

Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei am Beispiel
der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien

Dissertation

Zur Erlangung des akademischen Grades

doctor iuris (Dr. iur.)

vorgelegt dem Fakultätsrat der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Friedrich-Schiller-Universität Jena

von Hartmut Credo

geboren am 14.04.1971 in Erfurt

Gutachter

1. Frau Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger

2. Herr Prof. Dr. Michael Brenner

Disputation:

4. Februar 2005

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	XIII
1. Teil: Einführung	1
A. Thema und Ziele der Arbeit	1
B. Rechtfertigung des Themas	2
C. Einführung in den Stand von Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur	3
I. Begriffe	3
II. Meinungsstand	5
1. Rechtsprechung	5
2. Verwaltung	8
3. Literatur	9
2. Teil: Das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht	12
A. Entwicklung der Liebhabereirechtsprechung	13
I. Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts und des RFH	13
II. Entwicklung der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte	15
B. Rechtsgrundlage des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht	19
I. Zweck des Einkommensteuergesetzes zur Mittelbeschaffung	19
II. Leistungsfähigkeitsprinzip	22
III. Einkommensbegriff des EStG	23
IV. Gesetzesauslegung	25
1. Liebhaberei	25
2. Einkünfteerzielungsabsicht	26
a) Gewinneinkunftsarten	26
b) Überschusseinkunftsarten	29
aa) Begriff „erzielt“ in § 2 Absatz 1 Satz 1 EStG	29
bb) §§ 2 Abs. 2 Nr. 2, 4 Abs. 3 Satz 1, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG	30

cc) Historische Auslegung	31
dd) Analogie zu § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG	34
ee) Verfassungskonforme Auslegung	35
ff) Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheitsgrundsatz und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit	38
V. Ergebnis	42
C. Inhalt und Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Begriff der Liebhaberei	43
I. Inhalt der Einkünfteerzielungsabsicht	43
1. Allgemeines	43
2. Steuerrechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise	43
a) Aufspaltung eines einheitlichen Lebenssachverhaltes	45
aa) Spezifisch steuerrechtliche Prüfung	46
bb) Dualismus der Einkunftsarten	47
cc) Rechtssicherheit	48
b) Faktische Belastung nicht steuerbarer Veräußerungsgewinne	49
c) Systematische Bedenken	50
d) Vereitelung gesetzgeberischer Lenkungsziele	51
3. Ergebnis	53
II. Begriff der Liebhaberei	53
III. Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht	56
1. Die Einkünfteerzielungsabsicht als zweigliedriger Tatbestand	56
2. Bedenken gegen die Totalüberschussprognose als Indiz hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht	59
3. Ausnahmen von der zweistufigen Prüfung	61
4. Ergebnis	64
D. Vorrangige Prüfung der Einkunftsart	64
I. Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	66
II. Sonderfall der Überlassung von Ferienwohnungen	71
III. Vermietung des häuslichen Arbeitszimmers des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber	73

3. Teil: Die Totalüberschussprognose	75
A. Totalüberschuss	76
B. Prognosezeitraum	80
I. Subjektbezogene oder objektbezogene Betrachtungsweise	81
II. Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger in die Bestimmung des Prognosezeitraumes	83
1. Argumente für die Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger in die Bestimmung des Prognosezeitraumes	85
2. Argumente gegen die Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger in die Bestimmung des Prognosezeitraumes	87
3. Bewertung der Argumente für und gegen eine Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger	88
III. Begrenzung des Prognosezeitraumes durch die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen	92
IV. Zwischenergebnis	94
V. Allgemeine Höchstdauer des Prognosezeitraums	94
1. Prognosezeitraum von 50 Jahren	97
2. Prognosezeitraum von 100 Jahren	97
3. Kürzere oder variable Prognosezeiträume	98
4. Prognosezeitraum von 30 Jahren	98
5. Eigene Meinung	99
C. Beurteilungsgegenstand	101
I. Einzelfallprüfung	102
II. Grundsätzliche Gesamtbetrachtung	103
III. Trennungstheorie	104
IV. Problemlösung	105
D. Prognoseverfahren	109
I. Rechtsprechung und Verwaltung	110
II. Literatur	112
III. Stellungnahme	115
1. Allgemeines	115
2. Bedenken gegen die Berücksichtigung zukünftig eintretender Faktoren und bereits abgelaufener Zeiträume	118
E. Bestandteile der Totalüberschussprognose	123

I.	Einnahmen	123
1.	Nicht steuerbare und steuerfreie Einnahmen	124
a)	Meinungsstand	124
aa)	Einbeziehung steuerfreier Einnahmen in die Totalüberschussprognose	124
bb)	Einbeziehung steuerfreier und nicht steuerbarer Einnahmen in die Totalüberschussprognose	126
cc)	Grundsätzlich keine Einbeziehung steuerfreier und nicht steuerbarer Einnahmen in die Totalüberschussprognose	126
dd)	Behandlung der Investitionszulage	128
b)	Eigene Problemlösung	129
aa)	Grundsatz	129
bb)	Einbeziehung von direkten Subventionen und Zuschüssen	131
(1)	Private Investitionszuschüsse	132
(2)	Öffentliche Investitionszuschüsse	132
(3)	Behandlung der Investitionszulage	133
cc)	Behandlung nicht steuerbarer Veräußerungsgewinne	136
c)	Ergebnis	138
2.	Verminderte Einnahmen durch staatliche Reglementierung des Wohnungsmarktes	138
a)	Berücksichtigung von Werbungskostenüberschüssen	138
b)	Höhe der anzusetzenden Mieteinnahmen	141
3.	Veräußerungsgewinne gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG	142
a)	Rechtsprechung Verwaltung und Teile der Literatur	143
b)	Herrschende Meinung in der Literatur	145
c)	Eigene Meinung	147
aa)	Zuordnung zu verschiedenen Einkunftsarten	148
bb)	Wertung des Gesetzgebers	150
cc)	Kein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip	153
II.	Aufwendungen	154
1.	Absetzung für Abnutzung und Sonderabschreibungen	154
a)	Keine Gebäudeabschreibungen	154
b)	Betriebswirtschaftlich sinnvolle AfA	155
c)	Kein Ansatz von Sonderabschreibungen und erhöhter AfA	155

d)	Einbeziehung von Sonderabschreibungen und erhöhter AfA	156
e)	Differenzierung zwischen auf Dauer angelegter und kurzfristiger Vermietung	157
f)	Eigene Meinung	162
aa)	Normal-AfA	163
bb)	Degressive AfA	164
cc)	Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen	166
dd)	Keine Abweichung von allgemeinen Grundsätzen der Einkünfteermittlung	167
ee)	Keine Differenzierung zwischen auf Dauer angelegter und kurzfristiger Vermietung	168
(1)	Sonderabschreibungen nach dem FördG	169
(2)	Degressive AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	172
g)	Ergebnis	173
2.	Finanzierungskosten	174
3.	Instandhaltungsaufwendungen	177
4.	Nichtabzugsfähige Aufwendungen	178
5.	Sonstige Aufwendungen/Ergebnis	180
4. Teil: Einkünfteerzielungsabsicht bei vermögensverwaltenden Personenmehrheiten		182
A.	Allgemeines zur gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung	182
B.	Abgrenzung der gemeinschaftlichen Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu anderen Formen der Einkünfteerzielung	185
I.	Geschlossene Immobilienfonds	186
II.	Mietpools	189
III.	Bauherrengemeinschaften	189
C.	Besonderheiten der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht	190
I.	Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft und auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters/Gemeinschafters	190
II.	Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht nur auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft	193

III.	Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht nur auf der Ebene des Gesellschafters/Gemeinschafters	194
IV.	Eigene Lösung	195
1.	Modifikation der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft	195
2.	Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des Gesellschafters/Gemeinschafters	197
D.	Prognosezeitraum	200
I.	Problemlage und vertretene Lösungsmöglichkeiten	201
II.	Eigene Problemlösung	204
1.	Auflösung der Gesellschaft und Verteilung des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter	205
2.	Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bzw. Sonderrechtsnachfolge von einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft ohne Änderung der Einkunftsart	207
3.	Überführung des Einkünfteerzielungsobjektes von einer natürlichen Person in das Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen	209
4.	Änderung des Rechtsträgers und der Einkunftsart	209
5.	Ergebnis	212
III.	Änderungen im Gesellschafterbestand	212
1.	Auswirkung auf den Prognosezeitraum der Gesellschaft	213
2.	Auswirkung auf den Prognosezeitraum der Gesellschafter	213
E.	Beurteilungsgegenstand	214
5. Teil:	Exkurs zur Nutzungswertbesteuerung	219
6. Teil:	Die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht	222
A.	Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG	223
I.	Auffassung der Rechtsprechung	223
II.	Literatur	227
1.	Zustimmende Ansichten	227
2.	Ablehnende Ansichten	228

III. Verwaltung	229
IV. Eigene Bewertung	230
B. Anscheinsbeweis für die Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung	234
I. Feststellungslast für die Einkünfteerzielungsabsicht	235
II. Möglichkeit eines Anscheinsbeweises beim subjektiven Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht	237
1. Meinungsstand	239
a) Grundsätzliche Bejahung der Möglichkeit eines Anscheinsbeweises	239
b) Ablehnung der Möglichkeit eines Anscheinsbeweises bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen	241
2. Problemlösung	242
III. Inhalt eines Anscheinsbeweises bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung	245
1. Kein allgemeiner Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	245
2. Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht nur bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung	247
3. Kein Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer Vermietung/Verpachtung an nahe Angehörige	250
a) Allgemeine Überlegungen	250
b) Rechtsprechung der BFH zur verbilligten Vermietung	252
aa) Die neuen Rechtssprechungsgrundsätze	253
(1) Vermietung zu einem Mietzins von mindestens 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete	253
(2) Vermietung zu einem Mietzins zwischen 50 v.H. und weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete	253
(3) Vermietung zu einem Mietzins unter 50 v.H. der ortsüblichen Marktmiete	254
(4) Folge der neuen BFH-Rechtsprechung	254
bb) Begründung des BFH	254
c) Kritik der Literatur an der neuen BFH-Rechtsprechung zur verbilligten Vermietung	258
d) Bewertung der BFH-Rechtsprechung zur verbilligten Vermietung	261

aa) Allgemeines	261
bb) Einfluss von § 21 Abs. 2 EStG auf die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht	262
(1) Sonderregelung für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Angehörigen?	262
(2) Erfordernis einer teleologischen Reduktion des Aufteilungsverbotes?	263
cc) Verstoß gegen allgemeine Grundsätze der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht	266
e) Ergebnis	267
4. Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer dauerhaften Verpachtung von unbebautem Grundbesitz	267
5. Materiellrechtliche Rechtfertigung eines Anscheinsbeweises bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung	269
IV. Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung	270
C. Lösung bei nicht auf Dauer angelegter Vermietung/Verpachtung bzw. Erschütterung des Anscheinsbeweises	273
I. Meinungsstand	274
II. Eigene Lösung	276
D. Einzelfälle	280
I. Kurzfristige Veräußerung des zur Einkünfteerzielung genutzten Objekts	280
1. Allgemeines zur Feststellung der Absicht auf Dauer zu vermieten bzw. zu verpachten	280
2. Kurzfristige Veräußerung des Einkünfteerzielungsobjektes als Indiz	281
a) Meinungsstand	281
b) Eigene Meinung	283
II. Kurzzeitige Nutzung der Immobilie zur Einkünfteerzielung vor beabsichtigter Selbstnutzung oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassung	286
1. Aktueller Meinungsstand	286
2. Stellungnahme	288
a) Kurzzeitige Nutzung der Immobilie zur Einkünfteerzielung vor beabsichtigter Selbstnutzung	288
b) Kurzzeitige Nutzung der Immobilie zur Einkünfteerzielung vor beabsichtigter unentgeltlicher Nutzungsüberlassung	291

3.	Folgen für den vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweis	291
4.	Exkurs zur älteren Verwaltungsansicht und den Stellungnahmen in der Literatur	292
a)	Alte Verwaltungsauffassung und Literatur	292
b)	Stellungnahme zur älteren Verwaltungsauffassung und Literatur	296
III.	Mietkaufmodelle, Bauherren- und Erwerbmodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie	298
1.	Funktionsweise der Modelle	299
a)	Funktionsweise der Bauherren- und Erwerbmodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie	299
b)	Funktionsweise der Mietkaufmodelle	300
2.	Bewertung der Modelle	301
a)	Mietkaufmodelle	301
aa)	Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur	301
bb)	Eigene Bewertung	302
b)	Bauherren- und Erwerbmodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie	306
aa)	Rechtsprechung	306
(1)	Allgemeines	306
(2)	Voraussetzungen der negativen Indizwirkung	307
(a)	Bedeutsamkeit für die Anlageentscheidung	307
(b)	Kenntnis des Steuerpflichtigen vom Bestehen der Garantie bzw. des Rückkaufangebotes	308
(3)	Umstand der Nichtinanspruchnahme der Garantie bzw. des Rückkaufangebots	309
(4)	Ausdehnung der negativen Indizwirkung auf weitere Modelle	310
bb)	Verwaltung	311
cc)	Literatur	312
dd)	Eigene Meinung	313
3.	Ergebnis	318
IV.	Verlustzuweisungsgesellschaften	318
1.	Behandlung der Verlustzuweisungsgesellschaft durch die Rechtsprechung und Verwaltung	318
2.	Wesensmerkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft	320

a)	Rechtsprechung und Verwaltung	320
b)	Kritik der Literatur an der Charakterisierung der Verlustzuweisungsgesellschaft durch die Rechtsprechung	322
3.	Kritik der Literatur an der Rechtsprechung zur Behandlung der Verlustzuweisungsgesellschaften	322
4.	Stellungnahme	326
a)	§ 15a EStG	326
b)	§ 2b EStG	328
c)	Faktische Aufteilung der Einkünfteerzielungsabsicht	331
d)	Fehlend einheitliche Definition der Verlustzuweisungsgesellschaft	332
5.	Eigene Lösung	333
V.	Vermietung von Ferienwohnungen	335
1.	Ältere Rechtsprechung und Verwaltungsansicht	335
2.	Neue Rechtsprechungsgrundsätze	338
a)	Differenzierung zwischen ausschließlicher Vermietung an wechselnde Feriengäste und Vermietung mit Selbstnutzung	338
b)	Durchführung der Totalüberschussprognose bei Vermietung mit erfolgter oder vorbehaltener Selbstnutzung	340
c)	Verwaltung	341
d)	Literatur	342
3.	Eigene Meinung	344
a)	Differenzierung zwischen ausschließlicher Vermietung an wechselnde Feriengäste und Vermietung mit Selbstnutzung	344
b)	Kritik an der ungeprüften Unterstellung der Einkünfteerzielungsabsicht bei ausschließlicher Vermietung an wechselnde Feriengäste	345
c)	Nachweis der beabsichtigten ausschließlichen Vermietung an wechselnde Feriengäste	347
d)	Kriterien für die Totalüberschussprognose bei Vermietung mit erfolgter oder vorbehaltener Selbstnutzung	348
4.	Ergebnis	349
E.	Erschütterung des Anscheinsbeweises des Bestehens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde	350
I.	Rechtsprechung der Finanzgerichte	352

1.	Strukturelle Werbungskostenüberschüsse	352
2.	Erheblich verbilligte Vermietung	353
3.	Ungewöhnliche Finanzierung	355
II.	Literatur	356
III.	Eigene Lösung	357
1.	Allgemeines	357
2.	Verbilligte Vermietung an Angehörige	360
3.	Offensichtliche Nichterzielbarkeit eines Totalüberschusses	360
4.	Ungewöhnliche Finanzierung	361
IV.	Ergebnis	362
7. Teil:	Wegfall und Eintritt der Einkünfteerzielungsabsicht	363
A.	Allgemeine Grundsätze	363
B.	Wohnungsleerstand	365
I.	Meinungsstand	365
II.	Eigene Auffassung	368
1.	Allgemeiner Grundsatz	368
2.	Alternatives Bemühen um Vermietung oder Verkauf	369
III.	Ergebnis	371
C.	Verfahrensrechtliche Möglichkeiten	372
I.	Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung	373
II.	Vorläufige Steuerfestsetzung	374
III.	Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel	375
IV.	Bedenken gegen die Möglichkeit der Berücksichtigung künftig eintretender Umstände und bereits abgelaufener Veranlagungszeiträume zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht	378
1.	Kritik der Literatur	378
2.	Stellungnahme	379
V.	Änderungsmöglichkeit gemäß § 174 Abs. 4 AO	383
VI.	„Verbindliche Auskunft“ des Finanzamtes	384
1.	Verbindliche Zusage	385
2.	Verbindliche Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben	386
VII.	Tatsächliche Verständigung	386

VIII. Ergebnis	387
Literaturverzeichnis	389
Thesen	414
Erklärung	426

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt

BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BuW	Betrieb und Wirtschaft, seit 1991 (Zeitschrift)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
bzgl.	bezüglich
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselben
Diss.	Dissertation
D-Ost-spezial	Deutschland Ost spezial (Zeitschrift)

DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung, seit 1980 (Zeitschrift)
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A bis 1979 (Zeitschrift)
DV	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ESTB	Der Ertragsteuerberater (Zeitschrift)
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien 2003 (mit Hinweisteil)
FA	Finanzamt
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht(s)
FGO	Finanzgerichtsordnung
FianzArch	Finanzarchiv (Zeitschrift)
FinMin	Finanzministerium

FördG	Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet
FR	Finanz-Rundschau, bis 1990; Finanz-Rundschau für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, seit 1991 (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft(Gesellschaften) bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GrS	Großer Senat
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GStB	Gestaltende Steuerberatung
H	Hinweis
Haufe	Haufe Datenbank Steuer Office Professional
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch

i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des/der
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
juris	juris-Datenbank der Gerichtsentscheidungen
juris, VV-Steuer	juris-Datenbank der Verwaltungsanweisungen
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LSW	Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts
m.E.	meines Erachtens

Nr.	Nummer
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
öBGBl.	Bundesgesetzblatt von Österreich
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt(e)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OVG	Oberverwaltungsgericht
OVGSt	Entscheidungen des preußischen OVG in Steuersachen
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
R	Richtlinien
RAO	Reichsabgabenordnung
Rev.	Revisionsverfahren
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn	Randnummer

RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SenFin	Senator für Finanzen, Senatsverwaltung für Finanzen
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift bis 1993)
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StWG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 08.06.1967 (BGBl. I 1967, 582)

u.a.	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
u.s.w.	und so weiter
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
VO	Verordnung
VZ	Veranlagungszeitraum(s)
z.B.	zum Beispiel
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
z. T.	zum Teil
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozess

1. Teil: Einführung

A. Thema und Ziele der Arbeit

Die vorliegende Arbeit widmet sich der Abgrenzung von Einkünfterzielungsabsicht und steuerrechtlich unbeachtlicher Liebhaberei. Die erforderliche Unterscheidung soll am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgen. Es werden dabei nur die Abgrenzungsprobleme bei der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen im engeren Sinne¹ (Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile) behandelt². Mit anderen Einkunftsarten gibt es zwar in weiten Bereichen Überschneidungen, auf die dort vorkommenden teilweise speziellen Abgrenzungsprobleme soll aber nicht eingegangen werden. Eine Darstellung erfolgt nur insoweit, als es sich um allgemeine Grundsätze handelt, die für alle Einkunftsarten von Bedeutung sind.

Es sollen die in der Literatur, der Rechtsprechung und der Verwaltung existierenden Auffassungen und Methoden zur Unterscheidung von Einkünfterzielungsabsicht und Liebhaberei im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien untersucht und ein eigener Beitrag zur Weiterentwicklung des Rechts und der erforderlichen Abgrenzung auf diesem Gebiet geliefert werden.

¹ Vgl. dazu Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 56 ff.

² Zum unbeweglichen Vermögen i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören auch Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht). Die Aufzählung ist (wie sich aus dem Wort „insbesondere“ in § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ergibt) nicht abschließend (vgl. Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 56, 86.2).

B. Rechtfertigung des Themas

Es fehlt an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung der Liebhaberei.

Durch die Rechtsprechung wurden Kriterien zur Abgrenzung steuerrechtlich relevanter von steuerrechtlich nicht relevanter Tätigkeit entwickelt³. Das Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung hat dabei zu einer für die Praxis kaum noch überschaubaren Vielzahl von Einzelentscheidungen geführt⁴.

Gerade in letzter Zeit sind zahlreiche neue Entscheidungen des BFH⁵ zu verschiedenen Problemkreisen hinsichtlich der Abgrenzung von Liebhaberei und Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergangen, die einer genauen Untersuchung und Bewertung bedürfen.

Auch die Finanzverwaltung hat sich im Anschluss an die umfangreiche neue BFH-Rechtsprechung teilweise neu positioniert⁶. In der Literatur ist die Frage der Abgrenzung von Liebhaberei und Einkünfteerzielungsabsicht gerade in jüngerer Zeit eben-

³ Vgl. u.a. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

⁴ Ähnlich auch Kaminski in Korn, EStG (Stand: November 01), § 2 Rn 37.

⁵ BFH, Urteil vom 04.11.2003 – IX R 55/02 (juris); BFH, Beschluss vom 31.10.2003 – IX B 97/03 (juris); BFH, Urteil vom 04.08.2003 – IX R 56/02 (juris); BFH, Urteil vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806; BFH, Urteil vom 09.07.2003 – IX R 102/00, DStR 2003, 1965; BFH, Urteil vom 09.07.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170; BFH, Urteil vom 06.05.2003 – IX R 89/00 (juris); BFH, Beschluss vom 25.03.2003 – IX B 2/03, BStBl. II 2003, 479; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170; BFH, Urteil vom 11.03.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BFH, Urteil vom 14.01.2003 – IX R 74/00, BFH/NV 2003, 752; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 26/01, HFR 2003, 876; BFH, Urteile vom 05.11.2002 (IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; IX R 40/99, BFH/NV 2003, 316; IX R 18/02, BFH/NV 2003, 549; IX R 32/02, BFH/NV 2003, 599; IX R 50/01, BFH/NV 2003, 598); BFH, Urteile vom 15.10.2002 (IX R 58/01, BStBl. II 2003, 287; IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462); BFH, Urteile vom 17.09.2002 (IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155; IX R 16/02, BFH/NV 2003, 156; IX R 63/01, BFH/NV 2003, 454); BFH, Urteil vom 20.08.2002 – IX R 70/01, BFH/NV 2003, 453; BFH, Urteil vom 16.07.2002 – IX R 6/01, BFH/NV 2002, 1454; BFH, Urteile vom 09.07.2002 (IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580; 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563); BFH, Urteil vom 14.05.2002 – IX R 52/01, BFH/NV 2002, 1552; BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

⁶ Vgl. u.a. BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640; vgl. auch das zwischenzeitlich wieder aufgehobene BMF-Schreiben vom 14.10.2002 – IV C 3 – S 2253 – 77/02, BStBl. I 2002, 1039; BMF-Schreiben vom 29.07.2003 – IV C 3 – S 2253 – 73/03, BStBl. I 2003, 405; BMF-Schreiben vom 15.08.2003 – IV C 3 – S 2253 – 78/03, BStBl. I 2003, 427; Verfügung der OFD Berlin vom 04.07.2003 – St 175 – S 2253 – 1/93, DStR 2003, 1573; Verfügung der OFD Hannover vom 19.11.2002 – S 2254 – 52 – StO 222/S 2253 – 593 – StH 223/226 -, DStZ 2003, 243; Verfügung der OFD Kiel vom 03.02.2003 – S 2253 A – St 235 (juris, VV-Steuer); Verfügung der OFD Koblenz vom 29.09.2003 – S 2253 A – St 312, DStR 2003, 1980.

falls viel diskutiert⁷. Daher bedarf es einer eingehenden Untersuchung der Problematik.

C. Einführung in den Stand von Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur

I. Begriffe

Die Rechtsprechung, die Verwaltung und weite Teile der Literatur gehen davon aus, dass nur derjenige den Tatbestand der Einkünfteerzielung i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG verwirklicht, der in subjektiver Hinsicht mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig wird⁸. Die Einkünfteerzielungsabsicht stellt die Absicht dar, auf Dauer positive Einkünfte oder Überschüsse zu erzielen. Dabei ist nicht auf das Ergebnis eines oder weniger Jahre, sondern auf das Gesamtergebnis der voraussichtlichen Vermögensnutzung/Tätigkeit abzustellen.

⁷ Vgl. neben der hier nicht aufgeführten umfangreichen Kommentarliteratur z.B. Becker, INF 2001, 487; Braun, BB 2000, 283; Buciek, DStZ 2002, 723; Damas, DStZ 2002, 408; Gosch, StBp 2000, 29; Heuermann, DB 2002, 2011; ders., HFR 2003, 249; ders., INF 2003, 766; ders., INF 2003, 927; ders., INF 2003, 405; ders., INF 2003, 208; ders., DB 2003, 112; ders., DStZ 2002, 864; Hilbertz, EStB 2003, 336; Honisch, DStR 2000, 545; Hutter, DStZ 2002, 873; Kanzler, FR 2003, 242; Kohlhaas, Stbg 2000, 249; ders., FR 2003, 598; ders., DStR 2001, 1137; Kupfer, KÖSDI 2000, 12514; Leu, DStZ 2000, 129; Lüdicke, DStR 2000, 2109; Meurer, EStB 2003, 212; Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670; Moritz, KFR F. 3 EStG § 21, 4/01, S. 167; Paus, DStZ 2001, 200; ders., DStZ 2000, 259; ders., DStZ 2003, 189; Pezzer, StbJb 2000/01, 61; ders., StuW 2000, 457; Risthaus, FR 2002, 909; Röbler, BB 2000, 808; Schmitz/Hildesheim, DStZ 2001, 413; Schneider, SteuerStud 2002, 425; Schuhmann, StbG 2000, 357; Selder, KFR F. 3 EStG § 21, 1/01, S. 89; Serafini, GStB 2002, 185; Spindler, NWB 02, F. 3 S. 11881; Stein, DStZ 2000, 780; ders., INF 2001, 641; ders., INF 2001, 710; ders., INF 2002, 257; ders., BuW 2000, 862; ders., StBp 2001, 294; ders., GStB 2000, 309; ders., BuW 2003, 758; ders., INF 2001, 676; ders., ZfIR 2003, 323; ders., ZfIR 2003, 226; ders., BuW 2001, 1016; ders., DStZ 2000, 626; ders., GStB 2000, 361; ders., BuW 2000, 619; ders., ZfIR 2003, 274; ders., NWB 01 F. 3, S. 11519; ders., INF 2003, 902; ders., StBp 2003, 199; ders., EStB 2002, 180; ders., DStR 2002, 1419; ders., BuW 2002, 933; ders., DStZ 2003, 933; ders., NWB 01, F. 3, S. 11771; ders., NWB 02, F. 3, S. 12169; Stuhmann, StB 2003, 82; Thürmer DB 2002, 444; ders., HFR 2002, 400; ders., DStZ 2002, 855; ders., HFR 2002, 1003; Urban, KFR F. 3 EStG § 21, 3/00, S. 131; Valentin, DStR 2001, 505; Weber-Grellet, DB 2002, 2568; Wirtz, FR 2003, 711.

⁸ Statt vieler Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 124 ff.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 371 ff.; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 33 ff.; ders., StB 2003, 82; Bayer, Liebhaberei, S. 12 ff.; Pferdmeiges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 50 ff.; Tipke, FR 1983, 580 (581); ders., Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 663 ff.; Stein, BuW 2001, 1016; Hellwig, DStR 1984, 325; Fleischmann, DStR 1998, 364; Söffing, StVj 1992, 235; BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 02.05.2000 – IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743, 1746; BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

Die Gewinnerzielungsabsicht stellt die spezielle Begrifflichkeit für die Gewinneinkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 – 3 EStG und die Überschusserzielungsabsicht die spezielle Begrifflichkeit für die Überschusseinkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 4 – 7 EStG dar⁹. Den Oberbegriff für Gewinnerzielungsabsicht und Überschusserzielungsabsicht bildet die Einkünfteerzielungsabsicht¹⁰. Dieser Begriff gilt für alle sieben Einkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG¹¹.

Als Liebhaberei wird üblicherweise eine Tätigkeit oder Vermögensnutzung bezeichnet¹², bei der die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt und die aus persönlichen (steuerlich unbeachtlichen) Gründen oder Neigungen ausgeübt wird.

Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht hat die Funktion, steuerrechtlich relevante Tätigkeiten von steuerrechtlich nicht relevanten Tätigkeiten abzugrenzen¹³. Fehlt es an der Einkünfteerzielungsabsicht und liegt demzufolge Liebhaberei vor, sind die Ergebnisse der entsprechenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen einkommensteuerrechtlich unbeachtlich¹⁴. Die positiven Einkünfte sind nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen, und die negativen Einkünfte dürfen nicht ausgeglichen werden¹⁵.

⁹ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 22.

¹⁰ A.A. ist Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 12 ff., der davon ausgeht, dass der Begriff „Einkünfteerzielungsabsicht“ ungeeignet ist, das Tatbestandsmerkmal „Streben nach wirtschaftlichen Vorteilen“ zu bezeichnen. Insbesondere fehle diesem Begriff die Eigenschaft einer „positiven Saldogröße“, da auch Verluste (negative) Einkünfte darstellen. Er schlägt als Oberbegriff für Gewinnerzielungs- und Überschusserzielungsabsicht den Begriff der „Erwerbserzielungsabsicht“ vor. Dieser Begriff hat sich aber nicht durchgesetzt. Wenn der Begriff der „Einkünfteerzielungsabsicht“ im o.g. Sinn verstanden wird, ist er m.E. durchaus als Oberbegriff brauchbar und verwendbar.

¹¹ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 22.

¹² Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 22; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 370; BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 663; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 33; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743, 1746; Kaminski in Korn, EStG (Stand: November 01), § 2 Rn 36.

¹³ Weber-Grellet, DStR 1998, 873; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 250.

¹⁴ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; Weber-Grellet, DStR 1998, 873; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 428; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 663 ff.; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743, 1746.

¹⁵ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 356; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 663 ff.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 128; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 33; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743, 1746.

Das o.g. Gesamtergebnis der voraussichtlichen Dauer der Vermögensnutzung/Tätigkeit wird im Bereich der Gewinneinkunftsarten als Totalgewinn bezeichnet und beschreibt das Ergebnis, welches von der Gründung des Betriebes bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation erwirtschaftet wird¹⁶. Der Totalüberschuss (Gesamtüberschuss) ist bei den Überschusseinkunftsarten das Gesamtergebnis, welches innerhalb des gesamten Zeitraums der Betätigung bzw. Vermögensnutzung entsteht¹⁷. Als gemeinsamer Oberbegriff von Totalgewinn und Totalüberschuss kann der Begriff der Totalerfolg verwendet werden¹⁸.

II. Meinungsstand

1. Rechtsprechung

Die Rechtsprechung geht seit der Grundsatzentscheidung des Großen Senats vom 25.06.1984 für alle Einkunftsarten von einem subjektiven Liebhabereibegriff aus¹⁹. Sie verlangt für die Anerkennung steuerrechtlich relevanter Tätigkeit die Absicht, durch die Erwerbstätigkeit/Vermögensnutzung auf Dauer gesehen, ein positives Ergebnis zu erzielen²⁰.

Auf das Vorliegen oder Fehlen der Einkünfterzielungsabsicht ist, nach Meinung der Rechtsprechung, anhand äußerer objektiver Umstände zu schließen²¹. Dabei können einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis für oder gegen das Vorhandensein der Einkünfterzielungsabsicht liefern bzw. einzelne Beweisanzeichen (Indizien) vor-

¹⁶ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 380 ff.; BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

¹⁷ Vgl. u.a. Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 380 ff.; Pezzer, StuW 2000, 457 (458); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; Stein, BuW, 2001, 1016.

¹⁸ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 383.

¹⁹ Vgl. u.a. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743, 1746.

²⁰ Vgl. u.a. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743, 1746.

²¹ U.a. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

liegen, die für oder gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechen²².

Für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 EStG verlangt die Rechtsprechung die Absicht, auf Dauer ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen²³. Ein Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht könne u.a. gegeben sein, wenn eine in die Zukunft gerichtete Prognose ergibt, dass auf Dauer ein positives Gesamtergebnis (Totalerfolg) erzielt werden kann²⁴.

Die Rechtsprechung hat Grundsätze aufgestellt, wie die Totalüberschussprognose vorzunehmen ist. Sie geht davon aus, dass die Totalerfolgsprognose nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen hat²⁵.

Zunächst war die Rechtsprechung der Auffassung, dass in die Prognoserechnung negative Einkünfte auf Grund von steuerlichen Subventions- und Lenkungsnormen und Werbungskostenüberschüsse, die durch eine staatliche Reglementierung des Mietwohnungsmarktes entstehen, nicht mit einzubeziehen sind²⁶. Neuerdings differenziert die Rechtsprechung hinsichtlich der Berücksichtigung steuerlicher Subventions- und Lenkungsnormen im Rahmen der Totalüberschussprognose danach, ob der jeweilige Zweck der Subventions- und Lenkungsnorm, sowie die Art der Förderung eine Einbeziehung/Außerachtlassung gebieten²⁷.

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist nach Ansicht der Rechtsprechung nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn er über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet, wenn nicht ausnahmsweise besondere Umstände gegen das Vorlie-

²² Z.B. BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

²³ Vgl. u.a. das BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

²⁴ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 05.05.1988 – III R 41/85, BStBl. II 1988, 778.

²⁵ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 — GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 05.05.1988 – III R 41/85, BStBl. II 1988, 778; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580.

²⁶ BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

²⁷ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695.

gen der Überschusserzielungsabsicht sprechen²⁸. Eine Überschussprognose soll zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht in diesen Fällen nicht mehr erforderlich sein²⁹. Damit stellt die Durchführung der Totalüberschussprognose nach der Rechtsprechung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eher die Ausnahme dar.

Wann allerdings solche besonderen Umstände gegeben sind, bei denen auch bei einer auf Dauer angelegten Vermietung die Frage der Liebhaberei zu prüfen ist, wurde durch die Rechtsprechung bisher nicht abschließend geklärt, da sie sich nur auf die Aufzählung von Beispielfällen beschränkt, ohne allgemeine Abgrenzungskriterien entwickelt zu haben³⁰.

Solche besonderen Umstände nimmt die Rechtsprechung an, wenn sich der Steuerpflichtige noch nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, wie bei einer Beteiligung an einem Mietkaufmodell oder einem Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie. Außerdem könne die besondere Art der Nutzung der Immobilie ausnahmsweise schon für sich allein ein Beweisanzeichen für eine private Veranlassung darstellen³¹.

Bei einer grundsätzlich langfristig angelegten Vermietung und einem frühzeitigen Verkauf des Mietobjektes ist nach der neueren Rechtsprechung entscheidend, ob der Steuerpflichtige den Entschluss auf Dauer zu vermieten, endgültig gefasst hat³². Veräußert der Steuerpflichtige die Immobilie auf Grund eines neu gefassten Entschlusses, sollen trotzdem die entwickelten Grundsätze zur Dauervermietung anzuwenden sein, da es sich für den Steuerpflichtigen nicht nachteilig auswirken dürfe, dass die tatsächliche Nutzungsdauer auf Grund neuer ggf. von seinem Willen unabhängiger Umstände kürzer ist.

Erfolgt die Veräußerung aber innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs –

²⁸ U.a. BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 79/98, BFH/NV 2002, 635; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580.

²⁹ Siehe BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

³⁰ Stein, BuW 2001, 1016.

³¹ BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

von in der Regel bis zu fünf Jahren – seit der Anschaffung oder Herstellung und kann innerhalb dieser Zeit insgesamt nur einen Werbungskostenüberschuss erzielt werden, stellt dies nach der Rechtsprechung ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes ein Indiz dar³³.

Im Falle der kurzfristigen Vermietung vor der Eigennutzung wendet die Rechtsprechung ähnliche Grundsätze an³⁴. Spezielle Kriterien hat die Rechtsprechung auch zur Behandlung der verbilligten Vermietung (insbesondere auch an Angehörige) entwickelt, auf die im Rahmen der vorliegenden Arbeit noch näher eingegangen wird³⁵.

2. Verwaltung

Die Verwaltung stimmt in weiten Bereichen mit der dargestellten Rechtsprechung überein³⁶. Sie geht davon aus, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht spricht³⁷.

Der Beweis des ersten Anscheins soll widerlegt sein, wenn auf Grund objektiver Beweisanzeichen festgestellt werden kann, dass der Steuerpflichtige das Gebäude angeschafft oder hergestellt hat, um Steuervorteile in Anspruch zu nehmen und es kurze Zeit später wieder zu veräußern³⁸. Solche Beweisanzeichen können nach Ansicht der Verwaltung z.B. der Abschluss eines Zeitmietvertrages, einer entsprechend kur-

³² BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580.

³³ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99; BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; ähnlich BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749.

³⁴ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Beschluss vom 31.10.2003 – IX B 97/03 (juris).

³⁵ BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646.

³⁶ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434; BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640; BMF-Schreiben vom 15.08.2003 – IV C 3 – S 2253 – 78/03, BStBl. I 2003, 427; BMF-Schreiben 29.07.2003 – IV C 3 – S 2253 – 73/03, BStBl. I 2003, 405 (Außerdem hat sich die Verwaltung durch die weitgehende Veröffentlichung der oben zitierten Urteile im BStBl. II im Wesentlichen der Rechtsprechung angeschlossen. Veröffentlichungen im BStBl. II binden die Verwaltung, soweit kein Nichtanwendungserlass ergeht (vgl. zur Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung des BFH insbesondere Voß, DStR 2003, 441)).

³⁷ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

³⁸ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

zen Fremdfinanzierung oder die Suche nach einem Käufer schon kurze Zeit nach Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes sein. Die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen allein soll nicht zur Widerlegung der Einkünfteerzielungsabsicht ausreichen.

In den Einzelheiten der Totalüberschussprognose folgt die Verwaltung weitgehend der Rechtsprechung³⁹. Auch bezüglich der Behandlung der kurzfristigen Veräußerung des Mietobjekts und des alsbaldigen Übergangs zur Selbstnutzung nach kurzfristiger Vermietung stimmt die Verwaltung mit der Lösung der Rechtsprechung überein⁴⁰.

3. Literatur

Auch die Literatur geht heute mehrheitlich davon aus, dass für alle Einkunftsarten eine Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich ist⁴¹. Dabei wird das Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht teilweise aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip⁴² und teilweise unmittelbar aus dem Einkommensbegriff selbst abgeleitet⁴³. Andere sind der Auffassung, dass sich ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht aus § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG im Wege einer verfassungskonformen Auslegung des Einkommensteuergesetzes ergibt.⁴⁴

Einzelne Vertreter der Literatur halten die Rechtsprechung zur Einkünfteerzielungsabsicht für verfehlt und sind der Auffassung, dass die Steuerentstehung nicht

³⁹ BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640 (Außerdem ist das Urteil des BFH vom 09.07.2002 (IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695), das wesentliche Aussagen zur Durchführung der Totalüberschussprognose enthält, im BStBl. II veröffentlicht worden.).

⁴⁰ BMF-Schreiben vom 15.08.2003 – IV C 3 – S 2253 – 78/03, BStBl. I 2003, 427 und Veröffentlichung der einschlägigen Urteile im BStBl. II.

⁴¹ Statt vieler Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 124 ff.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 371 ff.; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 33 ff.; ders., StB 2003, 82; Bayer, Liebhaberei, S. 12 ff.; Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 50 ff.; Tipke, FR 1983, 580 (581); ders., Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 663 ff.; Weber-Grellet, DStR 1998, 873; differenzierter neuerdings aber ders. in Schmidt, EStG, § 15 Rn 25 ff. und ders., DB 2002, 2568; Stein, BuW 2001, 1016; Hellwig, DStR 1984, 325; Fleischmann, DStR 1998, 364; Söffing, StVj 1992, 235.

⁴² So Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (668 ff.); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 371; Pferdenges, FR 1990, 700 (702 ff.).

⁴³ Best, Die Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 93 ff., der allerdings den Begriff der Erwerbserzielungsabsicht.

von der Verwirklichung subjektiver Tatbestandmerkmale abhängig gemacht werden könne⁴⁵. Die Abgrenzung steuerrechtlich relevanter von steuerrechtlich nicht relevanter Tätigkeit müsse vielmehr nach objektiven Kriterien erfolgen⁴⁶. Eine Besteuerung nach „Vorstellungen“ verstoße gegen das Gebot der Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit.

Die Auffassung des IX. Senats, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige einen Einnahmeüberschuss erzielen will, auch wenn er über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet, wird in der Literatur weitgehend begrüßt⁴⁷. Das Verständnis des BFH, hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, trage maßgeblich zur Rechtssicherheit bei, da der Investor bei einer konservativen Vermietung nicht mit einer Versagung der steuerlichen Anerkennung der Anfangsverluste rechnen müsse⁴⁸.

Zum Teil wird diese Rechtsprechung auch stark kritisiert⁴⁹. Der Wortlaut des § 21 EStG äußere sich, wie auch bei den anderen Einkunftsarten, nicht zur Frage der Liebhaberei⁵⁰. Insbesondere lasse sich aus der Vorschrift nicht entnehmen, dass nur eine auf Dauer angelegte Vermietung als „normtypisches Verhalten“ zu werten ist. Man müsse davon ausgehen, dass § 21 EStG als Fiskalzwecknorm nicht die vom IX. Senat des BFH aufgestellte Fiktion enthält⁵¹. Auch bei einer Vermietung auf Dauer wird es für erforderlich angesehen, grundsätzlich eine Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis eine Prüfung, ob der Steuerpflichtige das Ergebnis

⁴⁴ Ähnlich Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 124.

⁴⁵ Weber-Grellet, DB 2002, 2568; ders. in Schmidt, EStG, § 15 Rn 25; ders. DB 2002, 2568; Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 23; Vinzenz, DStR 1993, 550; Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn A 119 ff.; ähnlich auch Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 197

⁴⁶ Vgl. Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 23; ähnlich neuerdings auch Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 25; ders. DB 2002, 2568.

⁴⁷ Vgl. u.a. Sauren, DStR 1998, 1413 (1414); Hutter, DStZ 2002, 873; Kolhaas, BB 1998, 1139 (1142); Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (576); Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 10.

⁴⁸ Sauren, DStR 1998, 1413 (1414).

⁴⁹ Weber-Grellet, DStR 1998, 873 (875); ders., DB 2002, 2568; Stein, BuW 2000, 619 (620 f.); GStB ders., 2000, 309; ders., ZfIR 2003, 274 (275 ff.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519; (11520); Paus, KFR F. 3 EStG § 2, 1/00, S. 101 (102); ders., KFR F. 3 EStG § 21, 4/98, S. 171 (172); ders., NWB 1998, F. 3 S. 10607 (10597); ders., DStZ 2000, 259; ders., DStZ 2003, 189, (193 f.); Rößler, BB 2000, 808 (809); Bilsdorfer, SteuerStud 1998, 264; ders., SteuerStud 2000, 276.

⁵⁰ Stein, ZfIR 2003, 274 (275); Paus, DStZ 2000, 259; ders., DStZ 2003, 189 (193).

⁵¹ Fischer, FR 1999, 1377 (1379); Stein, NWB 01, F. 3 S. 11519 (11520); ders. BuW 2000, 619 (621).

aus außersteuerlichen Gründen hinnimmt, durchzuführen⁵².

Umstritten ist auch, wie im Einzelnen die Totalüberschussprognose durchzuführen ist. Weitgehend geht auch die Literatur davon aus, dass ex ante zu prüfen sei, ob ein Totalüberschuss erzielbar erscheint⁵³. Da der Totalerfolg sich aus der Summe der bereits bekannten und zukünftigen Ergebnisse ergibt, sei insoweit eine Prognose erforderlich, ob insgesamt die Möglichkeit eines Totalüberschusses besteht⁵⁴.

Andere sind der Auffassung, dass eine Prognose auf so vielen unbekanntem Faktoren beruhe, dass sie weitgehend spekulativ bleiben müsse⁵⁵. Teilweise wird auch vertreten, dass es ausgeschlossen sei, bereits abgelaufene Zeiträume mit zur Beurteilung der Frage des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht zu einem früheren Zeitpunkt heranzuziehen⁵⁶. Dies widerspreche dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung⁵⁷. Das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht soll einer nachträglich besseren Erkenntnis nicht zugänglich sein⁵⁸. Es dürften nur gegenwärtig bekannte oder feststellbare Umstände in die Prüfung einbezogen werden⁵⁹.

Zu den weiteren Einzelheiten bezüglich des Standes von Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung wird auf die folgenden Abschnitte verwiesen.

⁵² Stein, ZfIR 2003, 274 (275); Weber-Grellet, DB 2002, 2586.

⁵³ Vgl. z.B. Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (673); Groh, DB 1984, 2424 (2425); Theisen, StuW 1999, 255 (259 ff.); Drüen, FR 1999, 1097 (1102); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 258 f.; Meichssner, DStR 1985, 647; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 10; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7.

⁵⁴ Theisen, StuW 1999, 255 (259 ff.); Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (564).

⁵⁵ Pezzer, StuW 2000, 457 (463).

⁵⁶ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.; ders. in Schmidt, EStG, § 2 Rn 31; kritisch insoweit auch Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (673, 677); zweifelnd auch Schwarz, DStZ 1991, 202 (209 f.); ders., DStR 1991, 401 (406 f.); Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (667 f.).

⁵⁷ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.; kritisch auch Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 296; ähnlich auch Vinzenz, DStR 1993, 550 (553).

⁵⁸ Fleischmann, DStR 1984, 735; Jakob/Hörmann FR 1989, 665 (667); ähnlich im Ergebnis Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 404, 364.

⁵⁹ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.

2. Teil: Das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht

Problematisch ist zunächst, ob zur Abgrenzung der steuerrechtlich unbeachtlichen von den steuerrechtlich beachtlichen Tätigkeiten, ein subjektives Tatbestandsmerkmal der „Einkünfteerzielungsabsicht“ zu verwenden ist.

Der Einkommensteuer unterliegen nur Einkünfte, die sich unter eine der sieben Einkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG subsumieren lassen. Gemeinsames Merkmal ist dabei für alle Einkunftsarten, dass der Steuerpflichtige die Einkünfte, die der Einkommensteuer unterworfen werden sollen, „erzielen“ muss. Da es aber auch Tätigkeiten des Steuerpflichtigen gibt, die er nicht zur Erzielung von Einkünften, sondern aus anderen Gründen ausübt, stellt sich die Frage, wie diese Tätigkeiten von den steuerrechtlich relevanten Tätigkeiten abgegrenzt werden können.

Umstritten ist, ob sich aus § 2 Abs. 1 EStG eine für alle sieben Einkunftsarten erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht, mit der der Steuerpflichtige tätig werden muss, ableiten lässt und wie die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht (Überschusserzielungsabsicht/Gewinnerzielungsabsicht) zu erfolgen hat.

Es gibt verschiedene Möglichkeiten der Liebhabereiprüfung⁶⁰. Man kann bei der Abgrenzung allein eine objektive Betrachtungsweise anwenden. Es wird dann lediglich geprüft, ob die durchgeführten Tätigkeiten objektiv geeignet sind, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Statt dessen kann man auch eine rein subjektive Abgrenzung durchführen und es als entscheidend ansehen, ob der jeweilige Steuerpflichtige nach seiner subjektiven Anschauung mit der Absicht tätig wird, einen Überschuss im vorgenannten Sinn zu erzielen. Weitere Möglichkeiten der Unterscheidung sind eine kumulative subjektiv-objektive Betrachtungsweise bzw. eine subjektive Betrachtungsweise, die auf das Vorliegen der inneren Absicht des Steuerpflichtigen anhand äußerer feststellbarer Umstände schließt.

⁶⁰ Zu den verschiedenen Möglichkeiten der Liebhabereiprüfung vgl. auch Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 351.

A. Entwicklung der Liebhabereirechtsprechung⁶¹

Beim Begriff der Liebhaberei handelt es sich nicht um ein gesetzliches Tatbestandsmerkmal. Die Grundsätze der Liebhabereiprüfung wurden vielmehr durch die Rechtsprechung entwickelt.

I. Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts und des RFH

Schon das Preußische Oberverwaltungsgericht⁶² hat festgestellt, dass es Tätigkeiten gibt, die nicht auf die Erzielung von Einkommen gerichtet sind, sondern andere Zwecke⁶³ verfolgen. In diesen Fällen war nach Auffassung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts die gesamte Tätigkeit nicht steuerbar⁶⁴.

Der RFH vertrat zunächst eine subjektive Betrachtungsweise⁶⁵. Er ging davon aus, dass der „oberste und letzten Endes alleinige Zweck“ des EStG darin bestehe, dem

⁶¹ Bei der folgenden Darstellung der Entwicklung der Rechtsprechung ist zu beachten, dass die Rechtsprechung zunächst Kriterien für die Abgrenzung der steuerrechtlich unbeachtlichen Tätigkeiten von den steuerrechtlich beachtlichen Tätigkeiten entwickelt hat, die allgemeine Grundsätze darstellen und für alle Einkunftsarten gelten. Die Liebhabereirechtsprechung des ProVG und des RFH (vgl. dazu unten) erging vorwiegend zum Bereich der Land- und Forstwirtschaft, der gewerblichen und selbständigen Tätigkeit. Die zum Bereich der Vermietung und Verpachtung ergangenen Entscheidungen, betreffen zumeist die Eigennutzung der Wohnung. Auch der BFH (vgl. dazu unten) ging davon aus, dass Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur in Ausnahmefällen möglich sein sollte. Er war der Ansicht, dass es nur schwer vorstellbar ist, dass eine Vermietung an Fremde ohne Überschusserzielungsabsicht (aus persönlichen Neigungen) erfolgt.

⁶² OVG vom 14.12.1894 – V 16/94, OVGSt Bd. 3, S. 150; OVG vom 13.10.1898 – VII C 220/98, OVGSt Bd. 7, S.185; OVG vom 19.10.1908 – VII 397/07, OVGSt Bd. 3, S. 137 (149).

⁶³ In der o.g. Entscheidung des ProVG vom 14.12.1894 ging das Gericht davon aus, dass die Jagd (im Bereich der Einkünfte aus Grundbesitz) ohne die Absicht unternommen wird, Einkommen zu erzielen und es vielmehr darum geht, persönliche Neigungen zu befriedigen. Bei einer solchen Tätigkeit sollten Einnahmen und Ausgaben nicht zur Ermittlung des Einkommens herangezogen werden. Das Preußische Einkommensteuergesetz vom 24.06.1891 (Gesetzes-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1891, 175) kannte vier Einkunftsarten. Gemäß § 7 PrEStG (ab 1906 gemäß § 6) erfolgte eine Besteuerung der folgenden Jahreseinkünfte in Geld und Geldeswert aus:

(1) Kapitalvermögen,

(2) Grundvermögen, Pachtungen und Miethen einschließlich des Miethwerts der Wohnung im eigenen Hause,

(3) Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaus,

(4) Gewinn bringender Beschäftigung sowie aus Rechten auf periodische Hebungen und Vortheile irgendwelcher Art, soweit diese Einkünfte nicht schon unter (1) bis (3) begriffen sind.

⁶⁴ OVG vom 14.12.1894 – V 16/94, OVGSt Bd. 3, S. 150: „Damit kommt die Einnahme und Ausgabe für die Berechnung des Einkommens nicht in Betracht.“; ähnlich OVG vom 19.10.1908 – VII 397/07, OVGSt Bd.3, S. 137 (149).

⁶⁵ RFH, Urteil vom 24.03.1926 – VI A 119/26, RStBl. 1926, 194; RFH, Urteil vom 14.03.1929 – VI A 1473/28, RStBl. 1929, 329; RFH, Urteil vom 19.02.1930 – VI A 952/29, RStBl. 1930, 305; RFH,

Reich Einnahmen zu verschaffen⁶⁶. 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 ausgeübt⁶⁷.

Anfänglich ging der RFH jedoch (unter Anknüpfung an den Werbungskostenbegriff), anders als das Preußische Obergericht, davon aus, dass beim Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit die entsprechenden Aufwendungen nur bis zur Höhe der Einnahmen abzugsfähig sein sollten⁶⁸. Bei den die Einnahmen übersteigenden Ausgaben sollte es sich um nicht abzugsfähige Kosten der Vermögensverwaltung handeln⁶⁹. Ansonsten wurden die Einnahmen grundsätzlich der Besteuerung unterworfen. Ab 1928 wandelte sich die Rechtsprechung des RFH und er ging dazu über, die Einnahmen und die Ausgaben nicht der Besteuerung zu unterwerfen⁷⁰. Schließlich wurde entschieden, dass die gesamte „Liebhabereitätigkeit“ nicht einkommensteuerbar ist⁷¹.

Teilweise vertrat der RFH auch eine gemischte subjektiv-objektive Beurteilung und stellte für das Vorliegen von Liebhaberei auf „allgemeine Erfahrungssätze“ und die „subjektiven Einstellungen des Pflichtigen“ ab⁷². Später wandte sich der RFH einer objektiven Betrachtung zu. Er verlangte dann nur eine objektive Gewinnmöglichkeit, eine Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen sollte stattdessen unmaßgeblich

Urteil vom 09.04.1930 – VI A 1973/29, RStBl. 1930, 364.

⁶⁶ RFH, Urteil vom 14.03.1929 – VI A 1473/28, RStBl. 1929, 329; RFH vom 24.01.1934 – VI A 1230/31, RStBl. 1934, 501.

⁶⁷ RFH, Urteil vom 18.02.1925 – VI B 44/25, RFHE Bd. 15, 291.

⁶⁸ RFH, Urteil vom 18.02.1925 – VI B 44/25, RFHE 15, 291, 293 (In dieser Entscheidung führt der RFH wie folgt aus: „Vorausgesetzt ist aber, daß der Pflichtige die Aufwendungen ernstlich zur Erzielung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen und nicht zur Befriedigung von persönlichen Bedürfnissen, z.B. aus Liebhaberei, gemacht hat. Wer eine Beschäftigung sich teils des Erwerbs wegen, teils aus Liebhaberei wählt, kann die Ausgaben jedenfalls nicht ganz abziehen, wenn er von vornherein damit rechnen muss, daß er nicht auf seine Kosten kommt. In solchen Fällen sind die Ausgaben insoweit als zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse gemacht anzusehen, als der Pflichtige keine Deckung durch Einnahmen erwarten konnte.“).

⁶⁹ Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 180

⁷⁰ RFH, Urteil vom 08.02.1928 – VI A 439/27, RFHE 23, 35; RFH Urteil vom 08.02.1928 – VI A 80/27, RFHE 23, 46 (48).

⁷¹ RFH, Urteil vom 21.11.1935 – VI A 9/35, RStBl. 1935, 216 (217) (In dieser Entscheidung wird ausgeführt: „Es liegt auch nicht im Sinne der Entscheidung, dass die Steuerbehörde Ausgaben, soweit sie zu hoch sind, streicht, und den Rest als Betriebsausgaben anerkennt, sondern die Tatsache, daß betriebswirtschaftlich nicht zu rechtfertigende Ausgaben geleistete werden, bewirkt, daß der ganze Betrieb als Liebhaberei nunmehr für die Einkommensteuer ausscheidet.“).

⁷² RFH, Urteil vom 14.03.1929 – VI A 1473/28, RStBl. 1929, 329.

sein⁷³.

Entscheidend sollte sein, dass der Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen bewirtschaftet wird. Dies sollte vorliegen, wenn sich die Betriebsausgaben im Rahmen dessen hielten, die nach den Grundsätzen der Betriebswirtschaftlehre, den Betrieb wirtschaftlich zu gestalten, anerkannt sind, das im Wesentlichen durch Sachverständige beurteilt werden sollte⁷⁴. Einer subjektiven Einstellung des Steuerpflichtigen kam nur in Ausnahmefällen eine Bedeutung zu⁷⁵.

Die, speziell im Bereich der Liebhaberei, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergangenen Entscheidungen des RFH, betreffen im Wesentlichen nur die Eigennutzung einer eigenen Wohnung im eigenen Haus. Das RStG von 1925 regelte in § 6 Abs. 1 Nr. 6 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und zählte dazu auch den Mietwert der Wohnung im eigenen Haus⁷⁶. Der RFH ging davon aus, dass bei bestimmten Wohnungen, Häusern oder bezüglich bestimmter Anlagen ein Wohnzweck ausscheidet oder von so untergeordneter Bedeutung ist, dass nicht mehr die Wohnbedürfnisse befriedigt und die entsprechenden Nutzungen nicht unter das Einkommensteuergesetz subsumiert werden könnten. Es sollte sich dann um die Ausübung einer Liebhaberei handeln⁷⁷.

II. Entwicklung der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte

Der BFH hat bis zur Entscheidung des Großen Senats vom 25.06.1984⁷⁸ im Wesentlichen auch eine rein objektive Beurteilung angewendet⁷⁹. Er ging davon aus, dass das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht, nur nach objektiven äußeren Merkma-

⁷³ RFH, Urteil vom 24.01.1934 – VI A 1230/31, RStBl. 1934, 501; RFH, Urteil vom 13.10.1937 – VI A 608/37, RStBl. 1937, 1232.

⁷⁴ RFH, Urteil vom 24.01.1934 – VI A 1230/31, RStBl. 1934, 501.

⁷⁵ RFH, Urteil vom 24.01.1934 – VI A 1230/31, RStBl. 1934, 501.

⁷⁶ § 6 Abs. 1 Nr. 6 des RStG 1925 (RGBl. 1925, 189) unterwarf der Besteuerung die „... Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten einschließlich des Mietwerts der Wohnung im eigenen Hause“.

⁷⁷ RFH, Urteil vom 08.02.1928 – VI A 439/27, RFHE 23, 35 (38): ähnlich RFH, Urteil vom 17.12.1941 – IV 200/41, RStBl. 1942, 363.

⁷⁸ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

⁷⁹ BFH, Urteil vom 17.03.1960 – IV 193/58, BStBl. III 1960, 324; BFH, Urteil vom 04.03.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470; BFH, Urteil vom 22.11.1979 – IV R 88/76, BStBl. II 1980, 152; BFH, Urteil vom 06.03.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718.

len beurteilt werden sollte. Es war nach seiner Ansicht entscheidend, ob eine Tätigkeit objektiv nach ihrer Wesensart und nach der Art ihrer Ausübung, unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten, auf Dauer gesehen, zur Erzielung wenigstens eines Ausgleichs von Aufwand und Ertrag geeignet ist⁸⁰. Auf den subjektiven Willen des Steuerpflichtigen kam es grundsätzlich nicht an. Lediglich in Grenzfällen wurde der subjektiven Auffassung des Steuerpflichtigen eine gewisse Bedeutung beigegeben.

Unter Liebhaberei wurde eine Betätigung verstanden, die nicht Ausdruck eines wirtschaftlichen, auf Erzielung von Erträgen gerichteten Verhaltens ist, sondern auf privater Neigung beruht. "Liebhaberei" in diesem Sinne sollte vorliegen, wenn nach den im Einzelfall gegebenen objektiven Verhältnissen erkennbar ist, dass ein Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt oder trotzdem (nach seiner Wesensart) auf Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinn arbeiten kann. Auch zahlreiche Finanzgerichte sind der objektiven Betrachtungsweise des BFH gefolgt⁸¹.

In einigen Entscheidungen hat der BFH eine subjektive Betrachtung angewendet⁸² bzw. aus objektiven Umständen auf das Vorliegen der (subjektiven) Absicht geschlossen und ist dabei davon ausgegangen, dass bei objektiver Nichteignung der ausgeübten Tätigkeit, zur nachhaltigen Erzielung von Einkünften, weiter geprüft werden muss, ob aus dieser Feststellung auf ein Handeln des Steuerpflichtigen aus persönlichen Motiven geschlossen werden kann⁸³.

Einige Finanzgerichte haben teilweise auch eine kumulative objektiv-subjektive Be-

⁸⁰ Zu beachten ist, dass der BFH davon ausging, dass die beiden Voraussetzungen (Wesensart des Betriebes und Art der Betriebsführung) kumulativ vorliegen mussten. So führte der BFH in seinem Urteil vom 16.01.1975 (IV R 75/74, BStBl. II 1975, 558) folgendes aus: „Liebhaberei liegt vor, wenn nach den im Einzelfall gegebenen objektiven Verhältnissen erkennbar ist, daß z.B. ein landwirtschaftlicher Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird oder trotzdem (nach seiner Wesensart) auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinn arbeiten kann.“ Daraus folgt, dass es auf die Führung des Betriebes nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (Art der Betriebsführung) dann nicht ankam, wenn der Betrieb (nach seiner Wesensart) nicht dauerhaft mit Gewinn arbeiten konnte.

⁸¹ FG Münster vom 21.08.1975 – II 1515/73 E, EFG 176, 126; FG Düsseldorf vom 25.03.1976 – II 91/73 E, EFG 1976, 597; Hessisches FG vom 21.08.1980 – Xb 110/75, EFG 1980, 600.

⁸² BFH, Urteil vom 02.11.1965 – I 221/62 S, BStBl. III 1966, 255.

⁸³ BFH, Urteil vom 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452 (Diese Entscheidung betrifft die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung. Bei dieser Einkunftsart ging der BFH auch schon vor der Grundsatzentscheidung des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82 von einer subjektiven Betrachtung aus. Er war der Auffassung, dass bei dieser Einkunftsart für die Prüfung der Beweggründe, die das Handeln des Steuerpflichtigen bestimmten, mehr Raum ist (vgl. dazu

trachtungsweise zu Grunde gelegt⁸⁴, bzw. auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht aus objektiven Umständen geschlossen⁸⁵. Teilweise wurde nach der Art der ausgeübten Tätigkeit differenziert. Dabei ging man davon aus, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft eine entsprechende, vom Steuerpflichtigen behauptete Absicht, dann nicht vorliegt, wenn nach objektiven Gesichtspunkten keine Aussicht besteht, nachhaltig Gewinn zu erzielen. Bei Einkünften aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit sollte eine Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen dagegen nicht möglich sein⁸⁶.

Der BFH hielt Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung⁸⁷ nur in Ausnahmefällen für möglich⁸⁸. Es war nach seiner Ansicht nur schwer vorstellbar, dass eine Vermietung an Fremde ohne Überschusserzielungsabsicht (aus persönlichen Neigungen) erfolgt.

Ein solcher Fall sollte z.B. gegeben sein, wenn jemand ein Haus allein aus ästhetischen oder künstlerischen Gründen erwarb, insbesondere wegen des Baues selbst

unten) als bei den anderen Einkunftsarten.).

⁸⁴ FG Berlin vom 03.05.1976 – III 293/75, EFG 1976, 597.

⁸⁵ FG Rheinland-Pfalz vom 31.03.1977 – III 135/74 (juris); FG Hamburg vom 27.11.1979 – I 134/77, EFG 1980, 188.

⁸⁶ Niedersächsisches FG vom 24.03.1976 – VIII 144/73, EFG 1976, 483.

⁸⁷ Insgesamt gibt es, soweit ersichtlich, vor der Grundsatzentscheidung der Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 nur fünf Entscheidungen des BFH zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (BFH, Urteil vom 26.10.1982 – VIII R 74/81, BStBl. II 1983, 364; BFH, Urteil vom 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; BFH, Urteil vom 22.01.1980 – VIII R 134/78, BStBl. II 1980, 447; BFH, Urteil vom 01.08.1978 – VIII R 17/74, BStBl. II 1979, 14; BFH, Urteil vom 14.12.1976 – VIII R 99/72. II 1977, 305), bei denen er sich näher mit den Voraussetzungen einer Liebhaberei bei dieser Einkunftsart befasst hat. In einigen anderen Entscheidungen (z.B. Urteil des BFH vom 10.08.1972 – VIII R 80/69, BStBl. II 1973, 10) wird der Begriff der Liebhaberei zwar im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genannt, ohne jedoch näher auf die Voraussetzungen einzugehen. Eine weitere Entscheidung (BFH, Urteil vom 12.07.1963 – VI 324/61, BStBl. III 1963, 435) zur Liebhaberei steht zwar auch im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dort geht es aber nur um das Problem, ob die Verpachtung einer Kiesgrube, einen Teil eines steuerrechtlich als Liebhaberei behandelten landwirtschaftlichen Besitzes bildet oder selbständig zu beurteilen ist. Spezielle Fragen der Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung werden aber nicht behandelt. Es ist jedoch zu beachten, dass ein großer Teil der Entscheidungen im Bereich der Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zum alten § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG ergangen ist. Mit Wirkung ab dem 01.01.1987 wurde die sogenannte Nutzungswertbesteuerung abgeschafft (vgl. § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG in der Fassung des Wohneigentumsförderungsgesetzes vom 15.05.1986, BStBl. I 1986, 278). Die Vorschrift (endgültig aufgehoben durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BStBl. I 2000, 15)) lautete wie folgt: „Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehört auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten.“

⁸⁸ BFH, Urteil vom 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; ähnlich BFH, Urteil vom 26.10.1982 – VIII R 74/81, BStBl. II 1983, 364.

oder wegen seiner schönen Lage und zu einem Mietzins vermietete, der die Kosten nicht deckte. Für diese Einkunftsart vertrat der BFH schon immer keine rein objektive Betrachtungsweise⁸⁹. Er ging vielmehr davon aus, dass man aus den objektiven Umständen Rückschlüsse auf die persönlichen Motive des Steuerpflichtigen ziehen muss⁹⁰.

Seit dem Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984⁹¹ geht der BFH für alle Einkunftsarten davon aus, dass die Absicht, auf Dauer gesehen einen Totalgewinn (bei den Gewinneinkunftsarten) bzw. einen Überschuss (bei den Überschusseinkunftsarten) zu erzielen, gegeben sein muss. Nur dann liege eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung vor. Fehlt es an der Einkünfteerzielungsabsicht, soll eine steuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei (eine Tätigkeit aus dem im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen) gegeben sein.

Dies leitet der BFH aus dem Zweck des EStG, der öffentlichen Hand Mittel zu beschaffen und dabei den Steuerpflichtigen entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen, ab⁹². Er ist der Auffassung, dass es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um eine innere Tatsache handelt, die anhand äußerer Umstände festgestellt werden muss, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis liefern könnten.

Die neuere Rechtsprechung, die von dem Erfordernis der Absicht auf Dauer gesehen einen Totalgewinn (bei den Gewinneinkunftsarten) bzw. einen Überschuss (bei den Überschusseinkunftsarten) zu erzielen ausgeht, ist m.E. zutreffend. Allerdings ist fraglich, ob der Verweis der Rechtsprechung auf den Zweck des Einkommenssteuergesetzes, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen, für die Begründung eines subjektiven Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht ausreichend ist. Dass die Rechtsprechung zutreffenderweise von dem Erfordernis einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgeht und woraus sich ein solches Erfordernis ergibt, soll im

⁸⁹ BFH, Urteil vom 01.08.1978 – VIII R 17/74, BStBl. II 1979, 14; BFH, Urteil vom 14.12.1976 – VIII R 99/72, BStBl. II 1977, 305.

⁹⁰ BFH, Urteil vom 22.01.1980 – VIII R 134/78, BStBl. II 1980, 447; BFH, Urteil vom 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; BFH, Urteil vom 26.10.1982 – VIII R 74/81, BStBl. II 1983, 364.

⁹¹ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

nächsten Abschnitt näher untersucht werden.

B. Rechtsgrundlage des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht

Heute gehen die Rechtsprechung, die Verwaltung und weiteste Teile der Literatur davon aus, dass für alle Einkunftsarten eine Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich ist⁹³. Fehlt die Einkünfteerzielungsabsicht, sollen die jeweiligen Tätigkeiten/Vermögensnutzungen nicht steuerbar sein. Die entsprechenden positiven Einkünfte sind nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen und insbesondere die negativen Einkünfte dürfen nicht ausgeglichen werden. Fraglich ist allerdings, woraus sich für alle Einkunftsarten, und damit auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ein solches Tatbestandsmerkmal ableiten lässt.

I. Zweck des Einkommensteuergesetzes zur Mittelbeschaffung

Die Rechtsprechung geht seit der Grundsatzentscheidung des BFH vom 25.06.1984 von einem subjektiven Liebhabereibegriff aus⁹⁴. Sie ist der Auffassung, dass es Kennzeichen aller sieben Einkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG ist, dass die ihnen zu Grunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen, auf eine größere Zahl von Jahren gesehen, der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen.

Für den Bereich der Überschusseinkünfte wird verlangt, dass die Absicht vorliegt,

⁹² BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

⁹³ Statt vieler Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 124 ff.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 371 ff.; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 33 ff.; ders., StB 2003, 82; Bayer, Liebhaberei, S. 12 ff.; Pferdmeiges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 50 ff.; Tipke, FR 1983, 580 (581); ders., Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 663 ff.; Weber-Grellet, DStR 1998, 873; differenzierter neuerdings aber ders. in Schmidt, EStG, § 15 Rn 25 ff. und ders., DB 2002, 2568; Stein, BuW 2001, 1016; Hellwig, DStR 1984, 325; Fleischmann, DStR 1998, 364; Söffing, StVj 1992, 235; Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 02.05.2000 – IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469; BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

⁹⁴ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Wenn es an dieser Voraussetzung fehlt, sollen die wirtschaftlichen Ergebnisse einer solchen Tätigkeit keiner Einkunftsart zuordenbar sein. Das entsprechende Verhalten, welches auch als „Liebhaberei“ bezeichnet wird, soll dazu führen, dass etwaige Verluste sich nicht einkommensteuermindernd auswirken und auch etwaige Gewinne bzw. Überschüsse nicht das steuerpflichtige Einkommen erhöhen.

Dies folgert die Rechtsprechung daraus, dass es der Zweck des EStG darin besteht, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen und den Steuerpflichtigen dabei entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen. Dieser Zweck sei nur zu erreichen, wenn auf Dauer gesehen positive Einkünfte für die Besteuerung erfasst werden können. Dass die Steuergesetze auch durch nicht an die Leistungsfähigkeit anknüpfende finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische, steuertechnische oder andere Erwägungen motiviert sein können, soll dem nicht entgegenstehen. Auch solche Erwägungen seien letztlich von der Absicht auf Einnahmeerzielung durch die öffentliche Hand getragen.

M.E. geht die Rechtsprechung zutreffend davon aus, dass es Kennzeichen aller sieben Einkunftsarten ist, dass die ihnen zu Grunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf Dauer gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen müssen und dass für den Bereich der Überschusseinkünfte und damit auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, das Erfordernis einer entsprechenden Überschusserzielungsabsicht besteht⁹⁵.

Allerdings reicht m.E. der Verweis der Rechtsprechung⁹⁶ auf den Zweck des Einkommensteuergesetzes, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen, nicht für die Begründung eines, alle Einkunftsarten bestimmenden, Merkmals der Einkünfteerzielungsabsicht aus⁹⁷. Dies ergibt sich zunächst daraus, dass es keinen alleinigen

⁹⁵ So auch statt vieler Lang, *StuW* 1981, 223 (234); ders., *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, S. 45 ff.; Schulze-Osterloh, *JbFfSt* 1984/85, 267 (285); ders., *FR* 1985, 197 (203 f.); Leingärtner, *FR* 1979, 105; Meichssner, *DStR* 1985, 647; Hellwig, *DStR* 1984, 325; Jakob/Hörmann, *FR* 1989, 665; Pezzer, *StuW* 2000, 457; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 371 ff.; Tipke, *FR* 1983, 580; Weber-Grellet, *DStR* 1992, 561.

⁹⁶ So bereits der RFH in seiner Entscheidung vom 24.01.1934 – VI A 1230/31, *RStBl.* 1934, 501; BFH, Beschluss vom 26.06.1984 — GrS 4/82, *BStBl.* II 1984, 751 unter IV 2 ff.

⁹⁷ So auch statt vieler Schuck, *DStR* 1993, 975 (976); Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 00), *EStG*, § 2 Rn 192; Wittig, *DStR* 1972, 164 (168); Raupach/Schencking in

Zweck der Steuergesetze zur Mittelbeschaffung gibt. Dies folgt schon aus § 3 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz der AO⁹⁸. Dort geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Erzielung von Einnahmen auch einen bloßen Nebenzweck darstellen kann⁹⁹.

Dies sieht der BFH in seinem Beschluss vom 25.06.1984¹⁰⁰ allerdings auch so, in dem er ausführt, dass Steuergesetze auch durch finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische, steuertechnische oder andere Erwägungen motiviert sein können. Er zieht m.E. aber daraus die falsche Konsequenz, da er wohl scheinbar von einem alles überragenden fiskalischen Zweck der Steuergesetze ausgeht und deshalb diesen Zweck zur Auslegung des Einkommensteuergesetzes verwendet. Es ist aber bedenklich, einen ggf. bloßen Nebenzweck (vgl. insoweit § 3 Abs. 1 Satz 1, zweiter Halbsatz AO) zur Begründung eines Tatbestandsmerkmals zu verwenden, welches so weitreichende Konsequenzen nach sich zieht.

Weiterhin spricht gegen diese Begründung, dass sich mit dem Zweck der Erzielung größerer Einnahmen praktisch jedes gewollte Ergebnis und jede Auslegung rechtfertigen ließe, die im Ergebnis dazu führt, dass mehr Steuern eingenommen werden¹⁰¹. Eine solche Auslegung des Einkommensteuergesetzes ist m.E. schwer, mit dem aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) abgeleiteten und in § 3 Abs. 1 Satz 1 AO einfachgesetzlich fixiertem Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zu vereinbaren¹⁰².

Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 371; Pferdmenes, FR 1990, 700 (701); Schulze-Osterloh, JbFfSt 1984/1985, 267 (271 f.); Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (670) und Kruse, StuW 1980, 226 (230 f.), die treffend ausführen, dass Steuergesetzen allenfalls ein „fiskalisches Motiv“ zu Grunde liegt, es aber keinen fiskalischen Zweck für die Auslegung gibt. Außerdem soll der fiskalische Steuerbegriff mit § 3 Abs. 1 der AO 1977 (vgl. insoweit oben) aufgegeben worden sein.

⁹⁸ § 3 Abs. 1 Satz 1 AO lautet: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“

⁹⁹ Insoweit konnte sich der RFH, der seine Liebhaberechtsprechung auch mit dem Zweck des REStG, dem „Reich“ Einnahmen zu verschaffen, rechtfertigte (RFH, Urteil vom 14.03.1929 – VI A 1473/28, RStBl. 1929, 329; RFH, Urteil vom 24.01.1934 – VI A 1230/31, RStBl. 1934, 501), noch eher auf das Gesetz stützen, denn in § 1 RAO 1919 (RAO vom 13. Dezember 1919, RGBl. 1919, 1993) waren Steuern definiert als „Geldleistungen, die ... vom einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“ (ähnlich Pferdmenes, FR 1990, 700 (701)). Dass die Erzielung von Einnahmen auch Nebenzweck sein kann, wurde gerade nicht geregelt.

¹⁰⁰ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

¹⁰¹ Ähnlich Schuck, DStR 1993, 975 (976).

¹⁰² So auch Schuck, DStR 1993, 975 (976).

