFH-Urteil vom 6.10.2004 – IX R 30/03

3.2.2.9 Stellungnahme zum BFH-Urteil IX R 30/03

3.3 Zusammenfassung / Ausblick

V. Vermietung für kurze Zeit

1. Zu beurteilende Fallgestaltungen

2. **Alsbaldiger Verkauf**

2.1 Auffassung der Finanzverwaltung

2.1.1 Bis VZ 2002: Finanzamt trägt grundsätzlich Beweislast

2.1.2 Aktuelle Verwaltungsansicht ab VZ 2003: Steuerpflichtiger trägt Beweislast

2.1.3 Sonderfall kurzfristigen Engagements – Verkauf beim „Hamburger Modell“

2.1.4 Sonderfall kurzfristigen Engagements – Schenkung beim „Hamburger Modell“

2.2 Übersicht zur Rechtsprechung des BFH

2.2.1 Veräußerung nach einem Jahr — BFH-Urteil vom 9.7.2002 – IX R 47/99

2.2.2 Kurzfristige Vermietung und Veräußerung nach 14 Monaten — BFH-Urteil vom 18.1.2006 – IX R 18/04

2.2.3 Kurzfristige Vermietungen / Leerstand und Veräußerungsabsicht — BFH-Urteil vom 5.4.2005 – IX R 48/04

2.2.4 Zeitmietvertrag und Veräußerungsabsicht — BFH-Urteil vom 4.12.2001 – IX R 70/98

2.2.5 Zeitmietvertrag, Vorkaufsrecht und Verkauf — BFH-Urteil vom 9.7.2002 – IX R 33/01

2.2.6 Zeitmietvertrag und Verkauf — BFH-Urteil vom 9.7.2002 – IX R 99/00

2.2.7 Zeitmietvertrag ohne Verlängerungsklausel — BFH-Urteil vom 14.12.2004 – IX R 1/04

2.3 Übersicht zur Rechtsprechung der Finanzgerichte

2.3.1 Klageabweisende Entscheidungen

2.3.2 Klagestattgebende Entscheidungen

3. Als baldige Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken

3.1 Vorbemerkung

3.1.1 Grundsätze zum Abzug von Werbungskosten

3.1.2 Liebhabereiprüfung hat Vorrang

3.2 Auffassung der Finanzverwaltung

3.2.1 Bisherige Auffassung (VZ 1995–VZ 2003)

3.2.2 Geänderte Verwaltungsauffassung (gültig ab VZ 2004)

3.3 Stellungnahmen der Literatur

3.4 Rechtsprechung

3.4.1 Rechtsprechung der Untergerichte

3.4.2 BFH-Rechtsprechung

3.4.2.1 Bis 2002: Keine einschlägige BFH-Rechtsprechung

3.4.2.2 BFH-Urteil vom 7.9.2002 – IX R 57/00

3.4.2.3 BFH-Beschluss vom 31.10.2003 – IX B 97/03

3.4.2.4 BFH-Urteil vom 4.11.2003 – IX R 55/02

3.5 Stellungnahme zu Verwaltungsansicht und Rechtsprechung

3.5.1 Verwaltungsauffassung begünstigte Steuersparmodelle bis 2004

3.5.2 „Alte“ Verwaltungsauffassung ohne rechtliche Grundlage

3.5.3 Urteilsanwendung IX R 57/00 durch die
Verwaltung ab 2004

4. **Als baldige unentgeltliche
Nutzungsüberlassung**
5. **Modelle mit Rückkaufangeboten oder
Wiederverkaufsgarantien**

VI. **Einkunftserzielung und Einkunftsermittlung bei Ferienwohnungen**

1. **Die „alte“ Rechtsprechung**
2. **Die Rechtsprechung ab 2001**
 - 2.1 „Vorarbeit“ der Finanzgerichte
 - 2.2 Die geltende Rechtsprechung des BFH
 - 2.2.1 Ausschließliche Vermietung
 - 2.2.1.1 Definition „ausschließliche
Vermietung“
 - 2.2.1.2 Kritik zur BFH-Rechtsprechung:
Keine Liebhabereiprüfung bei
ausschließlicher Vermietung
 - 2.2.2 Zeitweise Vermietung und zeitweise
Selbstnutzung
 - 2.2.2.1 Selbstnutzung
 - 2.2.2.2 Keine Selbstnutzung
 - 2.2.3 Ermittlung des Totalüberschusses
 - 2.2.3.1 Prognose des Steuerpflichtigen
 - 2.2.3.2 Aufteilung der Werbungskosten
 - 2.2.4 Zuordnung der Leerstandszeiten und
Renovierungstage
 - 2.2.4.1 Leerstandszeiten
 - 2.2.4.2 Renovierungstage