Das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verlangt u.a., dass der Tatbestand und Rechtsfolgen durch das Gesetz selbst festgelegt sind¹⁰³. Dem widerspricht eine Auslegung, die ohne konkrete Anknüpfung am Gesetzeswortlaut, ein für alle Einkunftsarten gefordertes subjektives Tatbestandsmerkmal, im Wesentlichen aus einem Zweck der Steuergesetze zur Einnahmeerzielung, ableitet. Außerdem erklärt diese Auslegung nicht, warum bei einem Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht dann auch etwaige Überschüsse nicht im Rahmen einer Einkunftsart erfasst werden¹⁰⁴.

II. Leistungsfähigkeitsprinzip

Problematisch ist, ob sich ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten lässt¹⁰⁵.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird von der Rechtsprechung und einer verbreiteten Ansicht in der Literatur als ein systemtragendes Prinzip des Einkommenssteuerrechts angesehen¹⁰⁶. Nach der Rechtsprechung fordert, insbesondere im Einkommensteuerrecht, der im allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verankerte Grundsatz der Steuergerechtigkeit, die Steuerlasten entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verteilen¹⁰⁷.

Eine Ansicht geht davon aus, dass das Einkommensteuergesetz zwischen Einkommensverwendung und Einkommenserzielung unterscheidet¹⁰⁸. Im Bereich der Einkommenserzielung erwerbe der Steuerpflichtige Potential zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und damit wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, auf die das

¹⁰³ Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 33.

¹⁰⁴ So auch Wittig, DStR 1972, 164 (168); Pferdenges, FR 1990, 700 (701).

¹⁰⁵ So Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (668 ff.); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 371; Pferdenges, FR 1990, 700 (702 ff.); a.A. Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (562); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 Rn 35; Kruse, StuW, 1980, 226 (231 f.); Schulze-Osterloh, JbFfSt 1984/85, 267 (271).

¹⁰⁶ Statt vieler, BVerfG, Beschluss vom 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, BVerfGE 47, 1, 29; BFH, Urteil vom 20.06.1989 – VIII R 82/86, BStBl. II 1989, 836; Pferdenges; FR 1990, 700, 702; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn 81 ff.; Jakob/Hörmann, FR 1989, 665, 668.

¹⁰⁷ Z.B. BVerfG, Beschluss vom 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, BVerfGE 47, 1 (29); BVerfG, Beschluss vom 18.10.1984 – 1 BvR 527/80, 1 BvR 528/81, 1 BvR 441/82, BVerfGE 68, 143 (152 f.).

¹⁰⁸ Vgl. insoweit Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (668 ff.); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 371; Pferdenges, FR 1990, 700 (702 ff.); Job, Liebhaberei, S. 68 ff.

Einkommensteuergesetz zugreift¹⁰⁹. Bei Ausübung einer Tätigkeit ohne Einkünfteerzielungsabsicht handele es sich aber um Einkommensverwendung, da der Steuerpflichtige nicht wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erwerben wolle, sondern es darum gehe, Vermögen oder andere Einkünfte zur Deckung von Verlusten zu verwenden, die bei Ausübung einer Tätigkeit aus privaten Interessen entstehen. Deshalb seien die Ergebnisse solcher Tätigkeiten/Vermögensnutzungen des Steuerpflichtigen keiner Einkunftsart zuzuordnen.

Die gegenteilige Ansicht geht davon aus, dass sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip keine konkreten Aussagen über die Rechtsanwendung ableiten lassen und es daher nicht für die Begründung einer Einkünfteerzielungsabsicht herangezogen werden kann¹¹⁰.

M.E. ist eine Ableitung eines subjektiven Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht allein aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht möglich, da es keine konkreten Anweisungen hinsichtlich der Rechtsanwendung enthält. Insbesondere ist damit nicht erklärt, warum auch positive Einkünfte, die ohne Einkünfteerzielungsabsicht erwirtschaftet wurden und zweifellos die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen steigern, keiner Einkunftsart zugeordnet werden¹¹¹.

III. Einkommensbegriff des EStG

Teilweise wird das Erfordernis einer Einkünfteerzielungsabsicht unmittelbar aus dem Einkommensbegriff selbst abgeleitet¹¹². Diese Ansicht geht davon aus, dass nach dem geltenden Einkommensbegriff nur die Einkünfte zu besteuern sind, die aus der

¹⁰⁹ Zu beachten ist allerdings, dass gemäß dem objektiven Nettoprinzip (abgeleitet aus § 2 Abs. 2 EStG) bei der Ermittlung des „Bedürfnisbefriedigungspotentials“ von den „Erwerbsbezügen“ der für die Steuerzahlung nicht disponible Teil („Erwerbsaufwendungen“ (Betriebsausgaben/Werbungskosten)) und gemäß dem subjektiven Nettoprinzip unvermeidbare Privatausgaben (Steuerfreiheit des Existenzminimums, Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen) abgezogen werden (vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 42).

¹¹⁰ Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (562); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 35; Kruse, StuW, 1980, 226 (231 f.); Schulze-Osterloh, JbFfSt 1984/85, 267 (271).

¹¹¹ Ähnlich, Kruse, StuW 1980, 226 (231 ff.); Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 00), EStG, § 2 Rn 192.

¹¹² Best, Die Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 93 ff., der allerdings den Begriff der Erwerbserzielungsabsicht.

Nutzung der gesetzlich genannten Erwerbsgrundlagen durch marktbezogene Erwerbsvorgänge, mit der Absicht eine Vermögensmehrung zu erzielen, resultieren¹¹³.

Zur Bestimmung des Steuergegenstandes werden verschiedene Auffassungen vertreten. Dabei gibt es im Wesentlichen zwei „Grundansätze“. Die erste Ansicht geht davon aus, dass die „Summe der Einkünfte“ i.S.v. § 2 Abs. 3 EStG¹¹⁴ bzw. das „Einkommen“ i.S.v. § 2 Abs. 4 EStG¹¹⁵, als Ergebnis der Erwerbstätigkeit¹¹⁶, den Steuergegenstand darstellt¹¹⁷. Die gegenteilige Auffassung sieht den Steuergegenstand in der Erwerbstätigkeit selbst¹¹⁸. Der Erwerbstätigkeitsbegriff beinhaltet eine dauerhafte mit Einkünfterzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit i.S.d. sieben Einkunftsarten. Liebhaberei soll danach eine Tätigkeit ohne Einkünfterzielungsabsicht sein¹¹⁹.

M.E. ist es aber unabhängig vom Theorienstreit¹²⁰ erforderlich, dass sich das geforderte Tatbestandsmerkmal der Einkünfterzielungsabsicht zumindest durch Auslegung aus dem Gesetz ableiten lässt. Ein Rückgriff auf den Einkommensbegriff und die dazu vertretenen Theorien, zur Begründung einer Einkünfterzielungsabsicht, ist allein nicht ausreichend, denn auch der jeweils vertretene Einkommensbegriff muss

¹¹³ Best, Die Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 151 ff., der allerdings noch zusätzlich anführt, dass für ein Abstellen des gesetzlichen Einkommensbegriffs auf marktbezogene Erwerbsvorgänge auch das Leistungsfähigkeitsprinzip, die Praktikabilität der Besteuerung und die Absicherung der Ertragsfunktion spricht.

¹¹⁴ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 40 ff.

¹¹⁵ Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn 366.

¹¹⁶ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 40 ff, geht m.E. richtigerweise (ähnlich Pferdenges, Einkünfterzielungsabsicht, S. 20) von der Summe der Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 3 EStG als „ökonomischen Einkommensbegriff“ aus, da bis zur Stufe des Einkommens i.S.v. § 2 Abs. 4 EStG bereits eine „Verfälschung“ durch „private Abzüge“ stattgefunden hat.

¹¹⁷ Die sogenannte Markteinkommenstheorie (vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn 30 ff., § 9 Rn 52) geht davon aus, dass nur das, am Markt erwirtschaftete Einkommen, der Einkommensteuer zu unterwerfen ist. Der Einkommensteuer unterliegen danach nur die Einkünfte, die durch eine Erwerbstätigkeit mit Einkünfterzielungsabsicht erwirtschaftet worden sind. Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn A 105, geht von der Unterscheidung zwischen einem Zustandtatbestand und einem Handlungtatbestand aus. Der Zustandtatbestand stellt dabei das Innehaben einer Erwerbsgrundlage und der Handlungtatbestand die Nutzung der jeweiligen Erwerbsgrundlage dar.

¹¹⁸ Bayer, Steuerlehre, Rn 503 ff., 524 ff; ders., Liebhaberei, S. 9 ff. (Bayer geht von einem stufenförmigen Aufbau des Steuertatbestandes aus. Der Einkommensteuertatbestand soll danach stufenförmig aufgebaut sein. Er bestehe aus einem räumlichen Anwendungtatbestand, einem Grundtatbestand und einem Höhentatbestand. Diese Tatbestände sollen derart in einem Verhältnis stehen, dass die Anwendbarkeit des jeweils folgenden Tatbestandes die Erfüllung des vorherigen Tatbestandes (stufenförmig) voraussetzt. Dabei gliedert sich der Grundtatbestand selbst wiederum stufenförmig in Steuersubjekt und Steuergegenstand auf. Steuergegenstand soll dabei die Erwerbstätigkeit sein. Der Höhentatbestand wiederum bestehe stufenförmig aus Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz.).

¹¹⁹ Bayer, Liebhaberei, S. 21 ff.

¹²⁰ Die zum Einkommensbegriff vertretenen Theorien führen m.E. ohnehin im Wesentlichen zu gleichen Ergebnissen.

sich zunächst aus dem Gesetz selbst ableiten lassen¹²¹.

IV. Gesetzesauslegung

1. Liebhaberei

Aus dem Gesetz ergibt sich kein spezieller Begriff der „Liebhaberei“¹²². Nur § 8 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung¹²³ formuliert ausdrücklich den Begriff der Liebhaberei.

Eine spezielle Ableitung des Begriffs der Liebhaberei aus dem Einkommensteuergesetz ist m.E. aber auch nicht erforderlich, da dieser Begriff lediglich eine Umschreibung für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen darstellt. Denn die Rechtsfolge, keine Zuordnung der wirtschaftlichen Ergebnisse aus der jeweiligen Tätigkeit/Vermögensnutzung zu einer Einkunftsart, wird unmittelbar daraus gefolgert, dass das für alle Einkunftsarten konstitutive Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht fehlt. Der Begriff der Liebhaberei wurde lediglich durch die Rechtsprechung geprägt und hat sich als Umschreibung der gesamten Problematik eingebürgert. Entscheidend ist also nur, ob ein konstitutives Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht aus dem Gesetz abgeleitet werden kann.

¹²¹ Ähnlich im Ergebnis auch Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 00), EStG, § 2 Rn 192.

¹²² Anders ist z.B. die Rechtslage in Österreich, dort existiert seit 1990 eine Liebhabereiverordnung (Liebhaberei-Verordnung I, öBGBI. Nr. 322/1990 vom 18.03.1990; neu gefasst mit Wirkung ab 01.01.1993 durch die Liebhaberei-Verordnung II, öBGBI. Nr. 33/1993; geändert durch die Verordnung vom 28.11.1997, öBGBI. II Nr. 358/1997).

¹²³ Die Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung vom 19. Dezember 1986 (BGBl. I S. 2663), in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 vom 20. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1850, 1852) formuliert in § 8 (Feststellungsgegenstand beim Übergang zur Liebhaberei) wie folgt: „Dient ein Betrieb von einem bestimmten Zeitpunkt an nicht mehr der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes und liegt deshalb ein Übergang zur Liebhaberei vor, so ist auf diesen Zeitpunkt unabhängig von der Gewinnermittlungsart für jedes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Wert, der nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 des Einkommensteuergesetzes anzusetzen wäre, gesondert und bei mehreren Beteiligten einheitlich festzustellen.“

2. Einkünfteerzielungsabsicht

a) Gewinneinkunftsarten

Ein spezieller Begriff der Einkünfteerzielungsabsicht, im Bereich der Überschusseinkunftsarten und auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ergibt sich ebenfalls nicht explizit aus dem Gesetz.

Lediglich in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG¹²⁴ verlangt das Gesetz u.a. für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs, die „Absicht Gewinn zu erzielen“ und in § 15 Abs. 3 EStG¹²⁵ wird der Begriff der „Einkünfteerzielungsabsicht“ verwendet. Dadurch, dass das Gesetz für den Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG vier positive Merkmale (selbständige Betätigung, nachhaltige Betätigung, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) und zugleich zwei negative Merkmale (keine Land- und Forstwirtschaft, keine selbständige Arbeit) formuliert, wird deutlich, dass das Gesetz davon ausgeht, dass die erstgenannten vier Merkmale und daher auch die Gewinnerzielungsabsicht ein gemeinsames Tatbestandsmerkmal für die Gewinneinkunftsarten darstellt¹²⁶.

Dieser Begriff der Gewinnerzielungsabsicht ist dahingehend zu verstehen, dass die entsprechenden Tätigkeiten der Herbeiführung von dauerhaft positiven Einkünften (i.S. eines Totalgewinns) dienen¹²⁷. Diese Auslegung des Begriffs der Gewinnerzielungsabsicht ergibt sich aus der Funktion des Tatbestandsmerkmals¹²⁸.

Es dient der Abgrenzung von Tätigkeiten, die zu Einkünften im Rahmen der Einkunftsarten i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG führen, von nicht steuerbaren Tätigkeiten, die nur äußerlich die Merkmale einer Einkunftsart erfüllen, aber tatsächlich subjektiv ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Die Einkünfte können aber teilweisen Schwankungen unterliegen und in einer Periode positiv oder negativ sein. Nicht entscheidend zur Abgrenzung und Ausscheidung von nicht steuerbaren

¹²⁴ Diese Regelungen wurden durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583, 1586) eingeführt und übernahm im Wesentlichen die bisherige Regelung des Gewerbebetriebs aus § 1 GewStDV.

¹²⁵ Eingefügt durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436 ff.).

¹²⁶ Ähnlich auch Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (667).

¹²⁷ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

Tätigkeiten (ohne Gewinnerzielungsabsicht) kann daher sein, ob kurzfristig auch negative Einkünfte vorliegen. Vielmehr muss wesentlich darauf abgestellt werden, ob auf Dauer ein positives Ergebnis angestrebt wird¹²⁹. Ein Abstellen auf kürzere Zeiträume könnte u.U. zu wechselnden Beurteilungen der Gewinnerzielungsabsicht und damit zu willkürlichen Ergebnissen führen¹³⁰.

Abgelehnt werden muss in diesem Zusammenhang die teilweise in der Literatur vertretene Auffassung, dass bereits der Begriff der „Absicht“ der Gewinnerzielung in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG kein zusätzliches Element darstelle, sondern lediglich zum Ausdruck bringe, dass nicht eine Vollendung des Einkunftserzielungstatbestandes erforderlich ist und auch Verluste einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden können¹³¹. Es müssten allein die objektiven Verhältnisse maßgeblich sein.

Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass eine Besteuerung nach „Vorstellungen“ gegen das Gebot der Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit verstoße. Der Wortlaut des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, der den Begriff der „Absicht“ verwendet, sei insoweit „missverständlich“¹³².

Zunächst spricht gegen diese Ansicht der Wortlaut des Gesetzes. In § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG geht das Gesetz nach seinem Wortlaut eindeutig davon aus, dass eine Betätigung, mit der „Absicht, Gewinn zu erzielen“, erforderlich ist. Nicht klar ist, warum der Begriff der „Absicht“ an dieser Stelle entgegen seiner allgemeinen Wortbedeutung verstanden werden soll.

Der Wortlaut ist m.E. (entgegen der abweichenden Auffassung) hier gerade nicht „missverständlich“¹³³, sondern eindeutig. Wenn lediglich zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass keine Vollendung des Einkunftserzielungstatbestandes erforderlich ist und auch Verluste einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden können,

¹²⁸ So auch BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

¹²⁹ Auch der Große Senat stellt im o.g. Beschluss vom 25.06.1984 nicht auf den Periodengewinn, sondern auf den Totalgewinn (auf das Gesamtergebnis des Betriebes von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation) ab. Nach der früheren Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 06.03.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718) war es aber nicht erforderlich, dass bereits eingetretene Verluste insgesamt ausgeglichen werden konnten; es genügte vielmehr schon, dass die „Verlustphase“ nachhaltig überwunden werden konnte.

¹³⁰ Job, Liebhaberei, S. 190 ff.

¹³¹ Weber-Grellet, DB 2002, 2568; ders. in Schmidt, EStG, § 15 Rn 25, 27.

¹³² Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 25.

macht m.E. der dritte Satz des § 15 Abs. 2 EStG keinen Sinn. Dort heißt es, dass ein Gewerbebetrieb auch dann vorliegt, wenn die „Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck“ ist. Auch durch diesen Satz kommt zum Ausdruck, dass der Steuerpflichtige subjektiv mit seiner Tätigkeit die Erzielung eines Gewinns „bezwecken“ muss.

Der behauptete Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip liegt bei einem solchen Verständnis des § 15 Absatz 2 Satz 1 EStG nicht vor. Nach der Rechtsprechung¹³⁴ fordert insbesondere im Einkommensteuerrecht, der im allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verankerte Grundsatz der Steuergerechtigkeit, die Steuerlasten entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verteilen¹³⁵.

Grundsätzlich hat der Gesetzgeber aber einen weiten Gestaltungsspielraum bei der Erschließung von Steuerquellen¹³⁶. Er kann bestimmen, welche Sachverhalte er besteuern will¹³⁷; er muss lediglich eine einmal getroffene Belastungsentscheidung i.S. einer Belastungsgleichheit umsetzen¹³⁸. Wenn sich der Gesetzgeber aber dafür entscheidet, nur Tätigkeiten/Vermögensnutzungen zu besteuern, die der Steuerpflichtige mit der „Absicht“ ausübt, ein positives Ergebnis zu erzielen, so verstößt dies und eine sich am entsprechenden Gesetzeswortlaut orientierende Gesetzesauslegung nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip¹³⁹.

¹³³ So aber Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 25.

¹³⁴ Z.B. BVerfG, Beschluss vom 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, BVerfGE 47, 1 (29); BVerfG, Beschluss vom 18.10.1984 – 1 BvR 527/80, 1 BvR 528/81, 1 BvR 441/82, BVerfGE 68, 143 (152 f.).

¹³⁵ Nach a.A. (z.B. Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 42) ist nur der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitbar, der von diesem Grundsatz nach dieser Auffassung zu unterscheidende Grundsatz der Steuergerechtigkeit soll noch allgemeiner und dem Art. 3 Abs. 1 GG vorgelagert sein. Auch der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit könne nicht aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz abgeleitet werden, sondern diene nur der Konkretisierung des Gleichheitssatzes.

¹³⁶ BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95).

¹³⁷ Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 45 (Dies wird als fehlende „Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung“ bezeichnet (vgl. dazu Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 45)).

¹³⁸ BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95) (Dazu wird der „Begriff“ der „Sachgesetzlichkeit der Steuerausgestaltung“ gebraucht (vgl. dazu Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 46)).

¹³⁹ Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 45, weist darauf hin, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner verfassungsrechtlich zugelassenen Gestaltungsfreiheit auch rechtspolitisch entscheiden kann.

b) Überschusseinkunftsarten

aa) Begriff „erzielt“ in § 2 Absatz 1 Satz 1 EStG

Ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht lässt sich aber für alle Einkunftsarten und damit auch für die Überschusseinkünfte und insbesondere auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch Auslegung aus dem Gesetz ableiten. In § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG geht das Gesetz davon aus, dass der Einkommensteuer nur Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten unterliegen, die der Steuerpflichtige „erzielt“¹⁴⁰.

Die allgemeine Wortbedeutung des Begriffs „erzielt“¹⁴¹ bietet schon einen deutlichen Hinweis und zugleich einen Anknüpfungspunkt für die Auslegung im Hinblick auf ein subjektives Tatbestandsmerkmal¹⁴². „Erzielen“ bedeutet, nach dem allgemeinen Wortverständnis, das „Hinarbeiten auf ein Ziel und das Erreichen dieses Ziels“¹⁴³. Als Alternativbegriff hätte der Gesetzgeber, wenn er keine Anknüpfung an ein subjektives Tatbestandsmerkmal gewollt hätte, dahingehend formulieren können, dass die Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen, die dem Steuerpflichtigen „zufließen“.

Das Gesetz formuliert einerseits, dass der Einkommensteuer die Einkünfte aus den

¹⁴⁰ Der Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG (Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen) lautet wie folgt:

- (1) Der Einkommensteuer unterliegen
 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22,

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht **erzielt**.

¹⁴¹ Vgl. die Erläuterung der Wortbedeutung im Duden, wo es heißt, „erzielen: (etwas Angestrebtes) erreichen: einen Gewinn, Erfolg, eine Wirkung erreichen ...“. Also spricht schon der Wortsinn für das Erfordernis einer Absicht, eines Strebens des Steuerpflichtigen nach entsprechenden Einkünften.

¹⁴² Ähnlich Meichssner, DStR 1985, 647 (648); Hellwig, DStR 1984, 325 (327); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 36; a.A. sind Lang, StuW 1981, 223 (225); Kruse, StuW 1980, 226, (232); Meilicke, FR 1979, 337, die zu dem Ergebnis kommen, dass es sich beim Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht um eine Entwicklung der Rechtsprechung durch richterliche Rechtsfortbildung handelt.

¹⁴³ Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn A 79.

verschiedenen Einkunftsarten des Steuerpflichtigen während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht bzw. die inländischen Einkünfte, während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen. Diese stellt zunächst eine rein objektive Anknüpfung dar.

Dadurch, dass das Gesetz dann aber noch zusätzlich den Begriff „erzielt“ verwendet, muss über diese rein objektive Anknüpfung noch etwas Zusätzliches geregelt sein, denn sonst wäre dieser weitere Begriff entbehrlich gewesen. Es hätte folgende Formulierung genügt: „Die Einkünfte des Steuerpflichtigen während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder die inländischen Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht aus ... unterliegen der Einkommensteuer.“

Das Gesetz verwendet aber eine solche Formulierung gerade nicht, sondern stellt zusätzlich noch darauf ab, dass der Steuerpflichtige die Einkünfte „erzielt“ haben muss. Es kann folglich durch diesen weiteren Begriff nur ein zusätzliches subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht eingeführt worden sein, da die objektiven Bezugspunkte der Einkommensteuerpflicht schon mit den anderen Formulierungen abgedeckt sind.

Also kann schon aus dem Wortlaut des Gesetzes ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht abgeleitet werden. Dass eine solche Einkünfteerzielungsabsicht, die auf die Erzielung von dauerhaft positiven Einkünften gerichtet sein muss, ein allgemeines Tatbestandsmerkmal aller Einkunftsarten ist, wird auch noch durch weitere Erwägungen bestätigt.

bb) §§ 2 Abs. 2 Nr. 2, 4 Abs. 3 Satz 1, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG

Auch im Wortlaut der §§ 2 Abs. 2 Nr. 2, 4 Abs. 3 Satz 1, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG¹⁴⁴ kommt m.E. eine Grundvorstellung des Gesetzes zum Ausdruck, die davon geprägt

¹⁴⁴ § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG bestimmt als Einkünfte im Rahmen der Überschusseinkunftsarten den „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“. In § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG wird Steuerpflichtigen, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtete sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und dies auch nicht tun, die Möglichkeit eingeräumt, als Gewinn den „Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen“. Auch

ist, dass die jeweiligen Tätigkeiten/Vermögensnutzungen auf Dauer zu Einnahmeüberschüssen führen¹⁴⁵. Das Gesetz geht nach seinem Grundverständnis nicht von einem dauerhaften Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen, sondern umgekehrt von einem Überschuss der Einnahmen aus.

Insbesondere in der grundlegenden Vorschrift des § 2 Abs. 2 EStG werden die Einkünfte als Gewinn (für die Gewinneinkunftsarten) bzw. als Überschuss (für die Überschusseinkunftsarten) definiert¹⁴⁶. Verluste/negative Einkünfte werden in dieser Vorschrift gerade nicht explizit angesprochen, sondern erst an anderer Stelle im Gesetz ausdrücklich benannt.

Da in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG vom Erfordernis des „Erzielens“ der Einkünfte ausgegangen wird und sich, wie dargelegt, aus der Grundsystematik des EStG insbesondere aus der Zusammenschau der o.g. Vorschriften ergibt, dass das Gesetz grundsätzlich vom einem dauerhaften Überschuss (Gewinn) ausgeht, ist es auch erforderlich, dass die entsprechende, auf Einkünfteerzielung gerichtete Absicht, darauf angelegt ist, auf Dauer insgesamt Überschüsse (Totalüberschuss, Totalgewinn) zu erreichen.

cc) Historische Auslegung

Auch historische Gesichtspunkte können für eine Auslegung im Hinblick auf ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht herangezogen werden¹⁴⁷. Bereits das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891 enthielt mit § 7 Nr. 4 eine Regelung, die als eine Einkunftsart die „gewinnbringende Beschäftigung“ bestimmte¹⁴⁸.

Der Begriff „erzielt“ wurde mit dem EStG 1975 in das Gesetz eingeführt¹⁴⁹. Er trat an

in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG werden die Werbungskosten als „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ definiert.

¹⁴⁵ Ähnlich Tipke, FR 1983, 580 (581).

¹⁴⁶ Ähnlich Tipke, FR 1983, 580.

¹⁴⁷ Zu der historischen Entwicklung vgl. auch Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 50 und Anm. 58.

¹⁴⁸ Gesetzes-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1891, 175.

¹⁴⁹ BGBl. I 1974, 1769.

die Stelle des ab 1934 im Gesetz verwendeten Begriffs „bezogen“¹⁵⁰. Warum der Begriff „bezogen“ durch den Begriff „erzielt“ ersetzt wurde, ist jedoch nicht genau aufklärbar, da insbesondere auch die Begründung zum Regierungsentwurf des Einkommensteuergesetzes 1975 keine Aussage dazu trifft¹⁵¹. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass es sich insoweit um eine Präzisierung des Tatbestandes handelt, mit der deutlich gemacht werden sollte, dass die Einkünfte dem zuzurechnen sind, der sie durch sein Verhalten u.s.w. verursacht hat¹⁵².

Gegen ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht würde allerdings zunächst die amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1920 sprechen, als der Gesetzgeber¹⁵³ sich mit den §§ 4 ff. EStG von der, dem Preußischen Einkommensteuergesetz noch zu Grunde liegenden, Quellentheorie¹⁵⁴ abwandte und sich der sogenannten Reinvermögenstheorie¹⁵⁵ anschloss, die gerade nicht am Einkommen als Erfolg einer wirtschaftlichen Tätigkeit anknüpft.

Aber für ein solches subjektives Tatbestandsmerkmal spricht wiederum die amtliche Begründung¹⁵⁶ zum EStG 1934¹⁵⁷, die ausdrücklich auf die bisherige „Auslegung

¹⁵⁰ Im Einkommensteuergesetz von 1934 (RGBl. I 1934, 1005) bis 1974 wurde in § 2 Abs. 1 bestimmt: „Die Einkommensteuer bemisst sich nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“ Das Preußische Einkommensteuergesetz 1891/1906, das Einkommensteuergesetz 1920 (RGBl. 1920, 359) und auch das Einkommensteuergesetz 1925 (RGBl. 1925, 189) enthielten ähnliche Begriffe nicht. Das Preußische Einkommensteuergesetz formulierte in § 2: „Ohne Rücksicht auf ... unterliegen der Einkommensteuer alle Personen mit dem Einkommen aus ...“ In § 6 hieß es: „Als Einkommen gelten die gesamten Jahreseinkünfte der Steuerpflichtigen ...“ Das Einkommensteuergesetz 1920 formulierte in § 1: „Von dem Einkommen der natürlichen Person wird nach den Vorschriften dieses Gesetzes eine Einkommensteuer erhoben.“ In § 2 wurde wie folgt geregelt: „Einkommensteuerpflichtig sind I. Mit ihrem gesamten Einkommen 1. Deutsche“ ... ; 2. Nichtdeutsche ...; II. mit ihrem Einkommen aus ... alle natürlichen Personen ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit, Wohnsitz oder Aufenthalt.“ Die §§ 1-3 des Einkommensteuergesetzes 1925 enthielten ähnliche Formulierungen wie die §§ 1, 2 des Einkommensteuergesetzes 1920.

¹⁵¹ Begründung zum Regierungsentwurf eines EStG 1975, Bundestagsdrucksache 7/1470.

¹⁵² So auch Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 58.

¹⁵³ Amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1920 in: Verfassungsgebende Deutsche Nationalversammlung 1920, Drucksachen 1624, S. 17 ff.

¹⁵⁴ Vgl. zur Quellentheorie bereits oben.

¹⁵⁵ Der Gesetzgeber lehnte damit die von Wilhelm Roscher (vgl. dazu Roscher, Nationalökonomie, S. 229) vertretene Auffassung ab. Roscher war der Ansicht, dass Einkommen sich nur aus Einnahmen ergibt, die durch eine wirtschaftliche Tätigkeit verursacht sind. Im Gegensatz dazu ging die sogenannte von G. von Schanz (vgl. FinanzArch., 13. Jahrgang (1896), S. 1 ff.) entwickelte Reinvermögenszugangstheorie davon aus, dass Einkommen der Zugang von Reinvermögen innerhalb einer Periode darstellt und rechnete zum Einkommen „Reinerträge“ und auch unrealisierte „Wertsteigerungen“.

¹⁵⁶ Amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934, RStBl. 1935, 33 ff.

¹⁵⁷ Bereits das EStG 1925 (RGBl. 1925, 189) löste sich von den o.g. verschiedenen finanzwissenschaftlichen Theorien und legte das Grundkonzept des bis heute geltenden EStG fest, in dem es abschließend acht Einkunftsarten aufzählte (sogenannter pragmatischer

durch Verwaltung und Rechtsprechung verweist. Gerade vor 1934 vertrat der RFH, dass eine Tätigkeit auf Erzielung eines Einnahmeüberschusses gerichtet sein muss¹⁵⁸.

Für die Auslegung im Hinblick auf ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht, könnte auch die Einführung des Merkmals der Gewinnerzielungsabsicht als Voraussetzung für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1984¹⁵⁹ sprechen. Das aber insoweit keine allgemeine ausdrückliche Regelung für alle Einkunftsarten geschaffen wurde, könnte wiederum ein Argument gegen diese Auslegung darstellen, da man davon ausgehen könnte, dass der Gesetzgeber sich damit bewusst gegen eine allgemein erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht auch für den Bereich der Überschusseinkünfte ausgesprochen hat.

Daraus lässt sich aber m.E. nichts schlussfolgern, insbesondere kann der historischen Auslegung insgesamt nicht zu große Bedeutung beigemessen werden, da entscheidend am verobjektivierten Willen des Gesetzgebers bzw. am normativen Gesetzessinn anzuknüpfen ist¹⁶⁰. Wesentlich ist daher, ob noch weitere Argumente

Einkommensbegriff). Insbesondere auch aus der Begründung zum Gesetzentwurf zum EStG 1925 (RT-Drucksache III Wahlperiode 1924/1925 Nr. 794/802, S. 21 ff.) ergibt sich, dass der Gesetzgeber weder der Quellentheorie noch der Reinvermögenszugangstheorie folgen wollte, sondern aus praktischen Erfordernissen eine selbständige abschließende Regelung treffen wollte. Gleiches gilt für das EStG von 1934 (RGBl. I 1934, 1005), das abschließend sieben Einkunftsarten bestimmte. In der amtlichen Begründung zum EStG 1934 (RStBl. 1935, 33, 34) heißt es: „Der Einkommensbegriff des neuen Einkommensteuergesetzes ist im wesentlichen der gleiche wie der des bisherigen Einkommensteuergesetzes. Auch das neue Einkommensteuergesetz hat sich keiner der zahlreichen Lehrmeinungen über den privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff angeschlossen.“ Entsprechendes gilt auch für das heutige Einkommensteuergesetz. Allerdings liegt dem Dualismus der Einkünfteermittlung (die Unterscheidung zwischen Gewinneinkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und Überschusseinkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) der theoretische Unterschied zwischen Quellentheorie und Reinvermögenszugangstheorie zu Grunde. Bei den Gewinneinkunftsarten umfasst der Gewinn (in Anlehnung an die Reinvermögenszugangstheorie) das Gesamtergebnis der Betätigung einschließlich von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens. Bei den Überschusseinkunftsarten werden (entsprechend dem Ansatz der Quellentheorie) hingegen Veränderungen (z.B. aus der Veräußerung) der Einkunftsquelle grundsätzlich steuerlich nicht erfasst.

¹⁵⁸ Zur Entwicklung der Rechtsprechung vgl. insoweit bereits im 2. Teil A. I.

¹⁵⁹ Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22.12.1983, BGBl. I 1983, 1583, 1586.

¹⁶⁰ Insoweit werden allerdings verschiedene Theorien vertreten. Die subjektiven Theorien halten den Willen des historischen Gesetzgebers für das wesentliche Kriterium. Die objektiven Theorien bestimmen den Sinn eines Begriffs danach, den dieser zum Zeitpunkt der Rechtsanwendung hat. Das Bundesverfassungsgericht stellt in ständiger Rechtsprechung (vgl. u.a. BVerfG, Urteil vom 21.05.1952 – BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, 312 und die Darstellung von Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO, (Stand: Oktober 01), § 4 Rn 231 f., 292 ff.) auf den objektiven Willen des Gesetzgebers ab.

für die o.g. Auslegung sprechen.

dd) Analogie zu § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG

Möglich wäre zur Ableitung einer allgemein erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht an eine Analogie zu § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG zu denken¹⁶¹. Voraussetzung für eine Analogie ist aber das Vorliegen einer planwidrigen¹⁶² Regelungslücke und eine Vergleichbarkeit des gesetzlich geregelten Falls mit dem nicht geregelten Fall¹⁶³.

Problematisch ist aber schon, ob hier überhaupt von einer Regelungslücke gesprochen werden kann. M.E. fehlt es für das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht schon an einer solchen Regelungslücke¹⁶⁴, da sich schon aus der Wortbedeutung des Begriffs „erzielt“ ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht ableiten lässt.

Außerdem ist im Bereich des Steuerrechts umstritten, ob Gesetzeslücken durch analoge Rechtsanwendung geschlossen werden dürfen¹⁶⁵. Zumindest wird durch eine verbreitete Meinung eine Rechtsfortbildung, die zu einer Ausweitung von Steuertatbeständen führt, für unzulässig gehalten¹⁶⁶.

M.E. käme es, durch eine solche Herleitung der Einkünfteerzielungsabsicht über eine analoge Anwendung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, u.U. zu einer steuerschärfenden Analogie. Durch die Versagung der Anerkennung von negativen Einkünften aus einer Tätigkeit ohne Einkünfteerzielungsabsicht, kann es dazu kommen, dass eine

¹⁶¹ So Best, Die Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 51 ff.; ähnlich wohl Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (562).

¹⁶² Differenziert wird üblicherweise zwischen planwidrigen Regelungslücken (Lücken praeter legem) und die durch Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe entstehenden Regelungslücken (Lücken intra legem); vgl. auch die Darstellung von Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: Oktober 01), § 4 Rn 345 ff.

¹⁶³ So auch Crezelius, StuW 1981, 117 (118).

¹⁶⁴ Die Grenzen zwischen ergänzender Rechtsfortbildung (Analogie) und Auslegung sind allerdings fließend (ähnlich Crezelius, StuW 1981, 117 (118) und vgl. insgesamt dazu ausführlich Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: Oktober 01), § 4 Rn 344, 381 f.), dies zeigt insbesondere ein Vergleich mit der sogenannten teleologischen Extension bei der der zu enge Wortlaut des Gesetzes auf dessen weitergehenden Zweck erweitert wird.

¹⁶⁵ Zum Streitstand vgl. Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: Oktober 01), § 4 Rn 360 ff.

¹⁶⁶ Vgl. insoweit die Darstellung zum Streitstand bei Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: Oktober 01), § 4 Rn 360 ff.

Verrechnung mit anderen positiven Einkünften nicht möglich ist und dass dann diese anderen positiven Einkünfte „voll“ zu besteuern sind. Dies führt im Ergebnis zu einer steuerschärfenden Analogie¹⁶⁷.

ee) Verfassungskonforme Auslegung

Die Ableitung eines subjektiven Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht aus § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG entspricht aber auch einer verfassungskonformen Auslegung des Einkommensteuergesetzes¹⁶⁸. Gibt es bei der Gesetzesauslegung verschiedene Möglichkeiten, so ist diejenige Auslegung zu wählen, die mit dem Grundgesetz vereinbar ist¹⁶⁹.

Wie bereits dargestellt, ergibt sich nach meiner Auffassung, schon durch Ableitung aus dem Wortlaut des Gesetzes (aus dem Wort „erzielt“ in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG), ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht für alle Einkunftsarten. Eine andere Auslegung des Gesetzes ist m.E. nicht mit der Verfassung vereinbar.

Aus § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt sich u.a., dass das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht eine Voraussetzung für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes und damit von Einkünften aus Gewerbebetrieb ist. Dass diese Gewinnerzielungsabsicht auch eine Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit darstellt, weil § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG diese Einkunftsarten ausdrücklich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausschließt, obwohl die Tatbestandsmerkmale vorliegen, wurde oben bereits dargelegt und begründet¹⁷⁰.

Wenn man nun für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit von einem allgemein erforderlichen subjektiven Tatbestands-

¹⁶⁷ M.E. ist deshalb auch die a.A. von Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (562), der meint, durch die auch (bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht) entsprechende Nichterfassung der Einnahmen könne es zu keiner steuerschärfenden Analogie kommen, verfehlt.

¹⁶⁸ Ähnlich Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 124.

¹⁶⁹ Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: Oktober 01), § 4 Rn 238; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn 59; BVerfG, Beschluss vom 09.08.1978 – 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, 148 (157); BFH, Urteil vom 24.03.1999 – I R 124/97, BStBl. II 1999, 499.

¹⁷⁰ Vgl. im 2. Teil bei Abschnitt B. IV. 2. a)

merkmal der Gewinnerzielungsabsicht ausgeht, aber für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung- und Verpachtung und den sonstigen Einkünften ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht (Überschusserzielungsabsicht) für nicht gegeben erachtet, so ist m.E. eine solche Auslegung nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar¹⁷¹.

Der allgemeine Gleichheitssatz wird vom Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung als Willkürverbot interpretiert¹⁷². Aus ihm ergibt sich, dass der Gesetzgeber nicht ohne sachlichen Grund (willkürlich) wesentlich Gleiches ungleich und wesentlich Ungleiches gleich behandeln darf¹⁷³. Allerdings gibt es keine völlige Gleichheit der zu betrachtenden Sachverhalte. Die Bestimmung, was wesentlich gleich und was wesentlich ungleich ist, liegt grundsätzlich im Ermessen des Gesetzgebers¹⁷⁴. Der Gesetzgeber hat insoweit darüber zu befinden, ob er die den Sachverhalten zugrundeliegenden gleichen Elemente oder die ungleichen Elemente als wesentlich ansieht. Die Bestimmung des Art. 3 Abs. 1 GG setzt dieser Entscheidung des Gesetzgebers aber Grenzen¹⁷⁵. Es muss „ein vernünftiger, einleuchtender Grund“ vorliegen, dass die ungleichen Elemente wesentlich sind¹⁷⁶.

Das Erfordernis einer Gewinnerzielungsabsicht (im Bereich der Gewinneinkunftsarten) führt dazu, dass z.B. ein Hobbymaler, der nur aus privaten Gründen malt und dem die Gewinnerzielungsabsicht fehlt, entsprechende negative Einkünfte nicht mit anderen positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnen kann.

Andererseits könnte u.U. ein Steuerpflichtiger, der ein schönes Ferienhaus besitzt und sich dort häufig erholt und entspannt, es aber auch gleichzeitig für eine gewisse Zeit des Jahres vermietet und sich daraus ständig negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergeben und ihm eine Einkünfteerzielungsabsicht fehlt, die entstandenen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit positiven anderen Einkünften verrechnen.

¹⁷¹ Ähnlich Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 124; ähnlich Tipke, FR 1983, 580 (581).

¹⁷² Z.B. BVerfG, Beschluss vom 15.10.1985 – 2 BvL 4/83, BVerfGE 71, 39 (52 f.).

¹⁷³ BVerfGE 3, 135; BVerfGE 9, 244, so auch BFH, Urteil vom 26.03.1991- IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704.

¹⁷⁴ BVerfG, Beschluss vom 08.06.1988 – 2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, 2 BvL 9/85, 3/86, BVerfGE 78, 249 (287); Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 45.

¹⁷⁵ BVerfG, Urteil vom 18.12.1953 – 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225 (240); BVerfG, Beschluss vom 19.02.1991 – BvR 1231/85, BVerfGE 83, 395 (401).

Problematisch ist, worin der sachliche Grund für eine Ungleichbehandlung der verschiedenen Einkunftsarten bestehen könnte. Der Grund der Ungleichbehandlung könnte in der Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten liegen. Es müsste also die Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten ein wesentliches Differenzierungskriterium darstellen. Es ist aber anerkannt, dass allein die Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes keinen sachlichen Grund für die unterschiedliche Behandlung bilden kann¹⁷⁷.

Auch wenn man der Ansicht ist, dass sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip keine konkreten Aussagen über die genaue Höhe der zutreffenden Besteuerung ableiten lassen, so dient es doch zumindest dazu, den allgemeinen Gleichheitssatz zu konkretisieren und stellt ein zutreffendes Differenzierungskriterium bei der Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG dar¹⁷⁸. Jeder Steuerpflichtige ist grundsätzlich nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Diese finanzielle Leistungsfähigkeit wird im Rahmen der verschiedenen Einkunftsarten erfasst. Der Gesetzgeber hat zwar einen weiten Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Steueranknüpfung¹⁷⁹, wenn er sich aber einmal für die Besteuerung entschieden hat, so muss er die Steuertatbestände nachvollziehbar und folgerichtig ausgestalten¹⁸⁰.

Kein sachlicher Differenzierungsgrund für eine unterschiedliche Besteuerung ist aber die Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten. Für eine unterschiedliche Besteuerung muss es, über die Zuordnung zu einer der Einkunftsarten hinaus, einen weiteren besonderen sachlichen Grund für eine unterschiedliche Behandlung geben¹⁸¹. Der Gesetzgeber hat also die hinsichtlich der sieben Einkunftsarten „einmal getroffene Belastungsentscheidung, folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit umzusetzen“¹⁸².

¹⁷⁶ BVerfG, Beschluss vom 13.11.1990 – 2 BvF 3/88, BVerfGE 83, 89 (107).

¹⁷⁷ BVerfG, Beschluss vom 08.10.1991 – BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (363 f.); BFH, Beschlüsse vom 14.11.2001 – X R 32-33/01, BStBl. II 2002, 183.

¹⁷⁸ Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 43, 50.

¹⁷⁹ Die wird als fehlende „Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung“ bezeichnet (vgl. dazu Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 45).

¹⁸⁰ Dazu wird der „Begriff“ der „Sachgesetzlichkeit der Steuerausgestaltung“ gebraucht (vgl. dazu Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 46).

¹⁸¹ BVerfG, Beschluss vom 08.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (363 f.); BFH, Beschlüsse vom 14.11.2001 – X R 32-33/01, BStBl. II 2002, 183; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95).

¹⁸² BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG, Beschluss vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290).

Ein anderer, über die Zuordnung zu den verschiedenen Einkunftsarten hinausgehender, sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung der Gewinneinkunftsarten und der Überschusseinkunftsarten lässt sich aber nicht finden. Eine solche Auslegung des Gesetzes, die nicht von einem für alle Einkunftsarten konstitutiven Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht (Gewinnerzielungsabsicht/Überschusserzielungsabsicht) ausgeht, würde zu einer willkürlichen Ungleichbehandlung und damit zu einer Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG führen. Da aber von mehreren Auslegungsmöglichkeiten, die verfassungskonforme Auslegung vorzuziehen ist, ist dies m.E. der entscheidende Gesichtspunkt für eine allgemein erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht.

ff) Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheitsgrundsatz und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit

Teilweise wird vertreten¹⁸³, dass der Begriff der Liebhaberei sich nicht aus dem geltenden Einkommensteuerrecht ableiten lässt und deshalb abzulehnen ist¹⁸⁴. Sei eine Nichtberücksichtigung von Verlusten gewollt, müsse eine entsprechende gesetzliche Beschränkung des Verlustausgleichs eingeführt werden¹⁸⁵. Die Rechtsprechung zur Liebhaberei stelle eine „abändernde Rechtsfindung“ dar¹⁸⁶. Diese Auffassung geht davon aus, dass sich aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht ableiten lässt, dass eine

¹⁸³ Wittig, DStR 1972, 164 (169); Crezelius, BB 1980, 619; ders., StuW 1981, 117.

¹⁸⁴ Vgl. auch die Auffassung von Vinzenz, DStR 1993, 550 ff., der von einem anderen Ansatzpunkt ausgeht. Er will generell auf subjektive Tatbestandsmerkmale verzichten. Er geht von einem „unglücklichen Begriff der Absicht“ in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG aus, den er für verfassungswidrig hält. Daher schlägt er vor, man müsse diesen Begriff „ignorieren“ oder zumindest „äußerst restriktiv“ anwenden. Er ist für eine Gesetzesänderung und schlägt für § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG folgende Fassung vor: „Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die nicht ungeeignet ist, Gewinn zu erzielen und sich als Beteiligung ...“. Im Ergebnis hält auch Seeger, in Schmidt, EStG, § 2 Rn 23, die Rechtsprechung zur Feststellung der Absicht der Einkünfteerzielung und die auf sie zurückgehende Einfügung des gesetzlichen Tatbestandsmerkmals in § 15 EStG für verfehlt. Es empfehle sich aus Gründen der Einfachheit und der Überprüfbarkeit nicht, die Steuerentstehung von der Verwirklichung subjektiver Tatbestandsmerkmale abhängig zu machen.

¹⁸⁵ Wittig, DStR 1972, 164 (169).

¹⁸⁶ Wittig, DStR 1972, 164 (169) (Ähnlich Meilicke, FR 1979, 337 (342), der in der Liebhabereirechtsprechung einen Verstoß gegen Art. 20 GG (Bindung der „Rechtsprechung an Recht und Gesetz“) sieht. Es wäre nicht Aufgabe der Rechtsprechung, im Wege der teleologischen Auslegung, Besteuerungslücken zu entdecken und zu schließen. Der Steuerpflichtige müsste sich auf die gesetzlich fixierten Besteuerungsmerkmale verlassen können.).

Tätigkeit mit „Gewinnaussicht und Gewinnstreben“ erforderlich ist¹⁸⁷.

Erst wenn bestimmte Aufwendungen offensichtlich nicht im Interesse einer Einkunftsart erfolgen, gehe das Gesetz in bestimmten Vorschriften (§§ 4, 9, 12 EStG) davon aus, dass diese nicht zum Abzug zuzulassen sind. Dann sei immer nur die einzelne Aufwendung nicht abzugsfähig, aber nicht die gesamte Betätigung mangels „Gewinnstreben“ steuerrechtlich unbeachtlich.

Mit den nach objektiven Merkmalen abgegrenzten Einkunftsarten verfolge das EStG vielmehr den Zweck, die Rechtsanwendung zu vereinfachen und der Finanzverwaltung nicht den schwierigen Nachweis subjektiver Merkmale aufzuerlegen. Dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und dem Grundsatz der Bestimmtheit der Ermächtigung der Verwaltung widerspreche es, subjektive Tatbestandsmerkmale in das Gesetz hinein zu interpretieren¹⁸⁸.

Wie dargelegt wurde, lässt sich für alle Einkunftsarten das Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht durch Auslegung aus dem Begriff „erzielt“ in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG ableiten. Soweit die vorgenannte Ansicht lediglich die Aufwendungen, die offensichtlich nicht im Interesse einer Einkunftsart gemacht wurden, im Rahmen der §§ 4, 9, 12 EStG nicht zum Abzug zulassen will, widerspricht eine solche Gesetzesinterpretation, im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, das ausdrücklich eine Gewinnerzielungsabsicht verlangt. Für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit wurde oben dargestellt, dass auch für diese Einkunftsarten eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich ist, da § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG insoweit eine negative Abgrenzung vornimmt.

Für die anderen Einkunftsarten verlangt eine verfassungskonforme Auslegung auch eine Einkünfteerzielungsabsicht. Insbesondere würde m.E. auch die Lösung dieser Auffassung, die die entsprechenden Einnahmen erfasst, aber die Aufwendungen im

¹⁸⁷ Der o.g. Aufsatz von Wittig befasst sich allerdings mit der Rechtsprechung vor der o.g. Grundsatzentscheidung vom 25.06.1984, mit der der BFH vom objektiven zum subjektiven Liebhabereibegriff übergegangen ist, und er liegt zeitlich auch vor der Einführung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22.12.1983 (BGBl. 1983 I, 1583, 1586), der für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs u.a. die „Absicht, Gewinn zu erzielen“ verlangt.

Rahmen der §§ 4, 9, 12, EStG nicht zum Abzug zulassen will, zu unbilligen Ergebnissen führen.

Beim Ausüben einer Tätigkeit ohne Einkünfterzielungsabsicht (aus privaten Motiven) kann man nicht die Einnahmen in voller Höhe erfassen und zugleich die Aufwendungen (als privat veranlasst) vom Abzug ausschließen. Eine solche Verfahrensweise würde gegen das objektive Nettoprinzip und auch gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstoßen, da (privat motivierte) Einnahmen erfasst, die im Zusammenhang damit angefallenen (privat motivierten Aufwendungen) aber nicht zum Abzug zugelassen werden. Es würde also für die Besteuerung an eine tatsächlich nicht bestehende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit angeknüpft.

Auch das insoweit vorgebrachte Argument, dass das EStG angeblich mit den, nach objektiven Merkmalen abgegrenzten, Einkunftsarten den Zweck verfolgt, die Rechtsanwendung zu vereinfachen, lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten. Dieses Argument stellt m.E. eine bloße Behauptung dar. Es wird von dieser Auffassung auch nicht näher begründet, woraus dieser Vereinfachungszweck des Einkommensteuergesetzes entnommen werden soll.

Auch die behaupteten Verstöße gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und gegen den Grundsatz der Bestimmtheit liegen nicht vor. Das Bestimmtheitserfordernis, als Gebot des Rechtsstaats, verlangt Klarheit und Bestimmtheit der Rechtsnorm und damit Erkennbarkeit des vom Gesetzgeber Gewollten¹⁸⁹. Dem Bestimmtheitserfordernis ist aber dann genügt, wenn sich der Inhalt der Norm

¹⁸⁸ Ähnlich wohl neuerdings auch Weber-Grellet, DB 2002, 2586.

¹⁸⁹ Der Bestimmtheitsgrundsatz verlangt, dass der Steuertatbestand nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist (BVerfGE 13, 153 (10)). Das Bundesverfassungsgericht folgert aus dem, sich aus dem Rechtsstaatsprinzip ergebenden, Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung (vgl. dazu unten), dass steuerbegründende Vorschriften derart bestimmt sind, dass der Steuerpflichtige anhand der gesetzlichen Bestimmung seine Steuerschuld berechnen kann (BVerfG, Beschluss vom 12.10.1978 – BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); BVerfG, Beschluss vom 08.03.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 (313)). Das Bundesverfassungsgericht ist weiterhin der Auffassung (BVerfG, Beschluss vom 10. November 1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216 (243)), dass „das rechtsstaatliche Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten ... eine Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelung“ erfordert. Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 37 ff., geht m.E. daher folgerichtig davon aus, dass sich aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung die Grundsätze der Tatbestimmtheit und Tatbestandsklarheit ableiten lassen.

durch die herkömmlichen juristischen Auslegungsmethoden ermitteln lässt¹⁹⁰. Da sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut, gestützt durch den Grundsatz der verfassungskonformen Auslegung, ein allgemeines Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht ergibt, liegt insoweit eine ausreichend bestimmte Norm vor.

Damit scheidet auch ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung aus. Der aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, 1 Abs. 3 GG) abgeleitete Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung umfasst den Vorrang und den Vorbehalt des Gesetzes¹⁹¹. Der Vorrang des Gesetzes bedeutet eine Bindung der Verwaltung an das geltende Recht und der Vorbehalt des Gesetzes verlangt für Eingriffsakte eine Grundlage in einem formellen Gesetz. Da sich durch Auslegung des Einkommensteuergesetzes das Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht ermitteln lässt, verstößt die Nichtsteuerbarkeit von Tätigkeiten/Vermögensnutzungen ohne Einkünfteerzielungsabsicht nicht gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

Auch das Bundesverfassungsgericht hat schon mehrfach festgestellt, dass es sich bei der 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 handelt¹⁹². Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts führt eine entsprechende Gesetzesinterpretation auch nicht zu einem Verstoß gegen den aus dem Rechts-

¹⁹⁰ BVerfG, Beschluss vom 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130 (145); BVerfG, Beschluss vom 09.11.1988 – 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106 (120).

¹⁹¹ Im Steuerrecht gilt der sogenannte Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Aus diesem folgt, dass die Erhebung einer Steuer eines formellen Gesetzes (bzw. ausreichend Satzungen von Gebietskörperschaften; vgl. Neumann in Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 02), § 3 Rn 32) als Ermächtigungsgrundlage bedarf, durch die der Tatbestand und die Rechtsfolge im Einzelnen geregelt wird (Lang in Tipke/Lang Steuerrecht, § 4 Rn 157 ff.; Neumann in Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 02), § 3 Rn 31; Drüen in Tipke/Kruse, AO (Stand: März 03), § 3 Rn 32 ff.). Dies wird oft als sogenannte Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bezeichnet (Neumann in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 02), § 3 Rn 31). Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist Ausdruck des verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsprinzips, sowie des verfassungsrechtlichen Gesetzesvorbehalts (Neumann in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 02), § 3 Rn 31).

¹⁹² Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 24.04.1990 – 2 BvR 2/90, StRK EStG 1975 § 2 Abs. 2 R 31; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 24.04.1990 – 2 BvR 177/90, StEd 1990, 206 (Im Beschluss vom 18.11.1986 (1 BvR 330/86, DStZ/E 1987, 21) führt das Gericht auch noch aus, dass die Rechtsprechung des BFH insoweit keine verfassungswidrige steuerschärfende Analogie darstellt. Zu beachten ist aber bei allen drei Entscheidungen, dass es sich um Nichtannahmebeschlüsse handelt und das Bundesverfassungsgericht lediglich hilfsweise Ausführungen zur Verfassungsmäßigkeit macht.).

staatsprinzip folgenden Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung¹⁹³.

Der in § 2 EStG normierte Einkommensbegriff stellt einen eigenständiger steuerrechtliche Tatbestand dar, der auslegungsfähig ist und eine entsprechende Interpretation zulässt. Also wird auch durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bestätigt, dass eine Auslegung des Einkommensteuergesetzes im Hinblick auf ein subjektives Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht verfassungsgemäß ist.

V. Ergebnis

Es kann also zusammenfassend festgehalten werden, dass sich im Wege der Auslegung aus § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG ein, für alle Einkunftsarten und insbesondere auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, erforderliches Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht ergibt. Der Steuerpflichtige muss mit der Absicht tätig werden, auf Dauer gesehen, nachhaltig Überschüsse (Gewinne) zu erzielen.

Fehlt die Einkünfteerzielungsabsicht, so sind die entsprechenden Tätigkeiten/Vermögensnutzungen nicht steuerbar. Das heißt, die entsprechenden positiven Einkünfte sind nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen und insbesondere die negativen Einkünfte dürfen nicht ausgeglichen werden.

¹⁹³ Heute wird der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung weitgehend aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet (z.B. BVerfG, Beschluss vom 23.10.1986 – 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, 388 (400)). Früher erfolgte eine Ableitung vorwiegend aus § 1 RAO (BFH, Urteil vom 28.11.1967 – II 110/62, BStBl. II 1968, 216).

C. Inhalt und Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Begriff der Liebhaberei

I. Inhalt der Einkünfteerzielungsabsicht

1. Allgemeines

Für das Vorliegen einer steuerrechtlich relevanten Tätigkeit ist es erforderlich, dass der Steuerpflichtige mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig wird. Die entsprechende Absicht muss darauf gerichtet sein, auf Dauer gesehen nachhaltig positive Einkünfte i.S. eines Totalüberschusses/Totalgewinns zu erzielen¹⁹⁴.

Diese Auslegung des Begriffs der Einkünfteerzielungsabsicht ergibt sich aus der Funktion des Tatbestandsmerkmals¹⁹⁵. Das Tatbestandsmerkmal dient der Abgrenzung von Tätigkeiten/Vermögensnutzungen, die zu Einkünften im Rahmen einer Einkunftsart führen, von nicht steuerbaren Tätigkeiten, die nur äußerlich die Merkmale einer Einkunftsart erfüllen, aber tatsächlich subjektiv ohne Einkünfteerzielungsabsicht betrieben werden. Da die Einkünfte aber teilweise Schwankungen unterliegen und in einer Periode positiv oder negativ sein können, kann es nicht entscheidend sein, ob kurzfristig auch negative Einkünfte vorliegen. Vielmehr muss wesentlich darauf abgestellt werden, ob auf Dauer ein positives Gesamtergebnis angestrebt wird¹⁹⁶. Ein Abstellen auf kürzere Zeiträume könnte u.U. zu wechselnden Beurteilungen und damit zu willkürlichen Ergebnissen führen¹⁹⁷.

2. Steuerrechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise

Fraglich ist, was Inhalt des erstrebten Totalüberschusses sein muss. Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass das Erstreben eines „natürlichen“ Überschusses i.S.

¹⁹⁴ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

¹⁹⁵ So auch BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

¹⁹⁶ Auch der Große Senat stellt im o.g. Beschluss vom 25.06.1984 nicht auf den Periodengewinn, sondern auf den Totalgewinn (auf das Gesamtergebnis des Betriebes von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation) ab. Nach der früheren Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 06.03.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718) war es aber nicht erforderlich, dass bereits eingetretene Verluste insgesamt ausgeglichen werden konnten; es genügte vielmehr schon, dass die „Verlustphase“ nachhaltig überwunden werden konnte.

eines „natürlichen“ Erwerbsstrebens¹⁹⁸ bzw. ein sonstiger wirtschaftlicher Vorteil¹⁹⁹ ausreichend ist. Eine nach steuerrechtlichen Vorschriften zu bestimmende Überschusserzielungsabsicht (Gewinnerzielungsabsicht) soll nicht erforderlich sein.

Die ständige Rechtsprechung²⁰⁰ geht seit dem Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984²⁰¹ m.E. grundsätzlich zutreffend davon aus, dass im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einkünfteerzielungsabsicht die Absicht erfordert, für die Dauer der Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz sollen dabei unberücksichtigt bleiben, weil bei den Überschusseinkünften Veräußerungsgewinne nicht erfasst werden.

Insbesondere in einer neueren Entscheidung²⁰² hat der BFH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es auf einen nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss ankommt. Auch die Verwaltung folgt diesem Grundsatz²⁰³.

¹⁹⁷ Job, Liebhaberei, S. 190 ff.

¹⁹⁸ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (672 ff.).

¹⁹⁹ Best, Liebhaberei, S. 167 ff. (169), Schulze-Osterloh, JbFfSt 1984/85, 267 (272 f.); so auch die frühere Rechtsprechung (BFH Beschluss vom 17.01.1972 – GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700; BFH Urteil vom 17.01.1973 – I R 191/72, BStBl. II, 260 (261); BFH Urteil vom 16.01.1975 – IV R 74/75, BStBl. II 1975, 558 (560)).

²⁰⁰ Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Urteil vom 09.09.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610) BFH, Urteil vom 06.11.2001 - IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413 (und die weiteren Folgeurteile vom 06.11.2002, hier nicht zitiert); BFH, Urteil vom 21.11.2000 - IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 05.09.2000 - IX R 33/97 – BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 08.12.1998 - IX R 49/95 – BStBl. II 1999, 468; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94 – BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 14.09.1994 - IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116; BFH, Urteil vom 09.02.1993 - IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658; BFH, Urteil vom 15.09.1992 - IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; BFH, Urteil vom 30.10.1990 - IX R 92/89, BFH/NV 1991, 390; BFH, Beschluss vom 03.03.1989 - IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26.

²⁰¹ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

²⁰² BFH, Urteil vom 09.09.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610), dort wird wie folgt ausgeführt: „ ... ist eine Prognose erforderlich, ob ein Totalüberschuss erzielt werden soll ... hat als Vorhersage einer zukünftigen Entwicklung den voraussichtlichen „Totalüberschuss“ aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen, der nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermitteln ist.“

²⁰³ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434; BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640; ähnlich auch schon in den zwischenzeitlich aufgehobenen BMF-Schreiben vom 04.11.1998 (IV C 3 – S 2253 – 8/98, BStBl. I 1998, 1444) und vom 14.10.2002 (IV C 3 - S 2253 – 77/02, BStBl. I 2002, 1039) (Außerdem hat sich die Verwaltung schon durch die teilweise Veröffentlichung der unter Rn 242 aufgeführten Urteile im BStBl. II der Meinung der Rechtsprechung angeschlossen (vgl. zur Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung des BFH insbesondere Voß, DStR 2003, 441 und Verfügung der OFD Hannover vom 15.12.1997, S 0069 – 1 – StO 321/S 0069 – 1 – StH 551, Haufe-Index: 51089) (Veröffentlichungen im BStBl. II binden die Verwaltung, soweit kein Nichtanwendungserlass ergeht (vgl. z.B. Vorwort zum amtlichen Einkommensteuerhandbuch 2002)).

a) Aufspaltung eines einheitlichen Lebenssachverhaltes

Teilweise wird von der abweichenden Auffassung argumentiert, dass es nicht auf eine nach steuerrechtlichen Vorschriften zu bestimmende Überschusserzielungsabsicht (Gewinnerzielungsabsicht) ankommen könne, da sich ein Steuerpflichtiger über einen steuerrechtlichen Totalüberschuss gerade keine Gedanken mache²⁰⁴.

Mit dem Erfordernis einer Absicht, einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss zu erzielen, werde aus einem einheitlichen Lebenssachverhalt einer bestimmten wirtschaftlichen Betätigung, ein in der Vorstellung des Steuerpflichtigen nicht existierender Bereich, der von den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 erfasst wird, abgespalten²⁰⁵. Es könne keine isolierte Absicht zur Erzielung eines steuerlichen Totalüberschusses bestehen, denn der steuerliche „Laie“ kenne nur den einheitlichen „natürlichen Lebenssachverhalt“ seiner Betätigung. Es existiere kein „homo fiscalis“, der sein Handeln nach steuerlichen Vorschriften ausrichtet.

Aber auch von Vertretern, die die Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich als Absicht, einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss zu erzielen, verstehen, wird anerkannt, dass insbesondere im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Investitionsentscheidung von einem Motivbündel geprägt ist²⁰⁶. Der Steuerpflichtige erstrebe neben den Mieteinnahmen auch eine wertbeständige Kapitalanlage. Steuerliche Subventionsvorschriften und einen ggf. später anfallenden (nicht einkommensteuerbaren) Vermögenszuwachs beziehe er in seine Kalkulation mit ein²⁰⁷.

Richtig ist zwar, dass sich der normale (steuerrechtlich nicht vorgebildete) Steuerpflichtige grundsätzlich keine besonderen Gedanken über einen steuerrechtlich zu ermittelnden Totalüberschuss machen wird, sondern seine Vermögensdispositionen werden ggf. von einem Motivbündel geprägt sein. Diese außersteuerlichen Motive

²⁰⁴ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (672 ff.).

²⁰⁵ Loritz, DB 1992, 1156 (1160).

²⁰⁶ Pezzer, StuW 2000, 457 (462).

²⁰⁷ Pezzer, StuW 2000, 457 (462), ders., DStR 1995, 1853 (1857, dort aber im Ergebnis noch unentschieden); ähnlich Lang, FR 1997, 201 (203); ähnlich auch Schwarz, DStR 1991, 401 (404 f.); ders., DStZ 1991, 202 (207 f.).

können m.E. aber für die Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht entscheidend sein. Es kann nicht auf ein „natürliches Erwerbsstreben“ bzw. einen sonstigen wirtschaftlichen Vorteil ankommen. Dies wird auch durch die folgenden Erwägungen bestätigt.

aa) Spezifisch steuerrechtliche Prüfung

Bei der vorzunehmenden Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht geht es gerade um eine spezifisch steuerrechtliche Prüfung zur Abgrenzung steuerrechtlich relevanter von steuerrechtlich nicht relevanter Tätigkeit. Deshalb muss es m.E. schon aus diesem Grund auch auf eine spezifisch steuerrechtliche Betrachtungsweise ankommen. Dass der Steuerpflichtige mit seiner Tätigkeit ggf. auch noch andere (außersteuerrechtliche) Ziele verfolgt, steht dem nicht entgegen.

Dieses Ergebnis wird auch durch die Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG bestätigt²⁰⁸. Dort wird geregelt, dass es auch ausreichend ist, wenn die „Gewinnerzielungsabsicht“ nur einen Nebenzweck darstellt²⁰⁹. Diese Vorschrift gilt zwar grundsätzlich nur im Bereich der Gewinneinkunftsarten, aus ihr ergibt sich aber eine allgemein zum Ausdruck gekommene Grundvorstellung des Gesetzgebers.

Auch der Gesetzgeber geht davon aus, dass der Steuerpflichtige ggf. verschiedene Ziele verfolgt. Diese verschiedenen Motive des Steuerpflichtigen werden nicht in Abrede gestellt. Die „Gewinnerzielungsabsicht“ muss nicht einmal Hauptmotiv des Steuerpflichtigen sein. Es genügt für die Anerkennung einer steuerrechtlich relevanten Tätigkeit sogar, wenn die „Gewinnerzielungsabsicht“ einen bloßen Nebenzweck darstellt. Entscheidend ist, dass zumindest auch die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

²⁰⁸ Ähnlich Pezzer, *StuW* 2000, 457 (462).

²⁰⁹ § 15 Abs. 2 Satz 3 lautete: „Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.“

bb) Dualismus der Einkunftsarten

In der Literatur wird zutreffend darauf hingewiesen, dass der Inhalt der Einkünfteerzielungsabsicht nicht allgemein für alle Einkunftsarten bestimmbar sei. Vielmehr müsse für die jeweilige Einkunftsart eine spezifische Bestimmung des Inhaltes der Einkünfteerzielungsabsicht vorgenommen werden²¹⁰. Es sei entscheidend, wie der Steuerpflichtige eine Vermögensmehrung anstrebe, durch kurzfristige Vermögensumschichtungen oder durch ein langfristiges Engagement mit laufenden Erträgen.

Bei Immobilieninvestitionen würden in der Regel zwei Ziele verfolgt; eine laufende Vermögensnutzung durch Mieterträge und eine Vermögensmehrung durch Wertsteigerungen des Wirtschaftsguts. Auf diese verschiedenen Motive des Steuerpflichtigen reagiere das Einkommensteuergesetz unterschiedlich. Aus dem Dualismus der Einkunftsarten²¹¹ gemäß § 2 Abs. 2 EStG sei abzuleiten, dass eine Erfassung von Wertsteigerungen der Immobilie uneingeschränkt nur im unternehmerischen Bereich erfolgt²¹². Im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung komme es zu einer steuerlichen Erfassung von Wertsteigerungen der Immobilie nur im Rahmen der §§ 22 Nr. 2, 23 EStG.

Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung müsse der Steuerpflichtige folglich beabsichtigen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten i.S.d. §§ 21, 8 ff. EStG zu erzielen²¹³. Dass der Steuerpflichtige daneben ggf. auch Wertsteigerungen der Immobilie anstrebe, schließe die Einkünfteerzielungsabsicht nicht aus, da es gemäß dem Rechtsgedanken des § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG ausreiche, wenn die „Gewinnerzielungsabsicht“ zumindest Nebenzweck sei²¹⁴.

²¹⁰ Hellwig, DStR 1984, 325 (328); Lang, FR 1997, 201 (202 ff.).

²¹¹ Der Dualismus der Einkünfteermittlung bedeutet die Unterscheidung zwischen Gewinneinkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und Überschusseinkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Bei den Gewinneinkunftsarten umfasst der Gewinn das Gesamtergebnis der Betätigung, einschließlich von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens. Bei den Überschusseinkunftsarten werden hingegen Wertveränderungen (z.B. bei der Veräußerung) der Einkunftsquelle grundsätzlich steuerlich nicht erfasst.

²¹² Lang, FR 1997, 201 (202 ff.); ähnlich Pezzer, StuW 2000, 457 (462).

²¹³ Lang, FR 1997, 201 (202 ff.); ähnlich wohl Groh, DB 1984, 2424 (2426); Schwarz, DStR 1991, 401 (404 f.), ders., DStZ 1991, 202 (207 f.); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 381 ff.; Stein DStR 2002, 1419; ähnlich Gänger in Bordewin/Brandt (Stand: Oktober 97), § 21 Rn 12a; Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: Mai 02), § 2 Rn 74.

²¹⁴ Pezzer, StuW 2000, 457 (462); ähnlich Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 381 ff.

Diese Erwägungen sind zutreffend. Das Einkommensteuergesetz selbst unterscheidet gemäß dem Dualismus der Einkünfteermittlung zwischen Gewinneinkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und Überschusseinkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG und erfasst Wertveränderungen der Einkunftsquelle grundsätzlich nur bei den Gewinneinkunftsarten.

Auch bei der Besteuerung der laufenden Vermögensnutzung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist es unbeachtlich, ob dem Steuerpflichtigen insoweit bewusst ist, dass die von ihm ggf. auch beabsichtigte Wertsteigerung seines Vermietungsobjektes, steuerrechtlich nicht erfasst wird. Durch die Besteuerung selbst wird also ein einheitlicher Lebenssachverhalt, den der Steuerpflichtige ggf. nicht getrennt betrachtet, aufgespalten und steuerrechtlich unterschiedlich beurteilt.

Die Einheitlichkeit des Lebenssachverhaltes steht einer spezifisch steuerrechtlichen Betrachtungsweise nicht entgegen. Es ist Aufgabe des Rechtsanwenders festzustellen, ob der Steuerpflichtige zumindest auch die Absicht hat, einen Totalüberschuss i.S. der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu erzielen, also gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2, 8 ff., 21 EStG einen dauerhaften Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erreichen.

Das ggf. einheitliche „Motivbündel“ des Steuerpflichtigen ist, gezielt, unter diesem Gesichtspunkt zu untersuchen. Dass sich dies unter Umständen schwierig gestalten kann, ist nicht von der Hand zu weisen. Vereinfachungsregeln kann m.E. aber grundsätzlich nur der Gesetzgeber schaffen.

cc) Rechtssicherheit

In der Literatur wird zutreffend darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige zwar auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Wertsteigerungen der Immobilie mit in seine Kalkulation einbeziehe, dies rechtfertige es aber nicht, eine von den steuerlichen Einkünfteermittlungsvorschriften abweichende Bestimmung

des Inhalts der Einkünfteerzielungsabsicht vorzunehmen²¹⁵. Die Einbeziehung außersteuerlicher Motive führe zu Unsicherheitsfaktoren und praktischen Abgrenzungsschwierigkeiten.

Durch das Abstellen auf spezifisch steuerrechtliche Ermittlungsvorschriften ist garantiert, dass ein einheitlicher Beurteilungsmaßstab zur Anwendung kommt²¹⁶. Mit der Anlehnung an steuerrechtliche Ermittlungsvorschriften können eindeutige gesetzliche Vorschriften herangezogen werden. Wenn man hingegen auf alle möglichen außersteuerlichen Motive abstellen wollte, wäre der Willkür „Tür und Tor“ geöffnet. Wer sollte bestimmen, ob dieses oder jenes Motiv des Steuerpflichtigen noch dem Rahmen eines „natürlichen Erwerbsstrebens“ zugerechnet werden kann? Die verfassungsrechtlich gebotene und aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, 1 Abs. 3 GG) abgeleitete Rechtssicherheit, wäre mit einem derartigen Verständnis der Einkünfteerzielungsabsicht nicht zu gewährleisten.

b) Faktische Belastung nicht steuerbarer Veräußerungsgewinne

Teilweise wird vorgetragen, dass es durch ein Abstellen auf spezifisch steuerrechtliche Ermittlungsvorschriften zur Bestimmung des Inhaltes der Einkünfteerzielungsabsicht zu einer „Ausblendung“ eines nichtsteuerbaren Wertzuwachses aus der Überschusserzielungsabsicht und damit durch die Nichtberücksichtigung laufender Verluste faktisch zu einer vom Gesetz nicht vorgesehenen Belastung der (nicht steuerbaren) Veräußerungsgewinne komme²¹⁷.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Tätigt der Steuerpflichtige Aufwendungen, die nur dazu dienen, einen nicht steuerbaren Wertzuwachs seiner Einkunftsquelle herbeizuführen und werden dann die entsprechenden Aufwendungen und damit die Verluste steuerrechtlich (mangels Einkünfteerzielungsabsicht) nicht zum Abzug zugelassen, so vermag der Verfasser darin keinen Wertungswiderspruch zu erkennen.

²¹⁵ Schwarz, DStR 1991, 401 (404 f.), ders., DStZ 1991, 202 (207 f.).

²¹⁶ Dies erkennt auch Best, Liebhaberei, S. 167 ff. (168), der aber m.E. die falsche Konsequenz zieht und nur einen allgemeinen wirtschaftlichen Vorteil verlangt.

²¹⁷ Curtius-Hartung, StbJb 1981/82, 11 (21).

Warum sollen die entsprechenden Aufwendungen (Verluste) abziehbar sein, wenn die entsprechenden Einnahmen aus der Veräußerung der Einkunftsquelle nicht steuerbar sind? Dass dadurch (rein faktisch) ein Veräußerungsgewinn niedriger ausfällt, weil die Aufwendungen auf die Einkunftsquelle nicht abziehbar sind, ist m.E. nur folgerichtig.

Dies entspricht sogar der gesetzgeberischen Wertung. Schon aus § 3c EStG ergibt sich, dass Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Diese Regelung ist zwar in den Fällen der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht nicht anwendbar, da die gesamte Tätigkeit schon nicht steuerbar ist. Außerdem geht es bei § 3c EStG nur um einzelne Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien (nicht aber mit nicht steuerbaren) Einnahmen. Durch diese Vorschrift kommt m.E. aber ein allgemeiner Rechtsgedanke zum Ausdruck, der zeigt, dass der o.g. angebliche Wertungswiderspruch nicht besteht. Wenn Aufwendungen insoweit nicht abziehbar sind, als sie im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, dürfen sie erst recht nicht abziehbar sein, wenn sie sich auf nicht steuerbare Veräußerungsgewinne beziehen.

c) Systematische Bedenken

Gegen eine spezifisch steuerrechtliche Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht wird weiterhin vorgebracht, dass die steuerrechtlichen „Ermittlungsvorschriften“ erst dann eine Rolle spielen könnten, wenn feststeht, dass überhaupt (wegen Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht) ein steuerbarer Sachverhalt vorliegt²¹⁸.

Diese systematischen Erwägungen stehen aber einer spezifisch steuerrechtlichen Bestimmung des Inhaltes der Einkünfteerzielungsabsicht nicht entgegen. Bei der hier vertretenen Bestimmung des Inhaltes der Einkünfteerzielungsabsicht geht es um die Beurteilung der Zielvorstellungen des Steuerpflichtigen. Es muss aber möglich sein, für die Bestimmung, ob ein steuerbarer Sachverhalt vorliegt, auf Rechtsnormen

²¹⁸ Best, Liebhaberei, S. 167 ff. (173), der dies mit dem Verweis auf die Lehre vom Stufenaufbau des Steuertatbestandes (vgl. dazu Bayer, Steuerlehre, Rn 503 ff., 524 ff; Bayer, Liebhaberei, S. 9 ff) begründet.

abzustellen, die nur vorliegen können, wenn auch tatsächlich ein steuerbarer Sachverhalt gegeben ist²¹⁹. Zu einem solchen Verständnis des Inhaltes der Einkünfteerzielungsabsicht besteht keine andere Alternative, da nur in der Anlehnung an steuerrechtliche Ermittlungsvorschriften garantiert ist, dass eine klare Abgrenzung anhand eindeutiger gesetzlicher Vorschriften erfolgen kann.

d) Vereitelung gesetzgeberischer Lenkungsziele

Teilweise wird vorgetragen, dass die steuerlichen Ermittlungsvorschriften Normen (z.B. Lenkungsnormen, die durch die Gewährung steuerlicher Anreize zu einem bestimmten Verhalten des Steuerpflichtigen führen sollen) enthalten, die nicht dazu dienen, die tatsächliche Leistungsfähigkeit zu erfassen²²⁰. Oft führten solche Vorschriften dann zu einer Minderung des steuerlichen Ergebnisses bzw. zu Verlusten. Wollte man nun deshalb, bei einer ansonsten wirtschaftlich erfolgreichen Betätigung die Einkünfteerzielungsabsicht verneinen, so führe dies zu einer Vereitelung des vom Gesetzgeber mit der Lenkungsnorm angestrebten Zwecks.

Problematisch ist, ob dieser Gesichtspunkt zu einer anderen Bestimmung des Inhaltes der Einkünfteerzielungsabsicht führen muss. Mit solchen Vorschriften²²¹ versucht der Gesetzgeber teilweise die Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten (z.B. zu einer Investition) zu bewegen und dafür steuerliche Anreize (z.B. durch die Gewährung von Sonderabschreibungen) zu bieten. Diese Vorschriften führen oft zu einer Minderung des steuerlichen Ergebnisses und damit auch häufig zu (steuerlichen) Verlusten. Wenn man nun im Ergebnis über die Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht nach steuerrechtlichen Vorschriften dazu kommt, dass die entsprechenden Verluste mangels Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht nicht steuerbar sind, würde u.U. das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel vereitelt.

M.E. ist aber trotzdem die Bestimmung des Inhaltes, des zu erstrebenden Totalüberschusses, nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften vorzunehmen. Die ange-

²¹⁹ Ähnlich Schulze-Osterloh, JbFfSt 1984/85, 267 (272); Groh DB 1984, 242.

²²⁰ Best, Liebhaberei, S. 167 ff. (169), Schulze-Osterloh, JbFfSt 1984/85, 267 (272 f.).

²²¹ Vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn 19 ff., der darstellt, dass das Gesetz zwischen Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen (Lenkungsnormen und Umverteilungsnormen) und Vereinfachungszwecknormen unterscheidet.

fürten Bedenken rechtfertigen keine andere Sichtweise. Vielmehr ist eine andere Lösung des Problems zu bevorzugen.

Um nicht den vom Gesetzgeber im Einzelfall verfolgten Steuerungszweck einer bestimmten Lenkungsnorm zu vereiteln, ist es angezeigt, die entsprechende Vorschrift bei der Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen, soweit damit der vom Gesetzgeber verfolgte Lenkungszweck vereitelt würde²²². Es ist daher im Einzelfall eine Prüfung erforderlich, ob der vom Gesetzgeber mit der Norm verfolgte Zweck, eine Einbeziehung in den grundsätzlich nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss ausschließt.

Durch die genannte Vorgehensweise ist einerseits sichergestellt, dass durch die grundsätzliche Anlehnung an die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ein einheitlicher Beurteilungsmaßstab zur Anwendung kommt und Unsicherheitsfaktoren und praktische Abgrenzungsschwierigkeiten durch die Einbeziehung außersteuerlicher Motive ausgeschlossen werden.

Andererseits ist, durch die im Einzelfall durchzuführende Prüfung, ob der vom Gesetzgeber mit der Norm verfolgte Zweck eine Einbeziehung in den zu ermittelnden Totalüberschuss ausschließt, sichergestellt, dass der entsprechende gesetzgeberische Zweck nicht vereitelt wird.

Gegen diese Lösung wird allerdings eingewandt, dass dies ein Abweichen von allgemeinen Prinzipien der Einkünfteermittlung bedeute²²³. Das ist m.E. aber nicht richtig, da die entsprechende Einkünfteermittlung für den jeweiligen VZ weiterhin unter Einbeziehung der jeweiligen Lenkungsnormen erfolgt und diese nur für die Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht außer Ansatz gelassen werden. Nur so kann verhindert werden, dass der Steuerungszweck der entsprechenden Norm unterlau-

²²² So auch die Rechtsprechung (z.B. BFH, Urteil vom 30.07.1997 – 80/94, BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/88, DStR 2002, 1609 (1610) und Teile der Literatur (ähnlich Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 280; Lang, FR 1997, 201 (207)); a.A. war früher die Verwaltung (vgl. das mittlerweile aufgehobene BMF-Schreiben vom 04.11.199 – IV C 3 – S 2253 – 8/98, BStBl. I 1998, 1444) die z.B. auch Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen generell in die Ermittlung des Totalüberschusses einbeziehen wollte; a.A. früher auch Stein, DStZ 2000, 780 (783 f.).

²²³ Stein, DStZ 2000, 780 (783 f.).

fen wird²²⁴.

3. Ergebnis

Es kann also festgestellt werden, dass sich die Einkünfteerzielungsabsicht, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen muss. Damit sind außersteuerliche Motive für die Einkünfteerzielungsabsicht unbeachtlich, insbesondere ein Streben nach einem sonstigen wirtschaftlichen Vorteil oder ein sogenanntes natürliches Erwerbsstreben sind nicht ausreichend²²⁵.

Die Einkünfteerzielungsabsicht kann allerdings auch Nebenzweck sein. Sie wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige ggf. noch andere außersteuerliche Motive verfolgt, solange er auch mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig wird.

II. Begriff der Liebhaberei

Beim Begriff der Liebhaberei handelt es sich um eine Wortschöpfung der Rechtsprechung, die den Zustand der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht beschreibt²²⁶. Es

²²⁴ Ähnlich Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 280; Lang, FR 1997, 201 (207).

²²⁵ Im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist sogar ausdrücklich (§ 15 Abs. 2 Satz 2 EStG; eingefügt durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22.12.1983, BGBl. I 1983, 1583, 1586) geregelt, dass eine, durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen, keinen Gewinn i.S. der nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht darstellt. Diese Vorschrift gilt zwar ausdrücklich nur für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (und damit für alle Gewinneinkunftsarten, vgl. insoweit zum Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 bereits im 2. Teil bei Abschnitt B. IV. 2. a) und nicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dadurch, dass sich aber die Einkünfteerzielungsabsicht auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen muss, ist gleichzeitig geklärt, dass die Absicht eine Minderung der Steuern vom Einkommen zu erzielen, eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht begründen kann.

²²⁶ So auch der Große Senat in seinem Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 3 c) aa) (1): „Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 2 Abs. 3 Nrn. 1 bis 7 EStG fallen. Kennzeichnend für diese Einkunftsarten ist, daß die ihnen zu Grunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen. Fehlt es an dieser Voraussetzung, so fallen die wirtschaftlichen Ergebnisse auch dann nicht unter eine Einkunftsart, wenn sie sich ihrer Art nach unter § 2 Abs. 3 EStG einordnen ließen. Verluste, die dem Steuerpflichtigen durch ein

ist daher m.E. schon fraglich, ob der Begriff der Liebhaberei, der sich nicht aus dem Gesetz ergibt und sich aus diesem auch nicht ableiten lässt, überhaupt erforderlich ist²²⁷.

Die Rechtsfolge der Nichtsteuerbarkeit von positiven und negativen Einkünften ergibt sich jeweils bereits aus der fehlenden Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht²²⁸. Dieser Begriff hat sich aber in der Rechtsprechung und in der Literatur etabliert und kann daher beibehalten werden.

Erforderlich ist aber ein richtiges Verständnis des Begriffs der Liebhaberei. Daher soll an dieser Stelle nochmals auf den Begriffsinhalt eingegangen werden.

Als Liebhaberei wird herkömmlich eine Tätigkeit/Vermögensnutzung bezeichnet, bei der die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt und die aus persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt wird²²⁹. Fraglich ist, was unter persönlichen Gründen und Neigungen zu verstehen ist. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch würde man unter Tätigkeiten/Vermögensnutzungen aus persönlichen Gründen und Neigungen eher Aktivitäten verstehen, die unmittelbar der privaten Bedürfnisbefriedigung (z.B. Hobbytätigkeiten) dienen²³⁰.

So hatte auch die Rechtsprechung ursprünglich für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt, dass Liebhaberei bei dieser Einkunftsart selten ist, da es schwer vorstellbar sei, dass jemand aus persönlichen Neigungen an Dritte vermiete²³¹. Ein Fall der Liebhaberei wurde z.B. dann für möglich gehalten, wenn der Steuerpflichtige ein Bauernhaus allein aus ästhetischen oder künstlerischen Gründen erwarb, wegen des Baues selbst oder wegen seiner schönen Lage und dieses

solches unter keine Einkunftsart fallendes Verhalten - auch als "Liebhaberei" bezeichnet - entstehen, wirken sich ebenso wenig einkommensmindernd aus, wie etwaige Gewinne oder Überschüsse daraus das steuerpflichtige Einkommen erhöhen."

²²⁷ So vermeidet Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 250 ff., auch bei der Kommentierung der Einkünfteerzielungsabsicht den Liebhabereibegriff.

²²⁸ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 370.

²²⁹ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 22; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 370; Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 663; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 33.; BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743, 1746; kritisch Lang, FR 1997, 201.

²³⁰ Lang, FR 1997, 201 (204).

²³¹ BFH, Urteil vom 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452 (453).

Haus ausbaute und zu einem Mietzins vermietete, der niemals die Kosten decken konnte.

Ein solches Verständnis der Liebhaberei ist jedoch nicht (mehr) angezeigt. Da die Liebhaberei den Zustand der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht beschreibt, müssen auch die genannten persönlichen Gründe und Neigungen dahingehend interpretiert werden. Das Erfordernis einer solchen einheitlichen Interpretation ergibt sich m.E. zwingend daraus, dass das Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht gerade eine Abgrenzung zu den steuerrechtlich unbeachtlichen „Liebhabereitigkeiten“ ermöglichen soll. Wenn die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sich aber auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalerfolg beziehen muss und damit außersteuerliche Motive für die Einkünfteerzielungsabsicht unbeachtlich sind, folgt daraus zwingend, dass unter Liebhaberei, Tätigkeiten/Vermögensnutzungen zu verstehen sind, die aus außersteuerlichen Motiven ausgeübt werden.

Die persönlichen Gründe und Neigungen müssen also dahingehend interpretiert werden, dass darunter alle außersteuerlichen Gründe verstanden werden²³². Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stellt (über die oben genannte Fallgruppe hinaus) z.B. insbesondere die Absicht, Steuervorteile dadurch zu erzielen, dass durch die Geltendmachung von Verlusten andere, an sich zu versteuernde Einkünfte nicht versteuert werden müssen, einen weiteren außersteuerlichen (persönlichen) Grund dar²³³. Auch die Unterstützung von Angehörigen durch verbilligte Vermietung/Verpachtung ist diesem Bereich zuzuordnen²³⁴.

²³² Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 22; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 370; Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; kritisch Lang, FR 1997, 201.

²³³ BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; ähnlich die Verwaltung (vgl. H 134 b EStR); Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 228b.

²³⁴ Vgl. dazu aber (strittig) im 6. Teil bei Abschnitt B. III. 3.

III. Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht

1. Die Einkünfteerzielungsabsicht als zweigliedriger Tatbestand

Nach einer verbreiteten Ansicht stellt die Einkünfteerzielungsabsicht einen zweigliedrigen Tatbestand dar bzw. hat die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht zweistufig zu erfolgen²³⁵. In einem ersten Schritt soll eine Totalüberschussprognose durchzuführen sein, da es ein wichtiges Indiz für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht darstelle, wenn eine in die Zukunft gerichtete langfristige Prognose ergibt, dass kein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann²³⁶.

Liegt eine negative Ergebnisprognose vor, soll dies allein nicht zur Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht ausreichend sein, da die Einkünfteerzielungsabsicht ein subjektives und kein objektives Tatbestandsmerkmal darstelle. Vielmehr sei zusätzlich zur (objektiv) negativen Totalüberschussprognose noch die Feststellung notwendig, dass der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus (subjektiven) außersteuerlichen (persönlichen) Gründen (oder Neigungen) in Kauf nimmt²³⁷.

Auch die Rechtsprechung geht für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung davon aus, dass es ein objektives Beweisanzeichen für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht darstellt, wenn nach der vertraglichen Gestaltung kein positives To-

²³⁵ Statt vieler Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (563); ders., DStR 1998, 873; Pezzer, DStR 1995, 1853; ders., StuW 2000, 457 (459); Stein, DStR 2002, 1419, 1420; Kupfer, KÖSDI 1/93, 9212; ders., KÖSDI 8/2000, 12514 (12515); ähnlich Braun, BB 2000, 283; Becker/Urbans, INF 1999, 673 (Ob man die Einkünfteerzielungsabsicht als zweigliedriges Tatbestandsmerkmal bezeichnet oder davon ausgeht, dass die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht zweistufig zu erfolgen hat, stellt m.E. nur einen terminologischen, aber keinen sachlichen Unterschied dar. Deshalb soll auf diese Differenzierung auch nicht näher eingegangen werden.).

²³⁶ Stein, INF 2001, 641 (642 ff.); Pezzer, StuW 2000, 457 (459); BFH, Urteile vom 09.07.2002 (IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610); IX R 47/99, DStR 2002, 1611 (1613); IX R 33/01, DStR 2002, 1899 (1900)); BFH, Urteil vom 21.11. 2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; Fumi, EFG-Beilage 8/1999, 30 (31); BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

²³⁷ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 211 ff.; Pezzer, StuW 2000, 457 (459); Becker/Urbans, INF 1999, 673; Stein, INF 2001, 641 (642); Weber-Grellet, DStR 1993, 930 (931); ders., DStR 1998, 873; ders., DStR 1992, 561, 563; Pezzer, DStR 1995, 1853 (1854); Kupfer, KÖSDI 8/2000, 1214 (1215); Braun, BB 2000, 283 (284); Pferdmeiges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 174 ff.; ähnlich Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 11; ähnlich Stein DStR 2002, 1419 (1420); so im Ergebnis auch die Rechtsprechung, BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 29.03.1988 – IX R 55/83, BFH/NV 1988, 636; BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449; ähnlich wohl auch das BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743 (1746).

talergebnis erzielbar und die Tätigkeit allein darauf angelegt ist, Steuervorteile dadurch zu erzielen, dass durch die Geltendmachung von Verlusten, andere an sich zu versteuernde Einkünfte nicht versteuert werden müssen²³⁸. Der Grund für die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit liege dann im Lebensführungsbereich.

Bisher ist die Rechtsprechung auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung davon ausgegangen, dass die Überschusserzielungsabsicht aber nicht schon dann fehlt, wenn eine objektive Beurteilung ergibt, dass die Vermietung auf absehbare Zeit nicht zur Einkunftserzielung geeignet ist. Vielmehr soll weiterhin geprüft werden, ob aus dieser objektiven Feststellung auf ein Handeln des Steuerpflichtigen aus persönlichen Motiven geschlossen werden kann²³⁹.

Andere gehen davon aus, dass es allein auf die vom Steuerpflichtigen behauptete Absicht der Erzielung positiver Einkünfte ankommt. Es handele sich insoweit um einen „subjektiven Begriff“, der nicht von Dritten nachprüfbar und auch nicht durch objektive Anzeichen widerlegbar sei²⁴⁰. Für die einkommensteuerrechtliche Anerkennung von Dauerverlusten genüge die Absicht des Steuerpflichtigen, positive Einkünfte erzielen zu wollen.

M.E handelt es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht richtigerweise um einen zweigliedrigen Tatbestand. Weil es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um ein subjektives Tatbestandsmerkmal handelt, muss es zwar zunächst entscheidend auf die Motivationslage des Steuerpflichtigen ankommen. Allein die objektive Eignung der Tätigkeit/Vermögensnutzung zur Einkünfteerzielung kann damit nicht ausschlaggebend sein.

Allerdings kann es bei der Prüfung, ob die entsprechende Einkünfteerzielungsabsicht vorhanden ist, nicht nur auf die Behauptungen des Steuerpflichtigen ankommen, dass eine entsprechende Absicht vorliegt. Wollte man lediglich auf die Behauptungen des Steuerpflichtigen über seine inneren Absichten abstellen, so würde dies dazu führen, dass es dem Steuerpflichtigen, der tatsächlich keine Einkünfteerzie-

²³⁸ BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

²³⁹ BFH, Urteil vom 29.03.1988 – IX R 55/83, BFH/NV 1988, 636; BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449.

²⁴⁰ Fischer, DB 1987, 1713.

lungensabsicht hat und der lediglich außersteuerliche (persönliche) Interessen (oder Neigungen) befriedigen will, gelingen könnte, nur durch seinen eigenen (objektiv ungeprüften) Vortrag, eventuelle negative Einkünfte aus dieser Tätigkeit/Vermögensnutzung mit ggf. anderen positiven Einkünften auszugleichen und damit, über die Minderung der Einkommensteuerbelastung, seine privaten Interessen zumindest teilweise zu finanzieren.

Damit wären Manipulationen nicht auszuschließen. Deshalb muss die Einkünfteerzielungsabsicht als sogenannte innere Tatsache anhand äußerlicher objektiver Umstände nachweisbar sein²⁴¹. Aus diesem Grund kann es (entgegen der abweichenden Auffassung) nicht allein auf die vom Steuerpflichtigen behauptete Absicht der Erzielung positiver Einkünfte ankommen.

Da sich die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aber auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen muss, ist es folgerichtig, zumindest davon auszugehen, dass ein wichtiges Indiz für das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, wenn eine in die Zukunft gerichtete langfristige Prognose ergibt, dass ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten auch tatsächlich erzielt werden kann bzw. es gegen die Existenz der Einkünfteerzielungsabsicht spricht, wenn diese Prognose negativ ausfällt.

Allerdings kann es, da es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um ein subjektives Tatbestandmerkmal handelt, nicht ausschließlich auf die objektive Erzielbarkeit eines

²⁴¹ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff; BFH, Urteil vom 06.11. 2001 - IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413; BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Beschluss vom 14.04.2000 – IX B 118/99, BFH/NV 2000, 1333; BFH, Beschluss vom 28.03.2000 – IX B 82/99, BFH/NV 2000, 1186; BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67; BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/94, BStBl. II 1999, 468; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – IX R 51/88, BFH/NV 1990, 502; Fischer, FR 1999, 1377; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 400; Schulze-Osterloh (bzgl. der Gewinnerzielungsabsicht), FR 1985, 197 (204); ders., (bzgl. Gewinnerzielungsabsicht), JbFfSt 1984/85, 267 (279); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 2 EStG Rn 37; Bachem in Bordewin/Brandt (Stand: Juli 98), § 2 Rn 65, 72; Bayer, Liebhaberei, S. 149; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 127; Sauren, DStR 1996, 1438 (1439); Stein, BuW 2001, 1016 (1017); ders., INF 2001, 641 (642); ders., DStR 2002, 1419, 1420; Weber-Grellet, DStR 1992, 602 (603); Kögel, DStZ 1996, 647; Jakobs, FR 1996, 402 (403); Horlemann, DStZ 1993, 38 (39); ders., BB 2001, 650, 651; Heuermann, KFR F. 3 EStG § 2, 1/99, 180; Herrmann, StuW 1989, 97 (102); Pezzer, DStR 1995, 1853 (1854); Kupfer, KÖSDI 8/2000, 12514 (12515); Drosdzol, DStZ 1992, 199 (200); Best,

Totalüberschusses ankommen. Vielmehr muss bei einer negativen Totalüberschussprognose weiter geprüft werden, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen (persönlichen) Gründen (oder Neigungen) in Kauf nimmt.

An außersteuerlichen Gründen fehlt es, wenn die Prüfung ergibt, dass der Steuerpflichtige die objektiven Gegebenheiten falsch eingeschätzt und erwartet hat, dass er ein bereits entstandenes negatives Ergebnis wieder ausgleichen und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielen kann²⁴².

2. Bedenken gegen die Totalüberschussprognose als Indiz hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht

Teilweise wird unter Verweis auf die §§ 25, 36 EStG, 38 AO vorgebracht, dass das Ergebnis einer Totalüberschussprognose als Indiz für bzw. gegen die Einkünfteerzielungsabsicht die Systematik des Einkommensteuergesetzes überspannt, was sich insbesondere aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung und einer damit grundsätzlich auf den Jahreszeitraum „eingeeengten“ Einkünfteermittlung ergeben soll²⁴³.

Das Prinzip der jährlichen Veranlagung stelle nicht nur eine formale Veranlagungsregel, sondern ein „materiell konstitutives“ Merkmal dar. Es bestimme die zeitliche Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben über Verlustverrechnung, Verlustvortrag und Verlustrücktrag, Freibeträge und Freigrenzen, Einkommensgrenzen und die Steuerprogression²⁴⁴.

M.E. liegt kein Verstoß gegen die Systematik des Einkommensteuergesetzes und den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung vor. Strittig ist zwar, ob es sich bei dem

Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, EStG, § 21 Rn 11.

²⁴² So teilweise auch die Rechtsprechung, BFH, Urteil vom 27.01.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227; Urteil vom 21.01.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; Urteil vom 24.08.2000 – IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674; ähnlich auch der X. Senat des BFH, Beschluss vom 14.04.2000 – X B 118/99, BFH/NV 2000, 1333; Beschluss vom 28.03.2000 – X B 82/99, BFH/NV 2000, 1186; ähnlich BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449 und das Schleswig-Holsteinische FG, Urteil vom 14.09.2000 – III 552/97, EFG 2001, 212.

²⁴³ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 23.

²⁴⁴ Ähnlich auch Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 37 ff.; kritisch auch Vinzenz, DStR 1993, 550 (553 ff.).

Grundsatz der Abschnittsbesteuerung um ein technisches Prinzip²⁴⁵ (formale Veranlagungsregel) oder um ein materielles Prinzip²⁴⁶ handelt, jedoch liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung bei der Durchführung einer Totalüberschussprognose nicht vor.

Durch die Totalüberschussprognose wird nicht vom Prinzip der jährlichen Veranlagung abgewichen, da das Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht nicht verbindlich für den Gesamtzeitraum der Beurteilung festgestellt wird. Es ist vielmehr grundsätzlich für jeden VZ erneut zu prüfen, ob die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt²⁴⁷. Also wird die Einkünfteerzielungsabsicht auch für jeden VZ abschnittsbezogen ermittelt.

Die in die Zukunft gerichtete langfristige Prognose ist nur ein technisches Mittel, um die Einkünfteerzielungsabsicht beurteilen zu können. Dass es sich bei dieser Prognose um eine langfristig in die Zukunft gerichtete Prognose handelt, erklärt sich daraus, dass sich aus einer auf den jeweiligen VZ beschränkten Beurteilung, nur ein beschränkt aussagekräftiges Ergebnis für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht ergeben würde²⁴⁸.

Da aber die Einkünfteerzielungsabsicht darauf gerichtet sein muss, dauerhaft positive Einkünfte zu erzielen, muss auch bei einer Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht eine entsprechende in die Zukunft gerichtete langfristige Prognose durchgeführt werden²⁴⁹.

Diese in die Zukunft gerichtete langfristige Prognose verstößt auch nicht gegen die angeführten gesetzlichen Vorschriften der §§ 25, 36 EStG, 38 AO²⁵⁰. Aus § 25 Abs. 1 EStG ergibt sich, dass die Einkommensteuer nach Ablauf des VZ nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige im VZ bezogen hat, veranlagt wird. Darüber, wie die einzelnen Besteuerungsmerkmale zu bestimmen sind, trifft die Vorschrift aber keine Aussage.

²⁴⁵ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 754 ff.

²⁴⁶ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 23, 42.

²⁴⁷ Drüen, FR 1999, 1097 (1102 ff.).

²⁴⁸ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 190 ff.

²⁴⁹ Ähnlich Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 190 ff.

²⁵⁰ Vgl. zu der folgenden Argumentation insgesamt auch Rose, DB 1994, 851 (854).

Ebenso scheidet ein Verstoß gegen § 36 Abs. 1 EStG aus. Diese Vorschrift bestimmt, dass die Einkommensteuer grundsätzlich mit Ablauf des VZ entsteht. Aber auch aus § 36 Abs. 1 EStG ergibt sich nicht, wie die Ermittlung der einzelnen Elemente des Einkommens, im jeweiligen VZ zu erfolgen hat.

Gleiches gilt für § 38 AO. Dort wird geregelt, dass die Ansprüche aus dem Schuldverhältnis entstehen, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Auch diese Bestimmung sagt nichts über Qualifikation der einzelnen Tatbestandsmerkmale aus²⁵¹.

Die Ermittlung der einzelnen Besteuerungsmerkmale ist gem. § 88 AO Aufgabe der Finanzverwaltung, die den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat, und dies kann in der Folge durch die Gerichte überprüft werden. Wollte man zur Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht eine Totalüberschussprognose nicht zulassen, so wäre eine zutreffende Bestimmung dieser Absicht nicht möglich, denn diese Absicht ist auch in die Zukunft gerichtet. Deshalb muss zur Bestimmung dieser Absicht auch eine in die Zukunft gerichtete langfristige Prognose möglich sein.

3. Ausnahmen von der zweistufigen Prüfung

Bereits an dieser Stelle soll darauf hingewiesen werden, dass der BFH²⁵² und ihm

²⁵¹ Ähnlich auch der BFH, Urteil vom 25.10.1989 — X R 109/87, BStBl. II 1990, 278, der wie folgt ausführte: „Zwar ist es richtig, daß alle für die Entstehung des Steueranspruchs i.S. des § 38 AO 1977 bedeutsamen Tatsachen innerhalb eines VZ (§ 25 EStG) gegeben sein und daher für jeden VZ gesondert geprüft werden müssen. Geht es aber - wie hier - bei der Gewinnerzielungsabsicht um ein Tatbestandsmerkmal, das durch Elemente der Dauerhaftigkeit und Nachhaltigkeit geprägt ist, muß auch der Beurteilungszeitraum entsprechend ausgedehnt werden: Wo das Gesetz Streben nach Totalgewinn oder Totalüberschuß fordert, darf der Blick nicht auf einen VZ verengt werden.“

²⁵² BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468; BFH, Urteil vom 27.07.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 21.08.2001 – IX R 45/98, BFH/NV 2002, 22; BFH, Urteile vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 (vgl. auch die hier nicht zitierten Folgeentscheidungen vom gleichen Tag); BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; BFH, Urteil vom 14.05.2002 – IX R 52/01, BFH/NV 2002, 1552; BFH, Urteil vom 25.06.2002 – IX R 61/01, BFH/NV 2002, 1442; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 16.07.2002 - IX R 6/01, BFH/NV 2002, 1454; BFH, Urteil vom 20.08.2002 - IX R 70/01, BFH/NV 2003, 453; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 63/01, BFH/NV 2003, 454; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 16/02, BFH/NV 2003, 156; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R

teilweise folgend auch die Literatur²⁵³ bei einer auf Dauer angelegten Vermietung der Auffassung sind, dass nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige letztlich beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften und die Einkünfteerzielungsabsicht nur in Ausnahmefällen verneint werden kann.

In diesen Fällen soll dann das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich nicht mehr überprüft werden. Damit stellt nach der Rechtsprechung die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (im Wege der Totalüberschussprognose) eher die Ausnahme dar. Auch die Verwaltung geht beim Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung grundsätzlich vom Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht aus.

Aber auch ansonsten führt die Rechtsprechung des BFH neuerdings im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr eine klare zweistufige Prüfung durch. Insbesondere in jüngerer Zeit geht sie für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung davon aus, dass sich ein Beweisanzeichen für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht daraus ergibt, dass der Steuerpflichtige, in der Zeit seiner nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit, kein positives Gesamtergebnis zu erzielen vermag. Dann soll es nicht darauf ankommen, aus welchen Gründen (z.B. der Lebensführung i.S. von § 12 EStG) er den Werbungskostenüberschuss in Kauf nimmt²⁵⁴.

In der Literatur wird insoweit teilweise darauf hingewiesen, dass derjenige, der sich nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, nicht „normgemäß“ verhalte und daher in diesen Fällen die zusätzliche Prüfung des Vorliegens von steuerrechtlich unbeachtlichen Motiven nicht erforderlich sei²⁵⁵.

18/02, BStBl. II 2003, 914; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 50/01, BFH/NV 2003, 598; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00 (juris).

²⁵³ Vgl. u.a. Sauren, DStR 1998, 1413 (1414); Hutter, DStZ 2002, 873; Kolhaas, BB 1998, 1139 (1142); Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (576); Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 10.

²⁵⁴ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, DStR 2002, 1611 (1613); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, DStR 2002, 1899 (1900).

²⁵⁵ Heuermann, DB 2002, 2011 (2012), der als Richter des IX. Senats des BFH dessen Rechtsprechung verteidigt; a.A. ist insbesondere Weber-Grellet, DB 2002, 2568.

Den Fällen, in denen der BFH zusätzlich zur negativen Totalüberschussprognose noch einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Motive verlangt, um Liebhaberei zu bejahen, sei gemein, dass der Steuerpflichtige sich normgemäß verhalte. Die Tätigkeit „indiziere“ somit die Einkünfteerzielungsabsicht. Daran fehle es, wenn sich der Steuerpflichtige nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat.

Auf die bestehenden Besonderheiten hinsichtlich der oben bereits angedeuteten differenzierten Behandlung, der auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung bzw. des nur kurzfristig beabsichtigten Engagements, im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung und insbesondere auf die Möglichkeit, bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung ggf. auf die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Wege der Totalüberschussprognose zu verzichten, wird aus systematischen Gründen in einem gesonderten Abschnitt eingegangen²⁵⁶.

Bereits an dieser Stelle muss aber darauf hingewiesen werden, dass der neueren Rechtsprechung, die bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit mit negativer Totalprognose nicht prüft, aus welchen Gründen der Steuerpflichtige den Werbungskostenüberschuss hinnimmt²⁵⁷, nicht gefolgt werden kann.

Auch insoweit ist eine Prüfung erforderlich, ob der Steuerpflichtige das zu erwartende negative Totalergebnis aus steuerrechtlich unbeachtlichen Motiven in Kauf nimmt.

Selbst wenn man davon ausgehen könnte, dass der Steuerpflichtige, der sich nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, sich nicht „normgemäß“ verhält, was aus systematischen Gründen in einem eigenen Abschnitt erörtert wird²⁵⁸, bedeutet allein eine Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht, wegen eines objektiv nicht zu erreichenden Totalüberschuss, m.E. eine Rückkehr zum objektiven Liebhabereibegriff. Diesen hat der Große Senat mit seinem Beschluss vom 25.06.1984²⁵⁹ aber gerade abgelehnt.

²⁵⁶ Vgl. ausführlich im 6. Teil.

²⁵⁷ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, DStR 2002, 1611 (1613); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, DStR 2002, 1899 (1900).

²⁵⁸ Vgl. ausführlich im 6. Teil bei Abschnitt A.

²⁵⁹ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

Insbesondere weil es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um ein subjektives Tatbestandsmerkmal handelt, kann es nicht ausschließlich auf die objektive Erzielbarkeit eines Totalüberschusses ankommen, sondern es muss vielmehr weiter geprüft werden, ob der Steuerpflichtige auch subjektiv das negative Ergebnis aus außersteuerlichen (persönlichen) Gründen (oder Neigungen) in Kauf nimmt. Man kann nicht davon ausgehen, dass generell in jedem Fall, in dem sich der Steuerpflichtige nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, dass negative Ergebnis auf außersteuerlichen Motiven beruht.

4. Ergebnis

Es kann also zusammenfassend festgestellt werden, dass die Einkünfteerzielungsabsicht ein zweigliedriger Tatbestand ist und grundsätzlich neben einer entsprechenden Totalüberschussprognose zusätzlich noch die Feststellung notwendig ist, dass das Ergebnis nicht auf außersteuerlichen (persönlichen) Gründen (oder Neigungen) des Steuerpflichtigen beruht.

Ob es die Besonderheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erlauben, bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung, ggf. auf die Durchführung einer Totalüberschussprognose zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht zu verzichten, wird aus systematischen Gründen in einem gesonderten Abschnitt dargestellt²⁶⁰.

D. Vorrangige Prüfung der Einkunftsart

Bevor eine Prüfung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht erfolgen kann, ist zunächst eine Bestimmung der Einkunftsart erforderlich²⁶¹. Dies ergibt sich daraus,

²⁶⁰ Vgl. ausführlich im 6. Teil.

²⁶¹ BFH, Urteil vom 29.03.2001 – IV R 88/99, BFH/NV 2001, 1076; BFH, Urteil vom 05.05.1988 – BStBl. II 1988, 778; BFH, Urteil vom 31.03.1992 – IX R 11/87, BFH/NV 1993, 8; BFH, Urteil vom 28.03.2000 – X B 82/99, BFH/NV 2000, 1186; Stein, INF 2001, 641 (642); ders., DStR 2002, 1419 (1420); Becker/Urbahns, INF 1999, 673; Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 10; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 213; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 400; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust

dass sich die Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich auf ein nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelndes Totalergebnis beziehen muss²⁶². Da aber bei den verschiedenen Einkunftsarten teilweise unterschiedliche Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte bestehen, ist zunächst eine Bestimmung der jeweiligen Einkunftsart erforderlich²⁶³.

Insbesondere aus dem sogenannten Dualismus der Einkunftsarten ergibt sich, dass eine Erfassung von Wertsteigerungen der Einkunftsquelle uneingeschränkt nur im Rahmen der Gewinneinkunftsarten erfolgt. Bei den Überschusseinkunftsarten, zu denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen, werden Wertveränderungen der Einkunftsquelle (anders als bei den Gewinneinkunftsarten) grundsätzlich nicht erfasst. Generell werden nur die Einkünfte, die aus der laufenden Vermögensnutzung resultieren, besteuert. Lediglich im Rahmen der §§ 22 Nr. 2, 23 EStG ist eine steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen der Immobilie vorgesehen²⁶⁴.

Gemäß § 21 Abs. 3 EStG ist die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung subsidiär zu den anderen Einkunftsarten. Die Einkünfte sind den anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören. § 21 Abs. 3 EStG regelt die Zuordnung der Einkünfte für den Fall, dass die Einkünfte ihrer Art nach mehreren Einkunftsarten un-

(Stand: November 03), § 21 Rn 6; ähnlich wohl Lang, FR 1997, 201 (204 f.); Henkel/Jakobs, FR 1995, 145 (150).

²⁶² Vgl. dazu im 2. Teil bei Abschnitt C. I. und im 3. Teil bei Abschnitt D.

²⁶³ Auch die Prüfung der Frage, ob überhaupt die äußeren Merkmale einer Vermietungstätigkeit gegeben sind und kein Scheingeschäft i.S.v. § 41 Abs. 2 Satz 1 AO vorliegt, ist grundsätzlich vorrangig gegenüber der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht (vgl. Stein, ZfIR 2003, 226 (230); ders., EStB 2002, 180; ders., DStR 2002, 1419 (1420); ähnlich v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 6; BFH, Urteil vom 21.08.2001 – IX R 45/98, BFH/NV 2002, 22). Allerdings geht die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich der Prüfung des § 2b EStG (Stein, ZfIR 2003, 226 (230)) und der Prüfung des § 15a EStG vor. Außerdem ist die Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich auch gegenüber der Prüfung der Wirksamkeit eines Mietverhältnisses am Maßstab des sogenannten Fremdvergleichs (so Stein, ZfIR 2003, 226 (230); BFH, Urteil vom 25.07.2000 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305; BFH, Urteil vom 25.07.2000 – IX R 9/97, HFR 2001, 337; BFH, Urteil vom 26.06.2001 – IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551) und gegenüber der Prüfung des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO (dazu Stein, ZfIR 2003, 226 (230); v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 6; FG Düsseldorf, Urteil vom 07.09.2001 – 18 K 5112/94 E, EFG 2002, 137) vorrangig. Aus Vereinfachungsgründen wird es aber für zulässig erachtet, auf die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht zu verzichten, wenn sicher ist, dass den geltend gemachten negativen Einkünften bereits aus anderen Gründen die steuerliche Anerkennung zu versagen ist (so Stein, ZfIR 2003, 226 (230); FG Münster, Urteil vom 19.02.2002 – 1 K 734/00 F (juris)).

²⁶⁴ Zu dem Problem, inwieweit dann diese Veräußerungsgewinne, die bei Veräußerung der Einkunftsquelle entstehen und im Rahmen der §§ 22 Nr. 2, 23 EStG der Besteuerung unterliegen, ggf. doch mit in die Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht einbezogen werden können, wird auf den 3. Teil bei Abschnitt E. I. 3. verwiesen.

terfallen²⁶⁵. Vor Anwendung des § 21 EStG ist daher stets zu prüfen, ob die Miet- und Pachteinnahmen im Rahmen einer anderen Einkunftsart angefallen sind²⁶⁶.

Da die Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu den anderen Einkunftsarten, nicht den eigentlichen Gegenstand der vorliegenden Arbeit bildet und sich insoweit teilweise auch umfangreiche und schwierige Abgrenzungsprobleme ergeben können, soll an dieser Stelle nur kurz auf die allgemeinen Grundsätze und auf in der Praxis hinsichtlich der Vermietung von Immobilien häufiger vorkommenden Abgrenzungsfälle eingegangen werden.

I. Abgrenzung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

In der Praxis stellt sich oft das Problem der Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.v. §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG.

Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn sie weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Weiterhin muss der Bereich der bloßen Vermögensverwaltung überschritten werden²⁶⁷.

Bei der Vermietung und Verpachtung von Immobilien handelt es sich in der Regel um bloße Vermögensverwaltung²⁶⁸. Auch eine sehr umfangreiche Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit, die erhebliche Verwaltungsarbeit erfordert oder bei der die vermieteten Räume gewerblichen Zwecken des Mieters dienen, stellt grundsätzlich

²⁶⁵ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, (Stand: Juli 98), § 21 Anm. D 29.

²⁶⁶ Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 135.

²⁶⁷ Insoweit handelt es sich um ein ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 2 EStG (vgl. auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 EStG Rn 54).

²⁶⁸ Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 80; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 103 ff.; ders., in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 Rn 113; BFH, Urteil vom 01.10.1986 I R 96/83, BStBl. II 1987, 113; R 137 Abs. 1 EStR; vgl. auch

nur Vermögensverwaltung dar²⁶⁹.

Erst wenn besondere Umstände vorliegen, die der Tätigkeit das Gepräge einer gewerblichen Tätigkeit verleihen, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor²⁷⁰. Es kommt darauf an, ob die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung dem entspricht, was einen Gewerbebetrieb ausmacht²⁷¹.

Ein Gewerbebetrieb ist bei der Vermietung/Verpachtung von Immobilien gegeben, wenn zur Verwaltung des Grundbesitzes, infolge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter, eine Tätigkeit erforderlich ist, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht oder wenn zur Vermietungstätigkeit wesentliche Sonderleistungen hinzutreten, die der Tätigkeit ein gewerbliches Gepräge verleihen²⁷².

So stellt beispielsweise die Vermietung von möblierten Zimmern, auch wenn übliche Nebenleistungen (Frühstück, Reinigung der Zimmer) erbracht werden, grundsätzlich keinen Gewerbebetrieb dar, da diese üblichen Nebenleistungen nicht so wesentlich sind, dass sie der Vermietung ein gewerbliches Gepräge geben²⁷³. Bei der Überlassung von Wohnräumen ist eine gewerbliche Tätigkeit erst gegeben, wenn die Nutzung des Vermögens hinter der Bereitstellung einer einem Beherbergungsbetrieb vergleichbaren Organisation zurücktritt²⁷⁴.

Einen Gewerbebetrieb stellen z.B. der Betrieb eines Gasthofes, eines Hotels, eines

§ 14 Satz 3 AO.

²⁶⁹ Stuhmann in Blümich EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 EStG Rn 113, § 21 Rn 80; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 81; BFH, Urteil vom 06.03.1997 – IV R 21/96, BFH/NV; H 137 Abs. 2 EStR (Umfangreicher Grundbesitz).

²⁷⁰ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 EStG Rn 114; § 21 EStG Rn 79 ff.; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 80 ff.

²⁷¹ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 EStG Rn 112; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 46; BFH, Beschluss des Großen Senats vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291; BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

²⁷² Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 80 ff.; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 104; BFH, Urteil vom 19.01.1990 – III R 31/87, BStBl. II 1990, 383; BFH, Urteil vom 24.10.2000 – IX R 58/97, BFH/NV 2001/752; BFH, Urteil vom 21.08.1990 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126; H 137 Abs. 2 EStR (Gewerblicher Charakter der Vermietungstätigkeit).

²⁷³ Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 83; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 108; BFH, Urteil vom 14.02.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922; BFH, Urteil vom 21.12.1976 – VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244; BFH, Urteil vom 11.07.1984 – I R 182/79, BStBl. II 1984, 722; H 137 Abs. 2 EStR (Vermietung möblierter Zimmer).

²⁷⁴ BFH, Urteil vom 11.07.1984 – I R 182/79, BStBl. II 1984, 722; H 137 Abs. 2 EStR (Vermietung

Wohnheims oder einer Fremdenpension dar, denn insoweit tritt die Nutzungsüberlassung hinter der Bereitstellung einer einem Beherbergungsbetrieb vergleichbaren Organisation zurück²⁷⁵.

Bei einer gemischten Tätigkeit, bei der einerseits eine Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz und andererseits eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, sind die verschiedenen Tätigkeitsbereiche, hinsichtlich ihrer steuerrechtlichen Einordnung, bezüglich verschiedener Einkunftsarten grundsätzlich getrennt zu beurteilen, um der gesetzlich vorgesehenen Trennung der verschiedenen Einkunftsarten Rechnung zu tragen²⁷⁶. Auch wenn sich die verschiedenen Tätigkeitsbereiche sachlich berühren, steht dies der gesonderten Beurteilung grundsätzlich nicht entgegen, soweit eine Trennung ohne größere Schwierigkeiten möglich ist²⁷⁷.

Eine getrennte Beurteilung scheidet jedoch aus, wenn die verschiedenen Tätigkeitsbereiche sich gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass die Gesamttätigkeit nach der Verkehrsanschauung als eine einheitliche angesehen werden muss²⁷⁸. Ist dies der Fall, dann sind die jeweiligen Aktivitäten nach ihrem Gesamtbild zu würdigen²⁷⁹. Entscheidend für die Bestimmung der Einkunftsart ist dann, welche Tätigkeit im Vordergrund steht und die Gesamttätigkeit prägt²⁸⁰.

Zur Vermögensverwaltung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählt auch noch der Erwerb, die Veräußerung und die Erhaltung von Grundstücken, soweit diese Tätigkeiten einen Teil einer im Wesentlichen auf Fruchtziehung

möblierter Zimmer).

²⁷⁵ BFH, Urteil vom 11.07.1984 – I R 182/79, BStBl. II 1984, 722; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 83; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 108; H 137 Abs. 2 EStR (Fremdenpension) (So ist weiterhin der Betrieb eines Campingplatzes, wenn über die Vermietung der einzelnen Plätze für das Aufstellen von Zelten und Wohnwagen hinaus wesentliche Nebenleistungen, wie die Zurverfügungstellung sanitärer Anlagen und ihre Reinigung, die Stromversorgung, Instandhaltung, Pflege und Überwachung des Platzes, erbracht werden, als gewerblich beurteilt worden (BFH, Urteil vom 06.10.1982 – I R 7/79, BStBl. II 1983, 80; vgl. auch H 137 Abs. 2 EStR (Campingplatz). Weiterhin ist beispielsweise die stundenweise Vermietung von Tennisplätzen an Tennisspieler (BFH, Urteil vom 25.10.1988 – VII R 262/80, BStBl. II 1989, 291) als gewerbliche Tätigkeit beurteilt worden. Wegen weiterer Einzelfälle wird auf die Darstellungen von Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 103 ff., § 15 Rn 116 ff. und Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 80 ff., § 5 Rn 701 ff. und Schmidt in Schmidt, EStG, § 15 Rn 800 ff. verwiesen.).

²⁷⁶ BFH, Urteil vom 17.03.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522; BFH, Urteil vom 21.12.1976 – VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244; so auch Rose, DB 1980, 2464 (2465).

²⁷⁷ BFH, Urteil vom 21.12.1976 – VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244.

²⁷⁸ BFH, Urteil vom 17.03.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522.

²⁷⁹ Rose, DB 1980, 2464 (2465).

gerichteten Tätigkeit darstellen²⁸¹. Diese Tätigkeiten, einschließlich der zwischenzeitlichen Nutzungsüberlassung von unbeweglichem Vermögen, stellen aber dann keine bloße Vermögensverwaltung mehr dar, wenn sich aus dem Vorliegen weiterer Tätigkeiten oder aus besonderen Umständen ergibt, dass insgesamt nicht mehr die Fruchtziehung, sondern die Verwertung und Umschichtung und damit die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte im Vordergrund steht²⁸². Entscheidend ist, ob die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung dem entspricht, was einen Gewerbebetrieb ausmacht²⁸³.

Soweit Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien durch eine Nutzungsüberlassung, von einem Besitzunternehmen an ein Betriebsunternehmen, im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erzielt werden, werden die an sich nicht gewerblichen Einkünfte (des Besitzunternehmens) aus der Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb²⁸⁴.

²⁸⁰ Gossert/Halbig in Korn, EStG (Stand: September 2003), § 13 Rn 5; Rose, DB 1980, 2464 (2466).

²⁸¹ BFH, Urteil vom 17.03.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522.

²⁸² BFH, Urteil vom 17.03.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522; BFH, Urteil vom 11.04.1989 – VIII R 266/84; BStBl. II 1989, 621; BFH, Urteil vom 09.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244; BFH, Urteil vom 17.01.1973 – I R 192/72, BStBl. II 1973, 260; BFH, Urteil vom 15.03.2000 – X R 130/97, BStBl. II 2001, 530; BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH, Beschluss vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (Insoweit stellt sich das Problem der Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel. Die Rechtsprechung (vgl. z.B. die vorstehenden Urteile und Beschlüsse vom 10.12.2001; 03.07.1995; 15.03.2000 und vom 11.04.1989) (ähnlich auch die Verwaltung, BMF-Schreiben vom 19.02.2003 – IV A 6 – S 2240 – 15/03, BStBl. I 2003, 171; BMF-Schreiben vom 09.07.2001 – IV A 6 – S 2240 – 35/01, BStBl. 2001, 512; BMF-Schreiben vom 20.12.1990 – IV B 2 – 2240 – 61/90, BStBl. I 1990, 884) hat zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit in diesem Bereich die sogenannte „Drei-Objekt-Grenze“ entwickelt. Sie besagt, dass die Grenze der privaten Vermögensverwaltung in der Regel überschritten ist, wenn der Steuerpflichtige mehr als drei „Objekte“ veräußert und zwischen der Anschaffung bzw. der Errichtung des Objekts und dem Verkauf ein enger zeitlicher Zusammenhang von grundsätzlich nicht mehr als fünf Jahren besteht, weil dann die äußeren Umstände den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt. Dabei haben die Zahl der Objekte und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung, Verkauf) für die Beurteilung, ob eine gewerbliche Betätigung gegeben ist, nur eine indizielle Bedeutung. Aus besonderen Umständen kann sich im Einzelfall ergeben, dass trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen ist bzw. bei einer Veräußerung von weniger als 4 Objekten trotzdem eine gewerbliche Betätigung vorliegt (zu den Einzelheiten und zum Streitstand vgl. auch Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 47 ff.)).

²⁸³ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 EStG Rn 112; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 46; BFH, Beschluss des Großen Senats vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291; BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

²⁸⁴ Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn dem Betriebsunternehmen (meist eine Kapitalgesellschaft) durch das Besitzunternehmen (typischerweise eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft) Wirtschaftsgüter, die wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebes darstellen, zur Nutzung überlassen werden und die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben (grundlegend BFH, Beschluss vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15 Rn

Bei der Verpachtung eines ganzen Gewerbebetriebs, ohne vorherige Überführung der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen, stellt diese Verpachtung grundsätzlich die Fortführung des Gewerbebetriebs dar und der Verpächter erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb²⁸⁵. Gibt der Verpächter demgegenüber eine Betriebsaufgabeerklärung ab, erzielt er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Ähnliche Grundsätze gelten auch bei der Verpachtung eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft. Auch hier erzielt der Verpächter, soweit er keine Aufgabeerklärung abgibt, weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S.v. §§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 13 EStG²⁸⁶.

Nach diesen Grundsätzen wird auch verfahren, wenn die Nutzungsüberlassung durch eine Personengesellschaft oder Personengemeinschaft erfolgt²⁸⁷. Soweit es sich allerdings um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG²⁸⁸ oder um eine Personengesellschaft handelt, die zusätzlich (oder einer

800 ff.; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 111 f., ders., in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 Rn 591 ff.). Der Grund für die Behandlung, der an sich nicht gewerblichen Betätigung des Besitzunternehmens als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, liegt darin, dass hinter dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen Personen stehen, die einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der insgesamt auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung durch das Betriebsunternehmen gerichtet ist (BFH, Urteil vom 10.04.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569).

²⁸⁵ BFH, Beschluss vom 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. II 1963, 124; zu den Einzelheiten der Betriebsverpachtung Wacker in Schmidt, EStG, § 16 Rn 690 ff.; zum Teil kritisch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 110, ders., in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 Rn 123 ff. (Begründet wird die Möglichkeit des Wahlrechts für den Verpächter damit, dass die Betriebsverpachtung nur eine vorübergehende Betriebsunterbrechung darstellt, wenn er die Absicht hat, den Betrieb identitätswahrend wieder aufzunehmen.) (vgl. BFH, Urteil vom 17.04.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388).

²⁸⁶ BFH, Urteil vom 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; Wacker in Schmidt, EStG, § 16 Rn 691; zu den Einzelheiten siehe Seeger in Schmidt, § 13 Rn 26 ff. (Zur Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft wird auch die Darstellung von Selder in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 02), § 13 EStG Rn 163 verwiesen. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören grundsätzlich auch Einnahmen aus Verpachtung, wenn diese überwiegend den wirtschaftlichen Zwecken des Betriebs dient, es sei denn, die Einnahmen sind so erheblich, dass sie die landwirtschaftliche Tätigkeit überlagern (BFH, Urteil vom 12.12.1969 – VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210). Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören aber grundsätzlich die Einnahmen eines Landwirts aus Verträgen über die Ausbeutung von Bodenschätzen (BFH, Urteil vom 16.12.1982 – IV R 200/79, BStBl. II 1983, 373; Urteil vom 24.11.1992 – IX R 30/88, BStBl. II 1993, 296)).

²⁸⁷ Zu den bestehenden Besonderheiten hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht bei Personengesellschaften vgl. den 4. Teil.

²⁸⁸ Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ist gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eine Personengesellschaft, die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, bei der aber ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung berufen sind. Bei einer solchen Gesellschaft gilt gem. ausdrücklicher gesetzlicher Regelung die gesamte Tätigkeit als

der Gesellschafter für Rechnung der Gesellschaft) gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG²⁸⁹ zur vermögensverwaltenden Tätigkeit noch gewerblich tätig ist, gilt die gesamte Tätigkeit (und damit auch der nur vermögensverwaltende Teil) als Gewerbebetrieb.

II. Sonderfall der Überlassung von Ferienwohnungen

In der Praxis ist häufig bei der Überlassung von Ferienwohnungen eine Abgrenzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 EStG und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erforderlich²⁹⁰. Die Vermietung von Wohnungen erfüllt zwar grundsätzlich die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, aber regelmäßig wird der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten, so dass meist Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen²⁹¹. Nur wenn besondere Umstände gegeben sind, wird der Bereich der Vermögensverwaltung verlassen.

Es müssen nach der Rechtsprechung solche besonderen Umstände hinzutreten, die der Vermietungsleistung als Ganzes das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr geben, hinter der die bloße Nutzung des Mietobjekts als Vermögensanlage zurücktritt²⁹². Die Rechtsprechung geht von einem Gewerbebetrieb bei der Überlassung von Ferienwohnungen nur dann aus, wenn es sich um ein „hotelmäßiges Angebot“ oder um eine „hotelmäßige Nutzung“ handelt²⁹³.

Eine „hotelmäßige Nutzung“ soll dann vorliegen, wenn diverse weitere Zusatzleistun-

Gewerbebetrieb.

²⁸⁹ Wenn eine Personengesellschaft teilweise gewerblich und teilweise vermögensverwaltend tätig ist, gilt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG die gesamte Tätigkeit als Gewerbebetrieb (Ausnahme nach der Rechtsprechung bei einem äußerst geringen Anteil der gewerblichen Tätigkeit (BFH, Urteil vom 11.08.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229)). Dies soll auch dann gelten, wenn nur ein Gesellschafter für Rechnung der Gesellschaft gewerblich tätig ist (BFH, Urteil vom 07.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15 Rn 185 ff.).

²⁹⁰ Stein, DStR 2002, 1419 (1420); Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (180 ff.); dies., INF 1999, 673; dies., DStZ 1998, 863; Obermeier, DStR 1991, 1613.

²⁹¹ Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (180); dies., INF 1999, 673; dies., DStZ 1998, 863 (864 ff.).

²⁹² BFH, Urteil vom 25.11.1988 – III R 37/86, BFH/NV 1990, 36; BFH, Urteil vom 28. Juni 1984 – IV R 150/82 BStBl. II 1985, 211; BFH, Urteil vom 13.11.1996 – VI R 31/95, BStBl. II 1997, 247; BFH, Urteil vom 25.06.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (180); dies., DStZ 1998, 863 (864 ff.).

²⁹³ BFH, Urteil vom 25.06.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; ähnlich auch die Verwaltung, H 137 Abs. 2 EStR (Ferienwohnung); BFH, Urteil vom 19.01.1990 – III R 31/87, BStBl. II 1990, 383; BFH, Urteil vom 24.10.2000 – IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752.

gen erbracht werden, die eine einem Beherbergungsgewerbe vergleichbare unternehmerische Organisation erfordern²⁹⁴. Als solche Zusatzleistungen kommen insbesondere die Gewährung von Mahlzeiten, das Bereithalten von Getränken oder die Versorgung mit Lebensmitteln, die laufende tägliche Reinigung der Räumlichkeiten, ständig ansprechbares Personal oder die allgemeine Betreuung der Gäste in Betracht²⁹⁵. Die Anzahl der überlassenen Wohnungen ist allerdings kein hinreichendes Merkmal für die Bejahung einer gewerblichen Tätigkeit, da auch eine umfangreiche Überlassung von Grundvermögen und eine damit verbundene erhebliche Verwaltungstätigkeit noch eine Vermögensverwaltung darstellt²⁹⁶. Wenn die Vermietung über einen regionalen Vermittler erfolgt, werden etwaige von diesem erbrachte Zusatzleistungen, dem Vermieter hinsichtlich der Bestimmung der Einkunftsart zugerechnet²⁹⁷.

Ein hotelmäßiges Angebot kommt nach der Rechtsprechung in zwei Varianten vor: Es ist einerseits gegeben, wenn es sich um eine, für kurzfristiges Wohnen voll eingerichtete und ausgestattete Wohnung handelt, die in einem Feriengebiet liegt und zu einer einheitlichen Ferienwohnanlage gleichartig genutzter Wohnungen anderer Wohnungseigentümer gehört und die Verwaltung und Werbung für kurzfristige Vermietungen, an ständig wechselnde Mieter, einer für die Wohnanlage bestehenden Feriendienstorganisation übertragen wird²⁹⁸.

Andererseits soll ein hotelmäßiges Angebot aber auch vorliegen, wenn sich die Ferienwohnung nicht in einer Ferienwohnanlage befindet, aber die Vermietung einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist. Dies soll gegeben sein, wenn die Wohnung wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet ist und für eine kurzfristi-

²⁹⁴ Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.04.2001 – 14 K 498/97, EFG 2001, 1037; BFH, Urteil vom 25.06.1976 – III R 167/73, BStBl II 1976, 728; ähnlich auch die Verwaltung, H 137 Abs. 2 EStR (Ferienwohnung); Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (180); dies., DStZ 1998, 863 (864 ff.); ähnlich Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 84.

²⁹⁵ Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (180); Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.04.2001 – 14 K 498/97, EFG 2001, 1037; BFH, Urteil vom 28.06.1984 – IV R 150/82, BStBl II 1985, 211; ähnlich auch die Verwaltung, H 137 Abs. 2 EStR (Ferienwohnung).

²⁹⁶ BFH, Urteil vom 21.08.1990 – VIII R 271/84, BStBl II 1991, 126; Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (180); dies., DStZ 1998, 863 (864 ff.); Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 84; Obermeier, DStR 1991, 1613.

²⁹⁷ BFH, Urteil vom 25.06.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (180); dies., DStZ 1998, 863 (864 ff.).

²⁹⁸ BFH, Urteil vom 25.06.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.04.2001 – 14 K 498/97, EFG 2001, 1037; ähnlich die Verwaltung, H 137 Abs. 2 EStR (Ferienwohnung); Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (180 ff.); dies., DStZ 1998, 863 (864 ff.).

ge Vermietung an wechselnde Mieter geworben und die Wohnung hotelmäßig angeboten wird, wofür insbesondere spricht, wenn sie auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird²⁹⁹.

III. Vermietung des häuslichen Arbeitszimmers des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber

Ein weiteres Abgrenzungsproblem kann sich in der Praxis bei der Vermietung des häuslichen Arbeitszimmers des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber ergeben³⁰⁰. Hier stellt sich die Frage, ob es sich bei den Einkünften aus der Nutzungsüberlassung um Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung oder um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt³⁰¹.

Die Zahlung muss grundsätzlich eine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung des Gegenstandes darstellen³⁰². Hingegen handelt es sich um Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, wenn die Zahlungen eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers darstellen³⁰³.

Zusätzlich zu einem bestehenden Dienstverhältnis, können Arbeitgeber und Arbeit-

²⁹⁹ BFH, Urteil vom 13.11.1996 - XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247; Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.04.2001 - 14 K 498/97, EFG 2001, 1037; ähnlich die Verwaltung, H 137 Abs. 2 EStR (Ferienwohnung).

³⁰⁰ Stein, DStR 2002, 1419, 1420.

³⁰¹ Der Steuerpflichtige hat regelmäßig ein Interesse, die (ggf. negativen) Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen, da insoweit die Beschränkungen für den Werbungskostenabzug gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG nicht gelten. Gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie für die Kosten der Ausstattung grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Dies gilt nur dann nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 vom Hundert der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1250 € begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

³⁰² Eine Ausnahme gilt insoweit für die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§§ 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

³⁰³ Dreseck in Schmidt, EStG, § 19 Rn 24; BFH, Urteil vom 25.05.2000 - IV R 195/98, BStBl. II 2000, 690; BFH, Urteil vom 19.10.2001 - VI R 13 1/00, BStBl. II. 2002, 300 (In § 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV heißt es dazu, dass Arbeitslohn alle Einnahmen sind, „die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen.“).

nehmer weitere gesondert zu beurteilende Rechtsbeziehungen begründen. Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist der Rechtsgrund der Zuwendung.

Folglich liegt Arbeitslohn dann nicht vor, wenn die Gegenleistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer wegen anderer, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen erbracht wird³⁰⁴. Das soll dann gegeben sein, wenn das Mietverhältnis unter gleichen Bedingungen (bei Nichtbestehen eines Dienstverhältnisses) auch mit einer fremden Dritten, dem Arbeitnehmer nicht nahe stehenden Person, abgeschlossen worden wäre³⁰⁵.

³⁰⁴ Dreseck in Schmidt, EStG, § 19 Rn 29; BFH, Urteil vom 19.10.2001 - VI R 13 1/00, BStBl. II 2002, 300.

³⁰⁵ Pflüger in Hermann/Heuer/Raupach, EStG (Stand: April 98), § 19 EStG Anm. 19; BFH, Urteil vom 19.10.2001 - VI R 131/00, BStBl. II 2002, 300; FG Düsseldorf, Urteil vom 18.10.2000 - 7 K 2841/99, EFG 2001; FG Düsseldorf, Urteil vom 23.11.2001 - 8 K 7672/00, EFG 2002, 173; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.04.2001 - 2 K 1703/00, DStRE 2002, 260; BFH, Urteil vom 20.03.2003 - VI R 147/00, BStBl. II 2003, 519 (Die Rechtsprechung prüft in diesem Zusammenhang noch, ob insoweit ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.v. § 42 AO vorliegt. Daran soll es zumindest dann fehlen, wenn der Arbeitgeber die Räume vom Arbeitnehmer anmietet, um ihm einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen zu können, weil der Arbeitnehmer über keinen weiteren Arbeitsplatz in der Betriebsstätte des Arbeitgebers verfügt und damit die Anmietung im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt. (ähnlich auch die Finanzverwaltung, z.B. Verfügung der OFD Magdeburg vom 31.08.1999 - S 2253 - 38 - St 214V, DB 1999, 1929; Verfügung der OFD Kiel vom 08.06.2000 - S 2145 A - St 233, DStR 2000, 1775)).

3 Teil: Die Totalüberschussprognose

Es wurde festgestellt³⁰⁶, dass es sich bei Einkünfteerzielungsabsicht richtigerweise um einen zweigliedrigen Tatbestand handelt bzw. die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht zweistufig zu erfolgen hat und grundsätzlich zunächst in einem ersten Schritt eine Totalüberschussprognose dahingehend durchzuführen ist, ob eine langfristige Prognose ergibt, dass ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann³⁰⁷.

Weiterhin wurde bereits herausgearbeitet, dass die Bedenken, die gegen eine Totalüberschussprognose bestehen, im Ergebnis nicht durchgreifen und insbesondere die behaupteten Verstöße gegen den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung und die Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht vorliegen³⁰⁸.

Es wurde auch festgestellt, dass die Einkünfteerzielungsabsicht sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen muss³⁰⁹.

Es soll allerdings an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen werden, dass die Rechtsprechung, die Verwaltung und teilweise auch die Literatur eine bedeutende und weitreichende Ausnahme hinsichtlich des Erfordernisses der Durchführung einer Totalüberschussprognose machen, da sie davon ausgehen, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich ohne weitere Prüfung, dass heißt auch ohne Durchführung einer Totalüberschussprognose, vom Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen ist³¹⁰. Diese Ansicht führt im Ergebnis dazu,

³⁰⁶ Vgl. beim 2. Teil Abschnitt C. III. 1.

³⁰⁷ Statt vieler Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (563); ders., DStR 1998, 873; Pezzer, DStR 1995, 1853; ders., StuW 2000, 457 (459); Stein, DStR 2002, 1419, 1420; Kupfer, KÖSDI 1/93, 9212; ders., KÖSDI 8/2000, 12514 (12515); ähnlich Braun, BB 2000, 283; Becker/Urbahns, INF 1999, 673.

³⁰⁸ Vgl. beim 2. Teil Abschnitt C. III. 2.

³⁰⁹ Vgl. beim 2. Teil Abschnitt C. I. (Insoweit wurde auch herausgearbeitet, dass bei der Totalüberschussprognose u. U. eine Abweichung von den steuerrechtlichen Ermittlungsvorschriften erforderlich sein kann, um nicht den vom Gesetzgeber im Einzelfall verfolgten Steuerungszweck einer bestimmten Lenkungsnorm zu vereiteln.)

³¹⁰ So geht der BFH in seinem Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771 davon aus, dass es der Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gebietet, im Falle einer beabsichtigten langfristigen Vermietung regelmäßig davon auszugehen, dass das Mietverhältnis im konkreten Fall letztlich zu positiven Einkünften führen soll und damit die Einkünfteerzielungsabsicht gegeben ist. Ausnahmen von diesem Grundsatz sollen gelten, wenn auf Grund besonderer Umstände der

dass eine Totalüberschussprognose im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur noch in Ausnahmefällen erforderlich ist.

Die Überprüfung der Richtigkeit dieser Auffassung und eine eigene Problemlösung erfolgen in einem gesonderten Abschnitt. Da aber auch diese Ansicht ansonsten (insbesondere bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung) eine Totalüberschussprognose weiterhin für erforderlich hält, ist eine Befassung mit den insoweit auftretenden Fragestellungen erforderlich. Daher sollen im Folgenden die Einzelheiten des Prognoseverfahrens näher untersucht werden.

A. Totalüberschuss

Es wurde bereits mehrfach auf den Begriff des Totalüberschusses eingegangen. Allgemein wird der Totalüberschuss als das positive Gesamtergebnis (aus Einnahmen und Werbungskosten) der voraussichtlichen Dauer der Vermögensnutzung bezeichnet³¹¹.

Im Gegensatz dazu sollte es nach der älteren Rechtsprechung, vor der Entscheidung des Großen Senats vom 25.06.1984³¹², ausreichen, wenn auf Dauer gesehen nachhaltig „Gewinne/Überschüsse“³¹³ erzielt wurden³¹⁴. Nach dieser älteren Rechtsprechung war es nicht erforderlich, dass bereits eingetretene Verluste insgesamt wieder ausgeglichen werden konnten, sondern es genügte, dass die Verlustphase nachhaltig überwunden wurde. Darin liegt der entscheidende Unterschied zum To-

Beweis des ersten Anscheins oder Beweisanzeichen (Indizien) gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprechen, zum Beispiel, wenn der Steuerpflichtige sich nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, oder wenn die besondere Art der Nutzung der Immobilie ausnahmsweise schon für sich allein Beweisanzeichen für eine private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung darstellt.

³¹¹ Vgl. u.a. Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 380 ff.; Pezzer, StuW 2000, 457 (458); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; Stein, BuW, 2001, 1016.

³¹² BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

³¹³ Für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gibt es (vor der o.g. Entscheidung des Großen Senats) nur sehr wenig höchstrichterliche Rechtsprechung, da die Rechtsprechung insoweit davon ausging, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung „Liebhaberei“ nur in Ausnahmefällen möglich ist.

³¹⁴ Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 14.12.1976 – VIII R 99/72, BStBl. II 1977, 305; BFH, Urteil vom 01.08.1978 – VIII R 17/74, BStBl. II 1979, 14; BFH, Urteil vom 06.03.1980 – IV R 182/78, BStBl. II

talüberschuss, bei dem es erforderlich ist, dass der Gesamtsaldo positiv ist und es nicht allein ausreicht, wenn die Verlustphase nachhaltig überwunden wird³¹⁵.

Fraglich ist nun zunächst, ob der Totalüberschuss eine bestimmte Mindesthöhe erreichen muss, damit die Prüfung hinsichtlich der ersten Stufe der Einkünfteerzielungsabsicht zu einem positiven Ergebnis führt. Hierzu werden teilweise unterschiedliche Auffassungen vertreten.

Grundsätzlich geht die Rechtsprechung davon aus, dass es nicht ausreichend ist, wenn mit den Einnahmen lediglich die Selbstkosten gedeckt werden sollen³¹⁶. Die Rechtsprechung³¹⁷ und ihr folgend die Verwaltung³¹⁸ lassen es allerdings genügen, wenn ein bescheidener Überschuss erzielt werden kann³¹⁹.

In der Literatur wird teilweise darauf hingewiesen, dass zwar eine Mindestverzinsung des Eigenkapitals nicht notwendig ist, es aber nicht genügt, wenn eine bloße Selbstkostendeckung angestrebt wird, erforderlich sei vielmehr ein wirtschaftlich ins Gewicht fallender „Gewinn“³²⁰. Es genüge nicht, wenn allein aus der Zusammenrechnung der einzelnen Jahre ein positives Ergebnis entsteht, denn dies könne im Ex-

1980, 718; BFH, Urteil vom 22.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH, Urteil vom 22.07.1981 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2.

³¹⁵ Ähnlich auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 9.

³¹⁶ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 16.12.1988 – I R 137/97, BFH/NV 1999, 1250; BFH, Urteil vom – I R 36/98, BStBl. II 1999, 366; BFH, Urteil vom BFH, 18.05.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718; BFH, Urteil vom 03.02.1988 – I R 264/83, BFH/NV 1989, 388; zur Entwicklung der Rechtsprechung hinsichtlich der Höhe des Totalüberschusses vgl. auch die Darstellungen von Urbahns/Becker, INF 1999, 673 (674); dies., StBp 2000, 177 (182) und Stein, INF 2002, 257 (260).

³¹⁷ BFH, Urteil vom 04.05.1993 – VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225; BFH, Urteil vom 04.05.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832; BFH, Urteil vom 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267; FG Münster, Urteil vom 11.01.2001 – 1 K 2891/93 E, EFG 1995, 215 (ausreichend Überschuss von 1 DM); FG Düsseldorf, Urteil vom 22.12.1994 – 14 K 3009/94 E, EFG 1995, 255 (257) (ausreichend Überschuss von 1 DM), Niedersächsisches FG, Urteil vom 02.10.2001 – 13 K 66/96, EFG 2002, 141 (ausreichend Überschuss von 1 DM).

³¹⁸ Verfügung der OFD Düsseldorf vom 19.03.2002 – S 2252 A – St 212 (juris, VV-Steuer); Verfügung der OFD Kiel vom 04.10.2000, S 2255 A – St. 236, NWB-EN 152/2001; Verfügung der OFD Hannover vom 16.04.2002, S 2212 – 3 – StO 223/S 2255 – 342 – StH 215 (juris, VV-Steuer) (Diese Verfügungen betreffen allerdings Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte. Spezielle Verwaltungsanweisungen zu dieser Problematik im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung konnten durch den Verfasser nicht festgestellt werden.).

³¹⁹ In seinem Urteil vom 06.11.2001 (IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413) führt der für Vermietung und Verpachtung zuständige IX. Senat des BFH (unter Verweis auf die Rechtsprechung des X. Senats (Urteil vom 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267) aus, dass „...schon das Streben nach einem nur „bescheidenen Überschuss“ ...ausreichend ist.

³²⁰ Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 30; ders., DStR 1998, 873 (874); ähnlich Ross, DStZ 1998, 717 (719) (Zu beachten ist aber, dass Weber-Grellet a.a.O. einerseits einen „wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Gewinn“ fordert, aber gleichzeitig eine bestimmte „Mindestgröße“ ablehnt.).

tremfall sogar dazu führen, dass ein steuerpflichtiger Überschuss von 1 DM zur Bejahung der Einkünfteerzielungsabsicht ausreicht³²¹. Es wäre offensichtlich, dass ein solch geringer Überschuss zur Bejahung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht ausreichen kann.

Andere gehen davon aus, dass es nicht ausreichend ist, wenn eine bloße Selbstkostendeckung angestrebt wird, eine Mindestverzinsung des Eigenkapitals sei aber ebenso wenig, wie ein wirtschaftlich ins Gewicht fallender „Gewinn“ erforderlich. Es genüge vielmehr, wenn auf die Totalperiode gesehen eine Vermögensmehrung eintritt; eine bestimmte Mindesthöhe des Totalüberschusses wird für nicht erforderlich gehalten³²². Außerdem sei das Erfordernis eines „wirtschaftlich ins Gewicht fallenden“ Überschusses zu unbestimmt³²³.

Eine feste Grenze hinsichtlich einer bestimmten Höhe eines Totalüberschusses könne nur vom Gesetzgeber festgelegt werden³²⁴. Zwar regle das EStG beispielsweise in § 43 Abs. 1 Nr. 7 b) Satz 4 bb) EStG, dass für Sichteinlagen mit einer Verzinsung von maximal 1 % keine Kapitalertragsteuer anfallt³²⁵. Durch diese Regelung werde die Steuerpflicht derartiger Zinserträge aber nicht berührt, es werde lediglich auf eine Erhebung durch Steuerabzug verzichtet.

Auch aus den Freigrenzen im Bereich der sonstigen Einkünfte (vgl. §§ 22 Nr. 3 Satz 2, 23 Abs. 3 Satz 6 EStG)³²⁶ ließen sich ebenfalls keine Anhaltspunkte für ein bestimmtes Mindestergebnis ableiten. Diese Vorschriften enthielten Freigrenzen in unterschiedlicher Höhe. Deshalb könne man schon aus diesem Grund aus ihnen keine bestimmte allgemeine Mindesthöhe für einen erforderlichen Totalerfolg ableiten. Außerdem wird darauf hingewiesen, dass es sich um Sonderregelungen für den Be-

³²¹ Ross, DStZ 1998, 717 (719).

³²² Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 395; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 EStG Rn 37, 38; Groh, DB 1984, 2424 (2425); so jetzt auch Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (676); a.A. wohl noch Meyer-Scharenberg, DStR 1993, 1808 (1812, erheblicher Überschuss); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 285; ähnlich wohl Kupfer, KÖSDI 2000, 1214 (1215 f.).

³²³ Kupfer, KÖSDI 2000, 1214 (1215 f.); ähnlich Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 212.

³²⁴ Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (676).

³²⁵ Lüdicke, FR 1994, 110 (111 ff.).

³²⁶ Die Paragraphenangaben wurden durch den Verfasser an die aktuelle Gesetzesfassung angepasst. Die Freigrenze gem. § 22 Nr. 3 Satz 2 EStG beträgt zur Zt. 256 €, die aktuelle Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte beträgt 512 €.

reich der sonstigen Einkünfte i.S.v. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, 22 EStG handelt, die nicht verallgemeinerungsfähig sind³²⁷.

M.E. sind weder ein „wirtschaftlich ins Gewicht fallender“ Totalüberschuss, noch ein „bescheidener Überschuss“ erforderlich. Eine bloße Selbstkostendeckung ist zwar nicht ausreichend; es genügt aber wenn das Gesamtergebnis der Totalperiode überhaupt positiv ist. Eine bestimmte Mindesthöhe des Totalüberschusses ist nicht erforderlich.

Dass eine bloße Selbstkostendeckung nicht ausreichen kann, ergibt sich schon aus dem Begriff des „Totalüberschusses“. Überschuss bedeutet logischerweise mehr als das Herbeiführen einer bloßen Kostendeckung. Es muss über die Deckung des bloßen Aufwandes zu einem positiven Überschuss kommen. Eine Festlegung auf eine bestimmte Mindesthöhe hinsichtlich dieses positiven Überschusses ist aber nicht möglich.