2.2.5 Prognosezeitraum

Literaturverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

A.	Auflage
a. A.	anderer Ansicht
a. E.	am Ende
Abs.	Absatz
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktStR	Aktuelles Steuerrecht
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuer-Berater (<i>Zeitschrift</i>)
AÖF	Amtsblatt der österreichischen FinVerw.
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
a. Z.	Anzahl der Zitate
BayVerwGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Betriebs Berater (<i>Zeitschrift</i>)
BBV	Berater Brief Vermögen (<i>Zeitschrift</i>)
Bsp.	Beispiel
BeSt	Beratersicht zur Steuerrechtsprechung (<i>Beilage zur Zeitschrift</i>)
best.	bestätigt
Bln	Berlin
betr.	Betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFH-Az.	Aktenzeichen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	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
BStBl	Bundessteuerblatt
BTR	Der Bauträger (<i>Zeitschrift</i>)
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BuW	Betrieb und Wirtschaft (<i>Zeitschrift, erscheint nicht mehr</i>)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (<i>Zeitschrift</i>)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
D-Ost- spezial	Deutschland - Spezial Ost (<i>Zeitschrift</i>)
DSR	Deutsche Steuerberater-Richtlinien (<i>Zeitschrift</i>)
DStP	Deutsche Steuer-Praxis (<i>Zeitschrift</i>)
DStR	Deutsches Steuerrecht (<i>Zeitschrift</i>)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (<i>Zeitschrift</i>)
DWW	Deutsche Wohnungswirtschaft (<i>Zeitschrift</i>)
EA	Einkunftserzielungsabsicht
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (<i>Zeitschrift</i>)

EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
ESt-Kartei	Einkommensteuer-Kartei
EN	Eilnachrichten
ESt	Einkommensteuer
EStB	Ertragsteuer-Berater (<i>Zeitschrift</i>)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhandbuch (der FinVerw.)
est.- rechtlich	einkommensteuerrechtlich
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien (der FinVerw.)
ETW	Eigentumswohnung
evtl.	Eventuell
f., ff.	Folgende
FA	Finanzgericht
FeWo	Ferienwohnung
FG	Finanzgericht
FG BaWü	Finanzgericht Baden-Württemberg
FG Bln	Finanzgericht Berlin
FG BraBu	Finanzgericht Brandenburg
FG Bln- Brabu	Finanzgericht Berlin-Brandenburg
FG D'dorf	Finanzgericht Düsseldorf
FG Hamb	Finanzgericht Hamburg
FG MV	Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern
FG Nbg	Finanzgericht Nürnberg
FG Nds	Niedersächsisches Finanzgericht

FG R'pf	Finanzgericht Rheinland-Pfalz
FG SA	Finanzgericht Sachsen-Anhalt
FG Saarl	Finanzgericht Saarland
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin.	Finanzminister, Finanzministerium (auch z. B. für Staatsministerium der Finanzen)
FinVerw.	FinVerw.
Fn.	Fußnote
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanz-Rundschau (<i>Zeitschrift</i>)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GEA	Gewinnerzielungsabsicht
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHHR	GmbH-Rundschau (<i>Zeitschrift</i>)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (<i>Zeitschrift</i>)
GrS	Großer Senat (des Bundesfinanzhofs)
H	Hinweis im Einkommensteuerhandbuch (der FinVerw.)
HaufelIndex	Dokumentationsnummer der Haufe-Datenbank
Hess FG	Hessisches Finanzgericht
h. M.	Herrschende Meinung
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
ImmoStR	Halbjahreszeitschrift zum Immobilien- Steuerrecht (<i>Zeitschrift</i>)
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft

	<i>(Zeitschrift)</i>
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe <i>(Zeitschrift)</i>
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
jM	Juris - Die Monatszeitschrift <i>(Zeitschrift und Datenbankinhalt)</i>
jurisPR	Juris Praxis-Report <i>(Zeitschrift und Datenbankinhalt)</i>
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KÖSDI	Kölner Steuerdialog <i>(Zeitschrift)</i>
LfSt	Landesamt für Steuern
LS	Leitsatz
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
m ²	Quadratmeter
Nr.	Nummer(n)
nrkr.	nicht rechtskräftig(es)
n. v.	nicht veröffentlicht
n. g.	Nachgehend
NJW	Neue juristische Wochenschrift <i>(Zeitschrift)</i>
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe <i>(Zeitschrift)</i>
NWB-EV	NWB Beraterbrief Erben und Vermögen
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
NZM	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht <i>(Zeitschrift)</i>
n. z.	nicht zitiert

o. a.	oben angegeben
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
öEStG	Einkommensteuergesetz Österreich
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (<i>Zeitschrift/Österreich</i>)
R	Richtlinie der Einkommensteuer-Richtlinien
RIS	Rechtsinformationssystem (<i>Datenbank, für Österreich</i>)
RdW	Recht der Wirtschaft (<i>Zeitschrift/Österreich</i>)
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
Rg.	Rechtsgang
Rkr.	rechtskräftig(es) (r)
RStBl	Reichssteuerblatt
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
s.	Siehe
S.	Seite
S9	IX. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) — <i>zuständig für die Einkünfte aus VuV (§§ 2, 21 EStG)</i> —
Sächs FG	Sächsisches Finanzgericht
Schl-Hol FG	Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht
SenFin	Senator für Finanzen, Senatsverwaltung für Finanzen
StB	Der Steuerberater (<i>Zeitschrift</i>)
Stbg	Die Steuerberatung (<i>Zeitschrift</i>)

StbJb	Steuerberater Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (<i>Zeitschrift</i>)
SteuCon	SteuerConsultant (<i>Zeitschrift</i>)
SteuerStud	Steuer und Studium (<i>Zeitschrift</i>)
StEK	Steuererlasse in Karteiform (<i>Nachschlagewerk</i>)
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform (<i>Nachschlagewerk</i>)
StSem	Steuer Seminar (<i>Zeitschrift</i>)
StuW	Steuer und Wirtschaft (<i>Zeitschrift, erscheint vierteljährlich</i>)
StuB	Steuern und Bilanzen (<i>Zeitschrift</i>)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (<i>Zeitschrift, erscheint nicht mehr</i>)
StW	Die Steuer-Warte (<i>Zeitschrift der DStG</i>)
StWK	Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost (<i>Zeitschrift</i>)
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei (<i>Zeitschrift für Österreich</i>)
TBM	Tatbestandsmerkmal
Thür FG	Thüringer Finanzgericht
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat (<i>Gerichtsbarkeit für Österreich</i>)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Vgl.	Vergleiche
VerwG	Verwaltungsgericht

VMA	Vermietungsabsicht
VO	Verordnung
Vfg.	Verfügung
VuV	Vermietung und Verpachtung
VZ	Veranlagungszeitraum
VwGH	Verwaltungsgerichtshof (<i>Gerichtsbarkeit Österreich</i>)
WuM	Wohnungswirtschaft und Mietrecht (<i>Zeitschrift</i>)
z. B.	Zum Beispiel
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht (<i>Zeitschrift</i>)
Ziff.	Ziffer
Zzgl.	zuzüglich

I. Einleitung

Zweck der Besteuerung ist es, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen. Deshalb interessieren den Fiskus nur die auf Dauer positiven Einkünfte der Stpfl. Diese werden entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit herangezogen, und zwar in der Weise, wie das EStG dies definiert. Daran gemessen unterwirft das Einkommensteuerrecht die nicht erwerbsrelevante – gegebenenfalls auch auf private Bedürfnisbefriedigung und privates Erleben hin angelegte – Nutzung eines Vermögensgegenstands nicht der Besteuerung. Diese Erwerbsgerichtetheit beinhaltet vornehmlich die Absicht des Stpfl., auf Dauer gesehen positive Einkünfte zu erzielen¹¹. Diese Absicht ist bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gesetzliches Merkmal des Steuertatbestands (vgl. § 15 Abs. 2 und 3 EStG). Diese Regelungen wurden durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22.12.1983¹² (betrifft § 15 Abs. 2 EStG) bzw. das durch das durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985¹³ (betrifft § 15 Abs. 2 EStG) eingeführt und übernahmen im Wesentlichen die bisherige Regelung des Gewerbebetriebs aus § 1 GewStDV. In § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG verlangt das Gesetz unter anderem für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs, die „Absicht Gewinn zu erzielen“ und in § 15 Abs. 3 EStG wird der Begriff der „Einkünfteerzielungsabsicht“ verwendet. Eine genaue Definition des TBM enthält das Gesetz indessen nicht¹⁴.