Die Gegenauffassung argumentiert zwar, dass es offensichtlich ist, dass ein nur ganz geringer, erst nach Jahren eintretender, Totalüberschuss, nicht zur Bejahung der Einkünfterzielungsabsicht ausreicht³²⁸. Warum dies so sein soll, wird allerdings nicht näher begründet. Insoweit stellt m.E. das Argument der o.g. Auffassung³²⁹, dass ein Erfordernis einer bestimmten Mindesthöhe eines Totalüberschusses nur durch den Gesetzgeber eingeführt werden kann, den entscheidenden Gesichtspunkt dar. Eine allgemeine Festlegung für eine bestimmte Mindesthöhe des Totalüberschusses ist durch den Gesetzgeber aber nicht erfolgt.

Allerdings ist zu beachten, dass es sich bei der Totalüberschussprognose ohnehin nicht um ein gesetzlich geregeltes Verfahren zur Ermittlung der Einkünfterzielungsabsicht handelt, sondern das Ergebnis der Totalüberschussprognose lediglich ein Indiz für oder gegen das Vorliegen dieser Absicht liefern kann.

³²⁷ Allerdings ist zu beachten, dass Lüdicke (FR 1994, 110 (112 f.)) im Ergebnis dazu kommt, dass für den hier nicht interessierenden Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sich aus dem „Veräußerungs- und Liquidationsfreibetrag“ des § 16 Abs. 4 EStG eine erforderliche Mindesthöhe des Totalgewinns ableiten lässt. Der Totalgewinn müsse zumindest um eine Währungseinheit höher als der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG sein.

³²⁸ Ross, DStZ 1998, 717 (719).

³²⁹ Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (676).

Es ist zwar fraglich, ob die Rechtsprechung³³⁰ dadurch, dass sie grundsätzlich einen „bescheidenen Überschuss“ ausreichen lässt³³¹, damit im Ergebnis nicht auch auf eine bestimmte Mindesthöhe des Totalüberschusses verzichtet. Allerdings löst diese Formulierung m.E. mehr Verwirrung aus, als sie zur Klarheit beiträgt. Insbesondere ist nicht klar³³², wie hoch der „bescheidene Überschuss“ sein soll. Gleiches gilt auch für den teilweise geforderten „wirtschaftlich ins Gewicht fallenden“ Totalüberschuss.

Daher kann festgehalten werden, dass der Totalüberschuss keine bestimmte Mindesthöhe erreichen muss, damit von einer positiven Totalüberschussprognose ausgegangen werden kann.

B. Prognosezeitraum

Klärungsbedürftig ist, welcher Prognosezeitraum hinsichtlich der Totalüberschussprognose gilt und ob insoweit eine subjektbezogene oder eine objektbezogene Betrachtungsweise maßgeblich ist³³³. Bei einer subjektbezogenen Betrachtungsweise wird entscheidend auf die Dauer der Nutzung durch den konkreten Steuerpflichtigen abgestellt. Ergibt sich danach eine vom Steuerpflichtigen beabsichtigte Begrenzung seiner Nutzungszeit, so ist auch der Prognosezeitraum für die Totalüberschussprognose begrenzt. Bei einer objektbezogenen Betrachtungsweise kommt es auf die Dauer der Nutzungsmöglichkeit des Vermietungs- und Verpachtungsgegenstandes an.

Weiterhin muss die Frage geklärt werden, ob ggf. auch ein Nutzungszeitraum eines Rechtsnachfolgers des Steuerpflichtigen, mit in die Bestimmung des Prognosezeit-

³³⁰ BFH, Urteil vom 04.05.1993 – VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225; BFH, Urteil vom 04.05.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832; BFH, Urteil vom 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267; FG Münster, Urteil vom 11.01.2001 – 1 K 2891/93 E, EFG 1995, 215 (ausreichend Überschuss von 1 DM); FG Düsseldorf, Urteil vom 22.12.1994 – 14 K 3009/94 E, EFG 1995, 255 (257) (ausreichend Überschuss von 1 DM); Niedersächsisches FG, Urteil vom 02.10.2001 – 13 K 66/96, EFG 2002, 141 (ausreichend Überschuss von 1 DM); BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413.

³³¹ Zu den Ausnahmen im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vgl. die obigen Ausführungen.

³³² Ähnlich auch Kupfer, KÖSDI 2000, 1214 (1215 f.).

³³³ Darstellung des Streitstandes bei Stein, DStR 2002, 1419 (1421 f.); ders., INF 2001, 641 (645 f.); ders., BuW 2001, 1016 (1019); ders., INF 2002, 257 (260); Urbahns/Becker, INF 1999, 673 (675 f.); dies, StBp, 2000, 177 (182 f.).

raums einzubeziehen ist. Die Frage nach der Einbeziehung von Rechtsnachfolgern in die Totalüberschussprognose kann sich beispielsweise dann stellen, wenn ein Steuerpflichtiger, der nur noch eine statistische Lebenserwartung von 5 Jahren hat, mit einer Vermietungstätigkeit beginnt, bei der erst nach 20 Jahren mit einem positiven Gesamtüberschuss zu rechnen ist. Ist bei diesem Steuerpflichtigen deshalb von einer negativen Totalüberschussprognose auszugehen oder sind die möglichen Ergebnisse eines Rechtsnachfolgers mit in die Prognose einzubeziehen?

I. Subjektbezogene oder objektbezogene Betrachtungsweise

Teilweise wird eine rein objektbezogene Betrachtungsweise zur Bestimmung des Prognosezeitraumes vertreten und davon ausgegangen, dass es entscheidend auf die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes unter Einschluss der Nutzung durch die Erben ankomme³³⁴.

Begründet wird dies damit, dass § 7 Abs. 1 EStG für die Ermittlung der Einkünfte hinsichtlich der Nutzung abnutzbarer Wirtschaftsgüter vorschreibt, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, grundsätzlich auf die Gesamtdauer der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit gleichmäßig zu verteilen sind³³⁵. Diese bemesse sich nach der technischen und wirtschaftlichen Abnutzung und nicht nach der Dauer der individuellen Nutzung durch den Steuerpflichtigen.

Die Abschreibungen müssten nach allgemeinen Grundsätzen objektbezogen vorgenommen und gemäß § 6 Abs. 3 EStG beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger fortgeführt werden³³⁶. Diese Maßstäbe der Einkünftermittlung sollen gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG entsprechend auch auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung übertragbar sein.

Gemäß § 11 d EStDV könnten die Anschaffungs- und Herstellungskosten des

³³⁴ Pezzer, DStR 1995, 1853 (1855 f.); ders., StuW 2000, 457 (460).

³³⁵ Pezzer, DStR 1995, 1853 (1855); ders., StuW 2000, 457 (460).

³³⁶ In den Aufsätzen von Pezzer (DStR 1995, 1853 (1855); ders., StuW 2000, 457 (460)) wird insoweit noch auf § 7 Abs. 1 EStDV verwiesen, der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. 1999 I S. 402, BStBl. I 1999, S. 304) durch § 6 Abs. 3 EStG ersetzt wurde.

Rechtsvorgängers durch den (unentgeltlichen) Rechtsnachfolger weitergeführt werden, wenn er die Einkünfteerzielung fortsetzt. Aus diesen Vorschriften folge, dass auf der Ebene der Einkünfteermittlung der Grundsatz der Individualbesteuerung für Einkünfte aus langfristig nutzbaren Wirtschaftsgütern „partiell“ durchbrochen sei³³⁷.

M.E. ist eine reine objektbezogene Bestimmung des Prognosezeitraums, die an die abstrakte Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks und nicht an die Nutzungsdauer durch den Steuerpflichtigen anknüpft, nicht zulässig. Bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht geht es um die Feststellung des Vorliegens eines subjektiven Tatbestandsmerkmals. Es ist entscheidend, ob der betreffende Steuerpflichtige die Absicht hat, einen Totalüberschuss zu erzielen.

Geht es aber um die Beurteilung der subjektiven Absicht des jeweiligen Steuerpflichtigen, muss auch eine vom Steuerpflichtigen von vornherein beabsichtigte Beschränkung der Nutzungsdauer (z.B. wegen eines geplanten vorzeitigen Verkaufs) zu einer Verkürzung des Prognosezeitraums führen. Es kann dann für den Prognosezeitraum nicht einfach auf die abstrakte Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks abgestellt werden, ohne die vom Steuerpflichtigen geplante Beschränkung seiner Nutzungsdauer zu berücksichtigen.

Auch der Argumentation, dass sich insbesondere aus § 7 Abs. 1 EStG, der die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter auf die Gesamtdauer der betriebsgewöhnlichen Nutzungszeit vorsieht und aus der gemäß § 6 Abs. 3 EStG angeordneten Fortführung beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger und der Anwendbarkeit dieser Maßstäbe bei der Einkünfteermittlung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und auch aus der durch § 11 d EStDV angeordneten Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Rechtsvorgängers durch den Rechtsnachfolger, eine objektbezogene Bestimmung des Prognosezeitraums ableiten lässt³³⁸, kann nicht gefolgt werden.

Die angeführten Vorschriften rechtfertigen m.E. keine objektbezogene Bestimmung des Prognosezeitraums. Sie sichern lediglich eine gleichmäßige Verteilung der An-

³³⁷ Pezzer, DStR 1995, 1853 (1856); ders., StuW 2000, 457 (460).

schaffungs- und Herstellungskosten und eine Fortführung durch den Rechtsnachfolger. Der Regelungsgehalt dieser Vorschriften ist auf die Bestimmung hinsichtlich der Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten und den Eintritt des Rechtsnachfolgers in diese objektiven Rechtspositionen beschränkt.

Bei der Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht geht es aber nicht um eine solche objektive Rechtsposition, sondern um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Für die Beurteilung dieses subjektiven Tatbestandsmerkmals muss aber, hinsichtlich des Prognosezeitraums, auch eine ggf. durch den Steuerpflichtigen geplante Beschränkung des Nutzungszeitraums Berücksichtigung finden.

II. Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger in die Bestimmung des Prognosezeitraumes

Klärungsbedürftig ist, ob bei der hier vertretenen grundsätzlich subjektbezogenen Bestimmung des Prognosezeitraumes trotzdem mögliche (unentgeltliche) Rechtsnachfolger mit in die Bestimmung des Prognosezeitraumes einzubeziehen sind.

Der BFH ging bisher in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass für die Prognose nicht auf die Dauer der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes, sondern auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Nutzenden abzustellen ist³³⁹. Er hat damit eine streng subjektbezogene Betrachtungsweise angewandt, da es nach seiner Auffassung entscheidend auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Steuerpflichtigen³⁴⁰ und nicht auf die abstrakte Nutzungsmöglichkeit des Objekts an-

³³⁸ Pezzer, DStR 1995, 1853 (1855); ders., StuW 2000, 457 (460).

³³⁹ BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; Urteil vom 31.03.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Beschluss vom 03.03.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26; BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468 ; BFH, Urteil vom 21.11.2002 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 10.08.1988 – IX R 20/84, BFH/NV 1989, 160; BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292.

³⁴⁰ Zu beachten ist, dass natürlich die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Steuerpflichtigen auch durch die objektive Nutzbarkeit des Vermietungsobjekts begrenzt ist. Wenn abzusehen ist, dass die Nutzungszeit des Vermietungsgegenstands aus bestimmten Gründen objektiv eingeschränkt ist, wird auch entsprechend die Nutzungsdauer durch den jeweiligen Steuerpflichtigen begrenzt.

kam. Dem sind zahlreiche Finanzgerichte gefolgt³⁴¹.

Neuerdings hat der BFH, allerdings ohne nähere Begründung, seine Auffassung für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dahingehend geändert, dass in die Beurteilung auch die mögliche Nutzung durch unentgeltliche Rechtsnachfolger³⁴² des Steuerpflichtigen mit einzubeziehen ist³⁴³. Auch einige Finanzgerichte beziehen die Gesamtrechtsnachfolger und die voll unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger mit in die Prognose ein³⁴⁴.

Die Finanzverwaltung³⁴⁵ stellt auf die voraussichtliche Vermögensnutzung durch den Steuerpflichtigen, seine Gesamtrechtsnachfolger oder voll unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger ab, wobei die Dauer der voraussichtlichen Vermögensnutzung bei Gebäuden grundsätzlich mit 100 Jahren angesetzt wird³⁴⁶.

Die Literatur geht weitestgehend davon aus, dass es auf die voraussichtliche Vermögensnutzung durch den Steuerpflichtigen unter Einbeziehung seiner unentgeltlichen Rechtsnachfolger ankommt³⁴⁷. Zum Teil wird aber auch eine rein subjektbezogene Betrachtungsweise vertreten, nach der der Prognosezeitraum auf die voraus-

³⁴¹ FG Saarland, Urteil vom 14.06.1995 – 1 K 213/94, EFG 1995, 837; Niedersächsisches FG, Urteil vom 25.03.1998 – IX 579/91, EFG 1998, 1327; FG Berlin, Urteil vom 11.12.1989 – VIII 83/88, EFG 1990, 525.

³⁴² Zu beachten ist aber, dass bereits die ältere Rechtsprechung allgemein (in anderem Zusammenhang) davon ausging, dass der Erbe und der Erblasser (mit Ausnahme höchstpersönlicher Rechte) grundsätzlich eine Einheit bilden. So z.B. bereits der BFH in seinem Urteil vom 22.06.1962 (IV 49/61, BStBl. III 1962, 386): „Der Erbe tritt bürgerlich-rechtlich (§ 1922 BGB) in vollem Umfange in die Rechtsstellung des Erblassers. Dies gilt grundsätzlich auch steuerrechtlich ...“ In diesem Sinne äußerte er sich z.B. auch in seinen Urteilen vom 21.03.1969 (VI R 208/67, BStBl. II 1969, 52), vom 29.05.1969 (IV R 238/66, BStBl. II 1969, 614), vom 01.04.1971 (I 184/69, BStBl. II 1971, 526) und vom 11.08.1971 (VIII R 76/70, BStBl. II 1972, 55). Auch der RFH formulierte in seinem Urteil vom 08.11.1933 (VI A 1488/31, RStBl. 1934, 295) wie folgt: „Es entspricht dem Einkommensteuerrecht, daß derjenige, der als Erbe oder sonst unentgeltlich an die Stelle eines anderen tritt, einkommensteuerrechtlich wie der Rechtsvorgänger zu behandeln ist.“

³⁴³ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413; Darstellung der neuen Rechtsprechung bei Spindler, NWB 02, F. 3 S. 11881 (11883 f.).

³⁴⁴ Z.B. FG Düsseldorf, Urteil vom 11.11.1993 – 8 K 401/90, EFG 1994, 358; FG Berlin, Urteil vom 17.12.1997 – II 173/94, EFG 1998, 1131.

³⁴⁵ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

³⁴⁶ Vgl. anders aber bei Ferienwohnungen das BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640.

³⁴⁷ Valentin, DStR 2001, 505 (510); Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 18; Lang, FR 1997, 201 (205); Kupfer, KÖSDI, 2000, 12514 (12516 f.); ders., KÖSDI 1993, 9212 (9214); Schwarz DStR 1991, 401 (403 f.); ders., DStZ 202 (205 f.); ähnlich Rose, StbJb 1985/1986, S. 177 (203 f.); Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2009 (2013 f.); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 387; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand:

sichtliche Vermögensnutzung durch den Steuerpflichtigen selbst zu beschränken ist³⁴⁸.

1. Argumente für die Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger in die Bestimmung des Prognosezeitraumes

Für eine Einbeziehung der unentgeltlichen Rechtsnachfolger in die Totalerfolgsprognose wird auf die Vorschriften der §§ 6 Abs. 3, 17 EStG, 23 Abs. 1 Satz 3, 24 Nr. 2 EStG, § 11 d Abs. 1 EStDV verwiesen³⁴⁹.

Gemäß § 24 Nr. 2 EStG³⁵⁰ trete der „Rechtsnachfolger“ eines Steuerpflichtigen derart in dessen steuerbare Tätigkeit ein, dass ihm die Einkünfte nunmehr als eigene zufließen würden. Das Einkommensteuerrecht erkenne damit eine Fortsetzung der Tätigkeit durch den Rechtsnachfolger an³⁵¹. Es gehe daher selbst von einer Fortsetzung des Engagements und nicht, wie im Rahmen des § 45 AO, lediglich von einem Übergang der Forderungen und Schulden aus³⁵².

Grundsätzlich schulde Einkommensteuer nur derjenige, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht³⁵³. Wenn die Einnahmen aus der ehemaligen Tätigkeit aber dem Rechtsnachfolger zufließen, so verwirkliche er nicht den Einkünfteerzielungstatbestand. § 24 Nr. 2 EStG schließe die Besteuerungslücke dadurch, dass er die Verwirklichung von Tatbestandsmerkmalen durch den Rechtsvorgänger dem Rechtsnachfolger zurechnet. Die Zurechnung des späteren Zuflusses beim Rechts-

Oktober 98), § 15 EStG Rn 37; ders., in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 9 ff; von Gehlen, Liebhaberei, S. 130 ff.; ähnlich Obermeier, DStR 1991, 1613 (1614).

³⁴⁸ Pferdenges, StuW 1990, 240 (241 ff.); ders., in Einkünfteerzielungsabsicht, S. 141, 164 ff.; so wohl auch Paus, StVj 1992, 129 (143); Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 120 ff.; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 220; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.09.2001 – 2 K 8/01, EFG 2002, 23; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 16.06.1999 – I 685/95, EFG 2000, 118.

³⁴⁹ Durch den Verfasser wurden die aktuellen Vorschriften nach dem derzeitigen Gesetzesstand zitiert, da sich die bei den verschiedenen Fundstellen zitierten Vorschriften teilweise geändert haben.

³⁵⁰ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (675); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 387.

³⁵¹ Kupfer, KÖSDI, 2000, 12514 (12516 f.); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 387; ähnlich Schwarz, DStZ 1991, 202 (206); ders., DStR 1991, 401 (404); Lang, FR 1997, 201 (205).

³⁵² Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2009 (2013).

³⁵³ Schwarz DStR 1991, 401 (404); ders. DStZ 1991 (206); von Gehlen, Liebhaberei, S. 131.

nachfolger müsse dazu führen, dass auch dessen Ergebnisse mit in die Totalbetrachtung des Rechtsvorgängers einbezogen werden³⁵⁴. Andernfalls liefe die Regelung leer, da ein älterer Steuerpflichtiger, der zu Lebzeiten keinen Totalüberschuss mehr erzielen kann, keine Überschusserzielungsabsicht hätte und infolge dessen (mangels steuerbarer Tätigkeit) auch eine Zurechnung der Ergebnisse beim Rechtsnachfolger ausscheiden würde.

Gleiches gelte auch für den Bereich der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge. Insofern wird vertreten, dass sich aus den Vorschriften der §§ 6 Abs. 3 EStG³⁵⁵, der die Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge vorsieht und aus dem bei den Überschusseinkünften näher liegenden § 11 d Abs. 1 EStDV, der den unentgeltlichen Rechtsnachfolger in die AfA-Position des Rechtsvorgängers eintreten lässt, der Grundgedanke ergibt, dass ein Steuerpflichtiger, der ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erwirbt, steuerlich in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt³⁵⁶.

Weiterhin wird darauf hingewiesen, dass sich auch aus § 17 EStG eine Besitzzeitanrechnung unentgeltlich erworbener Anteile, sowie aus § 23 EStG eine Besitzzeitanrechnung bei unentgeltlichem Erwerb ergibt. Auch diese Vorschriften stellen ein Beleg dafür dar, dass das Gesetz bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge von einem Eintritt des Rechtsnachfolgers in die Rechtspositionen des Vorgängers ausgeht³⁵⁷.

Eine Einbeziehung des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers in die Bestimmung Prognosezeitraumes stelle auch keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung und das Leistungsfähigkeitsprinzip dar³⁵⁸. Auch bei einer personenübergreifenden Betrachtungsweise werde immer nur eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit der betreffenden Person durchgeführt. Es sei jeweils die

³⁵⁴ Lang, FR 1997, 201 (205); ausführlich auch Valentin, DStR 2001, 505 (508).

³⁵⁵ Diese Vorschrift ist Ersatz für den alten § 7 Abs. 1 EStDV und wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. 1999 I S. 402, BStBl. I 1999, S. 304) in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Sie regelt im Wesentlichen die Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils und der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen.

³⁵⁶ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (675); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 387; von Gehlen, Liebhaberei, S. 131 f.

³⁵⁷ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (675); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 387.

³⁵⁸ Ausführlich Valentin, DStR 2001, 505 (507 ff.).

konkrete Leistungsfähigkeit des Rechtsvorgängers bzw. des Rechtsnachfolgers entscheidend, der gerade die betreffenden Einkünfte erzielt.

2. Argumente gegen die Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger in die Bestimmung des Prognosezeitraumes

Die gegensätzliche Auffassung, die den Prognosezeitraum auf die voraussichtliche Vermögensnutzung durch den Steuerpflichtigen selbst beschränken will, geht vom Charakter der Einkommensteuer als Personensteuer aus, der eine Einbeziehung von Rechtsnachfolgern in den Prognosezeitraum ausschließe³⁵⁹. Das besondere Merkmal der Einkommensteuer bestehe in der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

Gemäß § 1 EStG seien ausschließlich natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuerpflicht erlösche mit dem Tode der natürlichen Person. Die Erben rückten nur in die Verbindlichkeiten ein, die der Erblasser verursacht habe. Anknüpfungspunkt für die Besteuerung seien ausschließlich die persönlichen Lebensumstände der natürlichen Person.

Dafür spreche auch, dass zahlreiche Vorschriften des Einkommensteuergesetzes die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigten und ihn damit nur entsprechend seiner persönlichen Leistungsfähigkeit zur Einkommensteuer heranziehen. Wenn das Gesetz aber so umfassend an die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen anknüpfe, müsse auch ausschließlich auf die Nutzung der Einkunftsquelle durch den Steuerpflichtigen abgestellt werden.

Weiterhin spreche für diese Sichtweise auch, dass gemäß § 2 Abs. 1 EStG die Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen, die der Steuerpflichtige während der bestehenden Steuerpflicht erzielt. Komme es nicht ausschließlich auf den betreffenden Steuerpflichtigen an, so hätte es eines Zusatzes dahingehend bedurft, dass die Steuerpflicht auch bei Wechsel des Quelleninhabers fortbesteht.

³⁵⁹ Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 125 ff.

Eine personen- oder generationenübergreifende Betrachtung verstoße gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung³⁶⁰. Bei den von der anderen Auffassung angeführten Rechtsnachfolgevorschriften, die eine personenübergreifende Betrachtungsweise rechtfertigen sollen, handele es sich ersichtlich um Ausnahmeregelungen vom dem allgemeinen Grundsatz, dass sich die steuerliche Tatbestandsverwirklichung grundsätzlich nicht in der Person des Rechtsnachfolgers fortsetzt.

Teilweise wird auch vorgebracht, dass es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um ein „höchstpersönliches“ Tatbestandsmerkmal handele, bei dem es schon deshalb kein Eintritt des Rechtsnachfolgers in die Rechtsposition des Vorgängers geben kann³⁶¹.

Außerdem könne die Einbeziehung des Rechtsnachfolgers in die Totalprognose u.U. dazu führen, dass eine ausschließlich zu positiven Einkünften des Rechtsnachfolgers führende Betätigung nur deshalb nicht steuerbar sei, weil bezogen auf die Totalperiode von Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger ein positiver Totalerfolg nicht mehr erzielt werden könne. Die maßgebliche Leistungsfähigkeit des Rechtsnachfolgers sei durch die positiven Ergebnisse aber erhöht. In der Nichtbesteuerung liege dann ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip³⁶².

3. Bewertung der Argumente für und gegen eine Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger

M.E ist die dargestellte Argumentation gegen die Einbeziehung unentgeltlicher Rechtsnachfolger in die Bestimmung des Prognosezeitraumes zureffend und eine Ausdehnung des Prognosezeitraums auf den Rechtsnachfolger ausgeschlossen. Ein wesentlicher Gesichtspunkt, der richtigerweise für eine streng subjektbezogene Betrachtungsweise und gegen eine Ausdehnung des Prognosezeitraums auf den

³⁶⁰ Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 220.

³⁶¹ Pferdenges, StuW 1990, 240 (242 f.); ders., in Einkünfteerzielungsabsicht, S. 167; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 16.06.1999 – I 685/95, EFG 2000, 118.

³⁶² Pferdenges, StuW 1990, 240 (242 f.); ders., in Einkünfteerzielungsabsicht, S. 167; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 16.06.1999 – I 685/95, EFG 2000, 118.

Rechtsnachfolger spricht, ist der Grundsatz der Individualbesteuerung³⁶³.

Subjekt des Einkommensteuerrechts ist die einzelne natürliche Person. Dies folgt aus den §§ 1, 2 Abs. 1 Satz 1 EStG. In § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG wird geregelt, dass die (einzelne) natürliche Person einkommensteuerpflichtig ist. Durch § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG wird festgelegt, dass die Einkünfte, die der (jeweilige) Steuerpflichtige (die einzelne natürliche Person) erzielt, der Einkommensteuer unterliegen. Die §§ 1 bis 1 a EStG regeln allgemein die Voraussetzungen der Steuerpflicht und die §§ 2 bis 2 b EStG bestimmen die sachlichen Voraussetzungen der Steuerpflicht³⁶⁴.

In diesen zentralen Vorschriften wird, von dem zum Ausdruck kommenden Grundsatz der Individualbesteuerung, keine Ausnahme dahingehend gemacht, dass der Steuerpflichtige und seine Rechtsnachfolger hinsichtlich der Steuerpflicht und der erzielten Einkünfte eine Einheit bilden. Erst in der Vorschrift des § 6 EStG, der die Bewertung von Wirtschaftsgütern regelt und in § 17 EStG, der sich mit der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften befasst und in § 23 EStG, der die privaten Veräußerungsgeschäfte behandelt, sowie in § 24 Nr. 2 EStG, der die Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit normiert und in § 11 d Abs. 1 EStDV, der die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, bestimmt, finden sich vereinzelte Regelungen, die teilweise unter bestimmten Voraussetzungen ein Eintreten in die Rechtspositionen des Rechtsvorgängers zulassen.

M.E. lässt sich (entgegen der abweichenden Auffassung), aus diesen Einzelregelungen an verschiedenen Stellen des Gesetzes, für jeweils bestimmte Sachverhalte, kein allgemeines Prinzip ableiten, wonach der Steuerpflichtige und sein (unentgeltlicher) Rechtsnachfolger, hinsichtlich der Tatbestandsverwirklichung (des subjektiven Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht) zusammen zu betrachten sind. Es handelt sich vielmehr um Rechtsvorschriften, die lediglich ein Einrücken des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers in verschiedene Rechtspositionen des Steuer-

³⁶³ Zum Grundsatz der Individualbesteuerung vgl. Zugmaier in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Juli 2001), § 2 EStG Anm. 14; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 22 ff.

³⁶⁴ Insoweit wird auch auf die jeweiligen Überschriften verwiesen. Die §§ 1, 1 a EStG sind mit „I. Steuerpflicht“ und die §§ 2, 2 a, 2 b EStG mit „I. Einkommen“ und „1. Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung“ überschrieben.

pflichtigen zulassen, die dieser bereits zu Lebzeiten verwirklicht hat. Die Tatbestandsverwirklichung durch den Rechtsvorgänger ist aber mit Eintritt der Rechtsnachfolge abgeschlossen.

Auch aus § 24 Nr. 2 EStG ergibt sich m.E. nichts anderes. Auch insoweit hat der Rechtsvorgänger den Einkünfteerzielungsstatbestand grundsätzlich verwirklicht; es fehlt lediglich daran, dass ihm die Einkünfte noch nicht „zugeflossen“ sind. Der Zufluss tritt erst beim Rechtsnachfolger ein, der den Einkünfteerzielungsstatbestand selbst nicht verwirklicht hat.

Ein allgemeines Prinzip der Fortsetzung der Tatbestandsverwirklichung durch den (unentgeltlichen) Rechtsnachfolger ist aus diesen Einzelvorschriften nicht ableitbar. Deshalb kann es auch zu keiner Einbeziehung des (unentgeltlichen) Rechtsnachfolgers in die Totalüberschussprognose für den Rechtsvorgänger kommen, da die Tatbestandverwirklichung des Steuerpflichtigen spätestens mit dem Eintritt der Rechtsnachfolge endet.

Eine Erstreckung des Prognosezeitraums auf den Rechtsnachfolger wäre nur dann möglich, wenn der Rechtsnachfolger die Einkünfteerzielungsabsicht des Vorgängers fortsetzen würde. Nur dann könnte ein Gesamtprognosezeitraum für Vorgänger und Rechtsnachfolger gelten. Da aber, wie dargestellt, die Tatbestandsverwirklichung des Steuerpflichtigen spätestens mit Eintritt der Rechtsnachfolge endet, können auch die möglichen Ergebnisse des Rechtsnachfolgers nicht mit in die Totalüberschussprognose einbezogen werden. Der Rechtsnachfolger beginnt vielmehr selbständig und unabhängig vom Rechtsvorgänger mit einer eigenen Tatbestandsverwirklichung, wobei er allenfalls in einige Rechtspositionen des Rechtsvorgängers eintritt.

Auch der spezielle Charakter des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal spricht für eine streng subjektbezogene Betrachtungsweise, ohne Einbeziehung von Rechtsnachfolgern. Man muss richtigerweise davon ausgehen, dass es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um ein höchstpersönliches Tatbestandsmerkmal handelt, bei dem es keinen Eintritt des Rechtsnachfolgers in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers geben kann, da die

Motive für die Ausübung der jeweiligen Tätigkeit bei Rechtsnachfolger und Rechtsvorgänger verschieden sein können³⁶⁵.

Außerdem würde eine Einbeziehung des Rechtsnachfolgers in den Prognosezeitraum auch zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen. Insbesondere wäre zu klären, ob der Steuerpflichtige bereits einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger hat und ob dieser gedenkt, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen fortzusetzen oder ob er sie einstellen will. Das würde also u.U. dazu führen, dass es für die Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auch darauf ankäme, welche Absichten sein Rechtsnachfolger hat.

Unzutreffend ist die dargestellte Argumentation, dass eine personenübergreifende Betrachtungsweise nicht den Grundsatz der Individualbesteuerung und auch nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip verletze, da auch bei einer personenübergreifenden Betrachtungsweise immer nur eine Besteuerung nach der konkreten Leistungsfähigkeit der jeweils tätigen Person durchgeführt werde³⁶⁶.

Es könnte beispielsweise eine Fallgestaltung derart vorliegen, dass der Rechtsnachfolger selbst nur positive Ergebnisse erzielt und damit seine Leistungsfähigkeit gesteigert ist. Die Steuerbarkeit würde aber ausscheiden, wenn bei Zusammenfassung der Totalperioden von Rechtsnachfolger und Rechtsvorgänger, auf Grund der zuvor vom Rechtsvorgänger erzielten negativen Ergebnisse, von einem insgesamt negativen Totalerfolg auszugehen ist. Im Ergebnis wäre also die Leistungsfähigkeit des Rechtsnachfolgers erhöht, ohne dass es zu einer Besteuerung bei ihm käme.

Es kann also festgehalten werden, dass eine subjektbezogene Bestimmung des Prognosezeitraums ohne Einbeziehung (unentgeltlicher) Rechtsnachfolger erforderlich ist.

³⁶⁵ Ähnlich auch Pferdmeiges, *StuW* 1990, 240 (242 f.); Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 16.06.1999 – I 685/95, EFG 2000, 118.

³⁶⁶ Valentin, *DStR* 2001, 505 (508).

III. Begrenzung des Prognosezeitraumes durch die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen

Fraglich ist, ob bei der hier vertretenen subjektbezogenen Bestimmung des Prognosezeitraumes der mögliche Prognosezeitraum durch die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen begrenzt ist. Da es nach der hier vertretenen Auffassung für die Bestimmung des Prognosezeitraumes ausschließlich auf die Person des jeweiligen Steuerpflichtigen ankommt, würde eine solche Begrenzung des Prognosezeitraumes durch die vermutliche Lebensdauer nahe liegen.

Insoweit wird argumentiert, dass eine Prognose, die jeweils die vermutliche Lebensdauer des jeweiligen Steuerpflichtigen berücksichtigt, zu erheblichen Unsicherheiten und damit zu praktischen Schwierigkeiten führe³⁶⁷. Das könne u.U. zur Folge haben, dass die jeweiligen Veranlagungen über einen sehr langen Zeitraum hinweg gemäß § 165 AO³⁶⁸ vorläufig zu erfolgen hätten³⁶⁹. Dies würde für den Steuerpflichtigen und seinen Rechtsnachfolger u.U. zu einer langfristigen finanziellen Unsicherheit führen.

Aus Gründen der Vermeidung eines Vollzugsdefizits wäre die Finanzverwaltung bei einem frühzeitigen krankheitsbedingtem Versterben des Steuerpflichtigen, dessen Engagement noch nicht in den positiven Bereich geführt hat, verpflichtet, zu prüfen, ob der Steuerpflichtige bereits zu Beginn seiner Tätigkeit erkrankt gewesen ist.

Im Übrigen soll es unter Berücksichtigung, der durch Art. 1 Abs. 1 GG geschützten Menschenwürde und auch unter Beachtung des gemäß Art. 2 Abs. 1 GG garantierten allgemeinen Persönlichkeitsrechts, zweifelhaft sein, eine steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit bestimmter Betätigungen von der alters- oder krankheitsbedingten Lebenserwartung des Steuerpflichtigen abhängig zu machen.

Ein solches Vorgehen, welches u.U. zur Darlegung intimster medizinischer Details

³⁶⁷ Kupfer, KÖSDI, 2000, 12514 (12517).

³⁶⁸ § 165 Abs. 1 Satz 1 AO gestattet eine vorläufige Steuerfestsetzung, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind. Gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde die Steuerfestsetzung, soweit sie vorläufig erfolgt ist, aufheben oder ändern. Gemäß § 171 Abs. 8 Satz 1 AO endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nachdem die Ungewissheit beseitigt und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt hat.

³⁶⁹ Zu den nachfolgenden Argumenten vgl. Valentin, DStR 2001, 505 (508 ff.).

zwingt, wirke diskriminierend. Eine solche Vorgehensweise nötige ggf. sogar das Finanzgericht, über den Gesundheitszustand des betreffenden Steuerpflichtigen Beweis zu erheben. Das allgemeine Persönlichkeitsrecht und die Menschenwürde würden einer solchen Betrachtungsweise aber entgegenstehen.

Die streng subjektbezogene Betrachtungsweise wird aus vorgenannten Gründen dahingehend modifiziert, dass es zwar allein auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung durch den Nutzenden ohne Einbeziehung von Rechtsnachfolgern ankomme, allerdings solle die vermutliche Lebenserwartung des Steuerpflichtigen zu keiner Beschränkung des Prognosezeitraums führen³⁷⁰.

Eine Begrenzung der Prognosedauer durch die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen sei nicht möglich, da das Einkommensteuerrecht auch sonst für die Beurteilung der Tatbestandsverwirklichung keine Begrenzung auf die Lebenszeit kenne. Es könne nicht sein, dass eine Person wegen hohen Alters bzw. Krankheit von der Vermietungstätigkeit Abstand nimmt³⁷¹.

Auch m.E. ist nicht zulässig, den Prognosezeitraum durch die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen zu begrenzen. Die Überschusserzielungsabsicht kann nicht schon deshalb verneint werden, weil der Steuerpflichtige allein wegen seiner nur noch kurzen vermutlichen Lebensdauer keinen Totalüberschuss erzielen kann.

Eine solche Begrenzung des Prognosezeitraums auf die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen ist unzulässig. Insoweit werden die dargestellten Bedenken vom Verfasser geteilt. Insbesondere die erheblichen Unsicherheiten und praktischen Schwierigkeiten, bei einer auf die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen begrenzten Totalüberschussprognose und die im Hinblick auf Art. 1, 2 Abs. 1 GG geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken, müssen dazu führen, dass die Totalüberschussprognose nicht durch die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen begrenzt wird. Insbesondere älteren und kranken Steuerpflichtigen wäre damit eine steuerbare wirtschaftliche Betätigung nur schwer möglich³⁷².

³⁷⁰ Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (564 f.); ders., in Schmidt, EStG, § 15 Rn 30; ders, DStR 1998, 873 (874); Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 262 f.; ähnlich Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 289 ff.

³⁷¹ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 262.

³⁷² Ähnlich Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 262.

Aber auch im Einkommensteuergesetz findet eine solche Begrenzung des Prognosezeitraums keine Stütze.³⁷³ Auch dort ist nirgends eine Begrenzung der möglichen Tatbestandsverwirklichung auf die vermutliche Lebenserwartung des Steuerpflichtigen vorgesehen, daher darf diese auch hinsichtlich der Totalüberschussprognose keine Rolle spielen.

IV. Zwischenergebnis

Für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht und die Bestimmung des Prognosezeitraums bei der Totalüberschussprognose ist eine subjektbezogene Betrachtungsweise ohne Einbeziehung von Rechtsnachfolgern anzuwenden, wobei aber die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen unbeachtlich sein muss.

Konsequenz der hier vertretenen Auffassung ist, dass es entscheidend auf die Dauer der Nutzung des Grundstücks durch den Steuerpflichtigen und nicht auf die abstrakte Nutzungsmöglichkeit ankommt. Sollte der Steuerpflichtige eine Begrenzung der Nutzungsdauer des Grundstücks beabsichtigen, weil er es z.B. nach einer bestimmten Nutzungszeit veräußern will, so wird der Prognosezeitraum insoweit begrenzt. Allein die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen kann nicht zu einer Einschränkung des Prognosezeitraums führen.

V. Allgemeine Höchstdauer des Prognosezeitraums.

Bisher wurde dargestellt, dass die Prognose personenbezogen, ohne Einbeziehung von Rechtsnachfolgern durchzuführen ist und nicht durch die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen begrenzt wird. Wenn allerdings keine Begrenzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Grundstücks durch den Steuerpflichtigen ersichtlich ist, stellt sich die Frage nach einer allgemeinen Höchstdauer des Prognosezeitraums.

³⁷³ So auch Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 301.

Die bisherige Rechtsprechung³⁷⁴ des BFH hatte sich nicht auf eine allgemeine Höchstdauer des Prognosezeitraums festgelegt. Sie hat vielmehr lediglich teilweise ausgeführt, dass der Steuerpflichtige in einem „überschaubaren Zeitraum“ bzw. in „absehbarer Zeit“ einen Gesamtüberschuss erzielen muss³⁷⁵. Eine Prognose über einen Zeitraum von 50 oder 100 Jahren hatte der BFH jedoch als zu spekulativ abgelehnt³⁷⁶. Mit seiner neuen Rechtsprechung geht der BFH von einem Prognosezeitraum von maximal 30 Jahren aus³⁷⁷.

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte war insoweit uneinheitlich. Vereinzelt ging man von einem Prognosezeitraum von 100³⁷⁸, 70³⁷⁹ oder 50³⁸⁰ Jahren aus. Teilweise war man der Auffassung, dass ein Prognosezeitraum von 50 Jahren eine absolute Höchstgrenze darstellt³⁸¹. In der neueren Rechtsprechung der Finanzgerichte wurde dagegen ein kürzerer Prognosezeitraum von 20³⁸² bis 25³⁸³ oder 30³⁸⁴ Jahren als noch überschaubar angesehen.

³⁷⁴ Zur Rechtsprechung vgl. auch die Darstellungen von Stein, BuW 2001, 1016 (1018 f.); ders., DStR 2002, 1014 (1421 f.); ders., EStB 2002, 180 (180 f.); ders., INF 2002, 257 (259), ders., INF 2001, 641 (645); Spindler, WB 02, F. 3 S. 11881 (11183 f.); Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (182 f.); Thürmer, DB 2002, 444 (447 f.); Serafini, GSTB 2002, 185 (187).

³⁷⁵ BFH, Urteil vom 13.08.1996 – IX R 49/94, BStBl. II 1997, 42; BFH, Urteil vom 05.05.1988 – III R 139/85, BFH/NV 1988, 774 (Dieses Urteil betrifft allerdings die gewerbliche Vermietung von Ferienwohnungen); BFH, Urteil vom 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452.

³⁷⁶ BFH, Urteil vom 27.07.1999 – IX R 64/96.

³⁷⁷ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 34/97, BFH/NV 2002, 768; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 44/99, BFH/NV 2002, 773; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 16/02 (juris).

³⁷⁸ Niedersächsisches FG, Urteil vom 01.12.1980 – IX 284/75, EFG 1981, 454.

³⁷⁹ FG Düsseldorf, Urteil vom 11.11. 1993 – 8 K 401/90, EFG 1994, 358; FG Hamburg, Urteil vom 11.06.1991 – III 284/89, EFG 1992, 268 (50-70 Jahre); FG Düsseldorf, Urteil vom 12.12.1996 – 15 K 1932/ 91, EFG 1997, 667 (wenigstens 70 Jahre).

³⁸⁰ FG Rheinland-Pfalz; Urteil vom 17.08.1992 – 5 K 1969/91, EFG 1993, 138; Niedersächsisches FG, Urteil vom 27.02.1997 – XIV 556/94. EFG 1997, 961 (Das Urteil wurde mit Urteil des BFH vom 06.11.2001 – IX R 34/97, BFH/NV 2002, 768 aufgehoben und an das FG zurückverwiesen, der BFH ging dort von einem maximalen Prognosezeitraum von 30 Jahren aus.); FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17.08.1992 – 5 K 1669/91, EFG 1993, 138; Niedersächsisches FG, Urteil vom 10.06.1986 – V 467/83, EFG 1986, 559; Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.04.2001 – 14 K 498/97, EFG 2001, 1037 (Rev.: III R 17/02)

³⁸⁰ FG Hamburg, Urteil vom 19.11.1998 – VI 165/96 (zumindest 50 Jahre).

³⁸¹ Niedersächsisches FG, Urteil vom 25.03.1998 – IX 579/91, EFG 1998, 1327; FG Münster, Urteil vom 21.02.2001 – 10 K 5625/99 F; FG Hamburg, Urteil vom 01.12.1999 – V 102/96, EFG 2000, 1076 (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 06.11.2001- IX R 27/00, n. v., Parallelentscheidung zum Urteil des BFH vom 06.11.2002 – IX R 43/99, BFH/NV 2002, 773); FG Berlin, Urteil vom 15.04.1997 – VII 47/95, EFG 1998, 307; so auch noch FG Köln, Urteil vom 31.01.2002 – 15 K 3072/99 (Rev.: III R 17/02) (juris).

³⁸² Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 14.09.2000 – III 1552/97, EFG 2001, 212 (Das Urteil wurde mit Urteil des BFH vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 768 aufgehoben und an das FG zurückverwiesen, der BFH ging dort von einem maximalen Prognosezeitraum von 30 Jahren aus.); FG Baden-Württemberg, Urteil vom 31.08.1999 – 4 K 143/96, EFG 1999, 1226 (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 06.11.2001 – IX R 63/99, n. v., Parallelentscheidung zum

Die Finanzverwaltung geht, trotz der neuen BFH-Rechtsprechung, grundsätzlich weiterhin von einem Nutzungszeitraum von 100 Jahren aus³⁸⁵. Lediglich bei Ferienwohnungen soll ein maximaler Prognosezeitraum von 30 Jahren gelten³⁸⁶. Diese Verfahrensweise der Finanzverwaltung erklärt sich daraus, dass die Entscheidungen des BFH, in der er die Grundsätze hinsichtlich eines Prognosezeitraums von 30 Jahren aufgestellt hat, zur Vermietung von Ferienwohnungen ergangen sind. In neueren Entscheidungen des BFH ist jedoch deutlich geworden, dass diese Grundsätze auch außerhalb der Vermietung von Ferienwohnungen gelten sollen³⁸⁷.

Auch in der Literatur werden u.a. Prognosezeiträume von 100³⁸⁸, 50 bis 70³⁸⁹, 50³⁹⁰, 30³⁹¹, 20³⁹² oder 10³⁹³ Jahren vertreten³⁹⁴. Teilweise wird auch davon ausgegangen, dass eine Festlegung auf einen festen Prognosezeitraum nicht erfolgen könne³⁹⁵.

Urteil des BFH vom 06.11.2002 – IX R 2/99, BFH/NV 2002, 771); Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.06.2000 – I 210/99, EFG 2000, 1079 (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 06.11.2001- IX R 64/00, n. v., Parallelentscheidung zum Urteil des BFH vom 06.11.2002 – IX R 43/99, BFH/NV 2002, 773).

³⁸³ Hessisches FG, Urteil vom 30.09.1996 – 2 K 2970/95, EFG 1997, 71.

³⁸⁴ Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 18.09.2001 – 1 K 390/-2/99, EFG 2002, 463.

³⁸⁵ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 - S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

³⁸⁶ BMF-Schreiben vom 14.10.2002 – IV C 3 – S 2253 – 77/02, BStBl. I 2002, 1039.

³⁸⁷ In einem Urteil vom 09.07.2002 (IX R 57/00, DStR 2002, 1609) verweist der BFH ausdrücklich auf sein Urteil vom 06.11.2001 (IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413) und macht damit deutlich, dass die Maximaldauer von 30 Jahren für den Prognosezeitraum allgemeine Bedeutung besitzt und nicht nur für die Vermietung von Ferienwohnungen gelten soll (vgl. auch BFH, Urteil vom 09.08.2003 – IX R 56/02 (juris); BFH Urteil vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646.).

³⁸⁸ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (674); Kupfer, KÖSDI 1993, 92212 (9220); Schwarz, DStZ 1991, 202 (206); ders., DStR 1991, 401 (404); Pezzer, DStR 1995, 1853 (1856); kritisch aber ders., StuW 2000, 457 (461); Claßen in Lademann/Söffing (Stand: Oktober 98), § 21 Rn 18; Voos, DStR 1999, 877 (883).

³⁸⁹ Becker/Urbans, INF 1999, 673 (676).

³⁹⁰ Söffing, StVj 1992, 235 (242); Groh, DB 1984, 2424 (2425 f.); von Gehlen, Liebhaberei, S. 129 f.; Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30 (nicht unter 50 Jahren).

³⁹¹ Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 30; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 6.

³⁹² Grube, DB 1991, 2220 (20 Jahre).

³⁹³ Paus, DStZ 1985, 450 (451 f.).

³⁹⁴ Teilweise wurden in der älteren Literatur auch noch längere (Rose, StbJb 1985/86, 177 (203) (unendlich) und kürzere (vgl. insoweit zum Meinungsstand Grube, DB 1991, 2220) Prognosezeiträume vertreten.

³⁹⁵ So noch Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (564); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 388 (Raupach/Schencking legen sich nicht auf einen konkreten Zeitraum fest, sondern stellen auf die tatsächlich mögliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts ab); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 310; ohne Nennung eines konkreten Zeitraums auch Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 165; Lang, FR 1997, 201 (205) auch ohne Nennung eines konkreten Zeitraums.

1. Prognosezeitraum von 50 Jahren

Soweit ein Prognosezeitraum von 50 Jahren vertreten wird, erfolgt dies regelmäßig unter Verweis auf die in § 7 Abs. 4 EStG für Gebäude grundsätzlich angeordnete lineare Abschreibung von 2 % jährlich, aus der sich eine regelmäßige Nutzungsdauer von 50 Jahren ergeben würde³⁹⁶. Teilweise wird auch darauf hingewiesen, dass zwar angesichts der langen Nutzungsdauer von Immobilien grundsätzlich ein relativ langer Prognosezeitraum zu Grunde zu legen ist³⁹⁷, aber ein Prognosezeitraum von 100 Jahren zu viele spekulative Elemente enthält³⁹⁸.

2. Prognosezeitraum von 100 Jahren

Die Auffassung, die einen Prognosezeitraum von 100 Jahren als zutreffend ansieht, führt aus, dass für die Bestimmung des Prognosezeitraums eine „natürlich-wirtschaftliche“ Betrachtungsweise und nicht eine steuerliche maßgebend sei, da der „natürliche Vermieter“ nicht nach steuerlichen Gesichtspunkten kalkuliere³⁹⁹.

Außerdem lasse sich aus § 7 Abs. 4 EStG auch keine „steuerliche Nutzungsdauer“ des Vermietungsobjekts ableiten, denn mit der AfA würden lediglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer eines gesetzlich festgelegten Zeitraums verteilt. Damit sei aber keine Aussage darüber getroffen, ob das Wirtschaftsgut verbraucht ist. Soweit Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf abnutzbare Wirtschaftsgüter entfallen, sei durch § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG lediglich die sofortige Abziehbarkeit ausgeschlossen⁴⁰⁰.

Dass bei der Gebäude-AfA die Aufwandsverteilung im Vordergrund stehe, ergibt sich nach dieser Auffassung aus der Entstehungsgeschichte des § 7 Abs. 4 EStG⁴⁰¹. Bis zur Einführung des § 7 Abs. 4 EStG im Jahre 1964 habe die gewöhnliche Nutzungs-

³⁹⁶ Söffing, StVj 1992, 235 (242); von Gehlen, Liebhaberei, S. 129 f.

³⁹⁷ FG Münster, Urteil vom 21.02.2001 – 10 K 5625/99 F.

³⁹⁸ Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.04.2001 – 14 K 498/97, EFG 2001, 1037 (Rev.: III R 17/02); FG Berlin, Urteil vom 15.04.1997 – VII 47/95, EFG 1998, 307; Niedersächsisches FG, Urteil vom 27.02.1997 – XIV 556/94, EFG 1997, 961.

³⁹⁹ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (674); ähnlich auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 01.12.1980 – IX 284/75, EFG 1981, 454.

⁴⁰⁰ Schwarz, DStZ 1991, 202 (206), ders., DStR 1991, 401 (404).

dauer gemäß § 7 Abs. 1 EStG 100 Jahre betragen. Hintergrund der Neuregelung seien im Wesentlichen wohnungspolitische Gesichtspunkte gewesen⁴⁰². Diese „fiktive Nutzungsdauer“ sei zur Bestimmung der Totalperiode untauglich⁴⁰³. Es müsse daher hinsichtlich des Prognosezeitraums auf die Lebensdauer des Gebäudes abgestellt werden, die im Regelfall 100 Jahre betrage.

3. Kürzere oder variable Prognosezeiträume

Wenn kürze Prognosezeiträume vertreten werden, geschieht das häufig mit dem Hinweis darauf, dass Prognosezeiträume von 50 oder mehr Jahren nicht überschaubar sind und zu viele spekulative Elemente enthalten⁴⁰⁴.

Soweit davon ausgegangen wird, dass eine Festlegung auf einen festen Prognosezeitraum nicht erfolgen kann, wird dies damit begründet, dass dadurch die gebotene Einzelfallbetrachtung durch eine pauschale und willkürliche Beurteilung ersetzt wird⁴⁰⁵.

4. Prognosezeitraum von 30 Jahren

Der BFH geht mit seiner neuen Rechtsprechung davon aus, dass der Prognosezeitraum, soweit sich nicht aus sonstigen Umständen eine Befristung der Nutzung ergibt, typisierend mit 30 Jahren zu Grunde zu legen ist⁴⁰⁶. Hierfür soll insbesondere sprechen, dass hinsichtlich der Dauer des Prognosezeitraums die Nutzung durch den Steuerpflichtigen (und ggf. seiner Rechtsnachfolger) maßgebend sei. Schon deshalb scheidet eine Prognose aus, die auf die voraussichtliche tatsächliche (100 Jahre) oder auf die bei der Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs. 4 EStG) typisierend mit 50 Jahren angenommene Nutzungsdauer eines Gebäudes abstellt.

⁴⁰¹ Pezzer, DStR 1995, 1853 (1856); ders., StuW 2000, 457 (461).

⁴⁰² Begründung des Regierungsentwurfs zur Einführung von § 7 Abs. 4 EStG, Bundestagsdrucksache IV/2008, 4.

⁴⁰³ Ähnlich auch Claßen in Lademann/Söffing (Stand: Oktober 98), § 21 Rn 18.

⁴⁰⁴ Grube, DB 1991, 2220.

⁴⁰⁵ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 310.

Eine solche Prognose enthalte außerdem zu viele spekulative Elemente. Immobilienkäufe seien im Regelfall mit Kredit finanziert. Dies rechtfertige es nicht, einen kürzeren Zeitraum (z.B. 20 Jahre oder noch weniger) zu Grunde zu legen, sondern es müsse zu Gunsten der Steuerpflichtigen eine Zeitspanne von 30 Jahren angenommen werden. Innerhalb einer Laufzeit von 25 bis 30 Jahren erfolge bei einer Finanzierung zu Standardkonditionen die Tilgung der Kredite. Im Regelfall plane der Steuerpflichtige seine Investition über einen solchen Zeitraum.

5. Eigene Meinung

M.E. ist der neuen Rechtsprechung des BFH, dass der Prognosezeitraum, soweit die Nutzung keinen sonstigen Beschränkungen unterliegt, typisierend mit 30 Jahren anzusetzen ist, zu folgen.

Der Große Senat des BFH hat in seiner Grundsatzentscheidung vom 25.06.1984⁴⁰⁷ ausgeführt, dass eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung oder Vermögensnutzung nur vorliegt, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen, nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Insoweit sei nicht auf das Ergebnis der Vermögensnutzung eines oder weniger Jahre, sondern auf das positive Gesamtergebnis der voraussichtlichen Vermögensnutzung abzustellen.

Man kann sich deshalb die Frage stellen, ob die hier vertretene Befristung des Prognosezeitraums dazu nicht im Widerspruch steht. Ein solcher Widerspruch besteht jedoch nicht, denn es ist weiterhin für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, über die Gesamtdauer seiner Vermögensnutzung, einen Totalüberschuss zu erzielen. Lediglich der Totalüberschuss zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht wird auf einen bestimmten Zeitraum beschränkt.

Eine solche Beschränkung des Prognosezeitraums ist auch möglich und sinnvoll. Dies erklärt sich aus dem Sinn und Zweck der Totalüberschussprognose. Sie soll zur Beurteilung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht dienen und äußerlich

⁴⁰⁶ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413.

feststellbare Umstände liefern, die den Schluss auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ermöglichen. Das Ergebnis der Totalüberschussprognose stellt damit ein wichtiges Indiz zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht dar. Wenn der Zweck der Totalüberschussprognose aber darin liegt, eine verlässliche Aussage zur Feststellung der Überschusserzielungsabsicht zu ermöglichen, genügt es auch die Prognosedauer so weit auszudehnen, wie es für eine zuverlässige Aussage, in Bezug auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht, erforderlich ist.

Dafür ist es aber m.E. nicht notwendig, eine Prognose für einen Zeitraum von 50 oder 100 Jahren durchzuführen. Insoweit ist der Rechtsprechung zuzustimmen, dass eine Prognose über einen solchen langen Zeitraum nur sehr schwer möglich ist, da sie zu viele Unsicherheitsfaktoren enthält.

Es ist davon auszugehen, dass auch der Steuerpflichtige selbst in der Regel keine Planung seiner Investition über so lange Zeiträume vornehmen wird. Da aber die Totalüberschussprognose gerade äußere (objektive) Anhaltspunkte über die Motivation (Absicht) des Steuerpflichtigen liefern soll, wäre es nicht sinnvoll die Totalüberschussprognose für einen solchen Zeitraum vorzunehmen, den der Steuerpflichtige selbst nicht in seine Planung einbezieht.

Problematisch erscheint aber, ob eine Festlegung auf einen grundsätzlich festen Prognosezeitraum möglich ist oder ob es nicht besser wäre, von einem variablen Prognosezeitraum auszugehen, der für den jeweiligen Einzelfall neu ermittelt wird. Gerade ein solches Vorgehen ist aber m.E. nicht sinnvoll. Diese Verfahrensweise würde wohl an der praktischen Durchführbarkeit scheitern und es wäre dann auch fraglich, welcher Prognosezeitraum im Einzelfall tatsächlich anzusetzen ist. Gerade die Festlegung des BFH auf einen festen Prognosezeitraum sorgt für die gebotene Rechtssicherheit.

Ein Prognosezeitraum von 30 Jahren ist auch angemessen. Dem BFH ist zuzustimmen, dass bei einer „normalen“ fremdfinanzierten Vermietungsinvestition regelmäßig eine Tilgung der Kredite innerhalb von 25 bis 30 Jahren erfolgt. Daher ist es auch gerechtfertigt, die Prognosedauer an diesem Zeitraum auszurichten. Auch die Pla-

⁴⁰⁷ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

nungen des Steuerpflichtigen erstrecken sich regelmäßig auf diese Zeitspanne.

Es kann also zusammenfassend festgestellt werden, dass der Prognosezeitraum für die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich 30 Jahre umfasst, soweit nicht ersichtlich ist, dass die Nutzungsdauer durch sonstige Umstände befristet ist.

C. Beurteilungsgegenstand

An dieser Stelle soll geklärt werden, welche Objekte in die Totalüberschussprognose und damit in die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht einzubeziehen sind. Die insoweit bestehende Problematik kann sich dann stellen, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Objekte vermietet oder verpachtet und sich bei einer Einzelbetrachtung für eines der Objekte ein negativer Totalüberschuss und für das andere Objekt ein positiver Totalüberschuss ergibt und bei einer Gesamtbetrachtung der Objekte jedoch, insgesamt von einem positiven Totalüberschuss auszugehen ist⁴⁰⁸.

Es stellt sich dann die Frage, ob beide Objekte zusammen zu betrachten sind und daher von einer positiven Totalüberschussprognose für beide Objekte auszugehen ist oder ob eine Einzelbetrachtung vorgenommen werden muss, die für eines der Objekte zu einer negativen Erfolgsprognose führt. Konsequenz der Einzelbetrachtung wäre dann u.U. die Verneinung der Überschusserzielungsabsicht und daraus folgend der Steuerbarkeit der (negativen) Einkünfte für das eine Objekt. Die Einkünfte aus der Vermietung/Verpachtung für das andere Objekt wären hingegen grundsätzlich in voller Höhe der Besteuerung zu unterwerfen.

Eine Zusammenfassung beider Objekte hätte den Vorteil einer insgesamt niedrigeren Steuerbelastung, da es infolge des Vorliegens einer insgesamt positiven Totalüberschussprognose und der Steuerbarkeit der gesamten Tätigkeit zu einem Ausgleich der Ergebnisse aus der Vermietung/Verpachtung beider Objekte innerhalb der Einkunftsart käme.

⁴⁰⁸ Vgl. dazu auch das Beispiel von Rose, StbJb 1985/86, 177 (197).

I. Einzelfallprüfung

Teilweise wird eine „natürliche“ Betrachtungsweise vertreten⁴⁰⁹. Soweit nach der Verkehrsanschauung „natürlich-wirtschaftliche Einheiten“ bzw. Tätigkeitsbereiche vorliegen, soll eine Zusammenbetrachtung der Objekte angezeigt sein. Eine totale Segmentierung oder Sammelbeurteilung sei nicht möglich. Habe sich ein Engagement rechtlich verselbständigt, müsse von einer eigenständigen Beurteilungseinheit ausgegangen werden.

Es verwirkliche derjenige den Einkünftebestand, der die in den einzelnen Einkunftsarten jeweils speziell vertypete steuerbare Tätigkeit ausübt. Ausgangspunkt für die Lösung der Problematik müsse daher die steuerbare Tätigkeit des Steuerpflichtigen am Markt sein, woraus sich eine „marktwirtschaftliche“ und damit eine „natürlich-wirtschaftliche“ Betrachtungsweise, die sich an der Verkehrsanschauung orientiere, rechtfertige.

Die Entscheidung über eine mögliche Gesamtbetrachtung müsse einzelfallbezogen erfolgen. Dabei komme es darauf an, ob die verschiedenen Betätigungen wirtschaftlich eine Einheit darstellen⁴¹⁰. Entscheidend sei, inwieweit die verschiedenen Betätigungen aufeinander Einfluss ausübten⁴¹¹ bzw. inwieweit wirtschaftliche Verknüpfungen bestehen⁴¹².

Außerdem rechtfertige schon der Wortlaut des § 21 EStG, der von der Vermietung/Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden ausgeht, eine diesbezügliche Sichtweise⁴¹³. Hinsichtlich der Gesamtbetrachtung von Vermietungsobjekten könne ein wesentliches Indiz für eine Beurteilungseinheit das Vorliegen einer einheitlichen Investitionsentscheidung sein⁴¹⁴.

⁴⁰⁹ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (673 f.); ähnlich Becker/Urbahns, INF 1999, 673.

⁴¹⁰ So von Gehlen, Liebhaberei, S. 133 ff.; ähnlich Pferdmenes, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 145 ff. (159); ähnlich in Ergebnis wohl auch Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 275.

⁴¹¹ So von Gehlen, Liebhaberei, S. 133 ff.; ähnlich für gewerbliche Einkünfte Gosch, StBp 1997, 23 (24).

⁴¹² Pferdmenes, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 145 ff. (159); Rödder, DB 1986, 2241 (2244), der allerdings (vgl. Rödder a.a.O., S. 2244 ff.) bei der Betätigung einer Personengesellschaft einer Gesamtbetrachtung den Vorzug gibt.

⁴¹³ So von Gehlen, Liebhaberei, S. 145; Pferdmenes, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 159.

II. Grundsätzliche Gesamtbetrachtung

Andere gehen davon aus, dass grundsätzlich sämtliche wirtschaftlichen Aktivitäten des Steuerpflichtigen zusammen zu beurteilen sind. Eine getrennte Beurteilung müsse erfolgen, wenn es sich um selbständige Tätigkeitsbereiche handelt⁴¹⁵. Wesentlich sei, ob es sich um bloße Hilfs- oder Nebentätigkeiten zur Haupttätigkeit handelt bzw. ein selbständiger Förderungs- und Sachzusammenhang besteht⁴¹⁶.

Vereinzelt wird sogar vertreten, dass die Beurteilungseinheit einkunftsartübergreifend gebildet werden könne. Obergrenze für die zusammenfassende Prüfung wäre allein das jeweilige Steuersubjekt⁴¹⁷. Grundsätzlich müsse eine „inhaltlich-funktionale“ Segmentierung für die Abgrenzung der Beurteilungseinheit erfolgen. Dies folge insbesondere daraus, dass es um die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht geht und bestimmte Teilaktivitäten u.U. nur einen Teilausschnitt dieser Absicht repräsentierten. Um aber die „Gesamtabsicht“ zutreffend beurteilen zu können, sei es erforderlich, alle Teilaktivitäten, die der Steuerpflichtige einheitlich mit Erwerbserzielungsabsicht unternimmt, zu einer Beurteilungseinheit zusammenzufassen, soweit sie durch einen einheitlichen Zweckzusammenhang inhaltlich miteinander verknüpft sind. Um eine solche Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht zu ermöglichen, sei es u.U. notwendig, die Einkünfteerzielungsabsicht einkunftsartübergreifend zu prüfen.

⁴¹⁴ So von Gehlen, Liebhaberei, S. 146 f.

⁴¹⁵ Kupfer, KÖSDI 2000, 12514 (12518), allerdings ohne genaue Differenzierung zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten; ähnlich Weber-Grellet, DStR 1998, 873 (873 f.), auch ohne Differenzierung zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten; anders wohl noch Kupfer, KÖSDI 1993, 9212 (9216 f.), bei den Überschusseinkünften grundsätzlich getrennte Beurteilung jeder Vermögensanlage; kritisch zur Segmentierung bei gewerblicher Tätigkeit Braun, BB 2000, 283 (285) und Berz, DStR 1997, 358 (359 f.).

⁴¹⁶ Für gewerbliche Einkünfte vgl. Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 26 und Weber-Grellet in Schmidt, § 15 Rn 28.

⁴¹⁷ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 271 ff.

III. Trennungstheorie

Teilweise wird die Position vertreten, dass es für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht auf das einzelne Objekt ankomme⁴¹⁸. Ausgangspunkt der Betrachtung müsse die jeweilige Einkunftsquelle sein⁴¹⁹. Innerhalb der jeweiligen Einkunftsart finde ein Verlustausgleich statt, wenn positive und negative Ergebnisse aus derselben Quelle stammen. Eine Einkunftsquelle liege aber nur vor, wenn diese mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird. Um dies feststellen zu können, müsse hinsichtlich der einzelnen Immobilie geprüft werden, ob sie mit Einkünfteerzielungsabsicht genutzt wird. Fehlt es daran, so liege keine Einkunftsquelle vor.

In einem neueren Urteil geht das FG des Landes Brandenburg nunmehr allgemein davon aus, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht auf den Gesamtüberschuss mehrerer Objekte, sondern im Wege der Segmentierung, nur auf das einzelne Objekt, abzustellen sei⁴²⁰. Ähnlich hat auch bereits das FG Mecklenburg-Vorpommern bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich zweier vermieteter Doppelhaushälften eine Einzelbetrachtung vorgenommen, ohne sich jedoch näher mit dem Problem der Segmentierung auseinanderzusetzen⁴²¹.

Der BFH hat dieses Urteil mittlerweile bestätigt⁴²² und in einem weiteren Beschluss, mit dem er das zitierte Urteil des FG des Landes Brandenburg bestätigt hat, ausgeführt, dass die Einkünfteerzielungsabsicht für jede vermietete Immobilie gesondert geprüft werden muss⁴²³. Dies folge daraus, dass nur derjenige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen kann, der Träger der Recht und Pflichten aus dem Mietverhältnis ist.

⁴¹⁸ Gänger in Bordewin/Brandt (Stand: Oktober 97), § 21 Rn 12; Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 130 ff.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 389 f.

⁴¹⁹ Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 134.

⁴²⁰ FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 14.05.2003 – 2 K 761/00, EFG 2003, 1310.

⁴²¹ FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 04.04.2001 – 1 K 72/99, (juris).

⁴²² BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565.

⁴²³ BFH, Beschluss vom 31.10.2003 – IX B 97/03, BFH/NV 2004, 196.

IV. Problemlösung

M.E. hat die Problemlösung sich am Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht und am Sinn und Zweck der Totalüberschussprognose zu orientieren. Eine generelle Lösung im Hinblick auf eine Gesamtbetrachtung oder eine Einzelbetrachtung mehrerer vom Steuerpflichtigen vermieteteter/verpachteter Objekte ist nicht möglich.

Bei der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Es kommt entscheidend darauf an, ob der Steuerpflichtige mit der Absicht tätig wird, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse (Totalüberschuss) zu erzielen. Daher muss es m.E. bei der Beantwortung der Frage, ob ggf. mehrere Objekte zu einer Beurteilungseinheit zusammengefasst werden können, auch zunächst entscheidend auf die vom Steuerpflichtigen verfolgte Konzeption ankommen.

Ausschlaggebend muss sein, wie er beabsichtigt, einen Totalüberschuss zu erzielen. Soll dies über die Vermietung/Verpachtung mehrere Objekte erfolgen, so müssen bei der Durchführung der Totalüberschussprognose auch diese Objekte insgesamt in die Totalüberschussprognose einbezogen werden. Nur diese grundsätzlich subjektive Bestimmung des Beurteilungsgegenstandes wird dem Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal gerecht.

Aus den vorgenannten Gründen kann daher der vorstehenden Auffassung⁴²⁴, die pauschal davon ausgeht, dass es für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht ausschließlich auf das einzelne Objekt ankomme, nicht gefolgt werden. Diese Ansicht meint, dass eine Einkunftsquelle nur dann vorliege, wenn diese mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird, deshalb müsse hinsichtlich der einzelnen Immobilie geprüft werden, ob sie mit Einkünfteerzielungsabsicht genutzt wird.

Diese Argumentation ist m.E. nicht folgerichtig, denn wenn der Steuerpflichtige mehrere Objekte insgesamt als eine zusammenhängende Einkunftsquelle betrachtet, muss es auch möglich sein, diese Objekte in eine Totalüberschussprognose einzu beziehen und für sie insgesamt zu prüfen, ob sie mit Einkünfteerzielungsabsicht ge-

⁴²⁴ Gänger in Bordewin/Brandt (Stand: Oktober 97), § 21 Rn 12; Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 130 ff.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 389 f.

nutzt werden.

Allerdings besteht bei einer rein am Willen des Steuerpflichtigen orientierten Bestimmung des Beurteilungsgegenstandes die Gefahr der Manipulation durch den Steuerpflichtigen. Es würde für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit bestehen, allein durch den Vortrag einer Beurteilungseinheit mehrere Objekte zusammenzufassen. Dies hätte u.U. die Folge, dass er ein ertragreiches Objekt mit einem Objekt zusammenfasst, bei dem ein negativer Totalüberschuss zu erwarten ist und welches ausschließlich aus außersteuerlichen Gründen überlassen wird. Wenn dann aber in Folge der Zusammenfassung der Objekte insgesamt von einem positiven Totalüberschuss auszugehen ist, würde ein Indiz für das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht für beide Objekte vorliegen. Dies könnte dann bei Bejahung der Einkünfteerzielungsabsicht und damit gegebener Steuerbarkeit der Tätigkeit/Vermögensnutzung insgesamt zu dem Ergebnis führen, dass der Steuerpflichtige durch die behauptete Verbindung mehrerer Objekte, ein aus ausschließlich außersteuerlichen Gründen betriebenes Objekt zu Lasten der Allgemeinheit, zumindest z. T. über eine dadurch eintretende geringere persönliche Steuerbelastung, finanziert. Daher kann eine ausschließlich subjektive Bestimmung, der in die Totalüberschussprognose einzubeziehenden Objekte, nicht richtig sein.

Auch bei der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht selbst wird nicht allein auf die Behauptungen des Steuerpflichtigen abgestellt, sondern auch die Einkünfteerzielungsabsicht als sogenannte innere Tatsache muss sich anhand äußerer objektiver Umstände ermitteln lassen. Daher muss auch bei der Feststellung der in die Totalüberschussprognose einzubeziehenden Objekte geprüft werden, ob sich die vom Steuerpflichtigen u.U. behauptete Beurteilungseinheit mehrerer Objekte auch durch äußerlich feststellbare objektive Umstände nachvollziehen lässt.

Auch der neueren Rechtsprechung, die ebenfalls von einer getrennten Beurteilung von verschiedenen Objekten ausgeht, kann nicht gefolgt werden. Der Hinweis der Rechtsprechung, dass dies daraus folge, dass nur derjenige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen kann, der Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis ist, vermag nicht zu überzeugen. Der Steuerpflichtige kann zugleich Träger der Rechte und Pflichten bezüglich mehrerer Mietverhältnisse sein, weshalb

dieser Gesichtspunkt m.E. einer möglichen Zusammenfassung mehrerer Objekte, bei denen derselbe Steuerpflichtige Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis ist, nicht entgegensteht.

Es muss allerdings geklärt werden, aus welchen äußeren Umständen sich eine Beurteilungseinheit ableiten lässt. Die oben dargestellten Auffassungen, die von der grundsätzlichen Möglichkeit ausgehen, mehrere Objekte zu einer Beurteilungseinheit zusammenzufassen, stellen im Wesentlichen darauf ab, ob die Betätigung/Vermögensnutzungen des Steuerpflichtigen sich als wirtschaftliche Einheit darstellen und ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang oder ein Förderungs- und Sachzusammenhang besteht. Kriterien für einen solchen Zusammenhang sollen u.a. ein einheitlicher Gesamtplan, eine einheitliche Investitionsentscheidung, bestehende wirtschaftliche Verknüpfungen oder der Einfluss, den die verschiedenen Betätigungen aufeinander ausüben, sein.

Auch m.E. muss für das Vorliegen einer Beurteilungseinheit entscheidend darauf abgestellt werden, ob zwischen den verschiedenen Objekten ein wirtschaftlicher Zusammenhang derart besteht, dass daraus erkennbar ist, dass der Steuerpflichtige insgesamt von einem Gesamtengagement ausgeht, mit dem er seine Einkünfteerzielungsabsicht verfolgt. Die genannten verschiedenen Einzelkriterien zur Feststellung dieses Zusammenhangs sind durchaus tauglich, um Anhaltspunkte für eine Beurteilungseinheit zu liefern. Es kann aber nicht entscheidend sein, ob das eine oder das andere Kriterium vorliegt. Es muss vielmehr eine Gesamtabwägung unter Einbeziehung aller äußeren Umstände stattfinden.

Damit stellt sich aber zugleich die Frage, ob der o.g. Auffassung⁴²⁵, die davon ausgeht, dass die Beurteilungseinheit einkunftsartübergreifend gebildet werden kann und Obergrenze für die zusammenfassende Prüfung allein das jeweilige Steuersubjekt ist, gefolgt werden kann.

M.E. ist eine solche einkunftsartübergreifende Durchführung der Totalüberschussprognose aber nicht möglich. Allerdings spricht die hier vertretene Auffassung, dass es entscheidend auf die vom Steuerpflichtigen verfolgte Konzeption ankommt, ins-

⁴²⁵ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 271 ff.

besondere wie er beabsichtigt, einen Totalüberschuss zu erzielen, zunächst für eine einkunftsartübergreifende Betrachtungsweise.

Auch die Argumentation der vorgenannten Auffassung, dass es um die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht geht und bestimmte Teilaktivitäten u.U. nur einen Teilausschnitt dieser Absicht repräsentieren und um die „Gesamtabsicht“ zutreffend beurteilen zu können, es erforderlich ist, alle Teilaktivitäten, die der Steuerpflichtige einheitlich mit Erwerbserzielungsabsicht unternimmt, zusammen zu beurteilen, erscheint zunächst durchaus einleuchtend. Allerdings können die dagegen bestehenden systematischen Bedenken nicht ausgeräumt werden, so dass die Obergrenze für die eine Beurteilungseinheit die jeweilige Einkunftsart sein muss.

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet in § 2 Abs. 1 EStG sieben verschiedene Einkunftsarten. Diese Einkunftsarten sind gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG nur dann steuerbar, wenn sie mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt werden. Wie die verschiedenen Einkünfte zu ermitteln sind, ergibt sich aus § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG (§§ 4 bis 7 k EStG, Gewinneinkünfte) und § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (§§ 8 bis 9a EStG, Überschusseinkünfte). Eine Zusammenfassung der Ergebnisse aus den verschiedenen Einkunftsarten ist erst auf der Ebene der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) möglich.

Daraus folgt, dass zunächst separat für jede Einkunftsart festgestellt werden muss, ob sie mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt wird und damit steuerbar ist (§ 2 Abs. 1 EStG). Erst auf der Ebene der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) findet eine Zusammenfassung der Ergebnisse aus den verschiedenen Einkunftsarten statt. Daraus ergibt sich m.E. zwingend, dass zunächst auch für jede Einkunftsart gesondert festgestellt werden muss, ob eine steuerbare Tätigkeit vorliegt. Durch eine Bildung von Beurteilungseinheiten, im Rahmen der Totalüberschussprognose über die verschiedenen Einkunftsarten hinweg, würde dieses System des Einkommensteuergesetzes unterlaufen⁴²⁶.

Auch die Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht und Totalgewinn und Totalüberschuss hätte keinen Sinn, wenn im Rahmen der Total-

⁴²⁶ Ähnlich im Ergebnis auch von Gehlen, Liebhaberei, S. 141 bei Fußnote 1.

prognose durch eine einkunftsartübergreifende Bildung von Beurteilungseinheiten diese Differenzierung umgangen wird⁴²⁷.

Es kann also festgehalten werden, dass innerhalb der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, eine Zusammenfassung verschiedener Objekte zu einer Beurteilungseinheit im Rahmen der Totalüberschussprognose zu erfolgen hat, wenn der Steuerpflichtige selbst von einem einheitlichen Beurteilungsgegenstand ausgeht und sich das Vorliegen einer Beurteilungseinheit anhand eines objektiv erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs bestätigt, der durch eine Gesamtabwägung unter Einbeziehung aller äußeren Umstände festgestellt werden muss.

D. Prognoseverfahren

Der BFH geht seit dem Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984⁴²⁸ davon aus, dass es nicht ausreicht, dass auf Dauer gesehen nachhaltig „Gewinne/Überschüsse“ erzielt werden und die Verlustphase nachhaltig überwunden wird⁴²⁹. Ein Totalüberschuss im Sinne der neuen Rechtsprechung liegt vor, wenn sich ein positives Gesamtergebnis (aus Einnahmen und Werbungskosten) innerhalb der voraussichtlichen Dauer der Vermögensnutzung ergibt⁴³⁰.

Für die Ermittlung des erzielbaren Totalüberschusses ist es erforderlich, zusätzlich zu den ggf. aus schon abgelaufenen Zeiträumen bekannten Ergebnissen, auch eine Prognose über die noch zu erwartenden Ergebnisse zu treffen, um insgesamt eine Aussage über die Möglichkeit eines Totalüberschusses machen zu können. An dieser Stelle soll nun geklärt werden, von welchen Prognosegrundsätzen für die insgesamt zu erwartenden Ergebnisse im Rahmen der Totalüberschussprognose auszugehen ist und ob spezielle Prognoseverfahren Anwendung finden.

⁴²⁷ So auch Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 146.

⁴²⁸ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

⁴²⁹ So aber die alte Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 14.12.1976 – VIII R 99/72, BStBl. II 1977, 305; BFH, Urteil vom 01.08.1978 – VIII R 17/74, BStBl. II 1979, 14; BFH, Urteil vom 06.03.1980 – IV R 182/78, BStBl. II 1980, 718; BFH, Urteil vom 22.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; BFH, Urteil vom 22.07.1981 – IV R 74/79, BStBl. II 1983, 2.

⁴³⁰ Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; so auch Stein, BuW, 2001, 1016; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 380 ff.; Pezzer, StuW 2000, 457 (458).

I. Rechtsprechung und Verwaltung

Der BFH hatte sich bisher nicht dazu geäußert, wie die Totalüberschussprognose für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Einzelnen durchzuführen ist. Mit seinem Urteil vom 06.11.2001⁴³¹ hat er aber für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung konkretere Prognosegrundsätze aufgestellt⁴³².

Er ist der Auffassung, dass auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht als sogenannte innere Tatsache aus objektiven Umständen geschlossen werden muss. Dabei soll entscheidend sein, ob die Vermietungstätigkeit bei objektiver Betrachtung einen Totalüberschuss erwarten lässt. Ist dies nicht der Fall, kann der Steuerpflichtige gleichwohl nachweisen, dass er zum maßgeblichen Zeitpunkt die objektiven Umstände verkannt hat und davon ausgegangen ist, im Beurteilungszeitraum einen Totalüberschuss zu erzielen.

Der BFH geht davon aus, dass die Ermittlung des Totalüberschusses durch eine Prognose, über die im Rahmen der voraussichtlichen Dauer der Vermögensnutzung erzielbaren steuerpflichtigen Erträge und anfallenden Werbungskosten (nach Einkommensteuerrechtlicher Vorschriften), erfolgen muss, bei der alle objektiv erkennbaren Umstände zu berücksichtigen sind⁴³³. Dabei könnten die Ergebnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte liefern⁴³⁴. Dies gelte insbesondere, wenn die zukünftige Bemessung eines Faktors unsicher ist. Zukünftig eintretende Faktoren sollen bei objektiver Vorhersehbarkeit in die Beurteilung einzubezie-

⁴³¹ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 (Bei dieser Entscheidung geht es zwar um die Vermietung von Ferienwohnungen, sie enthält aber hinsichtlich der Totalüberschussprognose Grundsätze von allgemeiner Bedeutung).

⁴³² Vgl. zu den neuen Rechtsprechungsgrundsätzen auch die Darstellungen von Spindler, NWB 02, F. 3 S. 11881; Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 11.

⁴³³ So auch schon BFH, Urteil vom 09.05.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660; BFH, Urteil vom 28.10.1999 – VIII R 7/97, BFH/NV 2000, 564.

⁴³⁴ Vgl. insoweit auch BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH, Urteil vom 09.05.2000 – VIII R 77/97, BStBl. II 2000, 660; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; BFH, Urteil vom 28.08.1987 – III R 273/83, BStBl. II 1988, 10; BFH, Urteil vom 02.09.1987 – I R 315/83, BFH/NV 1988, 300; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; BFH, Urteil vom 24.08.2000 – IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674; BFH, Urteil vom 07.08.1991 – X R 10/88, BFH/NV 1992, 108; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 51/88, BFH/NV 1990, 502; FG München, Urteil vom 10.12.1996 – 2 K 976/95, (juris); Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 09.02.2000 – IV 1256/96 (juris); FG München, Beschluss vom 18.10.1996 – 2 V 2858/96 (juris); FG Düsseldorf, Urteil vom 18.01.2001 – 16 K 3182/97 E, EFG 2002, 616; BFH Urteile vom 30.11.1989 - I R 79-80/86, I R 79/86, I R 80/86, BStBl. II 1990, 452; FG Düsseldorf, Urteil vom 10.07.2003 – 10 K 2561/00 G, EFG 2003, 1408.

hen sein⁴³⁵.

Die im Prognosezeitraum voraussichtlich zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben seien zu schätzen⁴³⁶. Trage der Steuerpflichtige keine ausreichenden objektiven Umstände über die bereits im VZ ersichtliche künftige Entwicklung der zu erwartenden Mieteinnahmen und Werbungskosten vor, müsse eine Schätzung anhand eines Durchschnitts, der in der Vergangenheit, innerhalb eines bestimmten Zeitraums angefallenen Einnahmen und Werbungskosten, erfolgen. Eine Grundlage dazu könnten in der Regel die in den letzten fünf Veranlagungszeiträumen angefallenen Einnahmen und Werbungskosten bilden.

Da es sich um eine bloße Schätzung handelt, sollen inflationsbedingte Erhöhungen der Einnahmen und Werbungskosten nicht berücksichtigt werden.

Dem Umstand, dass eine Prognose über einen Zeitraum von 30 Jahren viele Unsicherheitsfaktoren enthalte, sei dadurch Rechnung zu tragen, dass hinsichtlich der geschätzten Einnahmen ein Sicherheitszuschlag von 10 % und hinsichtlich der geschätzten Ausgaben ein Sicherheitsabschlag von 10 % vorzunehmen ist.

Legt der Steuerpflichtige dar, dass er auf die in der Vergangenheit entstandenen Werbungskosten mit einer Änderung der Art und Weise seiner Vermietung reagiert hat, müsse der Schätzung der Durchschnitt der Einnahmen und Ausgaben der zukünftigen (z.B. fünf) Veranlagungszeiträume zu Grunde gelegt werden, in denen sich die objektiv erkennbaren Maßnahmen erstmals ausgewirkt haben⁴³⁷. Die daraus resultierenden Einnahmen und Ausgaben werden für den Rest des Prognosezeitraums hochgerechnet. Der Prognosezeitraum beginne mit dem Erwerb oder der Herstellung des Objekts.

Die Verwaltung hat sich dieser Rechtsprechung im Wesentlichen⁴³⁸ angeschlossen und führt die Prognoserechnung ebenfalls nach den dargestellten Grundsätzen

⁴³⁵ Vgl. insoweit auch BFH, Urteil vom 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267; ähnlich BFH, Beschluss vom 18.02.1997 – B 31/96, BFH/NV 1997, 478; BFH, Beschluss vom 16.09.2002 – IX B 70/02, BFH/NV 2003, 40.

⁴³⁶ Zur Schätzung im Rahmen der Totalüberschussprognose vgl. auch BFH, Beschluss vom 28.03.2000 – X B 82/99, BFH/NV 2000, 1186.

⁴³⁷ So auch BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 34/97, BFH/NV 2002, 768; so auch Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 11.

durch⁴³⁹.

II. Literatur

In der Literatur wird teilweise darauf hingewiesen, dass eine Prognose auf so vielen unbekanntem Faktoren beruhe, dass sie weitgehend spekulativ bleiben müsse⁴⁴⁰.

Ansonsten geht auch die Literatur davon aus, dass ex ante zu prüfen ist, ob ein Totalüberschuss erzielbar erscheint⁴⁴¹. Da der Totalerfolg sich aus der Summe der bereits bekannten und zukünftigen Ergebnisse ergibt, sei insoweit eine Prognose erforderlich, ob insgesamt die Möglichkeit eines Totalüberschusses besteht⁴⁴². Dabei soll die Prognose unter Berücksichtigung der im Zeitpunkt der Investitionsentscheidung bekannten Umstände durchzuführen sein.

Teilweise wird die Ermittlung des Totalerfolgs unter Anwendung von Methoden der betriebswirtschaftlichen Investitionsrechnung bejaht⁴⁴³. So wird darauf hingewiesen, dass mit dem Rückgriff auf frühere repräsentative Perioden eine Prognose des Totalerfolgs zwar erleichtert werde, das Problem unsicherer Erwartungen könne aber dadurch nicht ausgeschaltet werden⁴⁴⁴.

Es wird u.a. vertreten, dass die Prüfung der Erzielbarkeit eines Totalerfolgs mittels betriebswirtschaftlicher Rentabilitätsrechnung, die den durchschnittlichen „Gewinn“ ins Verhältnis zum eingesetzten Kapital setzt, durchgeführt werden könne⁴⁴⁵.

⁴³⁸ Zu den Abweichungen insbesondere hinsichtlich des Prognosezeitraums (soweit es sich nicht um Ferienwohnungen handelt) im 3. Teil bei Abschnitt B. V. 2.

⁴³⁹ BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640 (vgl. so auch das bereits aufgehobene BMF-Schreiben vom 14.10.2002 – IV C 3 – S 2253 – 77/02, BStBl. I 2002, 1039).

⁴⁴⁰ Pezzer, StuW 2000, 457 (463).

⁴⁴¹ Vgl. z.B. Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (673); Groh, DB 1984, 2424 (2425); Theisen, StuW 1999, 255 (259 ff.); Drüen, FR 1999, 1097 (1102); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 258 f.; Meichssner, DStR 1985, 647; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 10; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7.

⁴⁴² Theisen, StuW 1999, 255 (259 ff.); Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (564).

⁴⁴³ Terhart, DB 1985, 2587 (2588); Theisen, StuW 1999, 255 (260 ff.); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 258 f.

⁴⁴⁴ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 286 f.

⁴⁴⁵ So von Gehlen, Liebhaberei, S. 213 ff.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 406.

Teilweise wird die Anwendung der Kapitalwertmethode im Rahmen der Totalerfolgsprognose zur Ermittlung der Vorteilhaftigkeit einer Investition befürwortet⁴⁴⁶. Diese Methode stellt eines der Verfahren dar, mit denen die betriebswirtschaftliche Vorteilhaftigkeit einer Investition festgestellt werden kann⁴⁴⁷. Dabei erfolgt die Ermittlung des Kapitalwerts durch eine Abzinsung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben auf einen bestimmten Zeitpunkt (grundsätzlich Beginn der Investition) mit einem sogenannten Kalkulationszinssatz (z.B. Zinssatz einer optimalen Kapitalanlage)⁴⁴⁸. Ist der Kapitalwert positiv, handelt es sich um eine über dem Zinssatz der (optimalen) Kapitalanlage liegende Investition.

Es wird vorgebracht, dass die Rechtsprechung keine eigenen Lösungen zu entwickeln brauche, sondern sich des bestehenden betriebswirtschaftlichen Instrumentariums bedienen könne⁴⁴⁹. Es sei nur schwer möglich, Zahlungsströme unter Berücksichtigung von eventuellen Fremdkapitalzinsen zu prognostizieren und die sich daraus ergebenden Einnahmen und Ausgaben zu addieren. Die Kapitalwertmethode stelle eine leichtere und praktikablere Lösung zur Ermittlung des Totalerfolgs dar. Die Belastung mit Fremdkapitalzinsen könne dann pauschal durch den Kalkulationszinssatz berücksichtigt werden.

Im Rahmen einer durchzuführenden betriebswirtschaftlichen Berechnung sei es auch erforderlich die Inflationswirkungen einzubeziehen, da es ansonsten zur Berücksichtigung von „Scheingewinnen“ komme⁴⁵⁰. Außerdem sei eine angemessene Kapitalverzinsung erforderlich, da kein Kaufmann eine wirtschaftliche Aktivität ergreife, die nach einer Ergebnisprognose weniger als den Kapitalmarktzins erreiche.

Zum Teil geht man davon aus, dass der ermittelte Totalüberschuss mit seinem Barwert anzusetzen sei⁴⁵¹. Zwar lasse das Nominalwertprinzip aus währungspolitischen und steuertechnischen Gründen die laufende Geldentwertung außer Betracht, wo-

⁴⁴⁶ Terhart, DB 1985, 2587 (2588).

⁴⁴⁷ Vgl. zu den Methoden der betriebswirtschaftlichen Investitionsrechnung Wöhe, Betriebswirtschaftslehre, S. 604 ff.

⁴⁴⁸ Zur Kapitalwertmethode siehe Wöhe, Betriebswirtschaftslehre, S. 619 ff.; zu den Unterschieden zwischen Kapitalwertmethode und einer steuerrechtlichen Ermittlung des Totalerfolgs vgl. auch Rose, StbJb 1984/84, 177 (188 ff.).

⁴⁴⁹ Terhart, DB 1985, 2587 (2588) (Auch Weber-Grellet, DStR 1998, 873 (874), ist der Auffassung, dass eine allein durch Geldentwertung verursachte „Betriebsvermögensmehrung“ nicht ausreichend sei.)

⁴⁵⁰ Theisen, StuW 1999, 255 (261).

durch es zur Einbeziehung inflationsbedingter Scheingewinne in die Besteuerung komme. Die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht liege aber auf einer anderen Ebene. Insoweit sei es nicht zwingend, dass der Fiskus den Zeit-/Zinsfaktor unberücksichtigt lasse. Vielmehr soll entscheidend sein, ob die fragliche Betätigung eine positive Wirkung auf das Gesamtsteueraufkommen hat. Deshalb müsse auch eine Bewertung des Totalüberschusses unter zeitlichen Gesichtspunkten erfolgen.

Andere sind demgegenüber der Auffassung, dass es sich bei der Totalüberschussprognose nicht um eine betriebswirtschaftliche Investitionsrechnung handele⁴⁵². Zukünftige Einnahmen und Werbungskosten seien auch nicht abzuzinsen⁴⁵³. Gegen die Ermittlung des Totalerfolgs mit Methoden der betriebswirtschaftlichen Investitionsrechnung wird vorgebracht, dass es gerade nicht darauf ankomme, ob eine messbare Verzinsung erzielt wird⁴⁵⁴. Es genüge, dass überhaupt ein Totalerfolg entstehe.

Aus dem Nominalwertprinzip folge, dass es sich bei dem Totalerfolg um einen reinen Geldüberschuss handele, der nominal (ohne Berücksichtigung der Geldentwertung) zu berechnen sei⁴⁵⁵. Eine Prognose, ohne die Berücksichtigung von Zins- und Inflationseffekten habe zwar eine „verzerrende“ Wirkung, aber für eine ausschließlich steuerrechtliche Prognose würden Gesichtspunkte der Praktikabilität eines steuerlichen Massenverfahrens sprechen⁴⁵⁶. Auch im Rahmen der Einkünfteermittlung blieben Zinseffekte und Geldwertschwankungen außer Betracht, deshalb dürften diese auch im Rahmen der Totalerfolgsprognose keine Rolle spielen⁴⁵⁷.

⁴⁵¹ Ross, DStZ 1998, 717 (719); Goecke, DStR 1998, 866 (869).

⁴⁵² Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (673); Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (564); Groh, DB 1984, 2424 (2425); ähnlich wohl auch Kupfer, KÖSDI 1993, 9212 (9220 f.); ähnlich wohl auch Stuhmann, DB 1996, 1645.

⁴⁵³ Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (673); ähnlich Rose, StbJb 1984/84, 177 (202).

⁴⁵⁴ Groh, DB 1984, 2424 (2425).

⁴⁵⁵ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665, der aber trotzdem in seine Modellrechnung inflationär bedingte Erhöhungen der Mieteinnahmen und Werbungskosten von jährlich 3 % (ähnlich auch noch Stein; INF 2001, 641 (643), ders., BuW, 2001, 1016 (1017), Mietpreissteigerungen von jährlich 2 - 3 % und Roemer, INF 1996, 522 (526 f.), Mietsteigerung von 2 % jährlich) einbezieht.

⁴⁵⁶ Drüen, FR 1999, 1097 (1102 ff., 1104).

⁴⁵⁷ Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 142 ff., der allerdings der Auffassung ist, dass es sich dabei um ein dynamisches Verfahren der Investitionsrechnung handelt, welches lediglich mittels eines Diskontierungsfaktors von Null den zeitlichen Anfall der totalerfolgsrelevanten Faktoren unberücksichtigt lässt.

III. Stellungnahme

1. Allgemeines

M.E. stellen die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze ein geeignetes Instrumentarium⁴⁵⁸ zur Durchführung der Totalüberschussprognose dar⁴⁵⁹. Bei der Durchführung der Prognose geht es nicht darum, die exakte Höhe eines möglichen Totalüberschusses zu ermitteln⁴⁶⁰. Eine solche exakte und genaue Ermittlung des Totalüberschusses ist auch gar nicht erforderlich. Dies erklärt sich aus dem Sinn und Zweck der Totalüberschussprognose.

Bei der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich um einen zweigliedrigen Tatbestand. Zu einer Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht ist neben einer entsprechenden negativen Totalüberschussprognose zusätzlich noch die Feststellung notwendig, dass das negative Ergebnis nicht auf außersteuerlichen (persönlichen) Gründen (oder Neigungen) des Steuerpflichtigen beruht⁴⁶¹. Eine negative Totalüberschussprognose stellt daher zwar ein wichtiges Indiz für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht dar⁴⁶², kann aber für sich allein nicht zur Ablehnung der Einkünfteerzielungsabsicht ausreichen.

Außerdem bringt eine Prognose über einen langen Zeitraum ohnehin Unsicherheits-

⁴⁵⁸ Ähnlich auch Stein, INF 2002, 257 (261); ders. DStR 2002, 1419 (1425); Serafini, GStB 2002, 185 (196); Spindler, NWB 02, F. 3 S. 11881 (11187).

⁴⁵⁹ Zum Urteil des BFH vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. 2002, 726 vgl. auch die Darstellungen von Thürmer, DB 2002, 444 (446 ff.), ders., HFR 2002, 397.

⁴⁶⁰ So auch Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 281 f.

⁴⁶¹ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 211 ff.; Pezzer, StuW 2000, 457 (459); Becker/Urbahns, INF 1999, 673; Stein, INF 2001, 641 (642); Weber-Grellet, DStR 1993, 930 (931); ders., DStR 1998, 873; ders., DStR 1992, 561, 563; Pezzer, DStR 1995, 1853 (1854); Kupfer, KÖSDI 8/2000, 1214 (1215); Braun, BB 2000, 283 (284); Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 174 ff.; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 11; ähnlich Stein DStR 2002, 1419 (1420); BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449; BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; BFH, Urteil vom 29.03.1988 – IX R 55/83, BFH/NV 1988, 636; BFH, BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413; ähnlich wohl auch das BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743 (1746).

⁴⁶² So auch Stein, INF 2001, 641 (642 ff.); Pezzer, StuW 2000, 457 (459); BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, DStR 2002, 1611 (1613); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 44/01/, DStR 2002, 1899 (1900); Fumi, EFG-Beilage 8/1999, 30 (31); BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 281 f.

faktoren mit sich⁴⁶³, so dass eine absolut exakte Ermittlung des zu erwartenden Totalüberschusses auch gar nicht möglich ist. Schon aus den genannten Gründen ist es deshalb nicht erforderlich, eine Totalüberschussberechnung mit Methoden betriebswirtschaftlicher Investitionsrechnung durchzuführen.

Den im Rahmen der Prognose bestehenden Unsicherheiten wird durch den BFH ausreichend Rechnung getragen, da er zu Gunsten des Steuerpflichtigen bezüglich der Einnahmen einen Sicherheitszuschlag von 10 % und bezüglich der Ausgaben einen Sicherheitsabschlag von 10 % vornimmt.

Gegen eine betriebswirtschaftliche Berechnung sprechen außerdem Gesichtspunkte der Praktikabilität des steuerlichen Massenverfahrens⁴⁶⁴. Es ist sehr fraglich, ob die Finanzämter fachlich und personell, in Zeiten eines immer größer werdenden Arbeitsanfalls, in der Lage sind, eine Totalüberschussprognose mit Methoden der betriebswirtschaftlichen Investitionsrechnung durchzuführen. Aber auch der einzelne Steuerbürger und auch ggf. der betriebswirtschaftlich nicht speziell ausgebildete Berater dürfte wohl insoweit überfordert sein. Deshalb stellen die vom BFH aufgestellten Grundsätze gerade unter diesen Gesichtspunkten eine angemessene und praktikable Lösung dar.

Auch eine Berücksichtigung von Inflation und Zinseffekten ist m.E. im Hinblick auf das Nominalwertprinzip ausgeschlossen. Das Nominalwertprinzip⁴⁶⁵ verlangt aus steuertechnischen und währungspolitischen Gründen, die laufende Geldentwertung unberücksichtigt zu lassen. Auch das Bundesverfassungsgericht geht davon aus, dass das Nominalwertprinzip ein tragendes Ordnungsprinzip der Wirtschaftsordnung und Wirtschaftspolitik ist⁴⁶⁶.

Es wird zwar eingewandt, dass die Einkünfteermittlung, bei der das Nominalwertprinzip gilt, von der Ermittlung der Einkünfteerzielungsabsicht im Wege der Total-

⁴⁶³ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

⁴⁶⁴ So auch Drüen, FR 1999, 1097 (1104).

⁴⁶⁵ Dazu vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn 103 und § 9 Rn 56 f. und Drüen FR 1999, 1097 (1102); Das Nominalwertprinzip stellt ein wesentliches Prinzip der Geldordnung dar. Es gilt der Grundsatz 1 € = 1 €. Gemäß § 3 WährG a.F. waren zum Schutz des Nominalwertprinzips Wertsicherungsklauseln verboten. Durch das Gesetz zur Einführung des Euro wurde diese Vorschrift aufgehoben und als § 2 des Preisabgaben- und Preisklauselgesetzes neu gefasst.

überschussprognose zu unterscheiden sei und beide Bereiche verschiedenen Ebenen zuzuordnen sind, so dass eine Berücksichtigung von Inflation und Zinseffekten im Rahmen der Totalüberschussprognose nicht ausgeschlossen wäre⁴⁶⁷. Eine solche Sichtweise ist m.E. aber bedenklich⁴⁶⁸.

Mit der Totalüberschussprognose soll gerade eine Messung dahingehend stattfinden, ob der Steuerpflichtige die Absicht hat, Einkünfte zu erzielen. Daher muss man sich im Rahmen der Prognose grundsätzlich auch an dem Maßstab orientieren, der später bei einer Besteuerung angewendet wird. Ein unterschiedliches Vorgehen ist nicht gerechtfertigt.

Die Einkünfteerzielungsabsicht bezieht sich auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss⁴⁶⁹. Ein Streben nach sonstigen wirtschaftlichen Vorteilen insbesondere auch ein sog. natürliches Erwerbsstreben oder ein Streben nach einem „Gewinn“ i.S. der Betriebswirtschaftslehre ist nicht ausreichend. Wenn sich aber die Einkünfteerzielungsabsicht darauf beziehen muss, einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, muss sich auch die Totalüberschussprognose daran ausrichten, ob im Ergebnis die Einnahmen die Werbungskosten übersteigen. Eine Berücksichtigung von Inflation und Zinseffekten kann nicht stattfinden, da auch im Rahmen der Einkünfteermittlung diese Wirkungen unberücksichtigt bleiben. Aus diesen Gründen kann es auch nicht entscheidend sein, ob sich die Investition unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten rechnet und betriebswirtschaftlich sinnvoll ist.

⁴⁶⁶ BVerfG, Beschluss vom 19.12.1978 – 1 BvR 335, 427, 811/76, BVerfGE 50, 57 (76 ff. 92), BStBl. II 1979, 308.

⁴⁶⁷ Ross, DStZ 1998, 717 (719).

⁴⁶⁸ Ähnlich auch der BFH in seinem Urteil vom 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267, in dem er die Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht mittels der Barwertmethode für unvereinbar mit der Systematik des EStG insbesondere mit den §§ 2 Abs. 2 Nr. 2, 11 EStG hielt. Danach sollen die Erfolgsaussichten einer langjährigen Betätigung, an der Summe der im Laufe der Jahre jeweils durch die Betätigung oder Vermögensnutzung veranlassten Wertzugänge zu messen sein. Die Überschusserzielungsabsicht müsse im Wege der Addition bzw. Subtraktion erschlossen werden. Außerdem führe die Berücksichtigung abgezinster Werte zu einer Beeinträchtigung des Nominalwertprinzips, weil Einnahmen und Ausgaben nicht (unabhängig von ihrer zeitlichen Zuordnung) mit derselben Maßgröße erfasst werden.

⁴⁶⁹ Vgl. im 2. Teil bei Abschnitt C. I.

2. Bedenken gegen die Berücksichtigung zukünftig eintretender Faktoren und bereits abgelaufener Zeiträume

M.E. erweist sich aber auch die von der Rechtsprechung vertretene Prüfung der Erzielbarkeit eines Totalüberschusses, anhand aller objektiv erkennbarer Umstände und die Berücksichtigung zukünftig eintretender Faktoren bei objektiver Vorhersehbarkeit, als richtig⁴⁷⁰. Bei der Überschusserzielungsabsicht handelt es sich um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Entscheidend ist, wie sich der Sachverhalt aus der Sicht des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ darstellt, für den das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht geprüft wird⁴⁷¹. Es ist auch zutreffend, dass die Ergebnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte liefern können und das insbesondere gilt, wenn die zukünftige Bemessung eines Faktors unsicher ist⁴⁷². Diese Betrachtung widerspricht m.E. nicht dem Charakter der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal.

In der Literatur wird allerdings teilweise eingewandt, dass alle Tatbestandsmerkmale, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Entstehung der Einkommensteuer gemäß § 36 EStG sind, innerhalb des jeweiligen VZ (§ 25 EStG) erfüllt sein müssen (vgl. § 38 AO) und das künftige, zum Zeitpunkt der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht noch verwirklichte Tatsachen, nicht dazu gehören⁴⁷³.

Es soll auch ausgeschlossen sein, bereits abgelaufene Zeiträume mit zur Beurteilung der Frage des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht zu einem früheren Zeitpunkt heranzuziehen⁴⁷⁴. Dies widerspreche dem Prinzip der Abschnittsbesteue-

⁴⁷⁰ So auch v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7.

⁴⁷¹ Groh, DB 1984, 2424 (2425); Jakob/Hörmann FR 1989, 665 (667); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 212; ähnlich Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 31; Schwarz, DStZ 1991, 202 (209 f.); ders., DStR 1991, 401 (406 f.); Weber-Grellet, DStR 1998, 873 (875); ders., DStR 1992, 561 (562); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 400, 402, 404; Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (673); Drüen, FR 1999, 1097 (1098, 1102); Horlemann, BB 2001, 650 (651); Meichssner, DStR 1985, 647; Woerner, BB 1985, 908; ähnlich v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7.

⁴⁷² So auch Leingärtner, DStR 1985, 131 (134); Rose, DB 1994, 851 (853 f.); Schneider, SteuerStud 2002, 425 (426); Weber-Grellet, DStR 1993, 980; Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2109 (2111); Pezzer, StuW 2000, 457 (459); ähnlich wohl auch Groh, DB 1984, 2424 (2426); v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7.

⁴⁷³ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.

⁴⁷⁴ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.; ders. in Schmidt, EStG, § 2 Rn 31; kritisch insoweit auch Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (673, 677); zweifelnd auch Schwarz, DStZ 1991, 202 (209 f.); ders., DStR 1991, 401 (406 f.); Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (667 f.).

nung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung⁴⁷⁵. Das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht soll einer nachträglich besseren Erkenntnis nicht zugänglich sein⁴⁷⁶. Es dürften nur gegenwärtig bekannte oder feststellbare Umstände in die Prüfung einbezogen werden⁴⁷⁷.

Die Berücksichtigung zukünftig eintretender Faktoren und auch die Heranziehung bereits abgelaufener Zeiträume zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht widerspricht m.E. nicht dem Charakter der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal und auch nicht der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung.

Strittig ist zwar, ob es sich bei dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung um ein technisches Prinzip⁴⁷⁸ (formale Veranlagungsregel) oder um ein materielles Prinzip⁴⁷⁹ handelt. Jedoch liegt m.E. ein Verstoß gegen den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung bei der Berücksichtigung nachträglich eintretender Umstände nicht vor.

Es wird aber nicht vom Prinzip der jährlichen Veranlagung abgewichen, da grundsätzlich für jeden VZ erneut zu prüfen ist, ob die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Die Einkünfteerzielungsabsicht wird weiterhin für jeden VZ abschnittsbezogen festgestellt. Es werden lediglich zur Ermittlung, ob die Einkünfteerzielungsabsicht im jeweiligen VZ vorliegt, nachträglich eintretende Umstände mit herangezogen. Die Berücksichtigung nachträglich eintretender Umstände stellt lediglich ein Hilfsmittel zur Beurteilung einer bereits im jeweiligen VZ vorliegenden Motivation dar.

Auch aus § 25 Abs. 1 EStG ergibt sich nur, dass die Einkommensteuer nach Ablauf des VZ nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige im VZ bezogen hat, veranlagt wird⁴⁸⁰. Darüber, wie die einzelnen Besteuerungsmerkmale zu bestimmen sind, trifft die Vorschrift keine Aussage⁴⁸¹.

⁴⁷⁵ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.; kritisch auch Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 296; ähnlich auch Vinzenz, DStR 1993, 550 (553).

⁴⁷⁶ Fleischmann, DStR 1984, 735; Jakob/Hörmann FR 1989, 665 (667); ähnlich im Ergebnis Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 404, 364.

⁴⁷⁷ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.

⁴⁷⁸ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 754 ff.

⁴⁷⁹ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 23.

⁴⁸⁰ Vgl. zu der folgenden Argumentation insgesamt auch Rose, DB 1994, 851 (854).

Ebenso scheidet ein Verstoß gegen § 36 Abs. 1 EStG aus. Diese Vorschrift bestimmt, dass die Einkommensteuer grundsätzlich mit Ablauf des VZ entsteht. Aber auch aus § 36 Abs. 1 EStG ergibt sich nicht, wie die Ermittlung der einzelnen Elemente des Einkommens im jeweiligen VZ zu erfolgen hat.

Gleiches gilt für § 38 AO. Dort wird geregelt, dass die Ansprüche aus dem Schuldverhältnis entstehen, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Auch diese Bestimmung sagt nichts über die Qualifikation der einzelnen Tatbestandsmerkmale aus⁴⁸².

Die Ermittlung der einzelnen Besteuerungsmerkmale ist vielmehr gem. § 88 AO Aufgabe der Finanzverwaltung, die den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat und Art und Umfang der Ermittlungen bestimmt. In der Literatur wird insoweit zutreffend darauf hingewiesen, dass der Beurteiler eines steuerrechtlichen Sachverhaltes am Ende eines bestimmten Abschnitts nicht die Beurteilung beenden und alle weiteren Geschehnisse und Entwicklungen aus der Betrachtung ausblenden kann⁴⁸³.

Die Berücksichtigung nachträglich eintretender Umstände bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht widerspricht auch nicht dem Charakter der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal. Es kommt weiterhin auf die Sichtweise des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ an. Zur Feststellung dieser (inneren) Motivation werden lediglich auch nachträglich eintretende (äußere) Umstände berücksichtigt, die einen Rückschluss auf die anfänglich bestehende Motivation zulassen.

Eine andere Vorgehensweise wird regelmäßig nicht zu befriedigenden Ergebnissen führen, da bei Verengung der Sichtweise, des den Fall prüfenden Rechtsanwenders, nur auf einen bestimmten VZ, für den das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht

⁴⁸¹ Ähnlich auch Weber-Grellet, DStR 1993, 930.

⁴⁸² Ähnlich auch der BFH, Urteil vom 25.10.1989 — X R 109/87, BStBl. II 1990, 278, der wie folgt ausführt: „Zwar ist es richtig, daß alle für die Entstehung des Steueranspruchs i.S. des § 38 AO 1977 bedeutsamen Tatsachen innerhalb eines VZ (§ 25 EStG) gegeben sein und daher für jeden VZ gesondert geprüft werden müssen. Geht es aber - wie hier - bei der Gewinnerzielungsabsicht um ein Tatbestandsmerkmal, das durch Elemente der Dauerhaftigkeit und Nachhaltigkeit geprägt ist, muß auch der Beurteilungszeitraum entsprechend ausgedehnt werden: Wo das Gesetz Streben nach Totalgewinn oder Totalüberschuß fordert, darf der Blick nicht auf einen VZ verengt werden.“

⁴⁸³ Rose, DB 1994, 851 (854).

geprüft wird, es regelmäßig schwer sein wird, eine zutreffende Aussage zum Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht zu treffen. Allerdings ist m.E., da es bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht auf die Sichtweise des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ ankommt, bei später eingetretenen Umständen immer genau zu prüfen, ob diese tatsächlich Rückschlüsse auf eine schon im jeweiligen VZ bestehende Motivation zulassen.

Es erscheint auch gerechtfertigt, die künftige Entwicklung der zu erwartenden Mieteinnahmen und Werbungskosten anhand eines Durchschnitts, der in der Vergangenheit (in der Regel die in den letzten fünf Veranlagungszeiträumen) angefallenen Einnahmen und Werbungskosten, zu schätzen. Der BFH geht ausdrücklich davon aus, dass für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit besteht, objektive Umstände über die zukünftig Entwicklung der zu erwartenden Einnahmen und Werbungskosten vorzutragen und eine Schätzung anhand der bereits abgelaufenen Veranlagungszeiträume nur dann erfolgt, wenn der Steuerpflichtige keine solchen objektiven Umstände vorträgt. Damit schafft der BFH einen angemessenen Ausgleich zwischen den Interessen des Steuerpflichtigen und der Praktikabilität der Totalüberschussprognose.

Allerdings kann es problematisch sein, eine Schätzung der zukünftig zu erwartenden Einnahmen und Werbungskosten anhand eines Durchschnitts, der in der Vergangenheit (in der Regel die in den letzten fünf Veranlagungszeiträumen) angefallenen Einnahmen und Werbungskosten, durchzuführen, wenn zum Zeitpunkt der Beurteilung noch kein repräsentativer Zeitraum vorliegt. Zwar wird es oft so sein, dass sich die Finanzgerichte erst nach Ablauf einer gewissen Zeitspanne mit dem Problem der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht beschäftigen müssen und zu diesem Zeitpunkt schon ein repräsentativer Zeitraum, der eine Grundlage für die Schätzung bieten kann, abgelaufen ist. Aber gerade in der täglichen Praxis der Finanzämter kann über die Frage des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht schon zu einem früheren Zeitpunkt Streit entstehen, zu dem noch kein repräsentativer Zeitraum als Schätzungsgrundlage vorliegt.

Um dieses Problem zu lösen, bietet aber das Verfahrensrecht, z.B. der Erlass eines

vorläufigen Bescheides gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO⁴⁸⁴, einen Ausweg. In der Rechtsprechung⁴⁸⁵ ist es anerkannt, dass die Unsicherheit, ob eine Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird, grundsätzlich den Erlass vorläufiger Bescheide rechtfertigt⁴⁸⁶. Damit ist es möglich, einen repräsentativen Zeitraum für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht abzuwarten.

Aber auch die Auffassung des BFH, dass für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit besteht, darzulegen, dass er auf die in der Vergangenheit entstandenen Werbungskosten mit einer Änderung der Art und Weise seiner Vermietung reagiert hat und dann der Schätzung den Durchschnitt der Einnahmen und Ausgaben der zukünftigen (z.B. fünf) Veranlagungszeiträume, in denen sich die objektiv erkennbaren Maßnahmen erstmals ausgewirkt haben, zu Grunde zu legen, erscheint m.E. durchaus praktikabel.

Es besteht zwar das Problem, dass es schwieriger ist, einen Durchschnitt der zukünftigen Einnahmen und Ausgaben zu ermitteln, der auf den Rest des Prognosezeitraums hochzurechnen ist. Es ist aber m.E. dann die Aufgabe des Steuerpflichtigen, geeignete Schätzungsgrundlagen für die Bemessung der zukünftigen Einnahmen und Ausgaben vorzutragen, da er eine vom Grundsatz abweichende Schätzung begehrt⁴⁸⁷.

Es kann also zusammenfassend festgestellt werden, dass die von der Rechtsprechung entwickelten Prognosegrundsätze zur Ermittlung der Erzielbarkeit eines Totalüberschusses geeignet sind und die Totalüberschussprognose nicht mit Methoden der betriebswirtschaftlichen Investitionsrechnung zu erfolgen hat.

⁴⁸⁴ § 165 Abs. 1 Satz 1 AO gestattet eine vorläufige Steuerfestsetzung, soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind. Gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde die Steuerfestsetzung, soweit sie vorläufig erfolgt ist, aufheben oder ändern. Gemäß § 171 Abs. 8 Satz 1 AO endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nachdem die Ungewissheit beseitigt und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erlangt hat.

⁴⁸⁵ BFH, Beschluss vom 03.05.2000 – IV B 56/99, BFH/NV 2000, 1075; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 51/88, BFH/NV 1990, 502.

⁴⁸⁶ Die insoweit bestehenden verfahrensrechtlichen Streitfragen werden im 7. Teil bei Abschnitt C. dargestellt.

⁴⁸⁷ Ähnlich auch Thürmer, DB 2002, 444 (449).

E. Bestandteile der Totalüberschussprognose

Nachdem in den vorherigen Abschnitten eine Darstellung der allgemeinen Grundsätze der Totalüberschussprognose erfolgt ist, sollen nun an dieser Stelle die einzelnen in die Totalüberschussprognose einzubeziehenden Bestandteile näher untersucht werden.

Es wurde bereits herausgearbeitet, dass sich die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen muss und außersteuerliche Motive insbesondere ein Streben nach einem sonstigen wirtschaftlichen Vorteil oder ein natürliches Erwerbssterben, für die Einkünfteerzielungsabsicht nicht ausreichend sind⁴⁸⁸. Es wurde aber auch festgestellt, dass bezüglich des Inhaltes des zu ersterbenden Totalüberschusses u.U. ein Abweichen von den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften geboten ist, wenn ansonsten ein vom Gesetzgeber mit einer bestimmten Lenkungsnorm im Einzelfall verfolgter Steuerungszweck vereitelt würde. Dann kann es angezeigt sein, die entsprechende Vorschrift bei der Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen⁴⁸⁹.

Ausgehend von der Erkenntnis, dass die Totalüberschussprognose grundsätzlich nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu erfolgen hat, sollen an dieser Stelle nicht umfassend alle möglichen Bestandteile der Totalüberschussprognose dargestellt werden, sondern eine Auseinandersetzung erfolgt im Wesentlichen nur insoweit, als in der Literatur, der Rechtsprechung und der Verwaltung hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, bezüglich einzelner Parameter, Streit über die Einbeziehung in die Prognose besteht und eine Abweichung von einkommensteuerrechtlichen Ermittlungsvorschriften vertreten wird.

I. Einnahmen

Es wurde bereits dargestellt, dass die im Prognosezeitraum voraussichtlich zu er-

⁴⁸⁸ Vgl. im 2. Teil bei Abschnitt C. I.

⁴⁸⁹ Vgl. im 2. Teil bei Abschnitt . C. I. 2. d).

wartenden Einnahmen und Ausgaben zu schätzen sind⁴⁹⁰. Es soll nun geklärt werden, welche weiteren Einnahmen, neben den zu erwartenden Mieteinnahmen, in die Totalüberschussprognose einbezogen werden müssen.

1. Nicht steuerbare und steuerfreie Einnahmen

Im Rahmen der normalen Einkünfteermittlung werden nicht steuerbare und steuerfreie Einnahmen nicht erfasst. Es scheint aber fraglich, ob dies auch für die Totalüberschussprognose gilt. Wie bereits dargestellt, ist (nach der hier vertretenen Auffassung) auch im Rahmen der Totalüberschussprognose grundsätzlich von der einkommensteuerrechtlichen Einkünfteermittlung auszugehen und eine Abweichung allenfalls dann gerechtfertigt, wenn ansonsten ein vom Gesetzgeber mit einer Norm verfolgter Lenkungszweck vereitelt wird.

a) Meinungsstand

In der Literatur, der Rechtsprechung und der Verwaltung werden zur Frage der Einbeziehung nicht steuerbarer und steuerfreier Einnahmen in die Totalüberschussprognose verschiedene Lösungsansätze vertreten

aa) Einbeziehung steuerfreier Einnahmen in die Totalüberschussprognose

Teilweise wird hinsichtlich der Einbeziehung in die Totalüberschussprognose zwischen steuerfreien und nicht steuerbaren Einnahmen differenziert⁴⁹¹. Dogmatischer Ansatzpunkt müsse § 2 EStG sein. Nicht steuerbare Einnahmen würden nicht vom Anwendungsbereich des § 2 EStG erfasst und stünden nicht im Zusammenhang mit einer Einkunftsart. Folglich dürften die nicht steuerbaren Einnahmen nicht in die Totalüberschussprognose einbezogen werden⁴⁹².

⁴⁹⁰ Vgl. im 3. Teil bei Abschnitt D. III.

⁴⁹¹ Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 157 ff.; ähnlich Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 393, 446.

⁴⁹² So Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 141 ff.

Dies gelte auch für die Einbeziehung der im Rahmen der Überschusseinkünfte nicht steuerbaren Veräußerungsgewinne⁴⁹³. Aus § 2 Abs. 2 EStG folge, dass entsprechend dem geltenden Einkünftedualismus bei den Überschusseinkünften lediglich ein Vergleich zwischen Einnahmen und Werbungskosten erfolge, während bei den Gewinneinkunftsarten ein Betriebsvermögensvergleich stattfindet. Folglich müsse auch der Inhalt des Totalerfolges „dualistisch“ interpretiert werden. Im Rahmen der Überschusseinkunftsarten könnten daher nichtsteuerbare Veräußerungsgewinne nicht in die Totalüberschussprognose einbezogen werden.

Anders sollen hingegen die steuerfreien Einnahmen zu beurteilen sein⁴⁹⁴. Diese seien steuerbar und lediglich durch eine Steuerbefreiungsvorschrift steuerfrei gestellt. Bei Nichteinbeziehung der steuerfreien Einnahmen würde die gesetzgeberische Zielsetzung unterlaufen⁴⁹⁵. Die Einkünfteerzielungsabsicht beziehe sich auf Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG, nicht steuerbare Einnahmen seien im Gegensatz zu steuerfreien Einnahmen keine Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG⁴⁹⁶.

Teilweise wird darauf hingewiesen, dass steuerfreie Einnahmen generell Eingang in die Totalüberschussprognose finden müssten, da auch diese die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erhöhten und nur auf Grund einer sachlichen Steuervergünstigung keinen Eingang in die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage fänden⁴⁹⁷.

Die nicht steuerbaren Einnahmen müssten bei der Ergebnisprognose außer Betracht bleiben, da dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen der Totalerfolgsprognose nur insoweit Rechnung zu tragen sei, wie es auch die Steuergesetze vorsehen⁴⁹⁸. Dies gelte auch für die im Rahmen der Überschusseinkünfte nicht steuerbaren Veräußerungsgewinne. Insoweit handele es sich um eine nicht unter die Vorschrift des § 2 Abs. 1 EStG subsumierbare Tätigkeit.

⁴⁹³ Auch Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 141 ff.

⁴⁹⁴ Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 157 ff.; ähnlich Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 393, 446.

⁴⁹⁵ Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 157 ff.

⁴⁹⁶ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 393.

⁴⁹⁷ Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 111 ff.; ders., FR 1990, 700 (704)

⁴⁹⁸ Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 107 f. (anders allerdings für die Investitionszulage nach dem Investitionszulagengesetz); ders., FR 1990, 700 (703 f.).

bb) Einbeziehung steuerfreier und nicht steuerbarer Einnahmen in die Totalüberschussprognose

Andere sind der Auffassung, dass neben den steuerfreien auch nicht steuerbare Einnahmen bei der Totalüberschussprognose zu berücksichtigen seien, weil der Steuerpflichtige auch insoweit eine Erhöhung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit herbeiführe⁴⁹⁹, was insbesondere auch für die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht steuerbaren Veräußerungsgewinne gelten soll⁵⁰⁰.

cc) Grundsätzlich keine Einbeziehung steuerfreier und nicht steuerbarer Einnahmen in die Totalüberschussprognose

Teilweise wird in der Literatur auch vertreten, dass grundsätzlich nicht steuerbare und steuerfreie Einnahmen nicht in die Totalüberschussermittlung einzubeziehen seien⁵⁰¹. Dies soll insbesondere auch für die im Rahmen der Überschusseinkunftsarten, nicht steuerbaren Veräußerungsgewinne gelten⁵⁰². Allerdings wird auch davon ausgegangen, dass Investitionszulagen und andere öffentlich-rechtliche Fördermittel, im Hinblick auf ihren Förderzweck, in die Prognose einbezogen werden müssten⁵⁰³.

⁴⁹⁹ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (671 f.); mit anderer Begründung (betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise) Theisen, StuW 1999, 255 (261).

⁵⁰⁰ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (671 f.); von Gehlen, Liebhaberei, S. 147 ff., kritisiert den Einkünfte dualismus und tritt für eine gesetzliche Gleichstellung der Gewinn- und Überschusseinkunftsarten bezüglich der steuerlichen Behandlung von Veräußerungserlösen ein; Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 318 ff., der eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. dazu oben) befürwortet.

⁵⁰¹ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 22; ähnlich wohl Lüdicke, FR 1994, 110 (112 ff.).

⁵⁰² Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 22, 30; Söffing, StVj 1992, 235 (241 f.); Schwarz, DStZ 1991, 202 (207 f.); ders., DStR 1991, 401 (405 f.); Schmitz/Hildesheim, DStZ 2001; Serafini, GStB 2002, 185 (191); Kupfer, KÖSDI 1993, 9212 (9220 f.); Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (182); dies., INF 1999, 673 (674); Hellwig, DStR 1984, 325 (328), der darauf hinweist, dass es keine abstrakte Überschusserzielungsabsicht gibt; Fleischmann, DStR 1998, 364 (366); Groh, DB 1984, 2424 (2426); Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 21 Rn B 278 f.; Bachem in Bordewin/Brandt (Stand: Juli 98), § 2 Rn 71.

⁵⁰³ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 24, 30; für die Einbeziehung der Investitionszulage Paus, StVj 1992, 128 (135); für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, § 15 Rn 30; ders., DStR 1998, 873 (874); für die Einbeziehung von direkten Subventionen auch Kupfer, KÖSDI 2000, 12514 (12516); Söffing, StVj 1992, 235 (237); ähnlich auch schon Groh, DB 1984, 2424 (2425).

Die ständige Rechtsprechung⁵⁰⁴ geht seit dem Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984⁵⁰⁵ grundsätzlich davon aus, dass im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einkünfteerzielungsabsicht die Absicht erfordert, auf die Dauer der Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Dieser Totalüberschuss ist nach Ansicht der Rechtsprechung nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermitteln⁵⁰⁶. Die Rechtsprechung geht dabei bisher allgemein davon aus, dass („steuerfreie“) Veräußerungsgewinne bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind⁵⁰⁷.

Auch die Verwaltung geht davon aus, dass im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung („steuerfreien“) Veräußerungsgewinne nicht mit in die Totalüberschussprognose einbezogen werden können⁵⁰⁸. Im Gegensatz dazu will sie allerdings die Investitionszulage in die Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht mit aufnehmen⁵⁰⁹.

⁵⁰⁴ Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Urteil vom 09.09.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610) BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFH/NV 2002, 413 (und die weiteren Folgeurteile vom 06.11.2002, hier nicht zitiert); BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97 – BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95 – BStBl. II 1999, 468; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94 – BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 14.09.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116; BFH, Urteil vom 09.02.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658; BFH, Urteil vom 15.09.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; BFH, Urteil vom 30.10.1990 – IX R 92/89, BFH/NV 1991, 390; BFH, Beschluss vom 03.03.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26.

⁵⁰⁵ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁵⁰⁶ BFH, Urteil vom 09.09.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610), dort wird wie folgt ausgeführt: „ ... ist eine Prognose erforderlich, ob ein Totalüberschuss erzielt werden soll ... hat als Vorhersage einer zukünftigen Entwicklung den voraussichtlichen „Totalüberschuss“ aus VuV einzubeziehen, der nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermitteln ist.“

⁵⁰⁷ Z.B. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.; BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449; BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; Urteil des BFH vom 29.03.1988 – IX R 55/83, BFH/NV 1988, 636; BFH, Urteil vom 25.01.1994 – IX R 139/92, BFH/NV 1995, 11; Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.04.2001 – 14 K 498/97, EFG 2001, 1037 (Auszug) (Rev. III R 17/02); Niedersächsisches FG, Urteil vom 23.05.2001 – 14 K 415/97, EFG 2002, 428 (aufgehoben durch das Urteil des BFH vom 15.10.2002 – IX R 58/01, DB 2003, 315).

⁵⁰⁸ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

⁵⁰⁹ BMF-Schreiben vom 03.04.1999 – IV C 2 – S 2240 – 11/99, StEK EStG § 15 Nr. 272 (dort für die Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht vermögensverwaltender Gesellschaften und für die Gewinnerzielungsabsicht gewerblicher Unternehmen bzw. gewerblicher Gesellschaften); SenFin Berlin, Erlass vom 24.03.1999 – III A 13 – S 2253 – 12/97, FR 1999, 827 (für die Gewinnerzielungsabsicht/den Totalgewinn); SenFin Berlin, Erlass vom 24.03.1999 – III A 13 S – 2253 – 12/97, StuB 1999, 786 (für die Überschusserzielungsabsicht/den Totalüberschuss; dort keine Beschränkung auf vermögensverwaltende Gesellschaften).

dd) Behandlung der Investitionszulage

Die Verwaltung will die Investitionszulage generell in die Totalüberschussprognose einbeziehen⁵¹⁰. Es entspreche nicht dem Förderzweck der Investitionszulage, Unternehmen, die ohne Einbeziehung der Investitionszulage in den Totalgewinn keine „Gewinnabsicht“ haben, durch Versagung der „Gewinnabsicht“ auch die Grundlage für die Inanspruchnahme der Investitionszulage zu entziehen. Gerade derartige Unternehmen seien besonders förderungswürdig⁵¹¹.

Die Investitionszulage stelle für Gewerbetreibende eine Betriebsvermögensmehrung dar, die im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs den Gewinn erhöhe⁵¹². Sie sei zwar bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage wieder abzuziehen, da sie gemäß § 9 InvZulG 1999⁵¹³ nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommsteuergesetzes gehöre. Diese Vorschrift diene aber nur dem Zweck, die Investitionszulage dem Steuerpflichtigen ohne Besteuerung vollumfänglich zu erhalten.

Zwar führe die Investitionszulage bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mangels Betriebsvermögen nicht zu einer Betriebsvermögensmehrung⁵¹⁴. Gleichwohl könne die Einkünfteerzielungsabsicht nicht anders als bei den gewerblichen Einkünften beurteilt werden, da der Förderzweck der Investitionszulage gleichermaßen gelte.

Die Literatur spricht sich teilweise gegen die Einbeziehung der Investitionszulage gemäß dem Investitionszulagengesetz 1999⁵¹⁵ aus⁵¹⁶. Durch § 9 Satz 1 InvZulG

⁵¹⁰ BMF-Schreiben vom 03.04.1999 – IV C 2 – S 2240 – 11/99, StEK EStG § 15 Nr. 272 (dort für die Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht vermögensverwaltender Gesellschaften und für die Gewinnerzielungsabsicht gewerblicher Unternehmen bzw. gewerblicher Gesellschaften); SenFin Berlin, Erlass vom 24.03.1999 – III A 13 – S 2253 – 12/97, FR 1999, 827 (für die Gewinnerzielungsabsicht/den Totalgewinn); SenFin Berlin, Erlass vom 24.03.1999 – III A 13 S – 2253 – 12/97, StuB 1999, 786 (für die Überschusserzielungsabsicht/den Totalüberschuss; dort keine Beschränkung auf vermögensverwaltende Gesellschaften).

⁵¹¹ BMF-Schreiben vom 03.04.1999 – IV C 2 – S 2240 – 11/99, StEK EStG § 15 Nr. 272

⁵¹² SenFin Berlin, Erlass vom 24.03.1999 – III A 13 – S 2253 – 12/97, FR 1999, 827.

⁵¹³ § 9 InvZulG 1999 entspricht § 8 InvZulG 2005 vom 17.03.2004 (BGBl. I 2004, 438).

⁵¹⁴ SenFin Berlin, Erlass vom 24.03.1999 – III A 13 S – 2253 12/97, StuB 1999, 786 (dort keine Beschränkung auf vermögensverwaltende Gesellschaften).

⁵¹⁵ Gemäß dem Investitionszulagengesetz 1999 in der Fassung vom 11.10.2002 (BGBl. I 2002, 4034) sind gemäß § 2 Abs. 3 InvZulG 1999 die Anschaffung und die Herstellung neuer Gebäude investitionszulagenbegünstigt, die für eine bestimmte betriebliche Nutzung bestimmt sind, weiterhin sind gemäß §§ 3, 3a InvZulG die Modernisierung von Mietwohngebäuden und der Mietwohnungsneubau begünstigt. § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvZulG 1999 entspricht in Wesentlichen § 2 Absatz 2

1999 sei die Investitionszulage außerhalb des Einkünftekatalogs gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG gestellt. Die Investitionszulage stelle nicht lediglich eine steuerfreie Einnahme dar, sondern sei, auf Grund der fehlenden Steuerbarkeit, eine außerhalb der Besteuerung stehende Vermögensmehrung⁵¹⁷. Da die Investitionszulage aber ausdrücklich aus dem Bereich der Einkünfte ausgenommen ist und nicht in die Einkünfteermittlung eingeht, könne sie auch nicht in die Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht einbezogen werden.

Andere gehen hingegen davon aus, dass Investitionszulagen und andere öffentlich-rechtliche Fördermittel im Hinblick auf ihren Förderzweck in die Prognose einzubeziehen sind⁵¹⁸.

b) Eigene Problemlösung

aa) Grundsatz

M.E. sind grundsätzlich steuerfreie und nicht steuerbare Einnahmen bei der Totalüberschussprognose außer Betracht zu lassen. Ausnahmsweise sind aber solche Einnahmen bei der Totalüberschussprognose anzusetzen, bei denen ohne den Ansatz ein, mit der Steuerfreiheit oder Nichtsteuerbarkeit verfolgter Zweck vereitelt werden würde. Generelle Aussagen sind grundsätzlich nicht möglich. Es ist vielmehr jeweils eine Prüfung dahingehend erforderlich, ob bei Nichteinbeziehung der entsprechenden Einnahmen in die Totalüberschussprognose eine Zweckvereitelung eintritt.

InvZulG 2005 vom 17.03.2004 (BGBl. I 2004, 438). Die Modernisierung von Mietwohngebäuden und der Mietwohnungsneubau sind im InvZulG 2005 nicht mehr begünstigt.

⁵¹⁶ Stein, INF 2001, 641 (644); ders., DStR 2002, 1419 (1421); ders., BuW 2001, 1016 (1017); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11541 f.); Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 158 f.

⁵¹⁷ Die Vorschrift des § 9 Satz 1 InvZulG 1999 lautet: „Die Investitionszulage gehört nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes.“

⁵¹⁸ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 24, 30; für die Einbeziehung der Investitionszulage Paus, StVj 1992, 128 (135); für Einkünfte aus Gewerbebetrieb Weber-Grellet, in Schmidt, EStG, § 15 Rn 30; ders., DStR 1998, 873 (874); für die Einbeziehung von direkten Subventionen auch Kupfer, KöSDI 2000, 12514 (12516); ähnlich von Gehlen, Liebhaberei, S. 161 ff. (für die Einbeziehung in den Totalgewinn); Söffing, StVj 1992, 235 (237); im Ergebnis für die Einbeziehung in den Totalgewinn auch Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 113 f.; ähnlich auch schon Groh, DB 1984, 2424 (2425).

Dieses Ergebnis folgt aus dem hier vertretenen Standpunkt, dass eine Totalüberschussprognose grundsätzlich nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu erfolgen hat und nur ausnahmsweise eine Abweichung von diesem Grundsatz geboten ist, wenn ansonsten ein vom Gesetzgeber insoweit verfolgter Zweck vereitelt wird⁵¹⁹.

Insbesondere aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich m.E. nicht ableiten, dass generell alle steuerfreien und nicht steuerbaren Einnahmen in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip⁵²⁰ stellt, wie bereits ausgeführt, nach der Rechtsprechung und einer verbreiteten Ansicht in der Literatur ein systemtragendes Prinzip des Einkommenssteuerrechts dar⁵²¹. Nach der Rechtsprechung gebietet, insbesondere im Einkommensteuerrecht, der im allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verankerte Grundsatz der Steuergerechtigkeit, die Steuerlasten entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verteilen⁵²². Aus diesem allgemeinen Prinzip können m.E. jedoch keine konkreten Rückschlüsse für die Durchführung der Totalüberschussprognose gezogen werden. Vielmehr spricht das Leistungsfähigkeitsprinzip sogar gegen die Einbeziehung von steuerfreien und nicht steuerbaren Einnahmen in die Totalüberschussprognose.

Die nicht steuerbaren und steuerfreien Einnahmen führen zu einer Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Einbeziehung dieser Vermögensmehrungen in die Totalüberschussprognose kann aber dazu führen, dass bei einer, ansonsten nur zu negativen Ergebnissen führenden Betätigung, insgesamt von einem positiven Totalüberschuss auszugehen ist und in der Folge die Einkünfteerzielungsabsicht bejaht werden kann. Die tatsächliche Besteuerung ist aber ausschließlich nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften (ohne Einbeziehung der nicht steuerbaren und steuerfreien Einnahmen) durchzuführen. Die aus der Betätigung resultierenden negativen Einkünfte könnten, da die Einkünfteerzielungsabsicht (auf Grund der Ein-

⁵¹⁹ Vgl. bereits im 2. Teil bei Abschnitt C. I. 2. d).

⁵²⁰ Vgl. dazu ausführlich bereits im 2. Teil bei Abschnitt B. II.

⁵²¹ Statt vieler, Beschluss vom 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, 1 BvR 83/74, 1 BvR 183/75, 1 BvR 428/75, BVerfGE 47, 1, 29; BFH, Urteil vom 20.06.1989 – VIII R 82/86, BStBl. II 1989, 836; Pferdenges; FR 1990, 700, 702; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn 81 ff.; Jakob/Hörmann, FR 1989, 665, 668.

beziehung der nicht steuerbaren und steuerfreien Einnahmen in die Totalüberschussprognose) bejaht wurde, zum Ausgleich mit anderen positiven Einkünften des Steuerpflichtigen herangezogen werden. Dadurch käme es zu einer Minderung der Steuerlast des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige ist, wirtschaftlich betrachtet, durch die steuerfreien und nicht steuerbaren Einnahmen leistungsfähiger. Eine Besteuerung wird aber insoweit nicht durchgeführt, da diese Einnahmen lediglich in die Totalüberschussprognose einbezogen werden. Gerade eine solche Vorgehensweise steht aber im Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Dies spricht dafür, die Totalüberschussprognose und die tatsächliche Besteuerung grundsätzlich nach einheitlichen Maßstäben durchzuführen.

Richtig ist zwar, dass die nicht steuerbaren Einnahmen nicht vom Anwendungsbereich des § 2 EStG erfasst werden. Daraus kann m.E. aber nicht allgemein abgeleitet werden, dass diese, generell nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind. Eine Einbeziehung ist geboten, wenn ansonsten ein vom Gesetzgeber verfolgter Zweck vereitelt wird. Gleiches gilt grundsätzlich auch für steuerfreie Einnahmen. Insoweit ist jeweils eine Einzelfallprüfung erforderlich.

bb) Einbeziehung von direkten Subventionen und Zuschüssen

Auch hinsichtlich der Einbeziehung von direkten Subventionen⁵²³, insbesondere von Zuschüssen⁵²⁴, in die Totalüberschussprognose ist m.E. eine differenzierte⁵²⁵ Betrachtungsweise geboten.

⁵²² Z.B. BVerfG, Beschluss vom 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, 1 BvR 83/74, 1 BvR 183/75, 1 BvR 428/75, BVerfGE 47, 1 (29); BVerfG, Beschluss vom 17.10.1984 – 1 BvR 527/80, 1 BvR 528/81, 1 BvR 441/82, BVerfGE 68, 143 (152 f.).

⁵²³ Als „Subvention“ bezeichnet man Leistungen eines Hoheitsträgers zur Erreichung eines bestimmten im öffentlichen Interesse liegenden Zwecks (Vahle, NWB 1999, F. 15 S. 705).

⁵²⁴ Ein Zuschuss ist ein Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines auch in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet (R 34 Abs. 1 Satz EStR; ähnlich Nieland, DStZ 1986, 183). Andere Bezeichnungen für Zuschüsse sind auch die Begriffe Zuwendung, Prämie und im öffentlichen Bereich Zulage, Beihilfe, Subvention.

⁵²⁵ Allgemein für die Einbeziehung von Zuschüssen in die Totalüberschussprognose Schwing, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 156 f. und Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 111.

(1) Private Investitionszuschüsse

Soweit es sich um private Investitionszuschüsse⁵²⁶ von Mietern handelt, stellen diese grundsätzlich eine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung und damit steuerpflichtige Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar⁵²⁷. Diese sind als steuerpflichtige Einnahmen Bestandteil der Überschussprognose⁵²⁸. Es kommt im Rahmen der Totalüberschussprognose zu keiner Abweichung von den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften.

(2) Öffentliche Investitionszuschüsse

Anders ist hingegen die Behandlung von öffentlichen Investitionszuschüssen. Sie stellen keine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung dar und sind daher nicht als Einnahmen zu erfassen⁵²⁹. Gleiches gilt auch für private Investitionszuschüsse von Dritten, die nicht Mieter sind⁵³⁰. Diese Zuschüsse mindern jedoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten⁵³¹ und führen durch die Verringerung der AfA zu einer Verminderung des Aufwandes im Rahmen der steuerrechtlichen Ergebnisermittlung. Sie finden auch Eingang in die Totalüberschussprognose. Auch bei diesen Zuschüssen ist daher im Rahmen der Totalüberschussprognose keine Abweichung von einkommensteuerrechtlichen Vorschriften geboten.

Öffentliche Ertrags⁵³²- und Aufwandszuschüsse⁵³³ stellen Mieteinnahmen dar⁵³⁴, auch für diese ist im Rahmen der Totalüberschussprognose keine Abweichung von einkommensteuerrechtlichen Vorschriften erforderlich.

⁵²⁶ Investitionszuschüsse sind Zuschüsse, die im Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung eines Gegenstands gewährt werden (Fischer, NWB 1999, F. 3c S. 5627 (5628)).

⁵²⁷ BFH, Urteil vom 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161.

⁵²⁸ R 163 Abs. 3 Satz 3 EStR enthält aber Billigkeitsregelungen zur Verteilung der Mieterzuschüsse.

⁵²⁹ BFH, Urteil vom 26.03.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; R 163 Abs. 1 EStR; Fischer, NWB 1999, F. 3c S. 5627 (5630).

⁵³⁰ R 163 Abs. 1 EStR; Fischer, NWB 1999, F. 3c S. 5627 (5630).

⁵³¹ BFH, Urteil vom 26.03.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999 (für öffentliche Investitionszuschüsse); R 193 Abs. 1 EStR (für öffentliche und private Investitionszuschüsse).

⁵³² Ertragszuschüsse dienen der Verbesserung der Erlöse (Fischer, NWB 1999, F. 3c S. 5627 (5628)).

⁵³³ Aufwandszuschüsse entlasten den Empfänger bestimmter Aufwendungen (Fischer, NWB 1999, F. 3c S. 5627(5628)).

⁵³⁴ R 163 Abs. 2 EStR.

(3) Behandlung der Investitionszulage

Problematisch ist jedoch die Einbeziehung der Investitionszulage in die Totalüberschussprognose. Auch hierbei handelt es sich um öffentliche Investitionszuschüsse⁵³⁵. Die Investitionszulage gehört jedoch gemäß § 9 Satz 1 InvZulG 1999 nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes und findet daher keinen Eingang in die steuerrechtliche Ergebnisermittlung. Es stellt sich die Frage, ob sie abweichend davon in die Totalüberschussprognose einzubeziehen ist.

Für eine Einbeziehung in die Totalüberschussprognose im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kommen allenfalls die Begünstigungstatbestände gemäß §§ 2 Abs. 3, 3, 3a InvZulG 1999 in Betracht⁵³⁶. Gemäß § 2 Abs. 3 InvZulG 1999 sind investitionszulagenbegünstigt die Anschaffung und die Herstellung neuer Gebäude, die einer bestimmten betriebliche Nutzung dienen⁵³⁷. Weiterhin ist gemäß §§ 3, 3a InvZulG 1999 die Modernisierung von Mietwohngebäuden und der Mietwohnungsneubau begünstigt⁵³⁸.

M.E. ist die Investitionszulage nach diesen Begünstigungstatbeständen nicht in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen.

Die Investitionszulage gehört gemäß § 9 Satz 1 InvZulG 1999⁵³⁹ nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes und ist richtigerweise als nicht steuerbare Einnahme anzusehen⁵⁴⁰. Eine Einbeziehung der Investitionszulage in die Totalüberschussprognose ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entgegen der Verwaltung nicht geboten, da der Förderzweck der Investitionszulage eine solche Einbeziehung nicht erfordert.

⁵³⁵ BFH, Urteil vom 22.01.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488.

⁵³⁶ Das Investitionszulagengesetz 1996 (BGBl. I 1996, 61, zuletzt geändert durch Steuerentlastungsgesetz 1999 vom 19.12.1998, BGBl. I S. 3779, 3814) ist insoweit nicht relevant, da es nur die Anschaffung bzw. Herstellung neuer beweglicher Wirtschaftsgüter begünstigt hat.

⁵³⁷ § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvZulG 1999 entspricht im Wesentlichen dem § 2 Absatz 2 InvZulG 2005 vom 17.03.2004 (BGBl. I 2004, 438). Die Modernisierung von Mietwohngebäuden und der Mietwohnungsneubau ist im InvZulG 2005 nicht mehr begünstigt.

⁵³⁸ Die Modernisierung von Mietwohngebäuden und der Mietwohnungsneubau sind im InvZulG 2005 nicht mehr begünstigt.

⁵³⁹ § 9 InvZulG 1999 entspricht § 8 InvZulG 2005 vom 17.03.2004 (BGBl. I 2004, 438).

Die Verwaltung argumentiert, dass der Förderzweck der Investitionszulage eine Einbeziehung in die Totalüberschussprognose gebietet, weil „Unternehmen“, die ohne Einbeziehung der Investitionszulage in den Totalgewinn keine „Gewinnabsicht“ hätten, durch Versagung der „Gewinnabsicht“ auch die Grundlage für die Inanspruchnahme der Investitionszulage entzogen würde. Diese Argumentation ist auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht übertragbar.

Der Gesetzgeber begünstigt mit den Vorschriften der §§ 3, 3a InvZulG 1999 die Modernisierung von Mietwohngebäuden und den Mietwohnungsneubau und mit § 2 Abs. 3 InvZulG 1999 die Anschaffung oder Herstellung neuer Gebäude, die einer bestimmten betrieblichen Nutzung dienen. Für die Investitionszulage gemäß § 2 Abs. 3 InvZulG 1999 ist u.a. Voraussetzung, dass die Gebäude mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung einer bestimmten betrieblichen Nutzung dienen. Unbeachtlich ist hingegen, ob ein Gebäude zum Privatvermögen, zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen gehört⁵⁴¹. Diese betriebliche Nutzung muss nicht durch den Investor selbst erfolgen. Begünstigt ist auch die entgeltliche oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung. Das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht ist aber nicht Voraussetzung für die Begünstigung.

Entsprechendes gilt bei der Investitionszulage gemäß §§ 3 Abs. 1 Satz 1, 3a Abs. 1 Satz 3 InvZulG 1999. Es ist u.a. lediglich Voraussetzung, dass das Gebäude mindestens fünf Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten oder der Erhaltungsarbeiten bzw. nach der Anschaffung oder Herstellung, der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient. Es wird nicht an eine bestimmte Einkunfts- und Vermögensart angeknüpft⁵⁴². Die entgeltliche Nutzungsüberlassung muss auch nicht steuerlich zu Einkünften führen⁵⁴³. Das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht Voraussetzung für die Gewährung der Investitionszulage. Die Verwaltung geht zwar davon aus, dass es an einer entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken fehlt, wenn die Überlassung zu weniger als 50 % der ortsüblichen

⁵⁴⁰ Vgl. OFD Kiel, Verfügung vom 06.07.1999, InvZ 1600 A – St 113, FR 1999, 1085.

⁵⁴¹ BMF-Schreiben vom 28.06.2001 – IV A 5 – InvZ 21/01, BStBl. I 2001, 379 (Tz. 71); BFH, Urteil vom 05.09.2002 – III R 37/01 (juris); ähnlich Zitzmann, NWB 2000, F. 3 S. 11097 (11129).

⁵⁴² Kaligin, DStR 2002, 526 (527).

⁵⁴³ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, (Stand: Februar 00) § 1 InvZulG 1999 Rn 1; BMF-Schreiben vom 28.02.2003 – IV A 5 – InvZ 1272 – 6/03 (Tz. 17), DB Beilage 3/2003.

Miete erfolgt⁵⁴⁴. Selbst nach dieser Auffassung ist aber eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht Voraussetzung der Begünstigung.

Sollte es also, wegen der Nichteinbeziehung der Investitionszulage, zu einer negativen Totalüberschussprognose und zu einer Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht kommen, so besteht trotzdem (bei Erfüllung der sonstigen Anspruchsvoraussetzungen) ein Anspruch auf die Investitionszulage. Damit kann das Ziel des Gesetzgebers (Förderung der Modernisierung von Mietwohngebäuden und Mietwohnungsneubau (§§ 3, 3a InvZulG 1999) bzw. Begünstigung der Anschaffung und Herstellung von Gebäuden, die einer bestimmten betrieblichen Nutzung dienen (§ 2 Abs. 3 InvZulG 1999)) auch ohne Einbeziehung der Investitionszulage in die Totalüberschussprognose erreicht werden.

Dies unterscheidet die Förderung gemäß § 2 Abs. 3 InvZulG 1999 und gemäß §§ 3, 3a InvZulG 1999 von der Förderung gemäß § 2 Abs. 1 InvZulG 1999. Für die Investitionszulage gemäß § 2 Abs. 1 InvZulG 1999⁵⁴⁵ ist u.a. Voraussetzung, dass die begünstigten beweglichen Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte (im Fördergebiet) gehören. Anlagevermögen gibt es nur bei Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG)⁵⁴⁶. Der Begriff des (Gewerbe)Betriebes wird der Definition in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG entnommen⁵⁴⁷. Danach ist u.a. die Gewinnerzielungsabsicht eine Voraussetzung für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs. Liegt die Gewinnerzielungsabsicht nicht vor, so fehlt damit gleichzeitig die Voraussetzung für die Gewährung der Investitionszulage gemäß § 2 Abs. 1 InvZulG 1999. Da aber insoweit ein Unterschied zur Investitionszulage gemäß §§ 2 Abs. 3, 3, 3a InvZulG besteht, ist die oben dargestellte Argumentation der Verwaltung für die Gewinneinkunftsarten, auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht übertragbar.

Am dargestellten Beispiel der Investitionszulage nach dem InvZulG 1999 wird m.E. deutlich, dass keine allgemeinen Aussagen über die Einbeziehung von steuerfreien

⁵⁴⁴ BMF-Schreiben vom 28.02.2003 – IV A 5 – InvZ 1272 – 6/03 (Tz. 17), DB Beilage 3/2003.

⁵⁴⁵ Auch in § 2 Abs. 1 InvZulG 2005 ist weiterhin die Anschaffung und Herstellung von neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens begünstigt.

⁵⁴⁶ BFH, Urteil vom 05.09.2002 – III R 37/01 (juris).

⁵⁴⁷ BFH, Urteil von 29.04.1999 – III R 38/97, BFH/NV 1999, 510; BMF-Schreiben vom 28.08.1991 – IV B 3 InvZ 1010 – 13/91, BStBl. I 1991, 768 (Tz. 41).

oder nicht steuerbaren Einnahmen und Subventionen in die Totalüberschussprognose möglich sind. Es ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob der mit der gesetzlichen Regelung beabsichtigte Zweck ohne Einbeziehung in die Totalüberschussprognose vereitelt wird.

cc) Behandlung nicht steuerbarer Veräußerungsgewinne

Auch die Einbeziehung von nicht steuerbaren Veräußerungsgewinnen in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften Vermietung und Verpachtung scheidet aus. Es wurde bereits dargestellt, dass insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zur Rechtfertigung der Einbeziehung herangezogen werden kann.

Es gilt der sogenannte Dualismus der Einkünfteermittlung⁵⁴⁸, die Unterscheidung zwischen Gewinneinkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und Überschusseinkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Dem Dualismus der Einkünfteermittlung liegen grundsätzlich noch Elemente der finanzwissenschaftlichen Theorien (Reinvermögenszugangstheorie⁵⁴⁹ und Quellentheorie⁵⁵⁰) zu Grunde⁵⁵¹. Bei den Gewinneinkunftsarten umfasst der Gewinn (in Anlehnung an die Reinvermögenszugangstheorie) das Gesamtergebnis der Betätigung, einschließlich von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens. Bei den Überschusseinkunftsarten, zu denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen, werden (entsprechend dem Ansatz der Quellentheorie) hingegen Veränderungen (z.B. aus der Veräußerung) der Einkunftsquelle grundsätzlich steuerlich nicht erfasst. Generell werden nur die Einkünfte, die aus der laufenden Vermögensnutzung resultieren, besteuert. Lediglich im Rahmen der §§ 22 Nr. 2, 23 EStG ist eine steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen der Immobilie vorgesehen.

⁵⁴⁸ Vgl. zum Dualismus der Einkünfteermittlung auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 181 ff.