Dieser Begriff der GEA ist dahingehend zu verstehen, dass die entsprechenden Tätigkeiten der Herbeiführung von

dauerhaft positiven Einkünften (i.S. eines Totalgewinns) dienen¹⁵. Bereits vor den o. a. beiden Änderungen der Norm des § 15 EStG war das TBM der GEA durch langjährige Rspr. des BFH ausgefüllt, weshalb – nach älterer Auffassung des VIII. Senates des BFH – der legislativen Benennung des TBM der „Absicht Gewinn zu erzielen“ nur eine klarstellende Bedeutung zuteil wird¹⁶. Letztere Erkenntnis erlangt etwa dann Bedeutung, wenn eine Auseinandersetzung mit der im Schrifttum geäußerten Rechtsanschauung, mangels legislativer Grundlage scheidet eine Überprüfung der EA bei den Einkünften aus VuV aus¹⁷, erfolgen soll. Jedenfalls nach herrschender Meinung ist die Erwerbsgerichtetheit (EA) als Überschusserzielungsabsicht auch bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4–7 EStG subjektives TBM für eine Besteuerung¹⁸ und deshalb für jeden VZ (erneut) zu prüfen. Die Anerkennung von liebhabereiverdächtigen Verlusten in einem VZ stellt aber keine Zusage für die Behandlung in späteren Veranlagungszeiträumen dar und bindet das FA auch nicht nach Treu und Glauben, selbst wenn der Stpfl. auf eine entsprechende Fortsetzung der rechtlichen Beurteilung vertraut hat¹⁹.

Vielmehr muss eine vom FA als falsch erkannte – selbst über eine längere Zeit vertretene – Rechtsauffassung zum frühest möglichen Zeitpunkt aufgegeben werden²⁰. 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 hinausgeht²¹. Bei hohem Investitionsbedarf und nicht unerheblichen Erfolgsrisiken kann daher die steuerliche Abzugs- und Ausgleichsfähigkeit von Verlusten rechtssicher nur durch eine verbindliche Auskunft hergestellt werden²². Ihre Erteilung steht im Ermessen des FA. 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 darzulegen²³. Soweit die Feststellung, ob eine Tätigkeit als Liebhaberei oder als est.-rechtlich 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 vorliegen²⁴. Die Überschusserzielungsabsicht (EA) ist bei positiver Ergebnisprognose zu bejahen. Dementsprechend verlangt der BFH in ständiger Rspr., dass Einkünfte aus VuV 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 WK zu erzielen (EA). Fehlt die EA (Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht), spricht man von „Liebhaberei“²⁵. Dogmatische Grundlage des – gesetzlich unbekanntem – Liebhabereibegriffs ist neben dem eingangs erwähnten Fiskalzweck²⁶ des Gesetzes ggf. ein Aspekt der Verteilungsgerechtigkeit: Mit Hilfe des von der Rspr. entwickelten Merkmals werden Verluste ausgegrenzt, die der Steuergläubiger nicht mittragen soll²⁷. Gemeint sind die Verluste aus dem außersteuerlichen Bereich, also auch aus dem Bereich der Lebensführung. Derlei Aufwendungen sollen nicht steuerlich subventioniert und auf die Allgemeinheit abgewälzt werden können. Das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit einer so genannten Liebhabereitätigkeit beruht gleichwohl nicht auf der Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG, denn die Anwendung dieser Vorschrift erfordert zunächst das Vorliegen einer Tätigkeit im Sinne einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-7 EStG²⁸.