⁵⁴⁹ Die von G. von Schanz (vgl. FinanzArch., 13. Jahrgang (1896), S. 1 ff.) entwickelte Reinvermögenszugangstheorie, an der sich das EStG 1920 (RGBl. 1920, 359) orientierte, ging davon aus, dass Einkommen der Zugang von Reinvermögen innerhalb einer Periode ist und rechnete zum Einkommen „Reinerträge“ und auch unrealisierte „Wertsteigerungen“.

⁵⁵⁰ Die Quellentheorie, deren Hauptvertreter B. Fuisting (vgl. Fuisting, Steuerlehre, S. 110, 147 ff.) war und die auch dem Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24.06.1891 (Gesetzes-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1891, 175) zu Grunde lag, ging davon aus, Einkommen ist „die Gesamtheit der Sachgüter welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhalts von ihm gesetzlich angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung stehen.“

⁵⁵¹ Vgl. dazu auch Zugmaier in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Juli 2001), § 2 EStG Anm. 9 ff.

Der Dualismus der Einkünfteermittlung ist wesentlich auf die Forderungen von Handel und Gewerbe zurückzuführen, die steuerrechtliche Ergebnisermittlung für diesen Bereich an den Grundsätzen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung auszurichten⁵⁵² (vgl. § 14 PrEStG⁵⁵³). Der Dualismus hat sich auch in § 33 Abs. 2 EStG 1920⁵⁵⁴ und § 7 Abs. 2 EStG 1925⁵⁵⁵ fortgesetzt. Allerdings löste sich bereits das EStG 1925⁵⁵⁶ von den verschiedenen finanzwissenschaftlichen Theorien und legte das Grundkonzept des bis heute geltenden EStG fest, in dem es abschließend acht Einkunftsarten aufzählte (sogenannter pragmatischer Einkommensbegriff). Auch aus der Begründung zum Gesetzentwurf zum EStG 1925⁵⁵⁷ ergibt sich, dass der Gesetzgeber weder der Quellentheorie, noch der Reinvermögenszugangstheorie folgte, sondern aus praktischen Erfordernissen eine selbständige abschließende Regelung treffen wollte. Gleiches gilt für das EStG von 1934⁵⁵⁸, das abschließend sieben Einkunftsarten bestimmte⁵⁵⁹ und auch für das heutige Einkommensteuergesetz.

Daraus wird deutlich, dass der Gesetzgeber den Dualismus der Einkünfteermittlung insbesondere aus Praktikabilitätsabwägungen bewusst geschaffen hat⁵⁶⁰. Der Gesetzgeber hat die grundsätzliche Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen der Einkunftsquelle im Rahmen der Überschusseinkünfte (und die grundsätzliche Nichterfassung von Veräußerungsgewinnen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) nicht geschaffen, um den Steuerpflichtigen dadurch zu einem bestimmten Verhalten, insbesondere zu Investitionen zu bewegen. Der Dualismus der Einkünfteermittlung ist vielmehr Folge bestimmter praktischer Bedürfnisse und historischer Entwicklungen.

Es ist daher auch nicht erforderlich, diese außerhalb der steuerrechtlichen Ergebnisermittlung liegenden Wertsteigerungen bzw. Veräußerungsgewinne mit in die Total-

⁵⁵² Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 184.

⁵⁵³ Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24.06.1891, Gesetzes-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1891, 175.

⁵⁵⁴ RGBl. 1920, 359.

⁵⁵⁵ RGBl. 1925, 189.

⁵⁵⁶ RGBl. 1925, 189.

⁵⁵⁷ RT-Drucksache III Wahlperiode 1924/1925 Nr. 794/802, S. 21 ff.

⁵⁵⁸ RGBl. I 1934, 1005.

⁵⁵⁹ In der amtlichen Begründung zum EStG 1934 (RStBl. 1935, 33, 34) heißt es: „Der Einkommensbegriff des neuen Einkommensteuergesetzes ist im wesentlichen der gleiche wie der des bisherigen Einkommensteuergesetzes. Auch das neue Einkommensteuergesetz hat sich keiner der zahlreichen Lehrmeinungen über den privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff angeschlossen.“

⁵⁶⁰ Ähnlich auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 184 f.

überschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen. Durch die Außerachtlassung dieser Ergebnisse wird kein vom Gesetzgeber verfolgter Steuerzweck vereitelt. Nur eine solche Zweckvereitelung würde aber nach der hier vertretenen Auffassung eine Abweichung von den Grundsätzen der steuerrechtlichen Ergebnisermittlung rechtfertigen.

Daher sind eventuelle Veräußerungsgewinne und Wertsteigerungen der Immobilie nicht in die Totalerfolgsprognose einzubeziehen.

c) Ergebnis

Es kann festgehalten werden, dass grundsätzlich steuerfreie und nicht steuerbare Einnahmen bei der Totalüberschussprognose außer Betracht zu lassen sind. Ausnahmsweise sind aber solche Einnahmen bei der Totalüberschussprognose anzusetzen, bei denen ohne den Ansatz ein, mit der Steuerfreiheit oder Nichtsteuerbarkeit verfolgter Zweck vereitelt werden würde. Generelle Aussagen sind grundsätzlich nicht möglich. Es ist vielmehr jeweils eine Prüfung dahingehend erforderlich, ob bei Nichteinbeziehung der entsprechenden Einnahmen in die Totalüberschussprognose eine Zweckvereitelung eintritt.

2. Verminderte Einnahmen durch staatliche Reglementierung des Wohnungsmarktes

a) Berücksichtigung von Werbungskostenüberschüssen

Insbesondere im Rahmen der Förderung des sozialen Wohnungsbaus unterliegt Mietwohnraum sogenannten Mietpreisbindungen, so dass eine bestimmte höchstzulässige Miete nicht überschritten werden darf⁵⁶¹. Die Mieten können unterhalb der ortsüblichen Vergleichsmiete festgelegt werden⁵⁶². Durch die Mietpreisbindungen kann es zu geringeren Mieteinnahmen (die ohne Mietpreisbindungen möglich wären) und in der Folge zu einem negativen Totalüberschuss kommen. Es stellt sich die

⁵⁶¹ Vgl. z.B. § 28 des Gesetzes über die soziale Wohnraumförderung (Wohnraumförderungsgesetz - WoFG) vom 13. September 2001 (BGBl. I 2001, S. 2376).

⁵⁶² Vgl. § 7 Nr. 1 WoFG.

Frage, wie solche staatlichen Preisreglementierungen des Mietwohnungsmarktes im Rahmen der Totalüberschussprognose zu behandeln sind.

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass Werbungskostenüberschüsse, die durch eine staatliche Reglementierung des Mietwohnungsmarktes (z.B. nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz⁵⁶³ oder dem Wohnungsbindungsgesetz⁵⁶⁴) verursacht werden, bei der Totalüberschussprognose außer Betracht zu lassen sind⁵⁶⁵. Die soziale und wohnungspolitische Zielsetzung dieser Normen würde unterlaufen, wenn die Werbungskostenüberschüsse, die durch Begrenzung der Mieteinnahmen entstehen, unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei unberücksichtigt bleiben.

Auch Teile der Literatur sind der Auffassung, dass Werbungskostenüberschüsse durch staatliche Reglementierung des Mietwohnungsmarktes nicht in die Totalüberschussprognose einfließen dürften⁵⁶⁶. Die gesetzlichen Rahmenbedingungen für die Preisgestaltung müssten im Rahmen der Totalüberschussprognose berücksichtigt werden⁵⁶⁷. Es sei nicht gerechtfertigt, den durch Mietpreisbindungen verursachten Verlusten, durch Verneinung der Einkünfterzielungsabsicht die Anerkennung zu versagen, da Mietpreisbindungen nicht den Zweck hätten, den Investor zum Rückzug vom Markt zu bewegen.

Spezielle Äußerungen der Finanzverwaltung zu dem Problem der Behandlung von Werbungskostenüberschüssen, auf Grund staatlicher Reglementierungen des Mietwohnungsmarktes, sind nicht ersichtlich. Sie geht vielmehr allgemein davon aus, dass die Ermittlung des Totalüberschusses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu erfolgen hat⁵⁶⁸.

⁵⁶³ Das Zweite Wohnungsbaugesetz ist gemäß Art. 2 Gesetz zur Reform des Wohnungsbaurechts vom 13.09.2001 (BGBl. I 2001, S. 2376) zum 1. Januar 2001 außer Kraft getreten. § 48 WoFG regelt die weitere Anwendung einzelner Paragraphen des Zweiten Wohnungsbaugesetzes.

⁵⁶⁴ Wohnungsbindungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. August 1994 (BGBl. 1994 I, 2166, 2319) zuletzt geändert durch Artikel 8 Abs. 2 des Gesetzes vom 19. Juni 2001 (BGBl. 2001 I, 1149).

⁵⁶⁵ BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; zur Rechtsprechung vgl. auch Rosarius, D-Ost-spezial 5/99, S. 1 (2) und Kupfer, KÖSDI 2000, 12514 (12516).

⁵⁶⁶ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 283; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7c; Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30.

⁵⁶⁷ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 283; kritisch auch Pezzer, DStR 1995, 1853 (1857).

⁵⁶⁸ BMF-Schreiben vom 14.10.2002 – IV C 3 - S 2253 – 77/02 BStBl. I 2002, 1039; zu den Ausnahmen siehe unten.

Lediglich ein älterer Erlass der Berliner Senatsverwaltung für Finanzen befasst sich mit der Problematik, der Einkunftserzielungsabsicht im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnungen des sozialen und steuerbegünstigten Wohnungsbaus⁵⁶⁹. Das System der Förderung im sozialen und im steuerbegünstigten Wohnungsbau sei durch niedrige von den Mietern zuzahlende Mieten gekennzeichnet. Es beruhe auf der Annahme des Subventionsgebers, dass sich das Objekt nach Beendigung der Förderung wirtschaftlich trage. Diese Annahme des Subventionsgebers müsse auch bei der Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht zu Grunde gelegt werden. Auch der Investor gehe, wegen der gleichzeitigen Förderung durch die öffentliche Hand, davon aus, dass bis zum Ende des Nutzungszeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann.

M.E. sind Werbungskostenüberschüsse auf Grund staatlicher Reglementierungen des Mietwohnungsmarktes, insbesondere im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus, nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen. Der Zweck der sozialen Wohnraumförderung besteht u.a. in der Versorgung von Haushalten mit geringem Einkommen und sonstiger hilfsbedürftiger Personen mit (preisgünstigem) Mietwohnraum⁵⁷⁰. Zu diesem Zweck werden Fördermittel (u.a. Darlehen zu Vorzugsbedingungen und Zuschüsse) an den Investor ausgereicht⁵⁷¹. Im Gegenzug unterliegen die geförderten Objekte Mietpreisbindungen, so dass eine bestimmte höchstzulässige Miete nicht überschritten werden darf⁵⁷².

Das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ist aber zumindest bei der Förderung nach dem Wohnraumförderungsgesetz nicht Voraussetzung⁵⁷³. Daraus könnte man schließen, dass auch bei Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht eine Förderung möglich ist und es daher zur Erreichung des Zwecks der sozialen Wohnraumförderung nicht erforderlich ist, die Werbungskostenüberschüsse, auf Grund der Mietpreisbindungen bei der Totalüberschussprognose, außer Ansatz zu lassen. Ähnlich wurde auch hinsichtlich der Einbeziehung der Investitionszulage in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung argumentiert.

⁵⁶⁹ SenFin Berlin, Erlass vom 15.08.1989, III B 3-S 2253-5/88 (juris, VV-Steuer).

⁵⁷⁰ Vgl. § 1 Abs. 1, 2 WoFG; Holland/Dörschner, NWB 2002, F. 24 S. 2251 (2253).

⁵⁷¹ Vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 WoFG.

⁵⁷² Vgl. z.B. § 28 des Gesetzes über die soziale Wohnraumförderung (Wohnraumförderungsgesetz - WoFG) vom 13. September 2001 (BGBl. I 2001, S. 2376).

Es besteht aber ein Unterschied zur Investitionszulage. Im Rahmen der Förderung des sozialen Wohnungsbaus unterliegt Mietwohnraum Mietpreisbindungen⁵⁷⁴, die unterhalb der ortsüblichen Vergleichsmieten festgelegt werden können⁵⁷⁵. Durch die Festlegung solcher Mietpreisbindungen erzielt der Investor ggf. geringere Mieteinnahmen und kann u.U. keinen positiven Totalüberschuss erreichen. Dadurch kann es zu einer Versagung der steuerrechtlichen Anerkennung der Verluste aus Vermietungstätigkeit kommen. Um diese Konsequenz zu vermeiden und das Erreichen höherer Mieteinnahmen (ohne Mietpreisbindung) zu ermöglichen, müsste der Investor auf die Förderung verzichten. Damit könnte aber der im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus angestrebte Zweck, die Versorgung von Haushalten mit geringem Einkommen und sonstiger hilfsbedürftiger Personen mit preisgünstigem Mietwohnraum, nicht erreicht werden. Darin liegt der Unterschied zur Investitionszulage, bei der lediglich eine allgemeine Förderung erfolgt, ohne dass es zu einem Eingriff in die Einnahmesituation des Vermieters/Verpächters kommt und bei der die Investitionszulage nur eine zusätzliche Einnahme darstellt.

Um den Förderzweck (Versorgung von Haushalten mit geringem Einkommen und sonstiger hilfsbedürftiger Personen mit preisgünstigem Mietwohnraum) zu erreichen, ist es daher notwendig, die Werbungskostenüberschüsse auf Grund der Mietpreisbindungen im Rahmen der Totalüberschussprognose außer Ansatz zu lassen.

b) Höhe der anzusetzenden Mieteinnahmen

Problematisch erscheint aber in welcher Höhe die Mieteinnahmen dann anzusetzen sind.

In der Rechtsprechung und Literatur finden sich nur wenige Ausführungen dazu, in welcher Höhe die Mieteinnahmen dann in die Totalüberschussprognose einfließen sollen. Man geht meist nur allgemein davon aus, dass Werbungskostenüberschüsse, die durch eine staatliche Reglementierung des Mietwohnungsmarktes verursacht

⁵⁷³ Die Voraussetzungen der Förderung nach dem WoFG werden in §§ 5 ff. WoFG geregelt. Die Länder regeln gemäß § 5 Abs. 2 WoFG die weiteren Voraussetzungen der Förderung.

⁵⁷⁴ Vgl. § 28 WoFG.

⁵⁷⁵ Vgl. § 7 Nr. 1 WoFG.

werden, bei der Totalüberschussprognose außer Betracht gelassen werden müssen⁵⁷⁶.

Diese allgemeine Formulierung ist m.E. für die Praxis wenig hilfreich, da sich wohl nur schwer ermitteln lässt, wie hoch gerade die durch die Mietpreisbindung verursachten Werbungskostenüberschüsse sind. Es muss daher eine allgemeine für die Praxis handhabbare Lösung gefunden werden.

Es muss eine Schätzung, der ohne die Mietpreisbindung erzielbaren Mieteinnahmen, erfolgen. Soweit der Steuerpflichtige keinen konkreten Vortrag zu den ohne Mietpreisbindung erzielbaren Mieteinnahmen macht, kann im Rahmen der Totalüberschussprognose von der ortsüblichen Miete ausgegangen werden⁵⁷⁷. Diese Miete stellt einen sachgerechten Schätzungsmaßstab dar. Auch in anderem Zusammenhang stellt der Gesetzgeber als Vergleichsmaßstab auf die ortsübliche Miete ab. So ist gemäß § 21 Abs. 2 EStG die Nutzungsüberlassung, bei einer Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken, in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn das Entgelt für die Überlassung weniger als 50 (mit Wirkung ab 01.01.2004 weniger als 56)⁵⁷⁸ vom Hundert der ortsüblichen Marktmiete beträgt.

Es kann also festgehalten werden, dass Werbungskostenüberschüsse, in Folge staatlicher Reglementierungen des Mietwohnungsmarktes, nicht in die Totalüberschussprognose einfließen und stattdessen im Rahmen der Prognose die erzielbare Miete anzusetzen ist.

3. Veräußerungsgewinne gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Es wurde bereits dargestellt, dass nicht steuerbare Veräußerungsgewinne nicht in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen sind. An dieser Stelle soll nun geklärt werden, ob für die gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerbaren und steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne

⁵⁷⁶ BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 283; Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30.

⁵⁷⁷ Ähnlich auch v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7c.

⁵⁷⁸ Vgl. das Haushaltsbegleitgesetz vom 29.12.2003, BStBl. I 2004, 120.

etwas anders gelten soll. Gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG⁵⁷⁹ unterliegen u.a. der Besteuerung als sonstige Einkünfte, private Veräußerungsgeschäfte aus der Veräußerung von Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung⁵⁸⁰ und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt⁵⁸¹.

a) Rechtsprechung Verwaltung und Teile der Literatur

Die Verwaltung geht (nach einer bundeseinheitlich abgestimmten Auffassung) davon aus, dass die im Rahmen von § 23 EStG erfassten Gewinne aus der Veräußerung eines Grundstücks, nicht in die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen sind⁵⁸². Die Einkünfteerzielungsabsicht müsse für jede Einkunftsart gesondert ermittelt werden, da keine von der konkreten Einkunftsart losgelöste Überschusserzielungsabsicht existiere.

Eine Tätigkeit sei nur dann der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzuordnen, wenn der Steuerpflichtige die Absicht habe, aus der laufenden Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Wertsteigerungen der Immobilie oder zu erwartende Erlöse aus der Substanzverwertung dürften nicht in die Totalüberschussprognose einbezogen werden, weil sie nicht vom Tatbestand des § 21 EStG umfasst sind.

Vereinzelt folgt die Literatur dieser Auffassung⁵⁸³. Sie führt zur Begründung aus, dass die Zusammenfassung der Ergebnisse aus zwei Einkunftsarten (§§ 21, 23

⁵⁷⁹ Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. 1999 I S. 402, BStBl. I 1999, S. 304) und das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BGBl. I, S. 2601) wurde § 23 EStG grundlegend geändert. Insbesondere die Fristen zwischen Anschaffung und Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens, innerhalb derer ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vorliegt, wurden mit Wirkung ab dem VZ 1999 für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte von zwei auf zehn Jahre verlängert.

⁵⁸⁰ Gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gilt dies entsprechend für Gebäude, die innerhalb dieser Frist errichtet, ausgebaut oder erweitert werden.

⁵⁸¹ Ausgenommen sind gemäß § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Diese Alternative spielt im Rahmen der vorliegenden Arbeit jedoch keine Rolle.

⁵⁸² Vgl. Verfügung der OFD Berlin vom 19.05.2000 – St 175 – S 2253 – 1/00, FR 2000, 1003; Verfügung der OFD Rostock vom 02.05.2000 – S 2253 – St 231, DStR 2000, 927; Verfügung der OFD Frankfurt vom 17.05.2000 – S 2253 A – 48 – St II 23, DB 2000, 1641.

⁵⁸³ Stein, StBp 2001, 294 (299); ders., DStR 2002, 1419 (1421); ders., INF 2001, 641 (644 f.); ders., BuW 2001, 1016 (1018); ders., NWB 2001, F. 3 S. 11771; m.E. widersprüchlich Hecht, BB 2000,

EStG) für Prognosezwecke dem System des Einkommensteuergesetzes widerspreche.⁵⁸⁴ Das Einkommensteuergesetz sehe für beide Einkunftsarten völlig unterschiedliche Beurteilungskriterien vor. § 21 EStG erfasse Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung und setze voraus, dass der Steuerpflichtige zumindest einen Teil seiner Herrschaftsgewalt über das Vermietungsobjekt behält. Hingegen erfordere § 23 EStG, dass das Objekt gegen Entgelt auf einen Dritten übertragen wird. § 21 EStG und § 23 EStG würden sich wechselseitig ausschließen.

In Folge der Begrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf Quelleneinkünfte, sei es ausgeschlossen, steuerpflichtige Veräußerungsgewinne i.S.v. § 23 EStG mit in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen. Ein innerer Zusammenhang, wie er teilweise zwischen den Einkünften gemäß § 17 EStG und § 20 EStG (wegen der Steuerverhaftung nicht ausgeschütteter Gewinne) bestehe⁵⁸⁵, liege bei den Einkünften gemäß §§ 21, 23 EStG nicht vor, da mögliche Veräußerungsgewinne nicht auf Überschusses-thesaurierungen beruhen könnten.

Für diese Sichtweise spreche auch, dass es nach Ansicht des BFH notwendig sei, vor der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Zweifel die Einkunftsart zu klären. Es sei auch kein sachlicher Grund erkennbar, warum der Vermieter, der nach neun Jahren steuerbar veräußert, gegenüber einem⁵⁸⁶ Vermieter, der nach elf Jahren keinen steuerbaren Veräußerungsgewinn erzielt, bevorzugt werden solle.

Bisher geht auch die Rechtsprechung für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung allgemein davon aus, dass bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz unberücksichtigt bleiben, weil bei

226 (229, 232 ff.); so noch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 10 (Stuhmann verweist darauf, dass es sich bei § 23 EStG um einen anderen Besteuerungstatbestand handelt); Lang, FR 1997, 201 (202); Wirtz, FR 2003, 711 (713 ff.).

⁵⁸⁴ Stein, StBp 2001, 294 (299); ders., DStR 2002, 1419 (1421); ders., INF 2001, 641 (644 f.); ders., BuW 2001, 1016 (1018); ders., NWB 2001, F. 3 S. 11771; ders., DStZ 2003, 803 (805 ff.); Wirtz, FR 2003, 711 (713).

⁵⁸⁵ Vgl. insoweit das Urteil des BFH vom 08.10.1985 – VIII R 234/84, BStBl II 1986, 596, in dem der BFH ausführt, dass der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG und das Ausschüttungsverhalten der Kapitalgesellschaft in einer Wechselwirkung stehen, da Ausschüttungen regelmäßig einen späteren Veräußerungsgewinn mindern und Thesaurierung ihn erhöhen. Es soll daher gerechtfertigt sein, die Erwartung eines späteren Veräußerungsgewinns mit der Erwartung einer Kapitalrendite gleichzusetzen.

⁵⁸⁶ Wirtz, FR 2003, 711 (714).

den Überschusseinkünften Veräußerungsgewinne nicht erfasst werden⁵⁸⁷. Allerdings ist dabei zu beachten, dass die Frage der Einbeziehung von (steuerpflichtigen) Veräußerungsgewinnen in die Totalüberschussprognose, auf Grund der bis zum VZ 1998 geltenden Frist von 2 Jahren, zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks, für die Entstehung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns kaum Bedeutung hatte⁵⁸⁸.

b) Herrschende Meinung in der Literatur

Überwiegend wird in der Literatur davon ausgegangen, dass die gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind⁵⁸⁹. Auch betriebswirtschaftlich sei beim Erwerb einer Immobilie die Gesamrendite aus der Vermietung und den zu erwarteten Wertsteigerungen für den Investor wesentlich⁵⁹⁰.

Es überzeuge nicht, bei einer geplanten Veräußerung der Einkunftsquelle, innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, steuerrechtlich zwischen einer Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der Vermietungseinkünfte und hinsichtlich der des „Spekulationsgewinns“⁵⁹¹ zu differenzieren. Dass das Steuerrecht eine einheitliche Investiti-

⁵⁸⁷ BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; BFH, Beschluss vom 14.09.1994 – IX B 97/93, BFHE 175, 541; BFH, Urteil vom 14.09.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116; BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

⁵⁸⁸ Wie bereits dargestellt, wurde § 23 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. 1999 I S. 402, BStBl. I 1999, S. 304) und das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BGBl. I, S. 2601) grundlegend geändert und insbesondere die Fristen zwischen Anschaffung und Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens, innerhalb derer ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vorliegt, wurden mit Wirkung ab dem VZ 1999 für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte von zwei auf zehn Jahre verlängert.

⁵⁸⁹ U.a. Heuermann, DStZ 2002, 864; Urbahns/Becker, INF 1999, 673 (674); dies., StBp 2000, 177 (182), Risthaus FR 2002, 909 (915); Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 216; Söffing, StVj 1992, 235 (241); Voos, DStR 1999, 877 (883); Paus, DStZ 2001, 200; Thürmer, DB 2002, 444 (449); Pezzer, StuW 2000, 457 (461); Kupfer, KÖSDI 2000, 12524 (12526); Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30; Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 12; Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 44; Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S.153 f.; Korn/Strahl NWB 2002, F. 2 S. 8005 (8039); so neuerdings auch Stuhmann, StB 2003, 82 (83); v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7f.

⁵⁹⁰ Paus, DStZ 2001, 200.

⁵⁹¹ Mit der Änderung von § 23 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. 1999 I S. 402, BStBl. I 1999, S. 304) ist der frühere Begriff „Spekulationsgeschäft“ durch die Formulierung „Private Veräußerungsgeschäfte“ ersetzt worden. Der Gesetzge-

on zwei verschiedenen Einkunftsarten zuordnet, liefere keine Rechtfertigung dafür, ein negatives Teilergebnis (aus der Vermietung) steuerlich unberücksichtigt zu lassen und gleichzeitig ein zweites positives Teilergebnis (aus der Veräußerung der Einkunftsquelle) zu besteuern⁵⁹².

Der Steuerpflichtige nehme nicht aus privaten Gründen Verluste in Kauf und beabsichtige auch nicht steuerfreie Wertsteigerungen zu erzielen, sondern erstrebe insgesamt einen positiven Überschuss. Nachdem keine sachliche Rechtfertigung für die Nichtberücksichtigung eines Vermietungsverlustes und die gleichzeitige Besteuerung eines „Spekulationsgewinns“ vorhanden sei, verstoße die Verwaltungsauffassung gegen das Nettoprinzip und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Der Steuerpflichtige, der aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nur Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet und dies durch Veräußerung der Immobilie innerhalb von zehn Jahren überkompensieren wolle, erstrebe insgesamt einen positiven Totalüberschuss⁵⁹³. Dass die Tätigkeit dabei von mehreren Einkunftsarten erfasst werde, sei unerheblich, da die Unterscheidung der Einkunftsarten insoweit lediglich technischer Natur sei.

Für die Beantwortung der Frage, ob die steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne mit in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen sind, könne nicht allein auf den Dualismus der Einkunftsarten abgestellt werden. Vielmehr soll für die Behandlung der Veräußerungsgewinne entscheidend sein, welche Auswirkungen ein privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Nr. 1 EStG auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung hat⁵⁹⁴.

ber wollte damit dokumentieren, dass eine Spekulationsabsicht nicht erforderlich ist (vgl. Begründung der Dritten Beschlussempfehlung des Deutschen Bundestages, Bundestagsdrucksache 14/443, 28).

⁵⁹² Paus, DStZ 2001, 200 (201); ähnlich auch Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 44 (Eggers meint, dass auch der Zweck des EStG, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen und den Steuerpflichtigen entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen, es nicht rechtfertigt, steuerpflichtige Veräußerungsgewinne unberücksichtigt zu lassen.).

⁵⁹³ Pezzer, StuW 2000, 457 (466); Thürmer, DB 2002, 444 (449); ähnlich noch Seeger in Schmidt, EStG (21. Auflage), § 2 Rn 30.

⁵⁹⁴ Heuermann, DStZ 2002, 864 (866 ff.); ähnlich auch Korn/Strahl NWB 2002, F. 2 S. 8005 (8039), die darauf hinweisen, dass eine Einbeziehung der möglichen Ergebnisse aus der Grundstücksveräußerung in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geboten ist, weil das Einkünfteerzielungsobjekt identisch ist.

Die Vorschrift des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG bewirke, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen zu vermindern sind, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 abgezogen worden sind. Durch diese Regelung werde die Höhe des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft unmittelbar durch die vorherige steuerpflichtige Nutzung des Grundstücks bestimmt. Dieser Zusammenhang spreche entscheidend dafür, die Veräußerung als Abschluss der bisherigen steuerpflichtigen Nutzung zu verstehen.

Die Überschusserzielungsabsicht müsse zwar grundsätzlich einkunftsartbezogen ermittelt werden, allerdings habe das Gesetz selbst dadurch eine Verknüpfung der beiden Einkunftsarten herbeigeführt, dass es bei den privaten Veräußerungsgeschäften den im Rahmen der vorherigen steuerrechtlich bedeutsamen Nutzung angefallenen Aufwand, in Form bereits verteilter Anschaffungskosten, rückgängig macht und ihn damit neutralisiert. Da das Gesetz selbst einen solchen Zusammenhang zwischen den beiden Einkunftsarten herstellt, sei es folgerichtig diese Wirkungen bereits im Rahmen der Totalüberschussprognose zu berücksichtigen. Beabsichtige der Steuerpflichtige also eine Veräußerung innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, müsse der erzielbare Veräußerungsgewinn in die Totalüberschussprognose einbezogen werden⁵⁹⁵.

c) Eigene Meinung

M.E. sind mögliche steuerpflichtige Veräußerungsgewinne i.S.v. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus einer beabsichtigten Veräußerung der Einkunftsquelle nicht in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen.

⁵⁹⁵ Es wird aber auch darauf hingewiesen, dass diese Verknüpfung (Rückgängigmachung des Aufwandes in Form bereits verteilter Anschaffungskosten) erst seit dem Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1996 (BGBl. I 1995, 1250) gilt und zwar für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.07.1996 angeschafft und veräußert werden (§ 52 Abs. 22 EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 1996). Deshalb wäre insoweit eine Einschränkung hinsichtlich der Einbeziehung der möglichen Veräußerungsgewinne in die Totalüberschussprognose geboten. Für vom Steuerpflichtigen errichteten Gebäude mindern sich die Herstellungskosten um die Abschreibungen, wenn der Steu-

aa) Zuordnung zu verschiedenen Einkunftsarten

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 2 EStG) handelt es sich um Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten. Eine Zusammenfassung der zu erwartenden Ergebnisse aus diesen verschiedenen Einkunftsarten ist nicht möglich. Sie führt zu einer einkunftsartübergreifenden Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht.

Eine solche Zusammenfassung läuft im Ergebnis auf eine Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Summe der Einkünfte hinaus, da es nach der abweichenden Auffassung⁵⁹⁶ ausreichen soll, wenn der Steuerpflichtige insgesamt einen positiven Überschuss aus der Vermietungs- und Veräußerungstätigkeit erzielt. Gegen diese Sichtweise sprechen mehrere Gesichtspunkte.

Es wurde bereits ausführlich dargestellt, dass Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerbaren Tätigkeit ist, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, positive Einkünfte zu erzielen. Wollte man der Gegenauffassung folgen, so müsste man die Einkünfteerzielungsabsicht dahingehend bestimmen, dass der Steuerpflichtige die Absicht haben muss, eine positive Summe der Einkünfte zu erzielen. So wird aber die Einkünfteerzielungsabsicht gerade nicht verstanden.

Dies ergibt sich u.a. aus dem Zweck der Einkünfteerzielungsabsicht. Die Einkünfteerzielungsabsicht verhindert, dass der Steuerpflichtige die negativen Ergebnisse aus einer Tätigkeit ohne Einkünfteerzielungsabsicht mit anderen positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten/Betätigungen ausgleichen kann. Wird aber der Totalüberschuss einkunftsartübergreifend ermittelt, kann dieses Ziel des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr erreicht werden, da schon im Vorfeld der Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht ein Ausgleich der Ergebnisse aus verschiedenen Einkunftsarten (innerhalb der Totalüberschussprognose) herbeigeführt wird.

erpflichtige das Gebäude nach dem 31.12.1998 fertiggestellt und veräußert (§ 52 Abs. 39 Satz 4 EStG, eingeführt durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BGBl. I, S. 2601)).

⁵⁹⁶ So Paus, DStZ 2001, 200 (201); Pezzer, StuW 2000, 457 (466); Thürmer, DB 2002, 444 (449); ähnlich Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30.

Auch die Einkünfteermittlung selbst erfolgt gemäß § 2 Abs. 2 EStG einkunftsartbezogen. Eine Zusammenfassung der Ergebnisse aus den verschiedenen Einkunftsarten erfolgt erst auf der Stufe der Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 EStG. Eine Zusammenfassung der positiven und negativen Ergebnisse aus den verschiedenen Einkunftsarten ist erst möglich, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht für die jeweilige Tätigkeit innerhalb der Einkunftsart feststeht⁵⁹⁷. Es ist m.E. daher auch erforderlich, die Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht als Vorstufe zur Einkünfteermittlung nach den gleichen Grundsätzen durchzuführen.

Eine einkunftsartübergreifende Totalüberschussprognose widerspricht dem dargestellten System des Einkommensteuergesetzes. Es muss zunächst gesondert für jede Einkunftsart geprüft werden, ob (steuerbare) mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeiten vorliegen. Erst wenn solche steuerbaren Tätigkeiten gegeben sind, können deren Ergebnisse im Rahmen der Ermittlung der Summe der Einkünfte zusammengefasst werden. Diese Systematik des Einkommensteuerrechts darf nicht durch eine Zusammenfassung der Ergebnisse aus verschiedenen Einkunftsarten unterlaufen werden.

Dass für den Steuerpflichtigen betriebswirtschaftlich beim Erwerb einer Immobilie die Gesamtrendite aus der Vermietung und den zu erwarteten Wertsteigerungen wesentlich ist, reicht zur Begründung einer einkunftsartübergreifenden Bestimmung des Totalüberschusses nicht aus, denn insoweit wurde bereits herausgearbeitet, dass sich die Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht und die Durchführung der Totalüberschussprognose grundsätzlich auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften und nicht nach betriebswirtschaftlichen Kriterien zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen muss⁵⁹⁸.

⁵⁹⁷ Vgl. dazu bereits im 3. Teil bei Abschnitt C. IV. (Dort wurde dargestellt, dass sogar innerhalb der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung u. U. eine getrennte Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht für verschiedene Objekte erfolgen muss und eine Zusammenfassung verschiedener Objekte zu einer Beurteilungseinheit nur zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige selbst von einem einheitlichen Beurteilungsgegenstand ausgeht und sich das Vorliegen einer Beurteilungseinheit anhand eines objektiv erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs bestätigt.).

⁵⁹⁸ Vgl. im 2. Teil bei Abschnitt C. I.

bb) Wertung des Gesetzgebers

Eine Nichteinbeziehung der Ergebnisse aus der Veräußerung der Einkunftsquelle in die Totalüberschussprognose, hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ist m.E. auch deshalb geboten, weil es sich nach der Wertung des Gesetzgebers bei der Vermietung/Verpachtung und der Veräußerung der Einkunftsquelle nicht um einen einheitlichen Sachverhalt, sondern um zwei getrennte Sachverhalte handelt.

Wesentlich für den steuerrechtlichen Begriff der Vermietung und Verpachtung ist, dass es sich bei § 21 EStG um eine Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung handelt, bei der die Herrschaftsgewalt des Überlassenden an der Substanz des Gegenstandes bestehen bleibt⁵⁹⁹. § 23 EStG setzt hingegen voraus, dass der Steuerpflichtige das Objekt auf einen Anderen überträgt⁶⁰⁰.

Dass es sich aus der Sicht des Gesetzgebers um zwei getrennt zu beurteilende Sachverhalte handelt, zeigt auch deutlich die Vorschrift des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG, wonach Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, die im Veräußerungspreis von Grundstücken enthalten sind, zu den Einkünften i.S.v. § 21 EStG gehören, wenn sich die Miet- oder Pachtzinsen auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war. Auch durch diese Vorschrift wird deutlich, dass der Gesetzgeber, obwohl es sich bei der Grundstücksveräußerung (inklusive Miet- oder Pachtzinsforderungen) rein tatsächlich um einen einheitlichen Vorgang handelt, streng zwischen der Veräußerung der Einkunftsquelle und der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen differenziert und letztere, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuordnet.

Diese Wertung des Gesetzgebers, dass es sich bei der Vermietung/Verpachtung und der Veräußerung der Einkunftsquelle um steuerrechtlich zwei verschiedene Sachverhalte handelt, muss auch bei der Durchführung der Totalüberschussprognose zu Grunde gelegt werden. Selbst wenn der Steuerpflichtige nach seiner „natürli-

⁵⁹⁹ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 3.

⁶⁰⁰ Ähnlich Stein, StBp 2001, 294 (299); ders., DStR 2002, 1419 (1421); ders., INF 2001, 641 (644 f.); ders., BuW 2001, 1016 (1018); ders., NWB 2001, F. 3 S. 11771.

chen“ Sichtweise von einem einheitlichen Vorgang ausgeht, so muss doch bei der Rechtsanwendung die dargestellte Wertung des Gesetzgebers beachtet werden.

Auch durch die Verlängerung der Frist auf zehn Jahre⁶⁰¹, innerhalb derer ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 EStG vorliegt, hat der Gesetzgeber das geltende System der uneingeschränkten Erfassung nur von realisierten Wertsteigerungen des Betriebsvermögen und nicht des Privatvermögens⁶⁰² nicht aufgehoben, sondern sich lediglich auf punktuelle Änderungen beschränkt⁶⁰³.

Im Rahmen des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG findet auch keine allgemeine Erfassung der Wertsteigerungen der Immobilie statt, sondern es werden nur Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, besteuert. Anders, als im Rahmen der Gewinneinkünfte (vgl. §§ 16 Abs. 3, 18 Abs. 3 Satz 2, 14 Satz 2), liegt keine generelle Steuerverstrickung der Einkunftsquelle innerhalb der zehn Jahre vor, da eine bloße Aufgabe der Vermietungstätigkeit (ohne Veräußerung) steuerlich unberücksichtigt bleibt.

Auch die im Rahmen des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG hergestellte Koppelung der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns) an die vorher im Rahmen der Einkünfteermittlung im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 EStG in Anspruch genommenen Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen führt m.E. zu keiner anderen Beurteilung.

Richtig ist zwar, dass diese Regelung die privaten Veräußerungsgeschäfte mit der bisherigen Nutzung des Grundstücks verknüpft und die Höhe des Veräußerungsgewinns von der bisherigen Inanspruchnahme von Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen abhängig ist. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass ein möglicher Veräußerungsgewinn, bei einer beabsichtigten Veräußerung innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, in die Totalüber-

⁶⁰¹ Vgl. das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. 1999 I S. 402, BStBl. I 1999, S. 304).

⁶⁰² Dieser Grundsatz wird lediglich von § 17 EStG, § 23 EStG und § 21 UmwStG durchbrochen.

⁶⁰³ Stein, NWB 2002, F. 3 S. 12169 (12192); Kohlrust-Schulz, NWB 2002, F. 3 S. 10775 (10776).

schussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen ist.

Auch diese Regelung ändert nicht die Wertung des Gesetzgebers, dass es sich bei der Vermietung und Verpachtung um einen getrennt von der Veräußerung der Einkunftsquelle zu beurteilenden Sachverhalt handelt. Die Regelung stellt sicher, dass der Steuerpflichtige nicht lediglich die Vorteile aus der Gewährung von Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen in Anspruch nimmt und sich dann kurzfristig durch Veräußerung von der Einkunftsquelle trennt.

Dies kann aber nicht zu einer im Ergebnis einkunftsartübergreifenden Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht führen. Die Vorschrift stellt nur in diesem Teilbereich eine Verknüpfung bezüglich der Höhe des Veräußerungsgewinns mit der vorherigen steuerrechtlich bedeutsamen Nutzung her. Ein darüber hinausgehender Wertzuwachs der Einkunftsquelle wird aber ausschließlich im Rahmen des § 23 EStG erfasst.

Es muss daher weiterhin davon ausgegangen werden, dass es sich nach der Wertung des Gesetzgebers bei der Vermietung/Verpachtung und der Veräußerung der Einkunftsquelle um zwei getrennt zu beurteilende Sachverhalte handelt, die im Rahmen der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht als einheitlicher Vorgang behandelt werden können.

Wäre der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass es sich bei der Vermietung und Verpachtung und der Veräußerung der Einkunftsquelle um einen einheitlich zu beurteilenden Sachverhalt handelt, so hätte er die Einkünfte aus der Veräußerung der Einkunftsquelle unmittelbar den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuordnen können, wie dies beispielsweise für Einkünfte aus Gewerbebetriebs im Rahmen des § 16 EStG, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Rahmen des § 18 Abs. 3 EStG und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Rahmen des § 14 EStG gilt.

cc) Kein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

Auch das Argument der Gegenauffassung⁶⁰⁴, dass allein die gesetzliche Zuordnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der privaten Veräußerungsgeschäfte zu verschiedenen Einkunftsarten es nicht rechtfertigt, die Ergebnisse aus der Veräußerung der Einkunftsquelle zu besteuern und gleichzeitig das negative Teilergebnis aus der Vermietung steuerlich unberücksichtigt zu lassen, ist m.E. nicht stichhaltig.

Dass unterschiedliche Ergebnisse hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht bei verschiedenen Einkunftsarten möglich sind, ist nichts Ungewöhnliches und im oben dargestellten geltenden System des Einkommensteuergesetzes begründet. Bei einer möglichen Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht, hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und einer gleichzeitigen Besteuerung der Veräußerung der Einkunftsquelle, liegt der behauptete Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip nicht vor.

Das objektive Nettoprinzip gebietet den Abzug der erwerbssichernden Aufwendungen von den steuerpflichtigen Einnahmen (§ 2 Abs. 2 i.V.m. §§ 4 ff. und 9 EStG)⁶⁰⁵. Fehlt es aber an der Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und damit an steuerpflichtigen Einnahmen, so ist es folgerichtig auch die im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit angefallenen Aufwendungen nicht zum Abzug zuzulassen, da die Tätigkeit insgesamt nicht steuerbar ist. Dass gleichzeitig ein möglicher Veräußerungsgewinn besteuert wird, führt nicht zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip. Die im Zusammenhang mit dem privaten Veräußerungsgeschäft anfallenden Aufwendungen werden im Rahmen des § 23 Abs. 3 EStG berücksichtigt.

Außerdem führt die Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung regelmäßig gleichzeitig zu einem niedrigeren Veräußerungsgewinn bei der Grundstücksveräußerung im Rahmen des § 23 EStG. Ein Veräußerungsgewinn erhöht sich bzw. ein Verlust vermindert sich gemäß § 23 Abs. 3

⁶⁰⁴ Paus, DStZ 2001, 200 (201).

⁶⁰⁵ BFH, Beschluss vom 30.01.1995 - GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; ähnlich Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 42.

Satz 4 EStG um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 abgezogen worden sind, weil sie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns insoweit mindern. Daraus folgt im Gegenschluss, dass ein entsprechender Veräußerungsgewinn niedriger ausfällt, wenn dieser Aufwand im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung unberücksichtigt bleibt, weil die Einkünfteerzielungsabsicht für diese Einkunftsart nicht vorliegt.

Es kann also zusammenfassend festgestellt werden, dass mögliche Veräußerungsgewinne bei einer beabsichtigten Veräußerung der Einkunftsquelle, innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, nicht mit in die Totalüberschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen sind.

II. Aufwendungen

1. Absetzung für Abnutzung und Sonderabschreibungen

Umstritten ist insbesondere, inwieweit Absetzungen für Abnutzung (AfA), erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind.

a) Keine Gebäudeabschreibungen

Zum Teil wird vertreten, dass für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung überhaupt keine Gebäudeabschreibungen im Rahmen der Totalüberschussprognose zu berücksichtigen sind⁶⁰⁶.

Dies wird damit begründet, dass nur durch die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG bewirkt werde, dass Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, deren Wertschwankungen bei den Überschusseinkünften

⁶⁰⁶ Meichssner, DStR 1984, 647 (649).

i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 4 – 7 EStG grundsätzlich außer Betracht bleiben, im Wege der AfA gleichwohl Werbungskosten darstellten. Fehle aber der unmittelbare Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung, so dürften diese nur durch das Gesetz als Werbungskosten festgelegten Gebäudeabschreibungen nicht in die Totalüberschussprognose einfließen.

Wenn die Einnahmen aus der Veräußerung der Einkunftsquelle nicht erfasst werden, so könnten auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht in die Rentabilitätsprognose einbezogen werden.

b) Betriebswirtschaftlich sinnvolle AfA

Teilweise wird auch vertreten, nur eine AfA von 1 %⁶⁰⁷ jährlich im Rahmen der Totalprognose anzusetzen, da dies eine betriebswirtschaftliche sinnvolle AfA⁶⁰⁸ darstelle bzw. eine AfA, die dem tatsächlichen Wertverzehr⁶⁰⁹ entspreche.

c) Kein Ansatz von Sonderabschreibungen und erhöhter AfA

Der bisher wohl größte Teil der Literatur will Sonderabschreibungen, erhöhte AfA bzw. allgemein steuerrechtliche Subventions- und Lenkungsnormen bei der Totalüberschussprognose außer Betracht lassen⁶¹⁰.

⁶⁰⁷ So Pferdmenes, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 116 ff, für Überschusseinkünfte; ähnlich Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 153 ff., 159 ff.

⁶⁰⁸ Paus, NWB 1998, F. 3 S. 10597 (10608).

⁶⁰⁹ Pferdmenes, FR 1990, 700 (705); für den Ansatz des tatsächlichen Wertverzehrs auch Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 315.

⁶¹⁰ Sauren, DStR 1998, 1877 (1879); Stuhmann, BB 1996, 1645 (1646); Kupfer, KÖSDI 2000, 12514 (12516) ders., KÖSDI 1993, 9212 (9220 f.); Pferdmenes, FR 1990, 700 (705); ders., Einkünfteerzielungsabsicht, S. 117 ff.; Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (182); dies., INF 1999, 673 (675); Voos, DStR 1999, 877 (879 ff.); Streck/Mack/Schwedhelm, Stbg 1999, 209; ähnlich wohl Schmitz/Hildesheim, DStZ 2001, 413 (417); ähnlich wohl auch Risthaus, FR 2002, 909 (915); für die nicht auf Dauer angelegte Vermietung wohl auch Heuermann, DB 2002, 2011 (2013 ff.); Lang, FR 1997, 201 (207); Paus, StVj 1992, 128 (134 f., 142); so auch noch Seeger in Schmidt, EStG (21. Auflage), § 2 Rn 24, 30; Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: Mai 02), § 2 Rn 74; ähnlich wohl (aber kritisch) Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 280 ff; allgemein in diese Richtung auch schon Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 153 ff.; Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 45.

Es wird argumentiert, dass bei einer Einbeziehung der Werbungskostenüberschüsse auf Grund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen die wohnungspolitischen Zielsetzungen des Gesetzgebers unterlaufen würden⁶¹¹. Steuervergünstigungen sollten sich gerade in der Ergebnisrechnung niederschlagen und dürften auch zu Verlusten führen⁶¹². Der Gesetzgeber wolle durch erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen gezielt Anreize schaffen. Er bediene sich dazu steuerlicher Gestaltungsmittel. Dem Steuerpflichtigen bewusst gewährte Vorteile würden ihm dann aber wieder genommen, wenn die daraus resultierenden negativen Einkünfte in die Totalüberschussprognose einbezogen würden⁶¹³.

d) Einbeziehung von Sonderabschreibungen und erhöhter AfA

Ein Teil der Literatur geht davon aus, dass Werbungskostenüberschüsse infolge erhöhter AfA und Sonderabschreibungen mit in die Totalüberschussprognose einzu beziehen sind⁶¹⁴. Ein Herausrechnen von Sonderabschreibungen aus der Totalüberschussprognose wird als bedenklich angesehen⁶¹⁵.

Für eine Einbeziehung der Sonderabschreibungen und erhöhten AfA spreche, dass es sich bei diesen Vergünstigungen lediglich um vorweggenommene Abschreibungen handelt⁶¹⁶. Ein Ausgleich von Verlusten, die aus der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen resultieren, sei möglich, da insgesamt auf den Totalerfolg abgestellt werde⁶¹⁷.

Bei § 21 EStG handele es sich um eine Fiskalzwecknorm und nicht um eine Sozialzwecknorm⁶¹⁸. Die Auslegung des § 21 EStG könne sich daher nicht an außersteu-

⁶¹¹ Lang, FR 1997, 201 (207).

⁶¹² Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 280 ff, der aber m.E. zutreffend darauf hinweist, dass die Schwierigkeit der auf Sinn und Zweck der Steuervergünstigungen abstellenden Argumentation in der Identifikation der jeweiligen Steuervergünstigungsnorm besteht.

⁶¹³ Kupfer, KÖSDI 2000, 12514 (12516); Streck/Mack/Schwedhelm, Stbg 1999, 209; Sauren, DStR 1998, 1877 (1878).

⁶¹⁴ Söffing, StVj 1992, 235 (242); Stein, NWB 01, F. 3 S. 11519 (11540 f.); ders., BuW 1999, 9 (9 f.), ders., DStZ 2000, 780 (783 ff.); ders., StBp 2001, 294 (300).

⁶¹⁵ Fleischmann, DStR 1998, 364 (366 f.)

⁶¹⁶ Söffing, StVj 1992, 235 (242).

⁶¹⁷ Schmittmann, StuB 1999, 463 (464).

⁶¹⁸ Stein, DStZ 2001, 780 (783 ff.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11540 f.); ders., StBp 2001, 294 (300); ders., NWB 1999, Meinungen Stellungnahmen, 454 (456).

erlichen gesetzgeberischen Zielsetzungen auf dem Gebiet der Wohnungsbaupolitik, der Eigentumsförderung oder an sonstigen Bestandsschutzinteressen orientieren. Eigentumsförderung bezwecke der Gesetzgeber anderweitig z.B. mit dem EigZuLG und dem InvZuLG 1999.

Von § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 7 EStG würden, auch wenn dies im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt sei, auch Sonderabschreibungen erfasst. Diese seien nach allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten und daher sei es nur folgerichtig, sie auch in die Totalüberschussprognose einzubeziehen. Ein Außerachtlassen von Werbungskostenüberschüssen infolge erhöhter AfA und Sonderabschreibungen bedeute eine systemwidrige Abweichung vom Einkünftebegriff gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 21 EStG⁶¹⁹.

Eine Sonderbehandlung insbesondere der Sonderabschreibungen nach dem FördG wäre nicht gerechtfertigt, da der Gesetzgeber diese Sonderabschreibungen in die ihm bekannte steuerrechtliche Systematik „hineingestellt“ habe⁶²⁰. Bei einem anderen Verständnis könne ein Missbrauch durch die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und einer anschließenden kurzfristigen Veräußerung nicht ausgeschlossen werden.

e) Differenzierung zwischen auf Dauer angelegter und kurzfristiger Vermietung

Der für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuständige IX. Senat des BFH ging zunächst allgemein davon aus, dass in die Totalüberschussprognose negative Einkünfte auf Grund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen nicht einzubeziehen sind⁶²¹. In seinem Urteil vom 06.11.2001⁶²² hat er diese Rechtsprechung bestätigt und ausgeführt, dass die Gebäudeabnutzung mit der gemäß § 7 Abs. 4 EStG in Betracht kommenden „Normal-AfA“ zu berücksichtigen sei, aber negative Einkünfte auf Grund von steuerlichen Subventions- und Lenkungs-

⁶¹⁹ Stein, BuW 1999, 9 (9 f.); ders., NWB 1999, Meinungen Stellungnahmen, 454 (456).

⁶²⁰ Stein, BuW 1999, 9 (10).

⁶²¹ BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771; ähnlich auch der IV. Senat des BFH, Urteil vom 18.12.1969 – IV R 57/68, BStBl. II 1970, 377.

⁶²² IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

normen außer Ansatz bleiben müssten⁶²³. Dies bedeute kein Abweichen von allgemeinen Prinzipien der Einkünfteermittlung. Bei der laufenden Veranlagung seien diese Normen anzuwenden, nur in die Totalüberschussprognose dürften sie nicht einbezogen werden. Durch einen Ansatz der negativen Einkünfte auf Grund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen, der dann ggf. zur Annahme von Liebhaberei führt, würde der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck unterlaufen.

Mit seiner neuen Rechtsprechung⁶²⁴ vertritt der IX. Senat nun eine differenziertere Betrachtungsweise⁶²⁵. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit sollen negative Einkünfte auf Grund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen grundsätzlich außer Betracht bleiben. Bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung richte sich die Beantwortung der Frage, ob negative Einkünfte auf Grund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind, nach dem mit der betreffenden Norm verbundenen Lenkungszweck, sowie der Art der Förderung.

Der BFH prüft dann bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung, ob die entsprechende Vorschrift die Begünstigung nur vorsieht, wenn der Gegenstand zur Einkünfteerzielung eingesetzt wird und ob durch die Einbeziehung der Ergebnisse in die Totalüberschussprognose die Zielsetzung der Norm unterlaufen würde, was davon abhängen soll, welchen konkreten Vorteil der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen durch die Vorschrift zukommen lässt, um ihn zu einem der Norm entsprechenden Verhalten zu bewegen.

Für die Sonderabschreibungen nach dem FördG gemäß §§ 1, 3, 4 FördG ist der BFH der Auffassung, dass sie in die zeitlich befristete Prognose einzubeziehen sind. Es solle ein Anreiz gegeben werden, die erforderlichen Neubauten, sowie Maßnahmen zum Ausbau, zur Erweiterung und zur Modernisierung von Gebäuden im Fördergebiet vorzunehmen. Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen müsse das Gebäude jedoch innerhalb des Förderzeitraums fremd vermietet werden, da

⁶²³ Darstellung der Rechtsprechung bei Thürmer, DB 2002, 444 (448 f.); Serafini, GStB 2002, 185 (187); Risthaus, FR 2002, 909 (915); Schmitz/Hildesheim, DStZ 2001, 413 (417); Stein, INF 2002, 257 (260); ders., DStR 2002, 1419 (1420 f.); Spindler, NWB 02, F. 3, 553 (557 f.).

⁶²⁴ BFH, Urteil vom 09.07.2002 - IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610 f.).

⁶²⁵ Zu den neuen differenzierten Rechtsprechungsgrundsätzen vgl. Heuermann, DB 2002, 2011 (2013 ff.).

die nach § 3 FördG begünstigten Baumaßnahmen zur Einkünfteerzielung eingesetzt werden müssten. Das selbst genutzte Gebäude fördere der Gesetzgeber durch den Abzugsbetrag gemäß § 7 FördG.

Nach allgemeiner Systematik dürften Herstellungskosten nicht sofort steuerrechtlich geltend gemacht werden, sondern seien bei Gebäuden gemäß § 7 Abs. 4 EStG auf die Gesamtnutzungsdauer zu verteilen. Die steuerrechtlichen Lenkungsnormen der §§ 1, 3, 4 FördG eröffneten die Möglichkeit, einen erheblichen Teil der Herstellungskosten⁶²⁶ vorab geltend zu machen, um den Steuerpflichtigen, durch die damit gewährte steuerliche Entlastungswirkung, zu Investitionen zu veranlassen. Dadurch würden steuerrechtliche Wirkungen vorweggenommen, die sonst erst im Laufe der Nutzung dieses Wirtschaftsguts im Zusammenhang mit einer Einkunftsart eintreten. Dies habe den Charakter einer Steuerstundung, was zu einem Ausgleich in späteren Zeiträumen und nicht zu einem endgültig verbleibenden Steuervorteil führt.

Nehme der Steuerpflichtige die Steuervergünstigung in Anspruch, müssten die vorab geltend gemachten Herstellungskosten mit einer beabsichtigten steuerrechtlich bedeutsamen Nutzung zusammenhängen. Folglich seien die Sonderabschreibungen bei einer beabsichtigten befristeten Nutzung des Gebäudes zur Einkünfteerzielung in die Prognose einzubeziehen, da der Steuerpflichtige dann beabsichtigt, durch die Vornahme von Sonderabschreibungen, einen durch die gesetzliche Regelung nicht vorgesehenen ihm endgültig verbleibenden Steuervorteil zu erlangen.

Bei einer einen Zeitraum von 30 Jahren umfassenden Prognose sei hingegen zu vernachlässigen, dass die Vorteile aus den Sonderabschreibungen nicht völlig durch die Nachteile in späteren Veranlagungszeiträumen (lineare AfA mit geringerem AfA-Volumen) ausgeglichen werden. Eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit entspreche dem Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Daher dürfe sich die durch die Sonderabschreibung erlaubte Vorverlagerung von Werbungskosten in frühere Veranlagungszeiträume nicht nachteilig auswirken. Gleiches gelte, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit auf Grund eines neu gefassten Entschlusses aufgibt.

⁶²⁶ Das FördG eröffnet gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 FördG die Möglichkeit u. U. bis zu 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr des Investitionsabschlusses und den folgenden vier Jahren in Anspruch zu nehmen. Zu beachten ist, dass das FördG zwar 1998 ausgelaufen ist, aber auf Grund der zahlreichen sog. Konservierungsfonds Sonderabschreibungen noch über Jahre in beträchtlicher Höhe geltend gemacht werden können.

Die Verwaltung hat sich der dargestellten differenzierten Lösung des BFH mittlerweile angeschlossen. Zunächst hatte die Verwaltung⁶²⁷ allerdings teilweise vertreten, dass Sonderabschreibungen nach dem FördG generell nicht in die Entscheidung über die Erzielbarkeit eines Totalüberschusses einzubeziehen seien⁶²⁸. Im Anschluss an das BFH-Urteil vom 30.09.1997⁶²⁹, mit dem der BFH davon ausging, dass negative Einkünfte auf Grund von steuerlichen Subventions- und Lenkungsnormen nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind, änderte die Verwaltung ihre Auffassung und ging davon aus, dass bei der Ermittlung des Totalüberschusses Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen nicht aus den Werbungskosten auszusondern sind⁶³⁰.

Mit dem neuen BMF-Schreiben vom 22.11.2003⁶³¹ (so auch schon mit dem zwischenzeitlich wieder aufgehobenen BMF-Schreiben vom 24.10.2002⁶³²) geht die Verwaltung nunmehr davon aus, dass entsprechend dem BFH-Urteil vom 06.11.2001 für die Totalüberschussprognose hinsichtlich der Gebäudenutzung regelmäßig von der AfA nach § 7 Abs. 4 EStG auszugehen sei. Bei einer nur kurzfristig angelegten Vermietung mit beabsichtigter Selbstnutzung wendet die Verwaltung nun allerdings die Grundsätze des o.g. BFH-Urteil vom 09.07.2002⁶³³ zur Einbeziehung der steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen in die Totalüberschussprognose für nach dem 31.12.2003 abgeschlossene Mietverträge an⁶³⁴.

Die Literatur schließt sich neuerdings zunehmend der dargestellten differenzierten Betrachtungsweise des BFH an⁶³⁵. Es wird darauf hingewiesen, dass man die Vor-

⁶²⁷ Vgl. z.B. OFD Erfurt, Verfügung vom 09.05.1995, S 2253 A – St 323; DStR 1995, 885; SenFin Berlin, Erlass vom 28.11.1994, III B 12 – S 2253 – 8/94 (juris, VV-Steuer); OFD Düsseldorf, Verfügung vom 23.01.1995, S 2253 A – 03 – St 121; DB 1995, 350.

⁶²⁸ Zu dieser Verwaltungsauffassung vgl. auch Zitzmann, NWB 1996, F. 3, 9895.

⁶²⁹ IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

⁶³⁰ BMF-Schreiben vom 04.11.1998 – IV C 3 – S 2253 – 8/98, BStBl. I 1998, 1444 (aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 14.10.2002, IV C 3 – S 2253 – 77/02, BStBl. I 2002, 1039).

⁶³¹ BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640.

⁶³² BStBl. I 2002, 1039.

⁶³³ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695.

⁶³⁴ H 161 EStR; vgl. auch BMF-Schreiben vom 15.08.2003 – IV C 3 – S 2253 – 78/03, BStBl. I 2003, 427.

⁶³⁵ Heuermann, DB 2002, 2011 (2013 ff.); neuerdings ähnlich Stein, ZfIR 2003, 226 (231); ders., INF 2003, 902 (907); Thürmer, DStZ 2002, 855 (858 f.); ähnlich wohl auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 10; ders., StB 2003, 82; so nunmehr auch Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30; Dreseck in Schmidt, § 21 Rn 11 f.; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7f.

schriften über die Sonderabschreibungen nach dem FördG auch dahingehend auslegen könne, dass der Steuerpflichtige sie nur in Anspruch nehmen darf, wenn er das Wirtschaftsgut dauerhaft zur Einkünfteerzielung nutzen will⁶³⁶.

Die Argumentation des BFH, hinsichtlich der Einbeziehung der Sonderabschreibungen nach dem FördG in die Totalüberschussprognose bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit, sei auch auf die degressive AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG übertragen werden kann.

Die degressive AfA müsse in die zeitlich befristete Prognose einbezogen werden⁶³⁷. Auch diese Norm ermögliche es, im Rahmen einer langfristig angelegten Vermietungstätigkeit Werbungskosten vorzuverlagern. Macht der Steuerpflichtige degressive AfA geltend, so bewirke auch dies ein Vorziehen von AfA-Volumen zu Lasten künftiger Besteuerungszeiträume und damit eine Steuerstundung. Auch die degressive AfA sei durch eine Begünstigungsphase und durch eine „Ausgleichsphase“ gekennzeichnet.

Diese Grundsätze seien aber nicht auf Steuervergünstigungen mit geringer oder ohne „Ausgleichsphase“ übertragbar, wenn der Gesetzgeber zwar die AfA vorverlagere, aber den Abschreibungszeitraum insgesamt verkürze. So verhalte es sich beispielsweise bei den erhöhten Absetzungen nach § 7c EStG und § 7d EStG, den Sonderabschreibungen nach § 7 f EStG und den erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG und 7i EStG. Diesen erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sei gemein, dass dem Begünstigungszeitraum eine verkürzte „Ausgleichsphase“ (z.B. § 7k EStG) oder gar keine „Ausgleichsphase“ (z.B. §§ 7c, 7h, 7i EStG) gegenüberstehe.

Gewähre der Gesetzgeber aber den Vorteil unabhängig von einem weiteren Ausgleich, so stelle sich der Vorteil nicht als bloße Steuerstundung, sondern als Steuervergünstigung dar, die der Steuerpflichtige behalten dürfe. Wolle man den Förderzweck nicht vereiteln, so dürfe man diese Subventions- und Lenkungsnormen auch

⁶³⁶ Heuermann, DB 2002, 2011 (2013 ff.); ähnlich im Ergebnis nun auch Stuhmann, StB 2003, 82 (83).

⁶³⁷ Heuermann, DB 2002, 2011 (2013 ff.); Thürmer, DStZ 2002, 855 (858 f.); Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 12; Stein INF 2003, 902 (907).

bei einer nicht auf Dauer angelegten befristeten Vermietungstätigkeit nicht in die Totalüberschussprognose einbeziehen.

f) Eigene Meinung

M.E. ist im Rahmen der Totalüberschussprognose allgemein von der „Normal-AfA“ (lineare AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG) auszugehen. Dabei ist für die vorliegende Arbeit darauf hinzuweisen, dass die „Normal-AfA“ i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG insoweit keine Rolle spielt, da diese Vorschrift sich auf Gebäude bezieht, die zu einem Betriebsvermögen gehören⁶³⁸ und damit nur für betriebliche Gewinneinkünfte möglich ist⁶³⁹. Gegenstand der Untersuchungen der vorliegenden Arbeit ist aber nur die Abgrenzung von Liebhaberei und Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien. Soweit vorliegend davon ausgegangen wird, dass im Rahmen der Überschussprognose lediglich die „Normal-AfA“ anzusetzen ist, ist damit nicht die AfA i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG gemeint.

Alle die diese „Normal-AfA“ übersteigenden Absetzungen, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sind m.E. hingegen nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine befristete Vermietung oder um eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit handelt. Gleiches gilt für die degressive AfA i.S.v. § 7 Abs. 5 EStG. Allerdings ist es m.E. nicht möglich im Rahmen der Totalüberschussprognose gar keine Gebäudeabschreibungen anzusetzen oder entgegen der gesetzlichen Vorschriften nur von einer Abschreibung von 1 % jährlich auszugehen.

Es wurde bereits ausführlich begründet, dass sich die Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen muss und allenfalls dann eine Abweichung von diesem Grund-

⁶³⁸ Die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit einer besonderen (höheren) Abschreibung für Gebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören, wurde erstmals durch das Gesetz zur Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wirtschaftsgebäude und für moderne Heizungs- und Warmwasseranlagen vom 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2434; BStBl. I 1985, 705) eingeführt. Diese Sonderregelung soll die verkürzte Nutzungsdauer dieser Gebäude berücksichtigen und dient aber im Wesentlichen der Wirtschaftsförderung (vgl. dazu auch Bundestagsdrucksache 10/4042, 5).

⁶³⁹ Keller in Korn, EStG (Stand: September 03), § 7 Rn 7.

satz geboten ist, wenn durch eine Einbeziehung der Ergebnisse aus einer Norm, ein vom Gesetzgeber mit einer Norm verfolgter Lenkungszweck vereitelt würde⁶⁴⁰. Eine Abweichung von allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen bei der Totalüberschussermittlung bedarf also einer besonderen Rechtfertigung.

aa) Normal-AfA

Eine Abweichung von einkommensteuerrechtlichen Ermittlungsvorschriften ist hinsichtlich der „Normal-AfA“ nicht geboten.

Zwar entspricht auch die in § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a, b EStG normierte AfA grundsätzlich wohl nicht dem tatsächlichen Wertverzehr⁶⁴¹, was auch dem Gesetzgeber bei Einführung der Regelung im Jahr 1964⁶⁴² bewusst war⁶⁴³. Auch aus der Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf zur Einführung des § 7 Abs. 4 EStG ergibt sich, dass der Neuregelung, neben dem Gedanken der Gesetzesvereinfachung, auch „Gesichtspunkte der Wohnungspolitik“ zu Grunde lagen⁶⁴⁴. Aber allein diese allgemeinen „Gesichtspunkte der Wohnungspolitik“ rechtfertigen kein Abweichen von einkommensteuerrechtlichen Ermittlungsvorschriften⁶⁴⁵.

Bei der Abschreibung i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt es sich m.E. nicht um eine Steuervergünstigung bzw. um eine Lenkungsnorm, mit der der Steuerpflichtige zu einer Investition bewegt werden soll. Vielmehr werden lediglich die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten gleichmäßig über die Dauer der Nutzung des Ge-

⁶⁴⁰ Vgl. im 2. Teil bei Abschnitt C. I. 2. d).

⁶⁴¹ Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434 (100 Jahre).

⁶⁴² Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16.06.1964, BGBl. I 1964, 353; BStBl. I 1994, 384).

⁶⁴³ Vor der Einführung des § 7 Abs. 4 EStG betrug die „Normal-AfA“ für Gebäude lediglich 1 % jährlich. In der Begründung zur Neuregelung der AfA bei Gebäuden (Bundestagsdrucksache IV/2008, 5) wird folgendes ausgeführt: „Es kann davon ausgegangen werden, daß die technische Nutzungsdauer (Standdauer) auch bei den in den letzten Jahren erstellten massiven Gebäuden im Regelfall etwa 100 Jahre betragen wird.“

⁶⁴⁴ Bundestagsdrucksache IV/2008, 4 f.; vgl. dazu auch die Ausführungen von Pezzer, DStR 1995, 1853 (1856); ders., StuW 2000, 457 (461) und Schwarz, DStZ 1991, 202 (206 f.); ders., DStR 1991, 401 (404).

⁶⁴⁵ A.A. Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 159 ff., der auch allgemein für die Abschreibung gemäß § 7 Abs. 4 EStG von einer Lenkungsnorm ausgeht und insgesamt nur eine AfA von 1 % jährlich ansetzen will.

bäudes verteilt bzw. nach anderer Auffassung wird der Aufwand in Form von Wertverzehr erfasst⁶⁴⁶.

Im Gegensatz zur degressiven Abschreibung gemäß § 7 Abs. 5 EStG und auch zur linearen Gebäude-AfA für Gebäude im Betriebsvermögen gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, hat der Gesetzgeber den Gedanken der Refinanzierung, durch Wiederfreisetzung der in den Anschaffungs- und Herstellungskosten gebundenen Mittel, bei der „Normal-AfA“ i.S.v. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG, nicht in die gesetzgeberischen Erwägungen einbezogen⁶⁴⁷. Die Regelung der „Normal-AfA“ i.S.v. § 7 Abs. 4 EStG sollte die Berechnung der Nutzungsdauer für Gebäude vereinheitlichen und der Vereinfachung dienen⁶⁴⁸.

Durch den Ansatz der „Normal-AfA“ gemäß § 7 Abs. 4 EStG im Rahmen der Totalüberschussprognose, wird aber kein vom Gesetzgeber erstrebter Förderungs- oder Lenkungszweck vereitelt. Eine Abweichung von den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zur Ergebnisermittlung ist m.E. daher auch nicht gerechtfertigt.

bb) Degressive AfA

Anders ist dies hingegen bei der degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG. Auch die Regelungen zur degressiven Gebäude-AfA wurden erstmals durch das o.g. Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden im Jahre 1964 ein-

⁶⁴⁶ Der allgemeine Zweck der Abschreibungen ist umstritten. Teilweise wird nach der „Aufwandsverteilungsthese“ (vgl. z.B. Dreseck in Schmidt, EStG, § 7 Rn 2 f.) davon ausgegangen, dass Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bereits Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten darstellen und lediglich nicht sofort in voller Höhe abgezogen werden können. Nach der sog. „Wertverzehrthese“ (z.B. Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: März 02), § 7 EStG Rn 30) ist Zweck der AfA Aufwand in Form von Wertverzehr als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu erfassen. Nach dieser Auffassung sind Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten noch keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Andere (z.B. Wolff-Diepenbrock, DStZ 1982, 331 (332)) differenzieren zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten. Bei den Gewinneinkünften bestehe der Zweck der Absetzung gemäß § 7 EStG in der Darstellung des Wertverzehrs, da bei diesen Einkunftsarten eine erfolgswirksame Berücksichtigung der Anschaffungs- und Herstellungskosten nur über die jeweils jährlich zu vermindernden Bilanzansätze möglich ist. Hingegen soll bei den Überschusseinkünften, wegen des dort bestehenden Zu- und Abflussprinzips, der Zweck der AfA in der Kostenverteilung bestehen.

⁶⁴⁷ So auch Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Mai 88); § 7 Rn A 390; ähnlich Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: März 02), § 7 EStG Rn 46.

⁶⁴⁸ Bundestagsdrucksache IV/2008, 4 f.; vgl. dazu auch Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: August 03), § 7 Rn 309.

geführt⁶⁴⁹. Der Bundestag beschloss die Neuregelung gegen die Bedenken der Bundesregierung⁶⁵⁰, weil nach seiner Auffassung die Erneuerung des Bestandes an Wohn- und Betriebsgebäuden und die wirtschaftliche Entwicklung in der Bauweise und die Nutzung, insbesondere der Betriebsgebäude, eine solche Regelung erforderlich machten.⁶⁵¹

Allgemein lässt sich die degressive AfA damit rechtfertigen, dass die technische und wirtschaftliche Abnutzung von Anlagegütern zu Beginn der Nutzung höher ist⁶⁵². Aber auf Gebäude sind diese allgemeinen Erwägungen nicht ohne weiteres übertragbar⁶⁵³. Hier rechtfertigen neue technische Entwicklungen und Verbesserungen nicht einen Wertverzehr, wie er im Rahmen der degressiven AfA zu Grunde gelegt wird⁶⁵⁴. Daraus lässt sich ableiten, dass die degressive AfA gerade vorwiegend der Anregung der Investitionstätigkeit dienen soll.

Diese Funktion der degressiven Gebäude-AfA wurde auch in Gesetzgebungsverfahren zur Änderung der degressiven AfA-Sätze mehrfach betont⁶⁵⁵. Bei der degressiven AfA handelt es sich zwar nicht um eine erhöhte Absetzung i.S.v. § 7a EStG⁶⁵⁶, aber durch die Möglichkeit der Vorverlagerung von AfA-Volumen, im Rahmen der degressiven Gebäude-AfA, kommt es zu einer Steuerstundung und die Refinanzierung der Investition wird beschleunigt, da das durch die Investition gebundene Kapital über die anfänglich höhere AfA, zu Lasten späterer Zeiträume schneller freigesetzt wird⁶⁵⁷. Damit liegt der degressiven Gebäude-AfA eine wirtschaftslenkende Funktion zu Grunde⁶⁵⁸, die m.E. klar im Vordergrund steht⁶⁵⁹. Auch die Rechtspre-

⁶⁴⁹ Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16.06.1964, BGBl. I 1964, 353; BStBl. I 1994, 384).

⁶⁵⁰ Bundestagsdrucksache IV/2008, 4 f.

⁶⁵¹ Bundestagsdrucksache IV/2191, 3 (Bericht des Finanzausschusses des Bundestages).

⁶⁵² Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: März 02), § 7 EStG Rn 411.

⁶⁵³ Ähnlich auch Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Mai 88), § 7 Rn A 390.

⁶⁵⁴ So auch BFH, Urteil vom 19.02.1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704.

⁶⁵⁵ Vgl. z.B. die Begründung zum 2. Haushaltsstrukturgesetz vom 22.12.1981 (BGBl. 1981 I, 1523; BStBl. I. 1982, 235) Bundestagsdrucksache 9/842, 64; vgl. zum Gesetz zur Änderung des Steuerreformgesetzes 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten vom 30.06.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. 1989 I, 251) den Entwurf der Bundesregierung, Bundestagsdrucksache 11/4688, 10 und den Bericht des Finanzausschusses, Bundestagsdrucksache 11/4803, 27.

⁶⁵⁶ Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 88), § 7 Rn F 3; Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: August 02), § 7a Rn 10.

⁶⁵⁷ Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Mai 88), § 7 Rn A 390 ff., F 3; Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: März 02), § 7 EStG Rn 411.

⁶⁵⁸ Vgl. auch Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: März 02), § 7 EStG Rn 46; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Mai 88), § 7 Rn A 390; Nolde in Her-

chung betont den Finanzierungszweck⁶⁶⁰ und weiterhin den Zweck der degressiven AfA, die Erneuerung des Gebäudebestandes zu fördern⁶⁶¹.

cc) Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen

Ähnliches gilt für Sonderabschreibungen⁶⁶² und erhöhte Absetzungen⁶⁶³. Bei diesen handelt es sich um sogenannte indirekte Subventionen (Steuersubventionen), die von den Direktsubventionen (Finanzhilfen oder Zweckzuwendungen) zu unterscheiden sind, die in einem öffentlich-rechtlichen Subventionsverhältnis gewährt werden⁶⁶⁴. Die Steuersubventionen äußern sich nicht in einer Geldzuwendung, sondern in einer unterbliebenen Steuerzahlung des Subventionsempfängers an den Subventionsgeber⁶⁶⁵. Steuersubventionen und Direktsubventionen haben jedoch die gleiche Zielrichtung; sie stellen ein Instrument der staatlichen Lenkung dar. Insbesondere durch § 12 Abs. 3 StWG⁶⁶⁶, der eine Verpflichtung der Bundesregierung beinhaltet, in den Subventionsbericht auch Steuervergünstigungen aufzunehmen, wird der Zusammenhang zwischen Direktsubventionen und Steuersubventionen zum Ausdruck gebracht⁶⁶⁷.