Vielmehr fußt das Abzugsverbot des mit einer Liebhaberei zusammenhängenden Aufwands auf übergeordneten Gesichtspunkten des § 2 EStG²⁹ (weite – teleologische – Gesetzesauslegung³⁰). Im Allgemeinen stellt sich die Frage nach Liebhaberei nicht, wenn fortlaufend Gewinne bzw. Überschüsse erzielt werden³¹, denn wesentliches Merkmal einer est.-rechtlich relevanten Tätigkeit ist das Streben nach Gewinn bzw. Überschuss³². Ohne Verluste gibt es also keine Liebhaberei³³; das Erfüllen der TBM reicht aus³⁴. Die Frage der Liebhaberei stellt sich aber erst und nur dann, wenn der Stpfl. anderweitige (hohe) Einkünfte erzielt, die für einen Verlustausgleich (oder, in der Praxis eher selten, einen Verlustabzug) zur Verfügung stehen³⁵. Das eigentliche Anliegen der Umqualifizierung einer einkünfterzielenden Tätigkeit zur Liebhaberei besteht in dem Ausschluss der Verlustverrechnung³⁶. Damit ergibt sich aus dem Rechtsinstitut der Liebhaberei ein systemgerechtes Verlustausgleichsverbot³⁷. Mit der Unterscheidung dergestalt, dass negative Ergebnisse unter Umständen wegen Liebhaberei unberücksichtigt bleiben, dagegen positive Ergebnisse stets steuerlich erfasst werden, wird (a) sowohl das objektive Nettoprinzip richtig umgesetzt, als auch (b) dem Fiskalzweck des Gesetzes (des EStG) Genüge getan. Jede Einkunftsart hat ihre Besonderheiten, die – so will es ein Teil der Rspr. – auch die EA als ungeschriebenes TBM prägen³⁸. Eine von der konkreten Einkunftsart losgelöste EA gibt es nicht. Für die Einkunftsart VuV (§ 21 EStG) besteht die Besonderheit, dass im Regelfall zu Beginn jahrelang WK-Überschüsse 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 wird³⁹.

Diese oft hohen und langanhaltenden WK-Überschüsse beruhen zum einen auf dem Sofortabzug von WK gemäß § 11 EStG und zum anderen auf Abschreibungsvergünstigungen. Denn über § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG werden auch AfA den WK bei den Überschusseinkünften zugerechnet⁴⁰. Zwei wesentliche Aspekte: Bereits hinter der linearen AfA in Höhe von 2 % verbirgt sich zur Hälfte eine (Wohnungsba)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 bemessen⁴¹. Überhaupt ist das Zulassen von AfA bei den Überschusseinkünften - bereits an sich - eine systemfremde Begünstigung⁴². Im Übrigen ist eine Angemessenheitsprüfung der WK - 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 WK abgezogen werden. Rspr.⁴³ und Verwaltung⁴⁴ vertreten insoweit nunmehr eine einschränkende Ansicht: Die verlustbringende Vermietung so genannter Luxusbauten soll in bestimmten Fällen auf Liebhaberei geprüft werden. Daher hat die Frage, ob die Vermietungstätigkeit als „Liebhaberei“ (fehlende EA) einzustufen ist, für die Anwendung des § 21 Abs. 1 EStG besondere Bedeutung. Bei dem Versuch, im Rahmen der Einkünfte aus VuV die Abgrenzung zur Liebhaberei rechtssystematisch korrekt in den Griff zu bekommen, treten freilich eine Reihe von Problemen auf⁴⁵. Bisher hat der deutsche Gesetzgeber davon abgesehen, die Frage der Liebhaberei zu regeln. 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.

Diese Tatsache wirkt sich regelmäßig zu Gunsten der Stpfl. aus, denn die unter Zeitdruck stehenden Veranlagungsstellen der FÄ dürften im Regelfall selten die Zeit übrig haben, sich durch die umfangreiche Rspr. durchzukämpfen (um letztlich zu einer nur vagen rechtlichen und damit regelmäßig angreifbaren Einschätzung zu kommen⁴⁶). Die Entscheidung, ob geltend gemachte WK-Überschüsse aus einer Vermietungstätigkeit mangels EA steuerlich irrelevant sind, bereitet dem Rechtsanwender regelmäßig Unbehagen. Zwei Begriffe, die sich - auch in Kenntnis der einschlägigen Liebhaberei-Rspr. - nur schwer greifen lassen, sorgen in der Praxis für zahlreiche Zweifel. So kann zum einen der im Mittelpunkt der Abgrenzungsproblematik stehende Begriff der EA als innere Tatsache nur durch Rückschluss aus erkennbaren äußeren Tatsachen festgestellt werden⁴⁷. 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. 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 darf. Zudem ist - was zuerst zu prüfen ist - oft nicht sicher, ob überhaupt eine Vermietung auf Dauer vorliegt. Vor diesem Hintergrund kommt der interessierte Rechtsanwender an einer intensiven Recherche nach einschlägiger Rspr. nicht vorbei.

¹¹ Stein, Verluste, Rdn. 143.

¹² BGBl I 83, 1583, 1586.

¹³ BGBl I 85, 2436 f.