Mit den Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen verfolgt der Gesetzgeber allgemeinpolitische Aufgaben und Steuerungszwecke⁶⁶⁸. Im Wesentlichen sollen Steuerpflichtige zu einer bestimmten Investitionsentscheidung bewegt und dadurch auch bestimmte Wirtschaftszweige gefördert werden. Gerade Sonderabschreibun-

mann/Heuer/Raupach (Stand: März 2001), § 7 EStG Anm. 272; Clausen in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 7 EStG Anm. 463; Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: August 03), § 7 Rn 432 f.; Thürmer, DStZ 2002, 855 (859).

⁶⁵⁹ So auch BFH, Urteil vom 19.02.1974 – VIII R 114/69, BStBl II 1974, 704; Clausen in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 7 EStG Anm. 463.

⁶⁶⁰ BFH, Urteil vom 18.08.1977 – VIII R 93/74, BStBl. II 1977, 835; BFH, Urteil vom 19.02.1974 – VIII R 114/69, BStBl II 1974, 704.

⁶⁶¹ BFH, Urteil vom 26.01.1999 – IX R 53/96, BStBl. II 1999, 589.

⁶⁶² Sonderabschreibungen kann der Steuerpflichtige neben den AfA gemäß § 7 Abs. 1, 4 EStG geltend machen (vgl. § 7a Abs. 4 EStG).

⁶⁶³ Erhöhte Abschreibungen treten an die Stelle der AfA gemäß § 7 EStG. Dies ergibt sich indirekt aus § 7a Abs. 3 EStG (so auch Fleischmann, Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Juli 98), § 7a EStG Anm. 7; Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: März 02), § 7 EStG Rn 223, § 7a Rn 20).

⁶⁶⁴ Dazu vgl. auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 19 Rn 1 ff., 5, 18.

⁶⁶⁵ Voos, DStR 1999, 877 (880).

⁶⁶⁶ Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 08.06.1967 (BGBl. I 1967, 582).

⁶⁶⁷ So auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 19 Rn 5.

gen und erhöhte Absetzungen tragen damit konjunkturpolitischen Zwecken Rechnung und beeinflussen zum Teil erheblich die Investitionsentscheidung des Steuerpflichtigen⁶⁶⁹.

Bei der Einbeziehung der erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen in die Totalüberschussprognose werden die dargestellten Steuerungs- und Lenkungszwecke vereitelt, weil dem Steuerpflichtigen, durch die von der „Normal-AfA“ abweichenden höheren Absetzungen, die in keiner Weise dem tatsächlichen Wertverzehr entsprechen, gezielt Minderungen der steuerlichen Bemessungsgrundlage zugewiesen werden, um ihn dadurch zu einer Investition zu bewegen. Die Einbeziehung in die Totalüberschussprognose führt dann ggf. zu einer negativen Prognose und damit eventuell zu einer Verneinung der Überschusserzielungsabsicht. Liegt aber die Überschusserzielungsabsicht nicht vor, so fehlt es gleichzeitig an den Voraussetzungen zur Geltendmachung von AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen, da diese als Werbungskosten nur bei Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht und damit beim Vorliegen steuerrechtlich relevanter Tätigkeiten geltend gemacht werden können.

Dadurch werden aber die gewünschten Investitionsanreize vereitelt. Der Gesetzgeber will dem Steuerpflichtigen Steuervergünstigungen zuweisen, die diesen dann aber nicht erreichen, weil bei ihrer Inanspruchnahme ggf. eine negative Totalüberschussprognose vorliegt und damit ggf. die Einkünfteerzielungsabsicht verneint werden muss. Die gesetzgeberischen Zielsetzungen werden bei einer solchen Verfahrensweise vollständig unterlaufen.

dd) Keine Abweichung von allgemeinen Grundsätzen der Einkünfteermittlung

Die Nichteinbeziehung der Ergebnisse aus der Inanspruchnahme von degressiver AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen in die Totalüberschussprognose bedeutete auch kein Abweichen von allgemeinen Grundsätzen der Ein-

⁶⁶⁸ Fleischmann, Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Juli 98), § 7a EStG Anm. 8.

⁶⁶⁹ Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: März 02), § 7 EStG Rn 46; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 88), § 7 Rn F 3.

künftetermittlung⁶⁷⁰, denn im Rahmen der „normalen“ Einkünftetermittlung werden die Ergebnisse aus der Anwendung dieser Vorschriften weiterhin einbezogen. Eine Einbeziehung im Rahmen der Totalüberschussprognose findet lediglich nicht statt, um die dargestellten vom Gesetzgeber verfolgten Steuerungszwecke nicht zu vereiteln. Diese vom Gesetzgeber verfolgten Zwecke müssen auch bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht und bei der Bestimmung im Rahmen der durchzuführenden Totalüberschussprognose Berücksichtigung finden.

Der Gesetzgeber bezweckt nicht nur mit den Vorschriften des EigZulG und des InvZulG 1999 eine Wohnungsbauförderung, sondern er will auch mit den Vorschriften zur degressiven AfA, den erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen Investitionsanreize schaffen. Auch in § 3 Abs. 1 zweiter Halbsatz AO wird geregelt, dass die Erzielung von Einnahmen auch Nebenzweck sein kann. Dann müssen aber auch die vom Gesetzgeber u.U. verfolgten anderen Zwecke in die Auslegung mit einbezogen werden. Dies muss auch für die Bestimmung des Inhalts der Einkünfteerzielungsabsicht gelten.

ee) Keine Differenzierung zwischen auf Dauer angelegter und kurzfristiger Vermietung

Eine wie vom BFH⁶⁷¹, der Verwaltung und teilweise von der Literatur⁶⁷² vertretene Differenzierung zwischen einer auf Dauer angelegten und einer nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist m.E. nicht vorzunehmen.

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit müssten negative Einkünfte auf Grund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen grundsätzlich außer Betracht bleiben. Bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung richte sich die Beantwortung der Frage, ob negative Einkünfte auf Grund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind, nach dem mit der betreffenden Norm verbundenen Lenkungszweck, sowie der

⁶⁷⁰ So auch BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

⁶⁷¹ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610 f.).

⁶⁷² Heuermann, DB 2002, 2011 (2013 ff.); neuerdings ähnlich Stein, ZfIR 2003, 226 (231).

Art der Förderung. Würde dieser verfehlt, so müssten die negativen Einkünfte auf Grund dieser Normen bei der Totalüberschussprognose unberücksichtigt bleiben.

Richtig ist zwar, dass eine Prüfung dahingehend erforderlich ist, ob ein mit einer Norm verfolgter Lenkungszweck bei einer Einbeziehung in die Totalüberschussprognose vereitelt wird. Die oben dargestellten Steuerungszwecke der degressiven AfA, der erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen werden m.E. aber bei Einbeziehung in die Totalüberschussprognose gleichermaßen bei einer auf Dauer angelegten und auch bei einer kurzfristigen Vermietungstätigkeit vereitelt.

Es ist nicht so, dass der Gesetzgeber mit den Vorschriften über die degressive AfA, die erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nur eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit fördern will. Eine solche gesetzgeberische Entscheidung lässt sich m.E. aus den Vorschriften zur degressiven AfA, zu den erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nicht entnehmen.

(1) Sonderabschreibungen nach dem FördG

Dies gilt insbesondere auch nicht für die vom IX. Senat des BFH⁶⁷³ näher untersuchten Sonderabschreibungen nach dem FördG. Der IX. Senat führt zwar richtigerweise aus, dass die Sonderabschreibungen nach dem FördG grundsätzlich lediglich den Charakter einer Steuerstundung haben und die frühere Geltendmachung von Abschreibungsvolumen zu Lasten späterer Zeiträume geht. Daher komme es zu einem Ausgleich in späteren Zeiträumen und nicht zu einem dem Steuerpflichtigen endgültig verbleibenden Steuervorteil. An diesem Ausgleich fehle es bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung. Die Sonderabschreibungen müssten daher bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung in die Prognose einbezogen werden, denn sonst könnte der Steuerpflichtige Herstellungskosten geltend machen, die nicht mit einer beabsichtigten steuerrechtlich bedeutsamen Nutzung zusammenhängen.

Gegen die Argumentation des IX. Senats sprechen mehrere Gesichtspunkte. Zunächst ist es so, dass es im Rahmen des FördG nicht in jedem Fall zu einem Aus-

⁶⁷³ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610 f.).

gleich der erhöhten Abschreibungen über verminderte Abschreibungen in der „Ausgleichsphase“ kommt.

Eine solche „Ausgleichsphase“ ist zwar allgemein durch § 7a Abs. 9 EStG festgelegt. Aber beispielsweise die Regelung des § 4 Abs. 3 FördG führt dazu, dass bei Herstellungskosten für nachträgliche Herstellungsarbeiten und bei Anschaffungskosten auf Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungskosten eine Gesamtabschreibung innerhalb von 10 Jahren erfolgt. Es fehlt daher an einer echten „Ausgleichsphase“ bzw. es liegt eine stark verkürzte „Ausgleichsphase“ vor.

Es kommt also nicht lediglich zu einer Steuerstundung, sondern zu einer Steuervergünstigung, die dem Steuerpflichtigen endgültig verbleibt, auch wenn er die Immobilie nach Ablauf von 10 Jahren veräußert. Außerdem führt die Steuerstundung selbst auch zu einem dem Steuerpflichtigen endgültig verbleibenden Liquiditäts- und Zinsvorteil.

M.E. kann man aber auch nicht daraus, dass die Geltendmachung von Abschreibungsvolumen grundsätzlich zu Lasten späterer Zeiträume geht und sich an die Begünstigungsphase auch eine „Ausgleichsphase“ anschließt, gefolgert werden, dass der Gesetzgeber lediglich die auf Dauer angelegte Vermietung fördern wollte. Eine solche Einschränkung des Förderungszwecks ist durch das FördG nicht erfolgt.

Voraussetzung für die Förderung nach dem FördG ist lediglich das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht, aber nicht das Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit. Eine solche Einschränkung hat der Gesetzgeber im Rahmen des FördG nicht getroffen.

Der Gesetzgeber hat vielmehr durch das Jahressteuergesetz 1996⁶⁷⁴ eine fünfjährige Haltefrist (für Gebäude) eingeführt. Selbst das Unterschreiten dieser Haltefrist führt bei Investitionen (Gebäuden die Wohnzwecken dienen) nach dem 31.12.1996 gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 b FördG nicht zu einem gänzlichen Verlust der Abschreibungen, sondern nur zu einer Absenkung auf 20 %.

⁶⁷⁴ Vgl. Art. 19 Nr. 1 des Jahressteuergesetzes vom 11.10.1995 (BGBl. 1995 I, 1250).

Gerade dies zeigt, dass der Gesetzgeber nicht nur die auf Dauer angelegte Vermietung fördern wollte. Ihm war die Möglichkeit einer kurzfristigen Vermietung durchaus bewusst. Trotzdem hat er die Förderung nicht gänzlich für Fälle der nicht auf Dauer angelegten Vermietung ausgeschlossen, sondern lediglich die Sonderabschreibungen auf 20 % eingeschränkt.

Daraus folgt, dass auch die Förderung von Vermietungen unter fünf Jahren durch das FördG nicht generell ausgeschlossen ist. Der Förderzweck gebietet es daher auch bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung, die negativen Einkünfte auf Grund der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach dem FördG außer Betracht zu lassen.

Den umgekehrten Schluss zieht allerdings insoweit der IX. Senat des BFH, der davon ausgeht, dass seine Auffassung durch diese Vorschrift nicht in Frage gestellt sei. Zu einer Absenkung des Abschreibungssatzes auf 20 % (bei Unterschreitung der fünfjährigen Haltefrist) komme es, nur wenn der Steuerpflichtige seine bei Beginn der Vermietungstätigkeit bestehende Einkünfteerzielungsabsicht durch einen neuen Entschluss nachträglich wieder aufgibt und seine Investitionsentscheidung nachträglich ändert. Handelt er anfänglich ohne Einkünfteerzielungsabsicht, könne er die Sonderabschreibungen nicht in Anspruch nehmen.

Durch diese Argumentation vermischt der IX. Senat des BFH m.E. zwei Gesichtspunkte. Es muss eindeutig zwischen dem Vorliegen einer nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit und dem Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht unterschieden werden. Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen setzt nur die Einkünfteerzielungsabsicht und nicht das Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietung voraus. Eine wie vom IX. Senat des BFH durch diese Argumentation bewirkte praktische Gleichsetzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Dauervermietung, lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten. Der Gesetzgeber fördert mit dem FördG nicht nur die auf Dauer angelegte Vermietung, sondern allgemein die Vermietung mit Einkünfteerzielungsabsicht.

Außerdem führt die Differenzierung des BFH zur Rechtsunsicherheit, denn er geht davon aus, dass sich der Steuerpflichtige, bei einer auf Dauer angelegten Vermie-

tungstätigkeit, normgemäß verhalte⁶⁷⁵ und es bei einer einen Zeitraum von 30 Jahren umfassenden Prognose zu vernachlässigen sei, dass die Vorteile aus den Sonderabschreibungen nicht völlig durch die Nachteile in späteren Veranlagungszeiträumen (lineare AfA mit geringerem AfA-Volumen) ausgeglichen werden. Gleiches gelte, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit auf Grund eines neu gefassten Entschlusses aufgibt. Wann allerdings dann das Ausgleichsdefizit so groß ist, dass die Sonderabschreibungen wieder in die Prognose einbezogen werden müssen, sagt der BFH nicht⁶⁷⁶.

Genügt es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung noch 5, 10, 15 oder 20 Jahre nach Ablauf des Begünstigungszeitraums (Zeitraum in dem die Sonderabschreibungen vorgenommen werden können, vgl. § 7a Abs. 1 Satz 1 EStG) betreibt? Auch gerade diese entstehende Rechtsunsicherheit spricht gegen den differenzierten Lösungsansatz des BFH.

(2) Degressive AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen

Auch hinsichtlich der degressiven Abschreibung gemäß § 7 Abs. 5 EStG und der erhöhten Absetzungen und sonstigen Sonderabschreibungen stehen die o.g. vom Gesetzgeber mit diesen Vorschriften verfolgten Zwecke gleichermaßen einer Einbeziehung in die Totalüberschussprognose bei einer auf Dauer angelegten und auch bei einer befristeten Vermietung entgegen. Insoweit gelten die vorgenannten Überlegungen entsprechend. Auch hier ist m.E. nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber nur Vermietungen begünstigen will, die auf Dauer angelegt sind. Voraussetzung ist lediglich, dass die Einkünfteerzielungsabsicht besteht und die speziellen Voraussetzungen der jeweiligen Vorschrift, die die Absetzung, erhöhte Absetzung bzw. Sonderabschreibung regelt, erfüllt sind.

Teilweise wird auch durch die Vorschriften der erhöhten Absetzungen deutlich, dass der Gesetzgeber durchaus das Problem gesehen hat, dass das Objekt nach Ablauf

⁶⁷⁵ Auf die Frage, ob nur bei eine auf Dauer angelegten Vermietung als "normgemäßen Verhalten" gelten kann, wird im 6. Teil bei Abschnitt A. noch ausführlich eingegangen.

⁶⁷⁶ Dieses Problem sieht allerdings auch Heuermann, DB 2002, 2011 (2015), der davon ausgeht, dass die Prognose zumindest in die „Ausgleichsphase“ reichen muss.

des Begünstigungszeitraums nicht mehr zur Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen eingesetzt wird und trotzdem verbleiben dem Steuerpflichtigen die erhöhten Absetzungen.

So genügt es beispielsweise bei den erhöhten Absetzungen nach § 7c EStG, dass die Wohnung gemäß § 7c Abs. 4 EStG im Rahmen des fünfjährigen Begünstigungszeitraums (vgl. § 7c Abs. 1 EStG) fremden Wohnzwecken dient. Für die erhöhten Absetzungen gemäß § 7k EStG ist es erforderlich, dass die Wohnung gemäß § 7k Abs. 2 Nr. 4 EStG 10 Jahre fremden Wohnzwecken dient.

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, stellt sich das Problem der Einbeziehung der Ergebnisse aus der Anwendung dieser Vorschriften in die Totalüberschussprognose nicht. Wenn die genannten Voraussetzungen nicht erfüllt sind, können die jeweiligen Absetzungen nicht in Anspruch genommen werden, d. h. es liegen schon aus diesem Grund keine Werbungskosten vor, die in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind.

Auch durch diese Beispiele wird deutlich, dass der Gesetzgeber nicht nur die auf Dauer angelegte Vermietung fördern will und eine befristete Nutzung der Einkunftsquelle zur Einkünfteerzielung vom Förderungszweck generell ausgeschlossen werden soll.

g) Ergebnis

Es kann zusammenfassend festgestellt werden, dass die Ergebnisse aus der Anwendung der Vorschriften hinsichtlich der degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG, der erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen allgemein nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind.

Eine Differenzierung hinsichtlich der Einbeziehung von Subventions- und Lenkungsnormen zwischen einer auf Dauer und einer nicht auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit ist nicht vorzunehmen. Es besteht zwar insgesamt die Möglichkeit, dass bei einer kürzeren Nutzungsdauer des Objekts zur Einkünfteerzielung und der Inan-

spruchnahme von degressiver AfA, erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen der Steuerpflichtige Absetzungen/Abschreibungen geltend machen kann, die nicht durch geringere Absetzungen/Abschreibungen in den Folgejahren ausgeglichen werden. Der Gesetzgeber hat diese Fälle aber gerade nicht generell ausgeschlossen, obwohl ihm diese Möglichkeit durchaus bewusst war.

2. Finanzierungskosten

Hinsichtlich der Finanzierungskosten, die u.U. den größten Teil der Aufwendungen im Rahmen der Totalüberschussprognose bilden⁶⁷⁷, ist die Literatur teilweise der Auffassung, dass diese, in Höhe der Aufwendungen nach dem anfänglichen Finanzierungskonzept, in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind⁶⁷⁸.

Es habe eine Schätzung der Aufwendungen anhand der abgeschlossenen Verträge zu erfolgen. Behauptet der Steuerpflichtige, dass er Darlehen durch Sondertilgungen, vor Ablauf der Zinsbindungsfrist, ablösen will, so müsse er diese Möglichkeit durch entsprechende Verträge bzw. Vereinbarungen (z.B. durch zweckgebundene Lebensversicherungen oder Bausparverträge) nachweisen. Der Steuerpflichtige könne nicht lediglich auf die theoretische Möglichkeit von Sondertilgungen verweisen, die weder geplant noch realistisch sind⁶⁷⁹.

Weiterhin wird darauf hingewiesen, dass es darauf ankommt, ob der der Finanzierung zu Grunde liegende Tilgungsplan realistisch sei und der Steuerpflichtige diesen einhalten könne⁶⁸⁰. Ergibt sich ein Totalüberschuss erst bei Sondertilgungen außerhalb des Tilgungsplans, so könnten diese Sondertilgungen mit in die Totalüberschussprognose einbezogen werden, wenn man nicht davon ausgehen könne, dass der Steuerpflichtige sie künftig nicht praktizieren wird oder dazu nicht in der Lage ist. Entscheidend seien insoweit immer die Umstände des Einzelfalls.

⁶⁷⁷ So auch Stein, ZfIR 2003, 226 (232).

⁶⁷⁸ Stein, DStR 2002, 1419 (1420); ders., ZfIR 2003, 226 (231 f.); ders., BuW 2001, 1016 (1017); ders., INF 2001, 641 (643).

⁶⁷⁹ Gänger in Bordewin/Brandt (Stand: Oktober 97), § 21 Rn 13.

Nach anderer Auffassung soll die Höhe der Fremdfinanzierung für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht ohne Bedeutung sein, da diese vom Steuerpflichtigen jederzeit gemindert oder sogar völlig abgebaut werden könne.⁶⁸¹

Die Rechtsprechung geht nicht speziell auf die Behandlung der Finanzierungskosten im Rahmen der Totalüberschussprognose ein. Sie ist allgemein der Auffassung, dass die im Prognosezeitraum zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben zu schätzen sind und soweit der Steuerpflichtige keine objektiven Umstände über eine bereits im VZ zu erwartende Entwicklung vorträgt, diese Schätzung anhand eines Durchschnitts der in der Vergangenheit innerhalb eines bestimmten Zeitraums (in der Regel in den letzten fünf Veranlagungszeiträumen) angefallenen Einnahmen und Werbungskosten zu erfolgen hat⁶⁸². Zukünftig eintretende Faktoren sollen dabei nur zu berücksichtigen sein, wenn sie bei objektiver Betrachtung vorhersehbar gewesen sind⁶⁸³.

Legt der Steuerpflichtige dar, dass er auf die bereits entstandenen Werbungskostenüberschüsse mit einer Änderung der Art und Weise der Vermietung reagiert hat, sei der Schätzung der Durchschnitt der zukünftig, z.B. innerhalb von fünf Veranlagungszeiträumen, zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben zu Grunde zu legen und auf den Rest des Prognosezeitraums hochzurechnen⁶⁸⁴.

Es wurde ausführlich begründet, dass der Ansatz der Rechtsprechung zur Schätzung der Einnahmen und Werbungskosten eine praktikable und zutreffende Lösung

⁶⁸⁰ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (672); ähnlich noch Dreseck in Schmidt, EStG (21. Auflage), § 21 Rn 11 und Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 446.

⁶⁸¹ Fleischmann, DStR 1984, 735 (736).

⁶⁸² Siehe zu den Einzelheiten dieser richtigen Rechtsprechung (z.B. Sicherheitszuschlag von 10 % bei den Einnahmen und Sicherheitsabschlag von 10 % bei den Ausgaben) bereits ausführlich im 3. Teil bei Abschnitt D. I. und BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl II 2002, 726; zu den neuen Rechtsprechungsgrundsätzen vgl. auch die Darstellungen von Stein, ZfIR 2003, 226 (231 f.); ders., EStB 2002 180; ders., NWB 02, F. 3 S. 12169 (12173 ff.); ders., DStR 2002, 1419 (1420 ff.); ders., INF 2002, 257 (260 ff.); Serafini, GStB 2002, 185 (187 ff.); Schneider, SteuerStud 1002, 424 (434 ff.); Risthaus, FR 2002, 909 (913 ff.); Thürmer, HFR 2002, 400; ders., DB 2002, 444 (446 ff.); Engelsing, StuB 2002, 1070; Spindler, NWB 02, F. 3 S. 11881 (11882 f.).

⁶⁸³ Vgl. insoweit auch BFH, Urteil vom 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267; ähnlich BFH, Beschluss vom 18.02.1997 – B 31/96, BFH/NV 1997, 478; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl II 2002, 726; BFH, Beschluss vom 16.09.2002 – IX B 70/02, BFH/NV 2003, 40.

⁶⁸⁴ So auch BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 34/97, BFH/NV 2002, 768.

darstellt⁶⁸⁵. Nach diesem Ansatz ist m.E. auch eine zutreffende Behandlung der Finanzierungskosten im Rahmen der Totalüberschussprognose möglich.

Bei Übertragung der allgemeinen Grundsätze auf den Ansatz der Finanzierungskosten im Rahmen der Totalüberschussprognose ist es zunächst Sache des Steuerpflichtigen, objektive Umstände über eine bereits im VZ zu erwartende Entwicklung vorzutragen. Trägt der Steuerpflichtige insoweit nichts vor, hat eine Schätzung anhand eines Durchschnitts der in der Vergangenheit in einem bestimmten Zeitraum (in der Regel in den fünf letzten Veranlagungszeiträumen) angefallenen Finanzierungskosten zu erfolgen.

Hinsichtlich der Finanzierungskosten liegen regelmäßig Darlehensverträge vor, anhand derer die Ermittlung der zu erwartenden Finanzierungsaufwendungen vorgenommen werden kann. Der Steuerpflichtige muss insoweit objektive Umstände vortragen, die seinen Tilgungsplan realistisch erscheinen lassen.

Behauptet er eine Tilgung der Darlehen abweichend vom ursprünglichen Finanzierungsplan oder sonstige Sondertilgungen vornehmen zu wollen, so muss er auch objektive Umstände für diese zukünftige Entwicklung vortragen. Bringt der Steuerpflichtige solche Umstände nicht vor, sind die Finanzierungskosten im Rahmen der Totalüberschussprognose wie dargestellt zu schätzen.

Legt der Steuerpflichtige dar, dass er zur Verminderung der Finanzierungskosten Maßnahmen ergriffen hat, ist der Schätzung der Durchschnitt der zukünftig z.B. innerhalb von fünf Veranlagungszeiträumen zu erwartenden Finanzierungskosten zu Grunde zu legen, in denen sich die im (jeweiligen) Streitjahr objektiv erkennbar angelegten Maßnahmen erstmals ausgewirkt haben und auf den Rest des Prognosezeitraums hochzurechnen.

Die vorgenannten Literaturauffassungen werden mit Ausnahme der Auffassung, nach der die Höhe der Fremdfinanzierung keine Bedeutung für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht hat, regelmäßig zu gleichen Ergebnissen führen. Der Ansatz der Rechtsprechung bietet m.E. jedoch den Vorteil, dass er auch in den Fällen,

⁶⁸⁵ Vgl. im 3. Teil bei Abschnitt D. III.

in denen der Steuerpflichtige keine objektiven Umstände zur zukünftigen Entwicklung der Finanzierungskosten vorträgt, durch die Schätzung anhand des Durchschnitts der in der Vergangenheit in einem bestimmten Zeitraum angefallenen Finanzierungskosten, eine insbesondere für die Praxis gut handhabbare Lösung darstellt, die insgesamt zu sachgerechten Ergebnissen führt.

Einerseits besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, objektive Umstände über die zukünftige Entwicklung der Finanzierungskosten vorzutragen. Unterlässt er dies oder kann er solche Umstände nicht vortragen, erfolgt eine Schätzung nach den dargestellten Grundsätzen.

Abzulehnen ist allerdings die Auffassung, nach der der Höhe der Fremdfinanzierung keine Bedeutung für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht zukommt, weil der Steuerpflichtige jederzeit eine Tilgung der Verbindlichkeiten vornehmen könne.

Allein die theoretische Möglichkeit der Vornahme von Sondertilgungen kann nicht ausreichen, um die entsprechenden Finanzierungsaufwendungen bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht außer Betracht zu lassen. Entscheidend für die Totalüberschussprognose müssen die wahrscheinlich zu erwartenden Ergebnisse sein.

Zur Feststellung, ob bestimmte zukünftige Ergebnisse wahrscheinlich sind, kann aber nicht auf bloß theoretisch mögliche Sachverhalte abgestellt werden. Bei einer solchen Verfahrensweise wären keine sicheren Aussagen hinsichtlich des Vorhandenseins der Einkünfteerzielungsabsicht möglich und der Steuerpflichtige könnte allein durch den Vortrag bloßer ungewisser Möglichkeiten eine für ihn günstige Beurteilung erreichen.

3. Instandhaltungsaufwendungen

Hinsichtlich der Instandhaltungsaufwendungen gehen die Rechtsprechung⁶⁸⁶ und die

⁶⁸⁶ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl II 2002, 726.

Literatur⁶⁸⁷ zutreffend davon aus, dass die Wertansätze in § 28 der Zweiten Berechnungsverordnung⁶⁸⁸ eine geeignete Schätzungsgrundlage bilden.

Die zweite Berechnungsverordnung gilt gemäß § 1 der Zweiten Berechnungsverordnung insbesondere für Berechnungen bei Anwendung des Zweiten Wohnungsbaugesetzes, des Wohnungsbindungsgesetzes oder wenn andere Rechtsvorschriften die Anwendung vorschreiben oder voraussetzen. Sie bildet auch darüber hinaus eine geeignete Schätzungsgrundlage für die Berechnung der Instandhaltungsaufwendungen.

4. Nichtabzugsfähige Aufwendungen

In der Literatur wird teilweise vertreten, dass auch nichtabzugsfähige Aufwendungen in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind⁶⁸⁹. Die Notwendigkeit der Einbeziehung würde sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergeben⁶⁹⁰ bzw. es wird davon ausgegangen, dass die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht nach natürlich-wirtschaftlichen Maßstäben eine Einbeziehung nichtabziehbare Aufwendungen in die Totalerfolgsprognose erfordere⁶⁹¹.

Andere gehen hingegen davon aus, dass nichtabzugsfähige Aufwendungen nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen sind, da dies zu unangemessenen Er-

⁶⁸⁷ Stein, DStR 2002, 1419 (1420); ders., ZfIR 2003, 226 (231); ders., BuW 2001, 1016 (1017), Stein, INF 2002, 257 (260).

⁶⁸⁸ Gemäß § 28 Abs. 2 Satz 1 der Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen (Zweiten Berechnungsverordnung) vom 17.10.1957 (BGBl. 1957 I, 1719) in der Neufassung vom 12.10.1990 (BGBl. 1990 I, 2178) (zuletzt geändert durch Gesetz zur Reform des Wohnungsbaurechts vom 13. September 2001 (BGBl. 2001 I, 2376)) dürfen grundsätzlich folgende Höchstsätze für Wohnungen angesetzt werden:

1. für Wohnungen deren Bezugsfertigkeit am Ende des Kalenderjahres weniger als 22 Jahre zurückliegt, höchstens 7,10 Euro
2. für Wohnungen, deren Bezugsfertigkeit am Ende des Kalenderjahres mindestens 22 Jahre zurückliegt höchstens 9 Euro,
3. für Wohnungen, deren Bezugsfertigkeit am Ende des Kalenderjahres mindestens 32 Jahre zurückliegt, höchstens 11,50 Euro.

Für Schönheitsreparaturen können gemäß § 28 Abs. 4 der Zweiten Berechnungsverordnung zusätzlich 8,50 Euro je Quadratmeter Wohnfläche im Jahr angesetzt werden, wenn der Vermieter diese Kosten trägt.

⁶⁸⁹ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (671 f.); Rose, StJB 1985/86, 177 (193).

⁶⁹⁰ Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (671).

⁶⁹¹ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 312 f.

gebnissen führe⁶⁹². Der Gesetzgeber unterbinde die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen wegen ihrer Nähe zur Privatsphäre. Die Einbeziehung derartiger Aufwendungen in die Totalüberschussprognose könne u.U. dazu führen, dass einer an sich steuerbaren Tätigkeit, durch erhebliche nichtabzugsfähige Aufwendungen, die Einkünfteerzielungsabsicht abzusprechen sei. Die ohne Einbeziehung der nichtabziehbaren Aufwendungen anfallenden Überschüsse würden dann nicht mehr der Besteuerung unterliegen.

Teilweise wird auch eine differenzierte Betrachtungsweise vertreten und davon ausgegangen das nichtabziehbare Aufwendungen aus vorgenannten Gründen nicht in die Totalüberschussprognose einfließen dürften⁶⁹³. Soweit es sich aber bei den entsprechenden Abzugsverboten um Normen mit Lenkungscharakter handele, sollen die entsprechenden Aufwendungen in die Totalüberschussprognose einbezogen werden.

M.E. sind die nichtabziehbaren Aufwendungen⁶⁹⁴ allgemein nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen.

Eine Einbeziehung der nichtabzugsfähigen Aufwendungen in die Totalüberschussprognose lässt sich auch nicht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen. Richtig ist zwar, dass auch die nicht abziehbaren Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern. Es wurde jedoch bereits dargestellt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip keine konkreten Aussagen zur Rechtsanwendung enthält und das Einkommensteuerrecht nicht eine abstrakte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfasst, sondern eine nach spezifisch steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnde Leistungsfähigkeit⁶⁹⁵.

Dadurch, dass der Gesetzgeber bestimmte Aufwendungen von der Abzugsfähigkeit ausschließt, will er erreichen, dass diese Aufwendungen die Einkommensermittlung nicht beeinflussen. Der entsprechende Überschuss soll ungemindert durch derartige

⁶⁹² So von Gehlen, Liebhaberei, S. 162 f; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 393; ähnlich im Ergebnis auch Kupfer, KÖSDI 2000, 12514 (12516); im Ergebnis auch Groh, DB 1984, 2424 (2425).

⁶⁹³ Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 119 ff.

⁶⁹⁴ Nichtabziehbare Aufwendungen im Bereich der Überschusseinkünfte ergeben sich insbesondere aus § 9 Abs. 5 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 6b bis 8a, 10, Abs. 6 EStG.

Aufwendungen der Besteuerung unterliegen. Bei der Einbeziehung derartiger nicht-abziehbarer Aufwendungen in die Prognose kommt es ggf. zu der dargestellten Konsequenz, dass bei einer an sich der Besteuerung unterliegenden Tätigkeit (wegen des dann negativen Totalüberschusses) die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt. Damit findet eine Besteuerung des ansonsten positiven Ergebnisses, entgegen dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers, nicht statt. Die Durchführung der Totalüberschussprognose darf aber nicht zu Ergebnissen führen, die dem Willen des Gesetzgebers widersprechen. Auch die Anwendung einer natürlich-wirtschaftlichen Betrachtungsweise rechtfertigt insoweit keine andere Lösung.

Aber auch eine Differenzierung danach, ob es sich um Normen handelt, die der Gesetzgeber wegen ihrer Nähe zum privaten Bereich von der Abzugsfähigkeit ausschließt oder ob es sich um Normen mit Lenkungscharakter handelt, entspricht nicht dem Willen des Gesetzgebers. Der Gesetzgeber will dadurch, dass er bestimmte Aufwendungen von der Abzugsfähigkeit ausschließt, erreichen, dass diese Aufwendungen die Einkommensermittlung nicht beeinflussen. Der entsprechende Überschuss soll ungemindert durch derartige Aufwendungen der Besteuerung unterliegen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Gesetzgeber die Aufwendungen wegen ihrer Nähe zum privaten Bereich von der Abzugsfähigkeit ausschließt oder ob es sich um Normen mit Lenkungscharakter handelt.

5. Sonstige Aufwendungen/Ergebnis

Vereinzelt wird in der Literatur noch die Behandlung der gemischten Aufwendungen i.S.v. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG problematisiert. Insoweit wird jedoch davon ausgegangen, dass diese Aufwendungen wegen ihrer Nähe zum Lebensführungsbereich nicht abziehbar sind⁶⁹⁶.

⁶⁹⁵ 2. Teil bei Abschnitt B. II.

⁶⁹⁶ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 393; Pferdmenes, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 122 ff (Pferdmenges geht davon aus, dass die entsprechenden Aufwendungen den Charakter von Betriebsausgaben/Werbungskosten verlieren, wenn sie unter die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG fallen. Pferdmenes legt weiterhin dar, dass auch Aufwendungen im Zusammenhang mit nichtsteuerbaren Vermögensmehrungen nicht in die Totalüberschussprognose einfließen dürfen, da es sich insoweit nicht um Werbungskosten handele.).

M.E. gilt für diese Aufwendungen das zur Behandlung der nichtabziehbaren Aufwendungen Dargestellte entsprechend. Wenn der Gesetzgeber verhindert, dass diese Aufwendungen in die Überschussermittlung eingehen, so dürfen sie nicht über den Umweg der Totalüberschussprognose mittelbar einfließen.

Unnötige, unangemessene und vermeidbare Aufwendungen sind, soweit es sich um Werbungskosten handelt, auch in die Totalüberschussprognose einzubeziehen⁶⁹⁷, da diese auch im Rahmen der steuerrechtlichen Ergebnisermittlung Berücksichtigung finden und kein Grund ersichtlich ist, im Rahmen der Totalüberschussprognose davon abzuweichen.

Berücksichtigt werden aber nur tatsächliche Aufwendungen, also keine kalkulatorischen Kosten⁶⁹⁸. Auch im Rahmen der steuerrechtlichen Überschussermittlung wird nur von tatsächlichen Aufwendungen ausgegangen. Dies muss auch im Rahmen der Totalüberschussprognose gelten.

Als Zwischenergebnis kann also festgehalten werden, dass im Rahmen der Totalüberschussprognose grundsätzlich von den einkommensteuerrechtlichen Einkünftermittlungsvorschriften ausgegangen werden muss und eine Abweichung allenfalls dann gerechtfertigt ist, wenn ansonsten ein vom Gesetzgeber mit einer Norm verfolgter Lenkungszweck vereitelt würde. Allerdings kann es im Einzelfall schwierig sein, festzustellen, ob es sich um eine „Lenkungsnorm“ handelt⁶⁹⁹.

⁶⁹⁷ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 393.

⁶⁹⁸ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 393; Kupfer, KÖSDI 2000, 12514. (12516); Groh DB 1984, 2424 (2426); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 316 ff.

⁶⁹⁹ Ähnlich auch Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 282.

4. Teil: Einkünfteerzielungsabsicht bei vermögensverwaltenden Personenmehrheiten

In diesem Abschnitt werden die Besonderheiten der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei vermögensverwaltenden Personenmehrheiten mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien behandelt.

A. Allgemeines zur gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung

Soweit mehrere Personen gemeinschaftlich den Tatbestand der Einkünfteerzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfüllen, werden die Einkünfte gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festgestellt. Voraussetzung für eine gemeinschaftliche Einkünfteerzielung ist, dass die Personen in ihrer gemeinschaftlichen Verbundenheit die rechtliche Stellung als Vermieter bzw. Verpächter⁷⁰⁰ innehaben⁷⁰¹.

Die Personengesellschaft ist zwar nicht Subjekt der Einkommensbesteuerung, da die Einkommensteuer eine Personensteuer darstellt. Einkommensteuerpflichtig sind gemäß § 1 EStG natürliche Personen, wobei der Besteuerung gemäß § 2 Abs. 1 EStG die Einkünfte unterliegen, die der Steuerpflichtige erzielt⁷⁰². Die Personengesellschaft wird aber insoweit als (partielles) Steuerrechtssubjekt angesehen, als sie in ihrer Einheit die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind⁷⁰³.

⁷⁰⁰ Grundsätzlich (vgl. aber unten zu den Treuhandverhältnissen) wird verlangt, dass die Personengesellschaft Vertragspartner der Mieter bzw. Pächter ist (vgl. BFH, Urteil vom 15.04.1986 – IX R 69/81, BStBl. II 1986, 792; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 21; Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 38).

⁷⁰¹ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 21; Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 36; Kunz in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 03), § 180 Rn 41; Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 20; BFH, Urteil vom 15.04.1986 – IX R 69/81, BStBl. II 1986, 792; BFH, Urteil vom 07.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; BFH, Urteil vom 03.12.1991 – IX R 155/89, BFHE 166, 460.

⁷⁰² BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH, Urteil vom 07.08.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910.

⁷⁰³ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH, Urteil vom 31.07.1991 – VIII R 23/89, BStBl. II 1992, 375; BFH, Urteil vom 30.04.1991 – VIII R 68/86, BStBl. II 1991, 873; BFH, Beschluss vom 03.03.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26; BFH, Urteil vom 26.08.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577; BFH, Urteil vom 01.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101; BFH, Beschluss vom 19.08.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212; BFH, Urteil vom 17.07.2001 – IX R 50/98, BStBl. II

Die Personengesellschaft⁷⁰⁴ wird, insbesondere hinsichtlich der Bestimmung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung, als Steuerrechtssubjekt angesehen⁷⁰⁵.

Diese Grundsätze gelten nicht nur für Personengesellschaften, sondern gleichermaßen auch für Bruchteilsgemeinschaften (gemäß §§ 741 ff., 1008 ff. BGB)⁷⁰⁶.

Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bedeutet dies, dass die Einkünfte zunächst auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln und dann auf die Gesellschafter zu verteilen sind⁷⁰⁷. Die Rechtsprechung geht jedoch davon aus, dass der „Grundsatz der Einheit“ der Gesellschaft/Gemeinschaft hinter dem „Gedanken der Vielheit“ der Gesellschaft/Gemeinschaft zurücktreten muss, wenn ansonsten eine „sachlich zutreffende Besteuerung“ des Gesellschafters/Gemeinschafters nicht möglich ist⁷⁰⁸.

2001, 760; ähnlich auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 500; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15 Rn 163 ff. (dort für die gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft); ähnlich wohl Carlé/Bauschatz in Korn, EStG (Stand: Januar 03), § 15 Rn 176.

⁷⁰⁴ Die neuere Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328; a.A. noch BFH, Urteil vom 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311; a.A. auch Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 359; Pferdmeniges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 64 ff (S. 88); kritisch dazu auch Carlé/Bauschatz in Korn, EStG (Stand: Januar 03), § 15 Rn 111) geht davon aus, dass diese Grundsätze nicht nur für Außengesellschaften, sondern auch für Innengesellschaften (Gesellschaften, die im Rechtsverkehr nicht nach außen auftreten und die über kein Gesamthandsvermögen verfügen, (vgl. dazu Carlé/Bauschatz in Korn, EStG (Stand: Januar 03), § 15 Rn 103) gelten.

⁷⁰⁵ BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; ähnlich BFH, Beschluss vom 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (unternehmerisch tätige Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung).

⁷⁰⁶ BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH, Urteil vom 26.08.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577; BFH, Urteil vom 07.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322 (Auch bei Miteigentümern ist entscheidend, dass diese ein Gebäude bzw. Gebäudeteil gemeinschaftlich vermieten und somit den objektiven Tatbestand des § 21 Absatz 1 Nr. 1 EStG gemeinschaftlich verwirklichen (vgl. dazu BFH, Urteil von 11.03.1999 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043 und BFH, Urteil von 11.03.1999 – IX R 17/99, BFH/NV 2003, 1045)).

⁷⁰⁷ BFH, Beschluss vom 03.03.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26; BFH, Urteil vom 07.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; BFH, Urteil vom 21.11.2000 - IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 08.12.1998 - IX R 49/95 – BStBl. II 1999, 468; BFH, Urteil vom 08.09.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281; BFH, Urteil vom 26.01.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577 (Bei der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch eine Personenmehrheit werden die Einkünfte zunächst auf Ebene der Personenmehrheit ermittelt und gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO festgestellt. Die Ermittlung der Einkünfte findet im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung statt. Dabei werden erst die Einnahmen und Werbungskosten der Personenmehrheit ermittelt. Die Sonderwerbungskosten muss jeder einzelne Gesellschafter/Gemeinschaftler ermitteln. Diese sind jedoch in die gesonderte und einheitliche Feststellung einzubeziehen (vgl. dazu insgesamt Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 30 und auch BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751)).

⁷⁰⁸ BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; ähnlich auch schon der BFH in seinem Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (Dort führt der Große Senat aus, dass der Grundsatz der „Einheit der Gesellschaft“ keine uneingeschränkte Geltung haben kann.).

Bei einer Personengesellschaft/Gemeinschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung werden die Einkünfte im Wege der Überschussrechnung auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft ermittelt und den Gesellschaftern/Gemeinschaftern der entsprechende Anteil (Anteil am Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bzw. Anteil am Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) und nicht die einzelnen Geschäftsvorfälle zugerechnet. Dazu kommen dann ggf. noch Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten der einzelnen Gesellschafter/Gemeinschafter⁷⁰⁹.

Bei der Personenmehrheit als Vermieter bzw. Verpächter kann es sich insbesondere um eine Personengesellschaft (z.B. OHG, eine KG, GbR), eine Bruchteilsgemeinschaft⁷¹⁰ oder eine Erbengemeinschaft⁷¹¹ handeln⁷¹². Entscheidend ist allein, dass die Gesellschafter/Gemeinschafter gemeinschaftlich den Tatbestand der Einkünfteerzielung⁷¹³ erfüllen⁷¹⁴.

Auch die Vermögensverwaltung⁷¹⁵ durch grundstücksverwaltende Gesellschaften in der Rechtsform von Handelsgesellschaften (OHG bzw. KG) stellt insoweit keinen Gewerbebetrieb⁷¹⁶ dar⁷¹⁷. Handelt es sich allerdings um eine gewerblich geprägte

⁷⁰⁹ Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 107; BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁷¹⁰ BFH, Urteil vom 07.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; BFH, Urteil vom 18.11.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510; BFH, Urteil vom 11.03.1999 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BFH, Urteil vom 11.03.1999 – IX R 17/99, BFH/NV 2003, 1045.

⁷¹¹ BFH, Urteil vom 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; Kunz in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 03), § 180 Rn 26; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 18.

⁷¹² Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 36; ähnlich Kunz in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 03), § 180 Rn 41.

⁷¹³ Vgl. z.B. BFH, Urteil vom 11.03.1999 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BFH, Urteil vom 11.03.1999 – IX R 17/99, BFH/NV 2003, 1045

⁷¹⁴ Teilweise (Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 21; Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 5, 20; kritisch insoweit Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 38; Lang/Seer, FR 1992, 637 (642, 645)) wird gefordert, dass Vermietungsinitiative und Vermieterrisiko vorliegen.

⁷¹⁵ Wie bereits oben (vgl.) im 2. Teil bei Abschnitt D. ausführlich dargestellt, ist vor der Prüfung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht zunächst eine Bestimmung der Einkunftsart erforderlich. Dies ergab sich daraus, dass die Einkünfteerzielungsabsicht sich grundsätzlich auf ein nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelndes Totalergebnis beziehen muss und für die verschiedenen Einkunftsarten teilweise unterschiedliche Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte bestehen.

⁷¹⁶ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 EStG Rn 54; BFH, Beschluss vom 08.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; Carlé/Bauschatz in Korn, EStG (Stand: Januar 03), § 15 Rn 44 ff.

⁷¹⁷ Gemäß § 105 Abs. 2 HGB kann auch eine Gesellschaft, die kein Handelsgewerbe betreibt oder die nur eigenes Vermögen verwaltet, durch die (konstitutiv wirkende) Eintragung in das Handelsregister die Rechtsform der OHG (oder KG, § 161 Abs. 2 HGB) erhalten.

Personengesellschaft, d. h. um eine Gesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, die kein Gewerbe betreibt, bei der aber ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und sind nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt, gilt die Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit.

Auch soweit es sich um eine Personengesellschaft handelt, die zusätzlich (oder einer der Gesellschafter für Rechnung der Gesellschaft)⁷¹⁸ gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG⁷¹⁹ zur vermögensverwaltenden Tätigkeit noch gewerblich tätig ist, gilt die gesamte Tätigkeit (und damit auch der nur vermögensverwaltende Teil) als Gewerbebetrieb.

B. Abgrenzung der gemeinschaftlichen Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu anderen Formen der Einkünfterzielung

Bevor die Besonderheiten hinsichtlich der Einkünfterzielungsabsicht bei gemeinschaftlicher Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung behandelt werden, sollen an dieser Stelle einige besondere Formen der gemeinschaftlichen Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dargestellt werden. Gleichzeitig soll eine Abgrenzung der gemeinschaftlichen Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu anderen Formen der Einkünfterzielung erfolgen, bei denen nicht gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden. Wie bereits oben dargestellt, ist Voraussetzung für ein gemeinschaftliches Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, dass die Personen in ihrer gemeinschaftlichen Verbundenheit die rechtliche Stellung als Vermieter bzw. Verpächter innehaben⁷²⁰.

⁷¹⁸ Davon zu unterscheiden ist allerdings der Fall, dass an der vermögensverwaltenden Gesellschaft ein Gesellschafter beteiligt ist, der seine Beteiligung im Betriebsvermögen hält (sog. Zebragesellschaft, vgl. dazu z.B. Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 31). Der betrieblich beteiligte Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die nicht betrieblich beteiligten Gesellschafter erzielen Einkünfte aus Vermögensverwaltung (z.B. Vermietung und Verpachtung).

⁷¹⁹ Wenn eine Personengesellschaft teilweise gewerblich und teilweise vermögensverwaltend tätig ist, gilt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG die gesamte Tätigkeit als Gewerbebetrieb (Eine Ausnahme besteht nach der Rechtsprechung bei einem äußerst geringen Anteil der gewerblichen Tätigkeit (BFH, Urteil vom 11.08.1999 - XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229).). Dies soll auch dann gelten, wenn nur ein Gesellschafter für Rechnung der Gesellschaft gewerblich tätig ist (BFH, Urteil vom 07.11.1991 – IV R 17/90, BStBl. II 1993, 324; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15 Rn 185 ff.).

⁷²⁰ Vgl. im 4. Teil bei Abschnitt A.

I. Geschlossene Immobilienfonds

In der Praxis hat sich bei den grundstücksverwaltenden Gesellschaften insbesondere die Form des geschlossenen Immobilienfonds herausgebildet⁷²¹.

Zu unterscheiden sind davon die offenen Immobilienfonds. Ein offener Immobilienfonds stellt ein Sondervermögen⁷²² dar, das von einer Kapitalanlagegesellschaft (AG oder GmbH)⁷²³ verwaltet wird⁷²⁴. Der Anleger, der seine Anteile im Privatvermögen hält, erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG⁷²⁵.

Bei einem geschlossenen Immobilienfond handelt es sich regelmäßig um eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer KG oder einer GbR⁷²⁶. Der Zweck der Gesellschaften besteht in der Errichtung/dem Erwerb und der Verwaltung einer oder mehrerer Immobilien. Sobald das erforderliche Kapital gezeichnet ist, werden (im Unterschied zum offenen Immobilienfond) keine weiteren Gesellschafter aufgenom-

⁷²¹ Zu den Einzelheiten und insbesondere auch zu den wirtschaftlichen Interessen der Beteiligten eines geschlossenen Immobilienfonds wird auf die Darstellungen von Herrmann, *StuW* 1989, 97; Jakobs, *FR* 1996, 402 und Wagner, *DStR* 2001, 1529; Mitsch/Sondermann, *INF* 2003, 787 (788 ff.) verwiesen. Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH, Urteil vom 08.05.2001 – IX R 10/96, *BStBl. II* 2001, 720; ähnlich zu gewerblichen Immobilienfonds BFH, Urteil vom 28.06.2001 – IV R 40/97, *BStBl. II* 2001, 717; dazu vgl. auch Hemmelrath/Abele, *NWB Blickpunkt Steuern* 1/2002, S. 1) werden die Anleger, die sich an Immobilienfonds beteiligen, regelmäßig nicht als Bauherren, sondern als Erwerber eines bebauten Grundstücks beurteilt, wenn sie sich auf Grund eines von dem Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks beteiligen und sich bei den damit zusammenhängenden Rechtsgeschäften durch den Projektanbieter vertreten lassen. In einem solchen Fall stehe § 42 AO dem Abzug solcher Aufwendungen (z.B. Provisionen für die Eigenkapitalvermittlung, Vergütungen für die Erteilung einer Mietgarantie, die Erbringung von Treuhänderleistungen und die Übernahme von Notar- und Gerichtskosten) als Werbungskosten entgegen, die zwar als gesonderte Gebühren vereinbart, aber auf Grund der modellimmanenten Verknüpfung aller Verträge regelmäßig in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an der bezugsfertigen Immobilie stehen. Sämtliche Verträge bildeten eine Einheit und führten in ihrer Zusammenfassung zu dem erstrebten Zweck, ein bebautes Grundstück zu erwerben (vgl. bereits BFH, Urteil vom 11.01.1994 – IX R 82/91, *BStBl. II* 1995, 166). Derartige Kosten sind nach der Rechtsprechung als Anschaffungskosten zu beurteilen, da die angemessene Gestaltung i.S. des § 42 Satz 2 AO in der Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises bestehe. Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der geschlossenen Fonds und insbesondere auch der geschlossenen Immobilienfonds hat sich auch das BMF in einem neuen Schreiben geäußert (vgl. Rn 31 ff. *BMF-Schreibens* vom 20.10.2003 – IV C 3 – S 2253a – 48/03, *DStR* 2003, 1974; vgl. zur Rechtsprechung und Verwaltung auch Heß, *DStR* 2003, 1953 (1955 ff.); Beck, *DStR* 2002, 1846; Fleischmann, *DStR* 2002, 1293; Milatz, *BB* 2003, 1204).

⁷²² Bei inländischen Sondervermögen gilt dies gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 Investmentsteuergesetz (vom 15.12.2003, *BGBI. I* 2003, 2724) als Zweckvermögen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

⁷²³ Vgl. §§ 2, 66 ff. Investmentgesetz (vom 15.12.2003, *BGBI. I* 2003, 2676).

⁷²⁴ Zu den offenen Immobilienfonds siehe Görlich, *NWB* 1998, F. 18 S. 3571 (3572 ff.) und zum neuen Investmentgesetz vgl. Leistikow, *BB*, 2003, 2693.

⁷²⁵ Vgl. § 2 Abs. 1 Investmentsteuergesetz.

men⁷²⁷.

Wie dargestellt ist die Personengesellschaft Steuersubjekt hinsichtlich der Bestimmung der Einkunftsart. Soweit die Grenzen der Vermögensverwaltung nicht überschritten werden und kein Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 3 EStG vorliegt, werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt⁷²⁸. Hält ein Gesellschafter seine Beteiligung aber im Betriebsvermögen, erzielt er betriebliche Einkünfte⁷²⁹.

Um den Verwaltungsaufwand bei einer größeren Anzahl von Anlegern zu reduzieren, wird oft ein Treuhänder eingeschaltet⁷³⁰. Meist hält dabei der Treuhänder die Gesellschaftsanteile für die Treugeber (Anleger)⁷³¹. Er handelt grundsätzlich im eigenen Namen aber für Rechnung des Treugebers (Anlegers)⁷³². Problematisch ist, ob die Anleger bei Einschaltung eines Treuhänders Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen⁷³³.

⁷²⁶ Herrmann, StuW 1989, 97 (99); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 31; Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 108; vgl. auch Lang/Seer, FR 1992, 637 (643 f.).

⁷²⁷ Klose, NWB 02, F. 18 S. 3898 (3907).

⁷²⁸ Zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung zur gewerblichen Tätigkeit vgl. insoweit den 2. Teil Abschnitt D. I.

⁷²⁹ Z.B. BFH, Beschluss vom 30.10.2002 – IX R 80/98, BFH/NV 2003, 224; BFH, Urteil vom 07.04.1987 IX R 103/85, BStBl. II 1987, 707; BFH, Urteil vom 11.12.1997 – III R 14/96, BStBl. II 1999, 401.

⁷³⁰ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 260; Herrmann, StuW 1989, 97 (104); ausführlich auch Hemmelrath/Busch, DStR 1992, 1347 und Lang/Seer, FR 1992, 637 (643).

⁷³¹ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 260; Herrmann, StuW 1989, 97 (104).

⁷³² Bei dem Treuhandvertrag handelt es sich regelmäßig um einen Geschäftsbersorgungsvertrag i.S.v. § 675 BGB (vgl. Herrmann, StuW 1989, 97 (104); Schmieszek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Mai 02), § 39 Rn 36).

⁷³³ Bei einer bloßen Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, nimmt die Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 17.12.1996 – IX R 30/94, BStBl. II 1997, 406; BFH, Urteil vom 03.12.1991 – IX R 155/89, BFHE 166, 460; vgl. auch die Verwaltung bei H 164 EStR; a.A. wohl Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 5, der ein Auftreten nach außen nicht für erforderlich hält; kritisch auch Kußmann, DB 1994, 2520) an, dass der Unterbeteiligte dann keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wenn er nicht nach außen als Vermieter auftritt und der Hauptbeteiligte (mit dem er eine Innengesellschaft bildet) ihn lediglich auf schuldrechtlicher Grundlage am Einnahmeüberschuss und Auseinandersetzungsguthaben beteiligt und dem Unterbeteiligten nur für bestimmte Gesellschaftsangelegenheiten Mitwirkungsrechte eingeräumt sind. Gleiches soll nach der Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 03.12.1991 – IX R 10/87, BFH/NV 1992, 662) gelten, wenn ein Alleineigentümer eines Grundstücks einem Dritten auf schuldrechtlicher Grundlage Unterbeteiligungsrechte einräumt. Auch hier erzielt der Unterbeteiligte nur dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn er selbst Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag ist. Für die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist aber nicht ausschlaggebend, wem das zur Leistungserbringung verwendete Wirtschaftsgut gehört, insbesondere ist es nicht entscheidend, ob der Steuerpflichtige rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Vermietungsgegenstandes/Verpachtungsgegenstandes ist (vgl. BFH, Urteil vom 13.10.1992 – IX R17/88, BFH/NV 1993,

Allgemein wird davon ausgegangen, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung derjenige erzielt, der die rechtliche oder tatsächliche Möglichkeit besitzt, den Mietgegenstand entgeltlich zur Nutzung zu überlassen⁷³⁴. Er muss Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag oder Pachtvertrag sein⁷³⁵. Betätigen sich Personen gemeinschaftlich, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, werden ihnen die Einkünfte zugerechnet, wenn sie in gesamthänderischer Verbundenheit den Tatbestand der Einkunftsart verwirklichen⁷³⁶.

Um dem Treugeber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, genügt es nicht, dass ihm lediglich das wirtschaftliche Ergebnis der Vermietung/Verpachtung zu Gute kommt⁷³⁷. Wird ein Treuhänder eingeschaltet, erzielt der Anleger nur dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn der Treuhänder auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und dieser eine derart beherrschende Stellung innehat, dass er wirtschaftlich Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis ist⁷³⁸.

Soweit der Treuhänder im eigenen Namen auftritt, hat der Treugeber nur dann eine beherrschende Stellung, wenn er durch den Treuhänder das Marktgeschehen beherrscht⁷³⁹. Dies ist dann der Fall, wenn der Treugeber wesentlichen Einfluss auf rechtliche Gestaltung des Treuhandverhältnisses hat, dem Treuhänder hinsichtlich des Inhaltes und des Abschlusses der Mietverhältnisses Weisungen erteilen kann und Weisungen auch tatsächlich erteilt werden. Weiterhin ist erforderlich, dass der Treugeber den Vermietungsgegenstand/Verpachtungsgegenstand dem Treuhänder

227; Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 5; Kunz in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 03), § 180 Rn 37).

⁷³⁴ BFH, Urteil vom 31.10.1989 – IX R 216/84, BStBl. II 1992, 506; BFH, Urteil vom 30.06.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118; BFH, Beschluss vom 15.01.1998 – IX B 25/97, BFH/NV 1998, 994.

⁷³⁵ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 21 und Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 5 verlangen insoweit (kritisch Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 38), dass Vermietungsinitiative und Vermieterrisiko vorliegen.

⁷³⁶ BFH, Urteil vom 03.12.1991 – IX R 155/89, BStBl. II 1992, 459.

⁷³⁷ Urteil des BFH vom 27.01.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615; BFH, Urteil vom 03.12.1991 – IX R 155/89, BFHE 166, 460; BFH, Beschluss vom 15.01.1998 – IX B 25/97, BFH/NV 1998, 994; Schmieszek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Mai 02), § 39 Rn 40.

⁷³⁸ BFH, Urteil vom 27.01.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615; ausführlich zu Treuhandverhältnissen auch BMF-Schreiben vom 01.09.1994 – S 2253 a, BStBl. I 1994, 604; Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 38); Fischer, FR 1999, 811; BFH, Beschluss vom 15.01.1998 – IX B 25/97, BFH/NV 1998, 994, ähnlich BFH, Urteil vom 27.01.1993 – IX R 172/87, BFH/NV 1994, 535; Schmieszek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Mai 02), § 39 Rn 40.

⁷³⁹ BFH, Beschluss vom 15.01.1998 – IX B 25/97, BFH/NV 1998, 994, Schmieszek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Mai 02), § 39 Rn 40.

überträgt oder die Auswahl des Treuguts mitbestimmen kann und es ihm möglich ist, diesen auch ohne wesentliche wirtschaftliche Einbußen herauszuverlangen⁷⁴⁰.

II. Mietpools

Ein Mietpool stellt einen Zusammenschluss von Eigentümern einer Wohnanlage dar. Diese schließen sich zusammen, um gemeinsam die Vermietung und Verwaltung der Wohnungen zu betreiben und so die Mietrisiken und Wagnisse auf mehrere Personen zu verteilen⁷⁴¹. Die Mietpools werden in der Regel in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben. Die Beteiligten erzielen gemeinsam Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei die Teilnehmer grundsätzlich entsprechend ihrem Sondereigentumsanteil am Ergebnis beteiligt werden.

III. Bauherrengemeinschaften

Als Bauherrengemeinschaften bezeichnet man Gestaltungen, bei denen sich regelmäßig eine Vielzahl von Interessenten auf Grund von den Projektanbietern vorformulierten Verträgen beteiligen und sich bei den damit zusammenhängenden Rechtsgeschäften durch die Projektanbieter vertreten lassen, um Gebäude zu errichten (oder zu sanieren bzw. zu modernisieren)⁷⁴².

Die Beteiligten werden allerdings regelmäßig als Erwerber des bebauten Grundstücks und nicht als Bauherren beurteilt, weil sie nicht in der Lage sind, das Bauge-schehen zu beherrschen, keine größere Initiative entfalten und kein größeres Risiko tragen als ein Erwerber außerhalb eines Bauherrenmodells⁷⁴³.

⁷⁴⁰ BFH, Urteil vom 27.01.1993 – IX R 269/87, BStBl II 1994, 615; nach Lang/Seer, FR 1992, 637 (645) ist nicht entscheidend, ob der einzelne Anleger die „Herrschaft“ innehat, sondern ob die Anleger in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit die Vermietung beherrschen.

⁷⁴¹ Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 108; Kunz in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 03), § 180 Rn 37.

⁷⁴² Grützner, NWB 1992, F. 17 S. 1199; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 247; Paus, LSW Gruppe 4/99 (9/2001), S. 1; Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 110 ff.

⁷⁴³ Vgl. z.B. BFH, Urteil vom 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl II 1990, 299; Paus, LSW Gruppe 4/99 (9/2001), S. 1 (S. 2 f.); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 247; Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 111; Grützner, NWB 1992, F. 17 S. 1199; BMF-Schreiben vom 31.08.1990, IV B 3 – S 2253 a – 49/90, BStBl. I 1990, 366.

Dies hat zur Folge, dass die Aufwendungen, die die Anleger an die Projektanbieter und Bauunternehmer leisten, Anschaffungskosten (Aufwendungen zur Erlangung des fertiggestellten Gebäudes) darstellen und sofort abzugsfähige Werbungskosten nur bei solchen Aufwendungen vorliegen, die nicht auf den Erwerb des Grundstücks mit dem bezugsfertigen Gebäude gerichtet sind und die auch ein Erwerber eines bebauten Grundstücks als Werbungskosten abziehen könnte⁷⁴⁴.

Wesentlich für die Abgrenzung der Bauherrengemeinschaften zu den o.g. geschlossenen Immobilienfonds ist, dass der Beteiligte einer Bauherrengemeinschaft jeweils Alleineigentümer eines Grundstücks oder einer Eigentumswohnung wird⁷⁴⁵ und jeder Beteiligte für sich allein Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt⁷⁴⁶. Es fehlt also am gemeinschaftlichen Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung⁷⁴⁷.

C. Besonderheiten der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

I. Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft und auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters/Gemeinschafters

Der für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuständige IX. Senat des BFH⁷⁴⁸ geht davon aus, dass bei einer Personengesellschaft⁷⁴⁹ mit Einkünften aus

⁷⁴⁴ Zu den Einzelheiten vgl. auch das BMF-Schreiben vom 20.10.2003 – IV C 3 – S 2253a – 48/03, DStR 2003, 1974; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 247 f.; Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 110 ff.; Paus, LSW Gruppe 4/99 (9/2001), S. 1 (S. 2. f.).

⁷⁴⁵ Paus, LSW Gruppe 4/99 (9/2001), S. 1 (S. 2.).

⁷⁴⁶ Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 31.

⁷⁴⁷ Insoweit kommt auch keine Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO in Betracht. Allenfalls können gemäß § 180 Abs. 2 AO i.V.m. der VO über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 180 Abs. 2 AO (vgl. auch das BMF-Schreiben vom 05.12.1990 – IV A 5 – S 0361 – 20/90, BStBl. I 1990, 764) einzelne Besteuerungsgrundlagen ganz oder teilweise gesondert festgestellt werden.

⁷⁴⁸ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 30.06.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999, 718; BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468; zu dieser Rechtsprechung vgl. auch Heuermann, KFR F. 3 EStG § 2, 1/99, S. 180 (S. 181); Moritz, KFR F. 3 EStG § 21, 4/01, S. 167 (S. 168 ff.); Selder, KFR F. 3 EStG § 21, 1/01, S. 89.

⁷⁴⁹ Soweit ersichtlich liegt keine Entscheidung des BFH vor, in der er diese Grundsätze ausdrücklich auch auf sonstige (Bruchteils)Gemeinschaften ausdehnt. Da der BFH (vgl. dazu oben im 4. Teil bei Abschnitt A. aber davon ausgeht, dass die Grundsätze zur partiellen Steuersubjektivität der

Vermietung und Verpachtung, die Einkünfteerzielungsabsicht einerseits auf der Ebene der Gesellschaft und andererseits auch auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters vorliegen muss⁷⁵⁰. Allerdings soll grundsätzlich keine getrennte Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich sein.

Dem Gesellschafter können aber nach Ansicht der Rechtsprechung keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden, wenn bereits auf der Ebene der Gesellschaft keine Einkünfteerzielungsabsicht feststellbar ist. Liegt eine Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft vor, soll es aber möglich sein, dass dem einzelnen Gesellschafter keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden können, wenn bei ihm die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt.

Diese Rechtsprechung ist Konsequenz der Rechtsprechung des BFH⁷⁵¹, die davon ausgeht, dass die Personengesellschaft/Gemeinschaft insoweit ein (partiell) Steuerrechtssubjekt ist, als sie in ihrer Einheit die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Danach wird die Personengesellschaft, insbesondere hinsichtlich der Bestimmung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung, als Steuerrechtssubjekt angesehen⁷⁵², woraus für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung folgt, dass die Einkünfte zunächst auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln und dann auf die Gesellschafter zu verteilen sind⁷⁵³.

Personengesellschaft allgemein auch für sonstige (Bruchteils)Gemeinschaften gelten, ist davon auszugehen, dass der BFH für diese entsprechend entscheidet.

⁷⁵⁰ Im Ansatz so auch schon BFH, Urteil vom 30.11.1993 – IX R 92/91, BStBl. II 1994, 403; BFH, Urteil vom 07.04.1987 – IX R 103/85; BFH, Urteil vom 01.12.1987 – IX R 170/83 BFHE 152, 101; ähnlich auch für die Gewinnerzielungsabsicht bei gewerblich tätigen Personengesellschaften, BFH, Beschluss vom 24.03.1999 – IV B 149/98, BFH/NV 1999, 133; BFH, Beschluss vom 05.07.2002 – IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447; ähnlich auch FG Berlin, Urteil vom 09.03.1999 – 5 K 5585/96, DStRE 1999, 708.

⁷⁵¹ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH, Urteil vom 31.07.1991 – VIII R 23/89, BStBl. II 1992, 375; BFH, Urteil vom 30.04.1991 – VIII R 68/86, BStBl. II 1991, 873; BFH, Beschluss vom 03.03.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26; BFH, Urteil vom 26.08.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577; BFH, Urteil vom 01.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101; BFH, Beschluss vom 19.08.1986 – IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212; BFH, Urteil vom 17.07.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760.

⁷⁵² BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; ähnlich BFH, Beschluss vom 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (unternehmerisch tätige Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung).

⁷⁵³ BFH, Beschluss vom 03.03.1989 – IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26; BFH, Urteil vom 07.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468; BFH, Urteil vom 08.09.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281; BFH, Urteil vom 26.01.1988 – IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577.

Die Verwaltung folgt der o.g. Rechtsprechung des IX. Senats des BFH und geht auch davon aus, dass bei einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Überschusserzielungsabsicht sowohl auf der Ebene der Gesellschaft, als auch auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters vorliegen muss⁷⁵⁴.

Die wohl überwiegende Ansicht in der Literatur geht ebenfalls davon aus, dass eine Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft und auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters erforderlich ist⁷⁵⁵. Den Gesellschaftern könnten keine Einkünfte zugerechnet werden, wenn bereits auf der Ebene der Gesellschaft die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt⁷⁵⁶.

Das Erfordernis einer Einkünfteerzielungsabsicht auch auf Ebene der Gesellschaft sei gerechtfertigt, weil der Gesellschafter die Folgen des gemeinschaftlichen Handelns mittragen müsse⁷⁵⁷. Wenn die Gesellschaft Subjekt der Einkünfteermittlung sei, dann müsse sie auch nach dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter die Einkünfteerzielungsabsicht innehaben⁷⁵⁸.

Liege die Einkünfteerzielungsabsicht aber auf der Ebene der Gesellschaft vor, sei es gleichwohl möglich, dass dem einzelnen Gesellschafter die Einkünfteerzielungsabsicht fehle, denn der Gesellschafter könne auch durch eigenständige Maßnahmen

⁷⁵⁴ H 161 EStR.

⁷⁵⁵ Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 25 (vgl. aber a.A. Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 41 f); Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 21; Kupfer, KÖSDI 8/2000, 12514 (12521); Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: Mai 02), § 2 Rn 83 f.; Stein, ZfIR 2003, 226 (231); ders., BuW 2001, 1016, ders., INF 2001, 641 (642); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 22 f.; Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 46; Schneider, SteuerStud 2002, 425 (433); ähnlich auch Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 254 ff.; Groh, DB 1984, 2424 (2427 f.); Hellwig, DStR 1984, 325 (327); ähnlich wohl Herrmann, StuW 1989, 97 (102 f.); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15 Rn 183; ähnlich im Ergebnis Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2109 (2110 ff.), die bei einer gewerblichen Gesellschaft die Gewinnerzielungsabsicht auf Gesellschaftsebene und das Mitunternehmerrisiko auf Gesellschafterebene und bei fehlendem Mitunternehmerrisiko die Überschusserzielungsabsicht im Rahmen der dann vorliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen bzw. Vermietung und Verpachtung beim betreffenden Gesellschafter prüfen; etwas anders Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (565), der eine Ergebnisprognose für die Gesellschaft vornehmen will und nur wenn diese negativ ist (wenn diese positiv ausfällt soll keine Liebhaberei vorliegen), noch eine Prüfung für den einzelnen Gesellschafter durchführt; Wagner, DStR 2001, 1529 (1530); Kreidl/Kächele, DStR 1995, 625 (629).

⁷⁵⁶ Stein, BuW 2001, 1016, ders., INF 2001, 641 (642); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 23; Wagner, DStR 2001, 1529 (1530).

⁷⁵⁷ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 257.

⁷⁵⁸ Groh, DB 1984, 2424 (2427).

seine „Gewinnaussichten“⁷⁵⁹ beeinflussen. Es müsse dann auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters unter Einbeziehung seiner Sonderwerbungskosten geprüft werden, ob auch bei ihm die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt⁷⁶⁰. Die Gesellschaft sei „Gewinnermittlungssubjekt“ nur für den gemeinsamen Gewinn⁷⁶¹.

II. Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht nur auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft

Andere sind der Ansicht, dass die Gewinnerzielungsabsicht nur auf der Ebene der Gesellschaft⁷⁶² zu prüfen sei, weil diese Absicht, wegen des von den Gesellschaftern verfolgten gemeinsamen Zwecks (vgl. § 705 BGB), insgesamt nur einheitlich für die Gesellschaft festgestellt werden könne⁷⁶³. Allerdings soll die Gewinnerzielungsabsicht unter Einbeziehung der Ergebnisse aus Veränderungen des Sonderbetriebsvermögens ermittelt werden.

Überträgt man diese Ausführungen auf die Überschusserzielungsabsicht (Einkünfteerzielungsabsicht) bei vermögensverwaltenden Personenmehrheiten (die hier dargestellte Literaturauffassung befasst sich insoweit nur mit der Gewinnerzielungsabsicht) würde dies bedeuten, dass die Einkünfteerzielungsabsicht unter Einbeziehung von etwaigen Sondereinnahmen bzw. Sonderwerbungskosten⁷⁶⁴ des einzelnen Gesellschafters zu ermitteln wäre.

⁷⁵⁹ Ein großer Teil der Stellungnahmen in der Literatur befasst sich vorwiegend mit den Besonderheiten der Gewinnerzielungsabsicht bei Personengesellschaften und differenziert nicht zur Überschusserzielungsabsicht bei vermögensverwaltenden Personenmehrheiten. Dort stellen sich aber überwiegend ähnliche Fragestellungen, daher ist der Meinungsstand insoweit umfassend dargestellt. Soweit aber spezielle Probleme betroffen sind, die bei vermögensverwaltenden Personenmehrheiten nicht denkbar sind, wird darauf nicht weiter eingegangen.

⁷⁶⁰ Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 46.

⁷⁶¹ Groh, DB 1984, 2424 (2427).

⁷⁶² Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 359, die sich aber nicht eindeutig äußern, ob auch noch zusätzlich eine Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschafter erforderlich sein soll.

⁷⁶³ Schulze-Osterloh, FR 1985, 197 (198); ders., JbFfSt 1984/85, 267 (277 f.).

⁷⁶⁴ Sonderwerbungskosten sind Aufwendungen, die der Gesellschafter/Gemeinschaftler persönlich getragen hat.

III. Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht nur auf der Ebene des Gesellschafters/Gemeinschafters

Nach einigen Stimmen in der Literatur ist eine eigenständige Einkünfteerzielungsabsicht der Gesellschaft nicht denkbar⁷⁶⁵.

Entscheidend sei vielmehr die Einkünfteerzielungsabsicht des Gesellschafters⁷⁶⁶.

Insbesondere soll es nicht möglich sein, die Einkünfteerzielungsabsicht der Gesellschaft unter Einbeziehung der meist unterschiedlichen Sonderbereiche⁷⁶⁷ (z.B. Sonderwerbungskosten/Sonderbetriebsausgaben) der Gesellschafter zu ermitteln, da diese Bereiche der Gesellschaft u.U. unbekannt seien und insoweit von der Gesellschaft „hellseherische“ Fähigkeiten verlangt würden⁷⁶⁸. Außerdem könne dies dazu führen, dass allein auf Grund von Maßnahmen einzelner Gesellschafter von einer negativen Totalprognose und damit u.U. von einem Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auf Gesellschaftsebene auszugehen ist, was dann für alle Gesellschafter insgesamt zur Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht führe⁷⁶⁹.

Die Rechtsprechung gehe zwar davon aus, dass die Personengesellschaft insoweit (partielles) Steuerrechtssubjekt ist, als die Gesellschafter in ihrer Einheit die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklichen, die ihnen für die Besteuerung zuzurechnen sind. Im Einkommensteuerrecht fehle es allerdings an der Zuordnung von „steuerschuldrechtlichen“ Rechten und Pflichten an die Personengesellschaft. Steuerschuldner könne nur derjenige sein, der die steuerbare Tätigkeit erbringt. Dies sei der Gesellschafter, allerdings durch das „Medium der Personengesellschaft“. Das „Einheitsmodell“ der Rechtsprechung stelle insoweit lediglich ein „Praktikabilitätsmodell“ vor allem für die Frage der Einkünftermittlung dar. Eine materielle Steuerrechtssubjektivität sei damit nicht verbunden.

⁷⁶⁵ Jakob/Hörmann, FR 1990, 33 (34, 37).

⁷⁶⁶ Ähnlich auch Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 224; Paus, DStZ 1991, 565; Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 41 f.; ähnlich auch Pferdenges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 187 f., speziell zu vermögensverwaltenden Personengesellschaften Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 244 f., für „Überschussgesellschaften“.

⁷⁶⁷ Jakob/Hörmann, FR 1990, 33 (34, 37); Paus, DStZ 1991, 565.

⁷⁶⁸ Siehe ausführlich Jakob/Hörmann, FR 1990, 33 (34 ff.).

⁷⁶⁹ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 241 f., der allerdings m.E. inkonsequent (a.a.O. S. 256 f.) davon ausgeht, dass bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht auf Gesellschaftsebene die Gesellschafter mit Einkünfteerzielungsabsicht wiederum die Einkünfteerzielungsabsicht für die Gesellschaft konstituierten.

Das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht könne nur von einer natürlichen Person verwirklicht werden⁷⁷⁰. Daher stelle es kein taugliches Tatbestandsmerkmal für Personengesellschaften dar.

IV. Eigene Lösung

1. Modifikation der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft

M.E. ist eine differenzierte Betrachtungsweise erforderlich.

Die Rechtsprechung geht zutreffend davon aus, dass die Personengesellschaft/Gemeinschaft insoweit ein partielles Steuerrechtssubjekt ist, als sie in der Einheit der Gesellschaft die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind.

Der besonderen Form der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung muss dadurch Rechnung getragen werden, dass eine Zurechnung von Merkmalen eines Besteuerungstatbestandes erfolgt, soweit ein entsprechendes Tatbestandsmerkmal gemeinschaftlich durch die Gesellschafter/Gemeinschafter verwirklicht wird. Insoweit besteht ein entscheidender Unterschied zur Verwirklichung wirtschaftlicher Aktivitäten durch Einzelpersonen, der durch die Möglichkeit der Zurechnung von gemeinsam verwirklichten Tatbestandsmerkmalen berücksichtigt werden muss.

Auch aus Gründen der Praktikabilität ist eine solche Betrachtungsweise gerechtfertigt⁷⁷¹. Es ist keine Zurechnung von einzelnen Geschäftsvorfällen bei der Personenmehrheit an die Gesellschafter/Gemeinschafter erforderlich. Stattdessen werden die steuerrechtlich erheblichen Merkmale, die die Personenmehrheit verwirklicht (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bzw. Verlust) den Gesellschaftern/Gemeinschaftern zugerechnet⁷⁷². Richtigerweise wird daher die Personengesellschaft/Gemeinschaft auch hinsichtlich der Bestimmung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung als Steuerrechtssubjekt angesehen.

⁷⁷⁰ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 41 f.

⁷⁷¹ So auch Jakob/Hörmann FR 1990 33 (38).

⁷⁷² BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

Problematisch erscheint aber, ob dies ohne weiteres auch für die Einkünfteerzielungsabsicht gelten kann. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist ein subjektives Tatbestandsmerkmal, eine innere Tatsache, die sich nur anhand äußerer objektiver Umstände ermitteln lässt⁷⁷³. Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht hat zweistufig zu erfolgen, insbesondere bei einer negativen Totalüberschussprognose ist noch zu prüfen, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt⁷⁷⁴.

Dieser Charakter der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal erfordert m.E. eine Modifikation der Prüfung auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft⁷⁷⁵. Es ist auf Gesellschaftsebene/Gemeinschaftsebene keine Prüfung dahingehend möglich, ob ein zu erwartender negativer Totalüberschuss aus außersteuerlichen Gründen in Kauf genommen wird⁷⁷⁶.

Die Motivation der Gesellschafter/Gemeinschafter kann durchaus unterschiedlich zu beurteilen sein. Eine einheitliche Aussage für alle Gesellschafter/Gemeinschafter ist nicht möglich. Daher kann diese Prüfung nur auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters/Gemeinschafters vorgenommen werden.

Es muss aber trotzdem auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft geprüft werden, ob eine Steuerbarkeit gegeben ist, da ein Abgrenzungskriterium erforderlich ist, ob steuerrechtlich ein gemeinschaftliches Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorliegt oder ob die wirtschaftlichen Aktivitäten als Aktivitäten von Einzelperson zu beurteilen sind. Aus den vorgenannten Gründen muss es aber für die Bejahung steuerbarer Einkünfte auf der Ebene der Personenmehrheit ausreichen, wenn die objektive Möglichkeit eines positiven Totalüberschusses besteht. Ergibt eine Totalüberschussprognose auf der Ebene der Personenmehrheit, dass insgesamt dauerhaft mit einem positiven Totalüberschuss zu rechnen ist, so kann vom Vorliegen einer steuerbaren Tätigkeit auf der Ebene der Personengesell-

⁷⁷³ Siehe dazu ausführlich im 2. Teil bei Abschnitt C. III. 1.

⁷⁷⁴ Siehe dazu ausführlich im 2. Teil bei Abschnitt C. III. 1.

⁷⁷⁵ Ähnlich Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 41 f.

⁷⁷⁶ Ähnlich wohl auch Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 1109 (2110).

schaft/Gemeinschaft ausgegangen werden⁷⁷⁷.

In die Beurteilung der Einkünfteerzielungsmöglichkeit auf der Ebene der Personenmehrheit ist dabei ein eventueller Sonderbereich (Sondereinnahmen bzw. Sonderwerbungskosten⁷⁷⁸) eines Gesellschafters/Gemeinschafters nicht einzubeziehen. Dies ergibt sich daraus, dass die ggf. unterschiedlich hohen Sonderwerbungskosten der einzelnen Gesellschafter/Gemeinschaftler auf individuellen Maßnahmen des einzelnen Gesellschafters/Gemeinschaftlers beruhen und demnach keine Auswirkung auf den Bereich der Gesellschaft/Gemeinschaft haben dürfen, da der Sonderbereich des jeweiligen Gesellschafters/Gemeinschaftlers nicht in deren Verantwortungsreich liegt.

2. Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des Gesellschafters/Gemeinschafters

Bei Bejahung der Einkünfteerzielungsmöglichkeit auf der Ebene der Personenmehrheit kann aber nicht gleichzeitig vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters/Gemeinschafters ausgegangen werden. Vielmehr ist dann zusätzlich noch eine Prüfung erforderlich, ob der einzelne Gesellschafter unter Berücksichtigung seines Sonderbereichs mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist. Der Gesellschafter kann sich u.U. nur kurzfristig zur Verlustmitnahme

⁷⁷⁷ Ähnlich auch Weber-Grellet, DStR 1992, 561 (565), der allerdings m.E. die falsche Konsequenz zieht und bei einer positiven Totalüberschussprognose auf der Ebene der Gesellschaft, die Ebene der Gesellschafter nicht weiter prüft und davon ausgeht, dass Liebhaberei dann nicht in Betracht kommt. Die „objektive“ Prüfung auf der Ebene der Personengesellschaft/Gemeinschaft bietet auch, für die im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nicht näher interessierenden Hilfsgesellschaften eine zutreffende Lösung (so auch Weber-Grellet a.a.O. und Groh, DB 1984, 2424 (2427 f.)). Bei Hilfsgesellschaften (z.B. Bürogemeinschaften, Laborgemeinschaften, Werbegemeinschaften; vgl. dazu auch Kunz in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: August 03), § 180 Rn 25 und Korn in Korn, EStG (Stand: Juli 00), § 18 Rn 167 f.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 359) handelt es sich um einen Zusammenschluss mehrerer Personen zur gemeinsamen Kostentragung. Bei solchen Zusammenschlüssen fehlt es grundsätzlich an der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des Personenzusammenschlusses und damit am gemeinschaftlichen Erzielen von Einkünften. Jedoch handelt grundsätzlich der einzelne Beteiligte mit Einkünfteerzielungsabsicht. Eine Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO ist nicht möglich. In Betracht kommt allenfalls eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 2 AO.

⁷⁷⁸ Sonderwerbungskosten sind beispielsweise Zinsen zur Finanzierung einer Einlage, Steuerberatungskosten und Reisekosten zum Besuch von Gesellschafterversammlungen oder der Besichtigung des Mietobjekts (vgl. dazu auch Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 46).

an der Gesellschaft/Gemeinschaft beteiligt haben, ohne insgesamt einen positiven Totalüberschuss anzustreben⁷⁷⁹.

Verläuft die Prüfung auf der Ebene der Personengesellschaft/Gemeinschaft negativ, liegt keine steuerbare Tätigkeit auf der Ebene der Personengesellschaft/Gemeinschaft vor und es fehlt am gemeinschaftlichen Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Den Gesellschaftern/Gemeinschaftern können keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte aus ihrer Beteiligung⁷⁸⁰ zugerechnet werden.

Die Prüfung kann aber m.E. an dieser Stelle nicht beendet werden⁷⁸¹. Beim Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft, kann nicht automatisch auch von einem Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des einzelnen Beteiligten ausgegangen werden⁷⁸². Vielmehr sind die Aktivitäten der beteiligten Personen, nun als wirtschaftliche Aktivitäten von Einzelpersonen zu beurteilen⁷⁸³.

Es ist nicht möglich, wegen des Fehlens steuerbarer Einkünfte auf der Ebene der Personengesellschaft/Gemeinschaft, auch insgesamt von einer fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht des einzelnen Steuerpflichtigen auszugehen. Vielmehr ist jetzt zu prüfen, ob der jeweilige Steuerpflichtige (nicht als Gesellschafter/Gemeinschafter einer Personengesellschaft/Gemeinschaft) als einzelne Person mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist. Die fehlende Steuerbarkeit auf der Ebene der Personengesellschaft kann nur dazu führen, dass dem Beteiligten aus seiner Beteiligung keine

⁷⁷⁹ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789 BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 30.06.1999 – IX R 68/96, BStBl. II 1999, 718; BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468.

⁷⁸⁰ So auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 23.

⁷⁸¹ In diese Richtung geht wohl auch die Auffassung von Best, DStR 1991, 1545 (1548), der davon ausgeht, dass es eine „Tatbestandsverkürzung“ darstellt, wenn man die „Tatbestandsbeurteilung“ auf der Ebene der Gesellschaft beendet. Die Gesellschaft sei nur insoweit maßgebend, als individuelle Besonderheiten auf der Ebene des Gesellschafters nicht zu einer abweichenden Beurteilung führen.

⁷⁸² Ähnlich wohl auch Best, DStR 1991, 1545 (1547); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 359 und Groh, DB 1984, 2424 (2428); unverständlich allerdings Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 256 f., der wohl davon ausgeht, dass bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Personenmehrheit, die bestehende Einkünfteerzielungsabsicht einzelner Gesellschafter wieder eine Einkünfteerzielungsabsicht der Gesellschaft begründet.

⁷⁸³ So im Ergebnis auch die Lösung bei den oben (Rn 943) dargestellten Hilfgesellschaften.

steuerrechtlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden können⁷⁸⁴.

Zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht sind dann dem einzelnen Steuerpflichtigen die einzelnen Maßnahmen der (steuerrechtlich nicht relevanten) Personengesellschaft/Gemeinschaft anteilig zuzurechnen⁷⁸⁵.

Dass die fehlende Steuerbarkeit auf der Ebene der Personenmehrheit nicht gleichzeitig (automatisch) zu einer fehlenden Steuerbarkeit (fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht) auf der Ebene des einzelnen Beteiligten führen kann, ergibt sich m.E. daraus, dass das eigentliche Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuergesetz gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG die natürliche Person ist. Auch wenn man von einer partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft/Gemeinschaft ausgeht, so muss man doch nach der Wertung des Gesetzes, nach dem ausschließlich eine natürliche Person steuerpflichtig ist, davon ausgehen, dass es letztendlich entscheidend auf die einzelne natürliche Person ankommt.

Eine solche Verfahrensweise ist auch gerechtfertigt, um keinen Wertungswiderspruch zur steuerlichen Behandlung wirtschaftlicher Aktivitäten von Einzelpersonen herbeizuführen. Auch bei einer Einkünfteerzielung durch eine einzelne natürliche Person kommt es darauf an, ob diese mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist. Es ist auch kein einleuchtender Grund ersichtlich, warum der Sachverhalt einer steuerrechtlich nicht relevanten Personengesellschaft/Gemeinschaft anders behandelt werden soll, als der einer tatsächlich nicht existierenden Personengesellschaft/Gemeinschaft.

Diese Vorgehensweise steht m.E. auch nicht im Widerspruch zu den Entscheidungen des Großen Senats vom 25.06.1984 und 03.07.1995⁷⁸⁶. Dort führt er aus, dass eine Personengesellschaft insoweit Steuerrechtssubjekt ist, als sie in der Einheit der Gesellschaft Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Wenn aber auf der Ebene

⁷⁸⁴ Allerdings müssen dann auch die sonstigen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der Person des Steuerpflichtigen gegeben sein.

⁷⁸⁵ Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 359; BFH, Urteil vom 06.02.1986 – IV R 133/85, BStBl. II 1986, 666.

der Personengesellschaft/Gemeinschaft kein Totalüberschuss erzielbar ist und es deshalb an der Steuerbarkeit (Tatbestandserfüllung durch die Personengesellschaft/Gemeinschaft) fehlt, verwirklichen die Gesellschafter in ihrer Einheit nicht dieses Merkmal des Besteuerungstatbestandes. Dann ist es aber nur folgerichtig, auf die einzelne natürliche Person abzustellen und zu prüfen, ob bei ihr die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

Auch der Große Senat legt in seinem o.g. Beschluss vom 03.07.1995⁷⁸⁷ dar, dass der „Grundsatz der Einheit“ der Gesellschaft/Gemeinschaft hinter dem „Gedanken der Vielheit“ der Gesellschaft/Gemeinschaft zurücktreten muss, wenn ansonsten eine „sachlich zutreffende Besteuerung“ des Gesellschafters/Gemeinschafters nicht möglich ist⁷⁸⁸. Gerade dies legt es aber nahe, beim Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft, weiterhin die Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des einzelnen Beteiligten (als einzelne natürliche Person) zu prüfen.

Geht man davon aus, dass beim Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Personenmehrheit, auch automatisch die Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des Beteiligten fehlt, so könnte es dazu kommen, dass erhebliche Überschüsse, die der einzelne Beteiligte unter Einbeziehung seines Sonderbereichs erzielt, unbesteuert blieben. Dies stellt aber keine „sachlich zutreffende Besteuerung“ i.S. der o.g. Rechtsprechung des Großen Senats dar.

D. Prognosezeitraum

Es wurde bereits herausgearbeitet, dass nach Auffassung des Verfassers für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht und die Bestimmung des Prognosezeitraums bei der Totalüberschussprognose eine subjektbezogene Betrachtungsweise ohne Einbeziehung von Rechtsnachfolgern anzuwenden ist, wobei es auf die ver-

⁷⁸⁶ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 und BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; ähnlich auch Best, DStR 1991, 1545 (1548).

⁷⁸⁷ BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

⁷⁸⁸ Ähnlich auch schon der BFH in seinem Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (Dort führt der Große Senat aus, dass der Grundsatz der „Einheit der Gesellschaft“ keine uningeschränkte Geltung haben kann.).

mutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen nicht ankommt⁷⁸⁹. Noch nicht geklärt wurde, ob die Besonderheiten der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung teilweise eine andere Lösung rechtfertigen.

I. Problemlage und vertretene Lösungsmöglichkeiten

Möglich ist beispielsweise, dass auf einem von der Personengesellschaft erworbenen Grundstück ein Objekt errichtet und vermietet wird, welches zu einem bestimmten festgelegten Zeitpunkt in Wohnungs- oder Teileigentum aufgeteilt wird und jeder Gesellschafter beim Ausscheiden eine Einheit als Abfindungsguthaben erhält, die wertmäßig seinem Gesellschaftsanteil entspricht und er diese anschließend weiterhin zur Vermietung/Verpachtung einsetzt (sogenanntes „Hamburger Modell“⁷⁹⁰). Da dieses Modell in der Regel nur auf eine bestimmte Zeit angelegt ist, in der es nicht möglich ist, einen Totalüberschuss zu erzielen, stellt sich die Frage des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht.

Die Verwaltung geht davon aus, dass für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht des einzelnen Gesellschafters, die Verhältnisse nach der Auseinandersetzung der Personengesellschaft einzubeziehen sind⁷⁹¹. Trotz des bis zum Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft bzw. der Auflösung der Gesellschaft nicht erreichbaren Totalüberschusses auf Gesellschaftsebene, erziele der Gesellschafter, von dem Zeitpunkt des Gesellschaftseintritts an, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn er die auf ihn übertragene Wohneinheit weiterhin zur Einkünfterzielung verwendet⁷⁹².

⁷⁸⁹ Vgl. im 3. Teil bei Abschnitt B.

⁷⁹⁰ Diese Gestaltung stellt grundsätzlich eine Sonderform des geschlossenen Immobilienfonds (so auch OFD Frankfurt, Verfügung vom 03.03.1999 – S 2253 A – 48 – St II 24, DStR 1999, 1442) dar.

⁷⁹¹ Bundeseinheitlich abgestimmte Auffassung, vgl. OFD Frankfurt, Verfügung vom 03.03.1999 – S 2253 A – 48 - St II 24, DStR 1999, 1442; ähnlich auch schon OFD Berlin, Verfügung vom 23.06.1997 – III B 21 – S 2253 – 7/89 (juris, VV-Steuer).

⁷⁹² Die OFD Berlin (Verfügung vom 23.06.1997 – III B 21 – S 2253 – 7/89 (juris, VV-Steuer)) ging sogar davon aus, dass auch bei einer anschließenden Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken grundsätzlich eine Einkünfteerzielungsabsicht des Gesellschafters vorliegt, da er jederzeit die Eigennutzung beenden und wieder zur Vermietung übergehen könne.

Dies folge insbesondere aus dem vom BFH⁷⁹³ betonten Prinzip der sachlich zutreffenden Besteuerung. Nach dem Sinn und Zweck des „Rechtsinstituts der Liebhaberei“ könne weder bei der Personengesellschaft, noch beim einzelnen Gesellschafter von einer fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden.

Auch die Rechtsprechung räumt ein, dass ggf. in einem solchen Fall die Beurteilung der Verwirklichung des Tatbestands der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung durch die Personengesellschaft und die sich anschließende Einkünfteerzielung durch den Gesellschafter nicht getrennt zu beurteilen sind⁷⁹⁴. Bei wirtschaftlicher Betrachtung könne es gerechtfertigt sein, die Vermietungstätigkeit der Gesellschaft und die anschließende Vermietung durch die Gesellschafter als Einheit anzusehen.

Auch in der Literatur wird teilweise vertreten, dass es bei einer Realteilung von Personengesellschaften zu einer Fortsetzung der Totalperiode komme, soweit der einzelne Gesellschafter die steuerbare Tätigkeit ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach mit dem erhaltenen Vermögen fortsetze. Zwar führe die Realteilung zu einer Lösung der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit, durch die Übernahme der Vermögensteile sei der jeweilige Gesellschafter jedoch grundsätzlich zur Fortsetzung der steuerbaren Tätigkeit in der Lage⁷⁹⁵.

Andere sind hingegen der Auffassung, dass es im Fall der feststehenden alsbaldigen Realteilung der Personengesellschaft (innerhalb eines Zeitraumes in dem nur Werbungskostenüberschüsse erzielt werden) an der Einkünfteerzielungsabsicht auf der

⁷⁹³ BFH, Beschluss vom 03.07.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; ähnlich auch schon der BFH in seinem Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (Dort führt der Große Senat aus, dass der Grundsatz der „Einheit der Gesellschaft“ keine uneingeschränkte Geltung haben kann.).

⁷⁹⁴ BFH, Beschluss vom 03.03.1989 - IX B 70/88, BFH/NV 1990, 26.

⁷⁹⁵ Ähnlich insgesamt auch Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (676); ähnlich für die Realteilung auch Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 257; ähnlich im Ergebnis wohl auch Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2109 (2111); ähnlich Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 23, für den Fall der Aufhebung der Gesellschaft/Gemeinschaft und Übernahme der Objekte durch die Beteiligten; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 387; ähnlich auch schon Rose, StbJb 1985/1986, S. 177 (204); ohne Begründung auch Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 55; aus der zugelassenen Möglichkeit der Fortführung Sonder-AfA der Gesellschaft bei den Gesellschaftern gemäß dem BMF-Schreiben vom 24.12.1996 (IV B 3 – S 1988 – 170/96, DB 1997, 70) leiten die Einkünfteerzielungsabsicht für Gesellschaft und Gesellschafter ab Bader, DStR 1997, 1917 (1918); Fleischmann/Meyer-Scharenberg, DB 1997, 395; ähnlich auch Zitzmann, DB 1997, 1001 (1005).

Ebene der Personengesellschaft fehle und dies auch zur Ablehnung der Einkünfteerzielungsabsicht beim einzelnen Gesellschafter führe⁷⁹⁶.

Die Personengesellschaft sei insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht. Daraus folge, dass auch die Gesellschaft mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig werden müsse, ansonsten könne man dem Gesellschafter keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte zurechnen. Könne die Gesellschaft im Zeitraum ihres voraussichtlichen Bestehens keinen Totalüberschuss erzielen, so fehle ihr die Einkünfteerzielungsabsicht und dies führe auch zur Versagung der Einkünfteerzielungsabsicht beim jeweiligen Gesellschafter.

Denkbar ist auch der Fall, dass eine natürliche Person ein Objekt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzt und dieses gegen die Gewährung von Anteilsrechten in das Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft überführt, die auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Fraglich ist auch die Behandlung sonstiger Umwandlungssachverhalte nach dem Umwandlungsgesetz⁷⁹⁷, bei denen das zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzte Objekt auf einen anderen Rechtsträger übergeht.

Teilweise wird insoweit vertreten, dass es in allen Fällen der Änderung der Unternehmensform, bei denen sich weder das zu beurteilende Steuersubjekt („die einzelne natürliche oder juristische Person“), noch die steuerbare Tätigkeit ändere, es zu einer Fortsetzung der Totalperiode kommt⁷⁹⁸. Insbesondere beim Formwechsel eines Rechtsträgers in einen anderen Rechtsträger ändere sich allein die äußere Rechtsform. Dies könne nicht zu einer Unterbrechung der Totalperiode führen.

⁷⁹⁶ So Stein, INF 2001, 676 (680 f.), der allerdings meint, dass die Verwaltungsauffassung wohl noch auf der „BFH-Linie“ liegt.

⁷⁹⁷ UmwG vom 28.10.1994 (BGBl. I 1994, S. 3210).

⁷⁹⁸ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 304 f.

II. Eigene Problemlösung

Es wurde bereits dargestellt⁷⁹⁹, dass es kein allgemeines Prinzip dahingehend gibt, dass der unentgeltliche Rechtsnachfolger die Totalperiode seines Vorgängers fortsetzt. Deshalb rechtfertigt es allein das Vorliegen einer Gesamtrechtsnachfolge⁸⁰⁰ bzw. einer Sonderrechtsnachfolge⁸⁰¹ nicht von einer Fortsetzung der Totalperiode durch den Rechtsnachfolger auszugehen⁸⁰².

Zunächst könnte man allerdings davon ausgehen, dass die oben beschriebenen Sachverhalte überhaupt nur dann eine Auswirkung auf den Prognosezeitraum haben können, wenn sie bei objektiver Betrachtung vorhersehbar sind⁸⁰³. Dies ergibt sich grundsätzlich aus dem Charakter der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal⁸⁰⁴. Es kann nicht entscheidend sein, wie sich ein Sachverhalt später objektiv entwickelt. Vielmehr muss darauf abgestellt werden, wie sich der Sachverhalt im jeweiligen VZ darstellt, für den das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht geprüft wird.

Allerdings ist es nach der hier vertretenen Auffassung möglich, nachträglich eintretende Umstände in die Beweiswürdigung einzubeziehen, um daraus Rückschlüsse auf eine schon im jeweiligen VZ bestehende Motivation zu ziehen⁸⁰⁵. Es ist daher im Einzelfall eine Prüfung erforderlich, ob die erst nachträglich eintretenden Umstände, auf eine schon anfänglich beabsichtigte Gestaltung hinweisen⁸⁰⁶.

⁷⁹⁹ Vgl. im 3. Teil bei Abschnitt B.

⁸⁰⁰ Eine solche liegt bei der Verschmelzung gemäß §§ 2 ff. UmwG vor.

⁸⁰¹ Bei der Spaltung liegt eine partielle Gesamtrechtsnachfolge (Sonderrechtsnachfolge) vor.

⁸⁰² So aber im Ergebnis Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 387; ähnlich Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (676).

⁸⁰³ So Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 303 und S. 305, der verlangt, dass der entsprechende Sachverhalt „definitiv feststeht“.

⁸⁰⁴ Auch die Rechtsprechung (BFH, Urteil vom 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 267; ähnlich BFH, Beschluss vom 18.02.1997 – B 31/96, BFH/NV 1997, 478; BFH, Beschluss vom 16.09.2002 – IX B 70/02, BFH/NV 2003, 40) geht grundsätzlich davon aus, dass zukünftig eintretende Faktoren nur bei objektiver Vorhersehbarkeit in die Beurteilung einzubeziehen sind.

⁸⁰⁵ Vgl. dazu im 3. Teil Abschnitt D. III. 2.

⁸⁰⁶ Die Rechtsprechung ist auch der Meinung, dass nachträglich eintretende Umstände wertvolle Hinweise für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht liefern können (vgl. schon BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 75; vgl. neuerdings auch zur Nichtinanspruchnahme einer Verkaufsgarantie bzw. eines Rückkaufangebotes BFH, Urteil vom 15.10.2002 – IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; ähnlich BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 52/97, BFH/NV 2001, 587; ähnlich BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Beschluss vom 27.03.2000 – IX S 3/00, BFH/NV 2000, 1093; Beschluss vom 11.02.1999 – IX S 10/98, BFH/NV 1999, 925).

1. Auflösung der Gesellschaft und Verteilung des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter

Im Fall der Auflösung der Gesellschaft und Verteilung des Gesellschaftsvermögens (der jeweiligen Wohneinheiten) auf die Gesellschafter, bevor bei der Gesellschaft die objektive Möglichkeit der Erzielbarkeit eines Totalüberschusses besteht, ist m.E. von einer fehlenden Steuerbarkeit auf der Ebene der Gesellschaft auszugehen, auch wenn die dem einzelnen Beteiligten zugewiesenen Wohneinheiten weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt werden.

Die fehlende Steuerbarkeit auf der Ebene der Gesellschaft führt aber nicht zu einer automatischen Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des einzelnen Beteiligten. Sie führt lediglich dazu, dass dem Beteiligten aus seiner Beteiligung, keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden können. Es ist dann zu prüfen, ob der jeweilige Steuerpflichtige als einzelne Person mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist⁸⁰⁷.

Diese Lösung ist m.E. folgerichtig, denn der einzelne Beteiligte beabsichtigt gerade nicht, mit seiner Beteiligung einen dauerhaften Überschuss zu erzielen. Ihm geht es vielmehr darum, dass sein Engagement insgesamt zu einem positiven Ergebnis führt.

Insoweit ist der o.g. Auffassung zu folgen, dass aus der Eigenschaft der Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt, auch die entsprechenden Konsequenzen gezogen werden müssen, wenn es bei ihr an der Erzielbarkeit eines Totalüberschusses fehlt.

Der Tatsache, dass der einzelne Beteiligte bei weiterer Nutzung der ihm zugewiesenen Wohneinheit zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wirtschaftlich gesehen sein ursprüngliches Engagement (aus seiner Beteiligung) fortsetzt, wird mit dieser Lösung ausreichend Rechnung getragen.

Der Lösungsansatz der Rechtsprechung und der Verwaltung ist inkonsequent. Einerseits geht man von einer partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personengesell-

⁸⁰⁷ Vgl. dazu im 4. Teil Abschnitt C. IV. 2.

schaft und dem Erfordernis einer Einkünfteerzielungsabsicht auch auf dieser Ebene aus, will aber nicht vollständig die notwendigen Konsequenzen aus dem Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht auch auf der Ebene der Personengesellschaft ziehen.

Auch eine Zusammenfassung der Totalperioden von Gesellschaft und Gesellschaftern ist nicht möglich, da das gemeinschaftliche Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch die Beteiligten gerade beendet und nicht lediglich in einer anderen Form gemeinschaftlicher Betätigung fortgesetzt wird.

Die Gesellschaft ist zwar insoweit partielles Steuerrechtssubjekt, als sie in ihrer Einheit die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Das eigentliche Steuerrechtssubjekt i.S. des EStG ist dabei aber gemäß § 1 Abs. 1 EStG allein der einzelne Beteiligte als natürliche Person. Sein gesamtes Engagement (Beteiligung an der steuerrechtlich nicht relevanten Personengesellschaft und die sich anschließende Weitervermietung/Weiterverpachtung der ihm zugewiesenen Wohneinheit) stellt vielmehr eine einheitliche Totalperiode dar.

Der Gesellschafter verwirklicht von Anfang an (also auch schon im Zeitraum des Bestehens der Gesellschaft) seine „eigene“ Totalperiode und setzt nicht lediglich die Totalperiode der Gesellschaft fort. Für ihn ist auch sonst (im Fall der Erzielbarkeit eines Totalüberschusses auf der Ebene der Personengesellschaft) selbständig, unter Berücksichtigung seiner voraussichtlichen gesamten Engagementdauer, die u.U. kürzer sein kann als die der Gesellschaft (unter Einziehung seiner eventuellen Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten), zu prüfen, ob er mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist.

2. Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bzw. Sonderrechtsnachfolge von einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft ohne Änderung der Einkunftsart

Fraglich erscheint die Behandlung sonstiger Umwandlungssachverhalte, bei denen das zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzte Vermögen, im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung, §§ 2 ff. UmwG) bzw. der Sonderrechtsnachfolge (partiellen Gesamtrechtsnachfolge; Spaltung, §§ 123 ff. UmwG) von der Personengesellschaft⁸⁰⁸, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, auf eine⁸⁰⁹ andere Personengesellschaft übergeht, die ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt⁸¹⁰. Bei diesen Umwandlungssachverhalten erfolgt die Vermögensübertragung gegen die Gewährung von Anteilen an die Anteilshaber des übertragenden Rechtsträgers⁸¹¹ bzw. gegen die Gewährung von Anteilen an den übertragenden Rechtsträger⁸¹².

Es stellt sich die Frage, ob bei der Durchführung der Totalüberschussprognose auf der Ebene der Gesellschaft, die weitere Nutzung des Vermietungsgegenstandes/Verpachtungsgegenstandes durch den übernehmenden Rechtsträger mit einzubeziehen ist.

Der entscheidende Unterschied zu dem behandelten Fall der Auflösung der Gesellschaft und Übertragung des Vermögens auf die einzelnen Beteiligten besteht darin, dass das gemeinschaftliche Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht endet. Es ändert sich lediglich der Rechtsträger, über den der einzelne Beteiligte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

⁸⁰⁸ Soweit das UmwG voraussetzt, dass es sich um eine Personenhandelsgesellschaft handelt, wird auf diese Besonderheit hier nicht weiter eingegangen, da gemäß § 105 Abs. 2 HGB auch eine Gesellschaft, die kein Handelsgewerbe betreibt oder die nur eigenes Vermögen verwaltet, durch die (konstitutiv wirkende) Eintragung in das Handelsregister die Rechtsform der OHG (oder KG, § 161 Abs. 2 HGB) erhalten kann und daher auch Personengesellschaften, die lediglich Vermietung/Verpachtung betreiben, Personenhandelsgesellschaften sein können (vgl. Klose NWB 2000, F. 18 S. 3749 (3752)).

⁸⁰⁹ Bei der Spaltung gemäß § 123 UmwG ist auch die Übertragung auf mehrere Rechtsträger vorgesehen.

⁸¹⁰ Die Vermögensübertragung gemäß §§ 174 ff. UmwG spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle, da eine Personengesellschaft gemäß § 175 UmwG nicht beteiligter Rechtsträger einer Vermögensübertragung sein kann.

⁸¹¹ So bei der Verschmelzung gemäß § 2 UmwG und bei der Spaltung im Wege der Aufspaltung gemäß § 123 Abs. 1 UmwG und der Abspaltung gemäß § 123 Abs. 2 UmwG.

⁸¹² So bei der Spaltung im Wege der Ausgliederung gemäß § 123 Abs. 3 UmwG.

Dies rechtfertigt es m.E., die Ergebnisse aus der Nutzung des Vermietungsgegenstandes/Verpachtungsgegenstandes des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers zusammenzufassen. Der übernehmende Rechtsträger setzt die Totalperiode des übertragenden Rechtsträgers fort.

Der Einbeziehung der Ergebnisse des möglichen Rechtsnachfolgers in die Totalüberschussprognose stehen auch nicht die Bedenken entgegen, die den Verfasser zu einer streng subjektbezogenen Betrachtungsweise ohne Einbeziehung möglicher Rechtsnachfolger veranlasst haben⁸¹³. Insoweit wurde herausgearbeitet, dass insbesondere der Grundsatz der Individualbesteuerung einer Einbeziehung des Rechtsnachfolgers in die Totalüberschussprognose entgegensteht.

Der Unterschied zu den dort angestellten Überlegungen besteht darin, dass sich hier das eigentliche Steuerrechtssubjekt i.S.d. EStG, die gemäß § 1 Abs. 1 EStG steuerpflichtige einzelne natürliche Person, nicht ändert. Es ändert sich lediglich die Personengesellschaft, über die der Steuerpflichtige sein Engagement ausübt. Die Personengesellschaft ist aber nicht selbst steuerpflichtig, sondern sie stellt nur ein partielles Steuerrechtssubjekt für die Bestimmung der Einkunftsart und die Einkünfteermittlung dar, so dass der Grundsatz der Individualbesteuerung nicht verletzt sein kann.

Für die Bejahung der Steuerbarkeit auf der Ebene der Personengesellschaft muss es also ausreichen, wenn sich die Möglichkeit eines Totalüberschusses erst aus der Zusammenfassung der Ergebnisse des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers ergibt.

Für den einzelnen Beteiligten ist für die Bejahung der Einkünfteerzielungsabsicht auf seiner Ebene erforderlich, dass er das Ziel verfolgt, während der Gesamtdauer seiner Beteiligung einen Totalüberschuss aus seiner Beteiligung, unter Einbeziehung seiner möglichen Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten, zu erzielen.

⁸¹³ Vgl. im 3. Teil Abschnitt B.

3. Überführung des Einkünfteerzielungsobjektes von einer natürlichen Person in das Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen

Nach den vorgenannten Grundsätzen muss auch verfahren werden, wenn eine natürliche Person ein Objekt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzt und beabsichtigt, dieses in das Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen zu überführen und die Gesellschaft auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Auch hier kommt es nicht zu einer Unterbrechung der Totalperiode, da die natürliche Person beabsichtigt, ihr Engagement über die Beteiligung an der Personengesellschaft fortzusetzen. Es sollen zwar nunmehr gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, die natürliche Person als Steuerrechtssubjekt i.S.d. EStG ist aber weiterhin an der Einkünfteerzielung beteiligt.

4. Änderung des Rechtsträgers und der Einkunftsart

Eine andere Lösung ist jedoch angezeigt, wenn sich neben dem Rechtsträger auch die Einkunftsart ändert. Erzielt der übernehmende Rechtsträger keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dann endet der Prognosezeitraum für die Personengesellschaft und auch für den einzelnen Beteiligten.

Dies ergibt sich aus den bereits dargestellten Erwägungen, dass eine einkunftsart-übergreifende Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht möglich ist⁸¹⁴. Bei Nichterzielbarkeit eines Totalüberschusses auf der Ebene der Personengesellschaft fehlt es dann an der Steuerbarkeit auf dieser Ebene. Aber auch die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht des einzelnen Beteiligten als einzelne natürliche Person, ist dann auf den Zeitraum bis zur Umwandlung der Personengesellschaft begrenzt, da

⁸¹⁴ Vgl. insoweit im 2. Teil Abschnitt D. und insbesondere auch im 3. Teil Abschnitt C.

er nur bis zu diesem Zeitpunkt beabsichtigt, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen.

Gleiches gilt im Ergebnis auch bei der Umwandlung (Verschmelzung, Spaltung) einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in eine Kapitalgesellschaft⁸¹⁵. Auch insoweit kommt es nicht zur Fortsetzung der Totalperiode der Personengesellschaft durch die Kapitalgesellschaft.

Kapitalgesellschaften, mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Es ändert sich also nicht nur die Personengesellschaft, über die der Steuerpflichtige sein Engagement ausübt, sondern es kommt zu einer Änderung des Steuerrechtssubjekts. Es ist nicht mehr eine natürliche Person mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steuerpflichtig. Die Einkünfte werden vielmehr durch die Kapitalgesellschaft selbst erzielt.

Dies führt aber, wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung und der sich daraus ergebenden streng subjektbezogenen Betrachtungsweise⁸¹⁶, zur Beendigung der Totalperiode für die Personengesellschaft und auch für die Gesellschafter.

Außerdem sind sämtliche Einkünfte der Kapitalgesellschaften gemäß § 8 Abs. 2 EStG⁸¹⁷ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Es kommt nicht nur zu einer Änderung des Steuerrechtssubjekts, sondern darüber hinaus auch zu einer Änderung der Einkunftsart. Da aber eine einkunftsartübergreifende Bestimmung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht möglich ist⁸¹⁸, endet auch aus diesem Grund der Prognosezeitraum der Personengesellschaft und der Gesellschafter.

⁸¹⁵ An dieser Stelle soll kurz erwähnt werden, dass die Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 04.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123) davon ausgeht, dass es bei einer Kapitalgesellschaft keine Liebhaberei geben kann, da es bei ihr an einer außerbetrieblichen Sphäre fehlt. Die Lösung entsprechender Fälle erfolgt dort über die Regeln der verdeckten Gewinnausschüttung i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

⁸¹⁶ Vgl. dazu ausführlich beim 3. Teil Abschnitte B. I. und B. II.

⁸¹⁷ Kapitalgesellschaften sind als Handelsgesellschaften gemäß § 6 Abs. 1 i.V.m. § 238 HGB (vgl. auch § 264 HGB) buchführungspflichtig.

⁸¹⁸ Vgl. insoweit im 2. Teil Abschnitt D. und insbesondere auch im 3. Teil Abschnitt C.

Daraus ergibt sich, dass auch im Fall des Formwechsels von einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gemäß §§ 190 ff, 214 Abs. 1 UmwG die Totalperiode der Personengesellschaft und der Gesellschafter endet, da es auch hier zu einer Änderung des Steuerrechtssubjekts und zu einer Änderung der Einkunftsart kommt.

Insoweit kann der Auffassung, die davon ausgeht, dass sich insbesondere beim Formwechsel eines Rechtsträgers in einen anderen Rechtsträger allein die äußere Rechtsform ändere und dies nicht zu einer Unterbrechung der Totalperiode führe, nicht im vollem Umfang gefolgt werden⁸¹⁹. Richtig ist, dass sich zivilrechtlich beim Formwechsel nur die Rechtsform des Rechtsträgers unter Wahrung seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Identität ändert⁸²⁰.

Steuerrechtlich ist aber eine differenzierte Betrachtung erforderlich. Beim Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft findet ein Wechsel des Steuerrechtssubjekts statt⁸²¹. Es ist deshalb davon auszugehen, dass es beim Formwechsel dann zu einer Unterbrechung der Totalperiode kommt, wenn sich durch den Formwechsel nicht nur die Rechtsform, sondern gleichzeitig auch das Steuerrechtssubjekt ändert.

Anders ausgedrückt bedeutet dies, dass ein Formwechsel nur dann nicht zu einer Unterbrechung der Totalperiode führt, wenn sich neben der zivilrechtlichen Rechtsform nicht auch das Steuerrechtssubjekt ändert. So führt beispielsweise der Formwechsel von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts in eine OHG/KG⁸²² nicht zu einer Unterbrechung der Totalperiode für die Gesellschaft und die Gesellschafter.

⁸¹⁹ Allerdings ist zu beachten, dass diese Auffassung (Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 304 f.) vor Geltung des neuen UmwG vom 28.10.1994 (BGBl. I 1994, S. 3210) geäußert wurde. Nach altem Recht war eine sogenannte „formwechselnde Umwandlung“ zwischen Personengesellschaften und juristischen Personen nicht vorgesehen (vgl. Jorde NWB Aktuelles 1994, 1796; Dehmer DStR 1994, 1753 (1754)).

⁸²⁰ Pezzer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn 91; App/Hörtnagl/Stratz, NWB 1995, F. 18 S. 3371 (3372, 3379).

⁸²¹ Dehmer, DStR 1994, 1753 (1754).

⁸²² Gemäß § 214 Abs. 1 UmwG kann allerdings eine Personenhandelsgesellschaft durch Formwechsel, lediglich in eine Kapitalgesellschaft oder eine eingetragene Genossenschaft umgewandelt werden. Ein Formwechsel in eine andere Personengesellschaft ist lediglich außerhalb des UmwG möglich (vgl. dazu Korn/Heißenberg in Korn, EStG (Stand: Juli 00), § 15a Rn 107 und Klose, NWB 02, F. 18 S. 3889 (3912)).

5. Ergebnis

Im Ergebnis kann also festgestellt werden, dass die Besonderheiten der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Personengesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung es rechtfertigen, bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft, von einer Fortsetzung der Totalperiode der Personengesellschaft auszugehen, wenn auch die Nachfolgegesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Auch für den Gesellschafter führt diese Umwandlung nicht zu einer Unterbrechung seiner Totalperiode.

Anders ist jedoch der Fall der Auflösung der Personengesellschaft und Verteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Gesellschaftern zu behandeln. In diesem Fall kommt es zu einer Beendigung der Totalperiode der Gesellschaft. Der Gesellschafter setzt nicht die Totalperiode der Gesellschaft fort, auch wenn er das übernommene Vermögen weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einsetzt. Bei ihm ist vielmehr, unter Berücksichtigung seiner gesamten Engagementdauer, das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen.

III. Änderungen im Gesellschafterbestand

Noch nicht geklärt ist, welche Auswirkungen beabsichtigte Änderungen im Gesellschafterbestand auf den Prognosezeitraum und damit auf die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht haben.

Die Rechtsprechung⁸²³, die Verwaltung⁸²⁴ und auch weitestgehend die Literatur⁸²⁵ gehen davon aus, dass die Absicht, weitere Gesellschafter aufzunehmen, nicht dazu führe, dass der Anteil jedes Altgesellschafters aufzuteilen ist, in einen Anteil, den er veräußern und in einen Anteil, den er dauerhaft zur Einkünfteerzielung einsetzen will. Eine getrennte Überschussermittlung für Teile eines Gesellschaftsanteils sei im Gesetz nicht vorgesehen. Für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht soll es

⁸²³ BFH, Urteil vom 30.06.1999 – IX R 68/96, BStBl II 1999, 718 (ähnlich auch (die Vorinstanz) FG Köln, Urteil vom 09.10.1996 – 10 K 737/93, EFG 1997, 962).

⁸²⁴ H 161 EStR.

⁸²⁵ Gosch, StBp 2000, 29; Stein, NWB 01, F. 3 S. 11519 (11524); zustimmend wohl auch Kupfer, KÖSDI 2000 12514 (12521); Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: Mai 02), § 2 Rn 87.

allein darauf ankommen, ob der jeweilige Gesellschafter mit seiner Beteiligung langfristig einen Überschuss erzielen will. Dies hänge aber nicht entscheidend vom Umfang der Beteiligung ab. Die Höhe der Beteiligung wirke sich nur auf die Höhe des dem Gesellschafter zuzurechnenden Überschusses aus. Sie habe aber keinen Einfluss darauf, ob der Überschuss positiv oder negativ ist.

Ansonsten geht man in der Literatur teilweise allgemein davon aus, dass der Gesellschafterwechsel sich nicht auf die Einkünfteerzielungsabsicht auf der Gesellschaftsebene auswirke⁸²⁶. Dies folge aus der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Gesellschaft, wonach für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht auf Gesellschaftsebene entscheidend auf den Zeitraum der steuerrechtlich relevanten Betätigung der Gesellschaft abzustellen sei.

M.E. ist eine differenzierte Betrachtungsweise erforderlich.

1. Auswirkung auf den Prognosezeitraum der Gesellschaft

Die geplante Aufnahme von Gesellschaftern wirkt sich grundsätzlich nicht auf den Prognosezeitraum der Gesellschaft aus, da zwar eine Änderung im Gesellschafterbestand erfolgt, dies aber nicht den Bestand der Personengesellschaft und damit auch nicht deren Prognosezeitraum berührt. Gleiches gilt grundsätzlich auch für das Ausscheiden von Gesellschaftern aus der Personengesellschaft, soweit dies zivilrechtlich nicht zu einer Auflösung der Gesellschaft (§§ 727 ff., 736 BGB, § 131 Abs. 3 HGB, Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft) führt.

2. Auswirkung auf den Prognosezeitraum der Gesellschafter

Die Aufnahme neuer Gesellschafter bzw. das Ausscheiden von Gesellschaftern hat auch keine Auswirkung auf den Prognosezeitraum der Altgesellschafter bzw. der verbleibenden Gesellschafter. Insbesondere für den Fall der geplanten Aufnahme

⁸²⁶ Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2109 (2111).

weiterer Gesellschafter, geht die Rechtsprechung zutreffend davon aus, dass der jeweilige Anteil eines Altgesellschafters nicht aufgeteilt werden kann, da das Gesetz auch keine getrennte Überschussermittlung für einen Gesellschaftsanteil vorsieht.

Eine Verminderung der Gesellschaftsanteile der jeweiligen Altgesellschaftler (durch die Aufnahme neuer Gesellschafter) kann aber Auswirkungen auf die Höhe des zu erwartenden Totalüberschusses für die jeweiligen Altgesellschaftler haben. Dies kann sich dadurch ergeben, dass (für den jeweiligen Altgesellschaftler) dem jeweils höheren Anteil an den Anfangsverlusten, ein durch den geminderten Gesellschaftsanteil verringerter Anteil an den zu erwartenden späteren positiven Einkünften gegenübersteht.

Für einen Gesellschafter, der beabsichtigt aus der Gesellschaft auszuscheiden, endet die Totalperiode mit dem Zeitpunkt seines geplanten Ausscheidens.

E. Beurteilungsgegenstand

Die Frage des Beurteilungsgegenstandes wurde bereits oben im Rahmen der Totalüberschussprognose ausführlich behandelt⁸²⁷. Die Problematik ist immer dann relevant, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Objekte vermietet oder verpachtet und sich bei einer Einzelbetrachtung für eines der Objekte ein negativer Totalüberschuss und für das andere Objekt ein positiver Totalüberschuss ergibt, bei einer Gesamtbetrachtung der Objekte jedoch, insgesamt von einem positiven Totalüberschuss auszugehen ist⁸²⁸.

Es wurde insoweit bereits herausgearbeitet, dass, innerhalb der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, eine Zusammenfassung verschiedener Objekte zu einer Beurteilungseinheit im Rahmen der Totalüberschussprognose in Betracht kommt, wenn der Steuerpflichtige selbst von einem einheitlichen Beurteilungsgegenstand ausgeht und sich das Vorliegen einer Beurteilungseinheit anhand eines objektiv erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs bestätigt, der durch eine Gesamtabwägung unter Einbeziehung aller äußeren Umstände festgestellt werden muss.

⁸²⁷ Vgl. im 3. Teil bei Abschnitt C.

An dieser Stelle soll nun geprüft werden, ob diese Grundsätze auch bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht von Personengesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten oder ob es die Besonderheiten der Personengesellschaften ggf. erlauben, mehrere wirtschaftlich selbständige Engagements (Vermietungs- und Verpachtungsobjekte) der Personengesellschaft zu einer Beurteilungseinheit zusammenzufassen⁸²⁹.

In der Literatur wird teilweise vertreten, dass hinsichtlich des gesamten Tätigkeitsbereichs der Personengesellschaft von einer Beurteilungseinheit auszugehen sei⁸³⁰. Dies folge aus der beschränkten Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft, wonach diese insbesondere Subjekt der (einheitlichen) Einkünfteermittlung ist⁸³¹.

Die Rechtsprechung⁸³² und Teile der Literatur⁸³³ gehen hingegen davon aus, dass auch bei einer Personengesellschaft, wirtschaftlich eigenständige Betätigungen selbständig zu beurteilen sind. Zur Begründung wird ausgeführt, dass es ansonsten möglich wäre, durch Verbindung einer im privaten Interesse der Gesellschafter ausgeübten verlustbringenden Tätigkeit mit einer anderen profitablen Tätigkeit, die verlustbringende Tätigkeit in den Bereich der Einkünfteerzielung zu verlagern⁸³⁴. Einer möglichen Segmentierung stehe die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft und die daraus folgende einheitliche Einkünfteermittlung nicht entgegen,

⁸²⁸ Vgl. dazu auch das Beispiel von Rose, StbJb 1985/86, 177 (197).

⁸²⁹ Es wird nicht nochmals der gesamte Meinungsstreit zur Möglichkeit der Segmentierung dargestellt. Eine Behandlung erfolgt nur insoweit, als es um die Besonderheiten bei Personengesellschaften geht.

⁸³⁰ Rödder, DB 1986, 2241, 2245 f.; im Ergebnis ähnlich Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (674), die darauf abstellen, ob sich eine Engagement rechtlich verselbständigt hat und die die Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfond als eigenständige Beurteilungseinheit ansehen; Carlé in Korn, EStG (Stand: Januar 03), § 15 Rn 185 f., 310 und Carlé/Bauschatz in Korn, EStG (Stand: Januar 03), § 15 Rn 495, die davon ausgehen, dass die aus der entsprechenden Tätigkeit resultierenden Verluste auf der Ebene der Einkünfteermittlung durch Erhöhung des Ergebnisanteils (in Höhe des verursachten Verlustes) bei dem/den die Tätigkeit veranlassenden Gesellschafter(n) zu korrigieren sind; ähnlich Bitz in Littmann/Bitz/Pust (Stand: Mai 03), § 15 Rn 126, der allerdings vollumfänglich selbständige andere nicht fördernde Tätigkeitsbereiche ausgliedern will.

⁸³¹ Rödder, DB 1986, 2241, 2245 f.

⁸³² BFH, Urteil vom 25.06.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; zu dieser Rechtsprechung vgl. Hoffmann, INF 1997, 362 (363 f.); Bordewin NWB 1999, F. 18 S. 3649 (3650); Korn/Fischer NWB 1997, F. 2 S. 6843 (6855 f.); Charlier, NWB 1997, F. 3a S. 1805; Söffing, NWB 1997, F. 3 S. 10007; Wurm, NWB Blickpunkt Steuern 1/97, S. 1; Gosch, StBp 1997, 23 (24).

⁸³³ Leingärtner, FR 1975, 105 (110), Pferdmeiges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 75, 191 f.; grundsätzlich zustimmend aber kritisch Berz, DStR 1997, 358 (359) und Braun, BB 2000, 283 (285); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15 Rn 182, 192; Kupfer, KÖSDI 2000 12514 (12518).

⁸³⁴ Pferdmeiges, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 191 f.

da die Personengesellschaft nur hinsichtlich der ihrem „Unternehmen“ dienenden Tätigkeiten Steuerrechtssubjekt sei.

M.E. ist eine im Vergleich zum allein tätigen Steuerpflichtigen grundsätzlich andere Behandlung der Personengesellschaft, hinsichtlich der Segmentierung/Zusammenfassung verschiedener Engagements, nicht gerechtfertigt. Es wurde bereits festgestellt, dass es im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Möglichkeit der Zusammenfassung mehrerer Objekte zu einer Beurteilungseinheit, entscheidend auf die vom Steuerpflichtigen verfolgte Konzeption ankommt, da nur eine grundsätzlich subjektive Bestimmung des Beurteilungsgegenstandes dem Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal gerecht wird⁸³⁵.

Weiterhin wurde aber auch herausgearbeitet, dass bei einer rein am Willen des Steuerpflichtigen orientierten Bestimmung des Beurteilungsgegenstandes die Gefahr der Manipulation durch den Steuerpflichtigen besteht. Er hätte die Möglichkeit, durch Zusammenfassung eines ertragreichen Objektes mit einem Objekt, bei dem ein negativer Totalüberschuss zu erwarten ist und welches ausschließlich aus außersteuerlichen Gründen betrieben wird, die Aufwendungen für dieses Objekt in den Bereich der Einkünfteerzielung zu verlagern. Deshalb wurde es als erforderlich angesehen, bei der Feststellung, der in die Totalüberschussprognose einzubeziehenden Objekte, zu prüfen, ob sich die vom Steuerpflichtigen u.U. behauptete Beurteilungseinheit mehrerer Objekte, auch durch äußerlich feststellbare objektive Umstände nachvollziehen lässt.

Diese Erwägungen gelten grundsätzlich auch für Personengesellschaften. Es ist nicht einzusehen, warum für die Gesellschafter einer Personengesellschaft die Möglichkeit bestehen soll, allein durch die Betätigung über eine Personengesellschaft, ein ertragreiches Objekte mit einem Objekt, bei dem ein negativer Totalüberschuss zu erwarten ist und welches ausschließlich aus außersteuerlichen Gründen betrieben wird, zu einer Beurteilungseinheit zusammenzufassen und so die Aufwendungen für dieses Objekt in den Bereich der Einkünfteerzielung zu verlagern.

⁸³⁵ Vgl. im 3. Teil bei Abschnitt C. IV.

Eine solche Möglichkeit würde zu einem nicht gerechtfertigten Wertungswiderspruch gegenüber der Behandlung der wirtschaftlichen Aktivitäten von allein tätigen Steuerpflichtigen führen. Außerdem hätte ein Steuerpflichtiger, bei dem die Gefahr besteht, dass die Vermietung/Verpachtung eines Objekts mangels Einkünfteerzielungsabsicht nicht steuerbar ist, die Möglichkeit, die Zusammenfassung mit einem ertragreichen wirtschaftlich selbständigen (Engagement) Objekt allein dadurch zu erreichen, dass er eine andere Person als Gesellschafter beteiligt und die Vermietung/Verpachtung der beiden Objekte mit der weiteren Person gemeinsam durchführt.

Einer möglichen Segmentierung verschiedener Vermietungsobjekte/Verpachtungsobjekte steht auch nicht, wie die Rechtsprechung zutreffend festgestellt hat, die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft und die daraus folgende einheitliche Einkünfteermittlung entgegen. Eine einheitliche Einkünfteermittlung für die Personengesellschaft kann nur durchgeführt werden, wenn auch steuerbare Einkünfte vorliegen. Es ist deshalb, auf einer Vorstufe zur eigentlichen Einkünfteermittlung, zunächst zu prüfen, ob steuerbare Einkünfte vorliegen. Erst wenn das Ergebnis dieser Prüfung positiv ist, kann eine einheitliche Einkünfteermittlung für die Personengesellschaft erfolgen.

Fraglich erscheint aber, ob die Prüfung des Vorliegens eines einheitlichen Engagements und damit einer Beurteilungseinheit zwischen verschiedenen Vermietungsobjekten/Verpachtungsobjekten im Rahmen einer Personengesellschaft einer Modifikation bedarf.

Wie bereits ausgeführt, erfolgt bei einem allein tätigen Steuerpflichtigen, im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, eine Zusammenfassung verschiedener Objekte zu einer Beurteilungseinheit im Rahmen der Totalüberschussprognose, wenn der Steuerpflichtige selbst von einem einheitlichen Beurteilungsgegenstand ausgeht und sich das Vorliegen einer Beurteilungseinheit anhand eines objektiv erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs bestätigt, der durch eine Gesamtabwägung unter Einbeziehung aller äußeren Umstände festgestellt werden muss.

Diese vom Verfasser vertretene grundsätzlich subjektive Bestimmung des Beurteilungsgegenstandes, anhand objektiver äußerer Umstände, ist im Rahmen einer Personengesellschaft jedoch nicht ohne weiteres möglich.

Es wurde festgestellt, dass es (nach Ansicht des Verfassers) für die Bejahung steuerbarer Einkünfte auf der Ebene der Personengesellschaft nur darauf ankommt, ob auf der Ebene der Personenmehrheit die objektive Möglichkeit eines positiven Totalüberschusses besteht und auf der Gesellschaftsebene keine Prüfung erfolgt, ob ein zu erwartender negativer Totalüberschuss aus außersteuerlichen (persönlichen) Gründen in Kauf genommen wird, da die Motivation der Gesellschafter insoweit durchaus unterschiedlich zu beurteilen sein kann⁸³⁶. Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Prüfung des Vorliegens einer Beurteilungseinheit von mehreren Vermietungsobjekten/Verpachtungsobjekten. Auch hier kann m.E. auf der Ebene der Personengesellschaft allein entscheidend sein, ob sich eine Beurteilungseinheit anhand eines objektiv erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs verschiedener Vermietungsobjekte/Verpachtungsobjekte bestätigt.

Möglicherweise abweichende subjektive Vorstellungen einzelner Gesellschafter können allein bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters Berücksichtigung finden. Allerdings sind insoweit abweichende Ergebnisse zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene kaum denkbar, da auch insoweit erforderlich ist, dass sich das Vorliegen der vom Gesellschafter behaupteten Beurteilungseinheit anhand äußerer objektiv erkennbarer Umstände bestätigt.

⁸³⁶ 4. Teil bei Abschnitt C. IV. 1.

5. Teil: Exkurs zur Nutzungswertbesteuerung

Mit Wirkung ab dem 01.01.1987 wurde die sogenannte Nutzungswertbesteuerung abgeschafft⁸³⁷. Bis dahin gehörte gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F.⁸³⁸ auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus oder der Nutzungswert einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es galten jedoch zum Teil weitreichende Übergangsregelungen⁸³⁹.

Mit Ablauf des VZ 1998 sind auch diese Übergangsregelungen ausgelaufen⁸⁴⁰. Mit dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ist die Möglichkeit entfallen, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken als Werbungskosten abzuziehen, da der Gegenstand auf den sich die Aufwendungen beziehen nicht mehr der Einkünfteerzielung dient⁸⁴¹.

Weil das Wohnen in einer Wohnung im eigenen Haus oder in einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung nunmehr vollständig zur steuerrechtlich unbeachtlichen privaten Sphäre gehört, können Probleme der Abgrenzung von Liebhaberei und Einkünfteerzielungsabsicht in diesem Bereich nicht mehr auftreten. Allerdings hatte sich die Rechtsprechung, unter Geltung der alten Rechtslage, auch bei der Nutzungswertbesteuerung mehrfach mit der Abgrenzung von Liebhaberei und Einkünfteerzielungsabsicht zu befassen.

Der Nutzungswert einer Wohnung war grundsätzlich⁸⁴² durch Gegenüberstellung der

⁸³⁷ Vgl. § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG in der Fassung des Wohneigentumsförderungsgesetzes vom 15.05.1986, BStBl. I 1986, 278.

⁸³⁸ Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BStBl. I 2000, 15) hat der Gesetzgeber die Vorschrift des § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. aufgehoben.

⁸³⁹ Vgl. § 52 Abs. 21 Satz 2 ff. EStG in der Fassung des Wohneigentumsförderungsgesetzes vom 15.05.1986, BStBl. I 1986, 278.

⁸⁴⁰ Ausnahmen (vgl. dazu auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 374 ff.) gelten nur noch für das Wohnen in zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Baudenkmal (vgl. § 52 Abs. 15 Satz 12 EStG in der Fassung des Wohneigentumsförderungsgesetzes vom 15.05.1986, BStBl. I 1986, 278).

⁸⁴¹ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 302

⁸⁴² Die Regelung zur pauschalierten Ermittlung des Nutzungswerts der selbst genutzten Wohnung im eigenen Haus gemäß § 21a EStG war letztmalig für den VZ 1986 (vgl. § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG in der Fassung des Wohneigentumsförderungsgesetzes vom 15.05.1986, BStBl. I 1986, 278) anwendbar.

zu schätzenden Rohmiete und der nachgewiesenen Werbungskosten zu ermitteln⁸⁴³. Die bei der Ermittlung des Nutzungswerts anzusetzende Rohmiete war im Regelfall anhand der am Wohnungsmarkt für vergleichbare Objekte erzielbaren Miete (Marktmiete) zu schätzen⁸⁴⁴. Bei dem Rohmietwert der Wohnung im eigenen Haus handelte es sich um eine fiktive Mieteinnahme⁸⁴⁵. Der die Wohnung selbst bewohnende Eigentümer wurde im Ergebnis so behandelt, als ob er die Wohnung an sich selbst vermietet hatte⁸⁴⁶.

Ergab sich bei der Ermittlung des Nutzungswerts, ein dauerhafter Überschuss der Werbungskosten, konnte dies nach neuerer Ansicht des BFH nicht die Annahme von Liebhaberei rechtfertigen⁸⁴⁷. Zwar könnten dauernde Verluste auf das Fehlen der Einkünfterzielungsabsicht hindeuten, allerdings müsse aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt.

Das Wohnen gehöre zwar zu den elementaren persönlichen Bedürfnissen, jedenfalls soweit es die Hauptwohnung betrifft⁸⁴⁸. Wenn der Gesetzgeber dennoch den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus ausdrücklich zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung rechnet, könne das Wohnen im eigenen Haus im Regelfall auch dann nicht zu nicht steuerbaren Einkünften führen, wenn über einen längeren

⁸⁴³ Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 58; ähnlich Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 331; BFH, Urteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1998, 98; BFH, Urteil vom 08.11.1993 – IX R 42/92, BStBl. II 1995, 102.

⁸⁴⁴ Ausnahmsweise (vgl. dazu BFH, Urteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1998, 98) sollte die Ermittlung des Rohmietwerts anhand der sogenannten Kostenmiete, d. h. auf der Grundlage einer angemessenen Verzinsung des Kapitaleinsatzes, erfolgen, wenn sich in dem Wohnhaus eine Unterflurschwimmhalle befand oder wenn zu dem Wohngrundstück eine an das Haus angebaute oder freistehende Schwimmbad gehörte. Das Gleiche sollte gelten, wenn die Wohnung eine privat genutzte Wohnfläche von mehr als 250 qm aufwies. Ansonsten sollte die Kostenmiete nur dann angesetzt werden, wenn andere besonders gewichtige Ausgestaltungsmerkmale oder Ausstattungsmerkmale gegeben waren, die dem besonderen persönlichen Wohnbedürfnis der Wohnungsinhaber Rechnung trugen. Hohe Anschaffungs- oder Herstellungskosten allein rechtfertigten nicht den Ansatz der Kostenmiete.

⁸⁴⁵ BFH, Urteil vom 19.09.1990 – IX R 72/85, BFH/NV 1991, 369; BFH, Urteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1998, 98.

⁸⁴⁶ BFH, Urteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1998, 98.

⁸⁴⁷ BFH, Urteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1998, 98; BFH, Urteil vom 08.11.1993 – IX R 42/92, BStBl. II 1995, 102; BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 15/96, BStBl. II 2001, 787.

⁸⁴⁸ BFH, Urteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1998, 98; vgl. zu dieser Rechtsprechung auch Pezzer, DStR 1995, 1853 (1854 f.).

Zeitraum Werbungskostenüberschüsse entstehen⁸⁴⁹.

Dieser Grundsatz sollte allerdings nur insoweit gelten, als es sich bei der Wohnung im eigenen Haus um die Hauptwohnung handelte. Hingegen sollte Liebhaberei bei der Nutzung von Ferien- und Zweitwohnungen grundsätzlich möglich sein⁸⁵⁰. Da es sich bei dieser Rechtsprechung des BFH um besondere Rechtsgrundsätze zu ausgefallenem Recht handelt, die nicht verallgemeinerungsfähig sind, soll an dieser Stelle auf eine weitergehende und vertiefende Darstellung verzichtet werden.

⁸⁴⁹ BFH, Urteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1998, 98; ähnlich auch bereits früher für die Fälle der pauschalierten Nutzungswertermittlung gemäß § 21a EStG vgl. BFH, Urteil vom 25.06.1991 – IX R 163/84, BStBl. II 1992, 23.

⁸⁵⁰ BFH, Urteil vom 22.10.1993 – IX R 35/92, BStBl. II 1998, 98; vgl. aber BFH, Urteil vom 25.06.1991 – IX R 163/84, BStBl. II 1992, 23 (vgl. zu diesem Urteil vom 26.06.1991 auch Grube, DB 1991, 2220) (Nach diesem Urteil ist die Annahme von Liebhaberei aber insoweit ausgeschlossen, als bei einer Ferienwohnung der Nutzungswert für den Zeitraum der Selbstnutzung pauschal gemäß § 21a EStG zu ermitteln ist.).

6. Teil: Die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht

Bei der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich um eine sogenannte innere Tatsache, die sich nur anhand äußerer objektiver Umstände ermitteln lässt⁸⁵¹. Allein Erklärungen des Steuerpflichtigen, dass die Überschusserzielungsabsicht gegeben ist, sind allerdings nicht ausreichend. Vielmehr müssen äußerlich feststellbare Umstände vorliegen, die den Schluss auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ermöglichen.

Ein wichtiges Indiz für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht liegt vor, wenn eine in die Zukunft gerichtete langfristige Prognose ergibt, dass kein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann. Allein eine negative Ergebnisprognose reicht allerdings nicht zur Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht aus.

Da die Einkünfteerzielungsabsicht ein subjektives und kein objektives Tatbestandsmerkmal ist, muss zusätzlich zur (objektiv) negativen Totalüberschussprognose noch geprüft werden, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus (subjektiven) außersteuerlichen (persönlichen) Gründen oder Neigungen in Kauf nimmt. Bei der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich um einen zweigliedrigen Tatbestand bzw. die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht hat grundsätzlich zweistufig zu erfolgen⁸⁵².

Fraglich ist aber, ob in jedem Fall eine solche zweistufige Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erforderlich ist. Es wurde bereits darauf hingewiesen⁸⁵³, dass der IX. Senat des BFH der Auffassung ist, dass im Fall einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige letztlich beabsichtigt, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften und die Einkünfteerzielungsabsicht nur in Ausnahmefällen verneint werden kann⁸⁵⁴. Grundsätzlich soll dann das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht nicht

⁸⁵¹ Vgl. dazu bereits im 2. Teil bei Abschnitt C. III. 1.

⁸⁵² Vgl. dazu bereits im 2. Teil bei Abschnitt C. III. 1.

⁸⁵³ Vgl. dazu bereits im 2. Teil bei Abschnitt C. III. 3.

⁸⁵⁴ Ständige Rechtsprechung seit BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

mehr zu prüfen sein. Damit stellt nach der Rechtsprechung die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht, im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, eher die Ausnahme dar.

Aber auch ansonsten führt die Rechtsprechung oft nicht eine klare zweistufige Prüfung durch. Insbesondere in jüngerer Zeit geht sie für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung davon aus, dass sich ein Beweisanzeichen für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht daraus ergeben kann, dass der Steuerpflichtige, in der Zeit seiner nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit, kein positives Gesamtergebnis erzielen kann und es dann nicht darauf ankommen soll, aus welchen Gründen (z.B. der Lebensführung i.S. von § 12 EStG) er den Werbungskostenüberschuss hinnimmt⁸⁵⁵.

In den folgenden Abschnitten soll diese Rechtsprechung überprüft, die insoweit vertretenen Auffassungen in der Literatur und der Verwaltung untersucht und ein eigener Lösungsansatz entwickelt werden.

A. Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

I. Auffassung der Rechtsprechung

Der IX. Senat des BFH geht seit seinem Grundsatzurteil vom 30.09.1997⁸⁵⁶ in ständiger Rechtsprechung⁸⁵⁷ davon aus, dass nach dem Regelungszweck des § 21 Abs.

⁸⁵⁵ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, DStR 2002, 1609 (1610); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, DStR 2002, 1611 (1613); BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, DStR 2002, 1899 (1900).

⁸⁵⁶ BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

⁸⁵⁷ BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468; BFH, Urteil vom 27.07.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826; BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 21.08.2001 – IX R 45/98, BFH/NV 2002, 22; BFH, Urteile vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 (vgl. auch die hier nicht zitierten Folgeentscheidungen vom gleichen Tag); BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; BFH, Urteil vom 14.05.2002 – IX R 52/01, BFH/NV 2002, 1552; BFH, Urteil vom 25.06.2002 – IX R 61/01, BFH/NV 2002, 1442; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 16.07.2002 – IX R 6/01, BFH/NV 2002, 1454; BFH, Urteil vom 20.08.2002 – IX R 70/01, BFH/NV 2003, 453; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 63/01, BFH/NV 2003, 454; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 16/02, BFH/NV 2003, 156; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R

1 Nr. 1 EStG bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige einen Einnahmeüberschuss erzielen will, auch wenn er über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet⁸⁵⁸. Die Einkünfterzielungsabsicht könne nicht allein deshalb verneint werden, weil eine objektive betriebswirtschaftliche Beurteilung ergibt, dass die Vermietung in naher Zukunft nicht zur Einkünfterzielung geeignet ist.

Die Einkünfterzielung erstreckt sich im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Regelfall über große Zeiträume, wobei der Steuerpflichtige zunächst lange Zeit Werbungskostenüberschüsse hinnehmen müsse, weil mit Immobilien, bleiben Wertsteigerungen und Steuervorteile außer Betracht, meist erst nach sehr langen Zeiträumen eine Rendite zu erwirtschaften ist.

Der Gesetzgeber habe aber durch das Wohneigentumsförderungsgesetz vom 15. Mai 1986⁸⁵⁹ lediglich die Einkünfte gemäß §§ 21 Abs. 2 Satz 1, 21 a EStG a.F., die meist zu Werbungskostenüberschüssen geführt und sich im Ergebnis wie Subventionstatbestände ausgewirkt hätten (Nutzungswertbesteuerung), von der Besteuerung ausgenommen und durch offene Subventionen gemäß § 10e EStG bzw. ab 1996 durch die Eigenheimzulage⁸⁶⁰ ersetzt. Die Einkünfte aus der Vermietung und Ver-

18/02, BStBl. II 2003, 914; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 50/01, BFH/NV 2003, 598; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00 (juris).

⁸⁵⁸ Zu dieser Rechtsprechung vgl. u.a. Sauren, DStR 1998, 1413; Korn, KÖSDI 1/98, 11383; Schuhmann, StBp 2000, 357 (360 f.); Leu DStZ 2000, 129; Hutter, DStZ 2002, 873; ders., DStZ 1998, (374) 344; Fumi, EFG-Beilage 8/1999, 30 (31); Stein, StBp 2003, 199; ders., ZfIR 2003, 274; ders., BuW 2000, 862 (863); ders., INF 2001, 676 (677); ders., BuW 2001, 1016 (1020); ders., BuW 2000, 619; ders., StBp 2001, 294 (295); ders., EStB 2002, 180; ders., GStB 2000, 309; DStR 2002, 1419 (1422 f.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11520); NWB 02, F. 3 S. 12169 (12178); Weber-Grellet, DStR 1998, 873 (875); Pezzer, StuW 2000, 457 (463); Paus, KFR F. 3 EStG § 2, 1/00, S. 101; ders., DStZ 2003, 189, (193 f.); ders., KFR F. 3 EStG § 21, 4/98, S. 171; ders., NWB 1998, F. 3 S. 10607 (10597); ders., DStZ 2000, 259; Kolhaas, BB 1998, 1139; Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 48 f.; Rößler, BB 2000, 808; Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (576 ff.); Rosarius, D-Ost-spezial 5/99, S. 1; Voos, DStR 1999, 877 (878 f.); Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30; Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 10; Fischer, FR 1999, 1377; Spindler, NWB 02, F. 3 S. 11881; Thürmer, DStZ 2002, 855 (856 f.); ders., HFR 2002, 103; Hoffmann, EFG Beilage 16/2000, 124; Schneider, SteuerStud 2002, 425 (431 ff.); Buciek, DStZ 2002, 723; BT, DStR 2002, 1009 (1013 f.); Bilsdorfer, SteuerStud 1998, 264; ders., SteuerStud 2000, 276; Heuermann, DB 2002, 2011; ders., KFR F. 3 EStG § 2, 1/99, S. 179; ders., KFR F. 3 EStG § 21, 6/02, S. 405 (406 ff.); Fleischmann, DStR 1998, 364 (366); Korn/Strahl, NWB 02, F. 2 S. 8005 (8038 ff.); Moritz, KFR F. 3 EStG § 21, 4/01, S. 167 (S. 168 ff.); Urban, KFR F. 3 EStG § 21, 3/00, S. 131; Selder, KFR F. 3 EStG § 21, 1/01, S. 89; Bachem in Bordewin/Brandt (Stand: Juli 98), § 2 Rn 67; Kupfer, KÖSDI 8/2000, 12514 (12523).

⁸⁵⁹ BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278.

⁸⁶⁰ Vgl. das Eigenheimzulagengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. März 1997 (BGBl. I S. 734).

pachtung von unbeweglichem Vermögen gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG seien aber weiterhin Gegenstand der Besteuerung. Daraus sei zu folgern, dass diese Vorschrift auf der typisierenden Annahme beruhe, dass die langfristige Vermietung, trotz über längere Zeiträume anfallender Werbungskostenüberschüsse, letztendlich zu positiven Einkünften führt.

Dieser Normzweck gebiete es, bei einer beabsichtigten langfristigen Vermietung, grundsätzlich davon auszugehen, dass die Vermietung letztlich zu positiven Einkünften führen soll und damit die Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist⁸⁶¹. Eine Ausnahme gelte nur dann, wenn auf Grund besonderer Umstände der Beweis des ersten Anscheins oder Beweisanzeichen (Indizien) gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprechen.

Dies sei beispielsweise der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, wie bei der Beteiligung an einem Mietkaufmodell oder einem Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie. Außerdem könne die besondere Art der Nutzung der Immobilie ausnahmsweise schon ein Beweisanzeichen für eine private nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung darstellen.

In neueren Urteilen zur Vermietung von Ferienwohnungen geht der BFH sogar ausdrücklich davon aus, dass, soweit eine Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten wird, „ohne weitere Prüfung“ von der Einkünfterzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen sei⁸⁶². Auch sonst geht der IX. Senat des BFH nunmehr allgemein ausdrücklich davon aus, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietung grundsätzlich „ohne weitere Prüfung“ vom Vorliegen der Einkünfterzielungsabsicht ausgegangen wer-

⁸⁶¹ Die Finanzgerichte folgen im Wesentlichen dieser Rechtsprechung (vgl. z.B. FG des Saarlandes, Urteil vom 07.12.1999 – 1 K 200/96, EFG 2000, 171 (Auszug); FG Düsseldorf, Urteil vom 16.12.1999 – 13 K 556/95 F (juris); FG Düsseldorf, Urteil vom 21.12.1999 – 11 K 4260/96 E (aufgehoben mit BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00 (juris)); Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 09.02.2000 – IV 1256/96 (juris); FG Münster, Urteil vom 21.02.2001 – 7 K 6908/97 E, EFG 2002, 22; FG Münster, Urteil vom 08.05.2001 – 1 K 5312/98 E, EFG 2001, 1281).

⁸⁶² Vgl. u.a. BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726 (nur im Leitsatz); BFH, Urteil vom 14.05.2002 – IX R 52/01, BFH/NV 2002, 1552; BFH, Urteil vom 16.07.2002 – IX R 6/01, BFH/NV 2002, 1454; BFH, Urteil vom 20.08.2002 – IX R 70/01, BFH/NV 2003, 453; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 63/01, BFH/NV 2003, 454; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155 (nur im Leitsatz); BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 50/01, BFH/NV 2003, 598.

den müsse⁸⁶³. Im Ergebnis statuiert der BFH für diese Fälle also ein Verbot der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht.

Die o.g. Erwägungen zum Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gelten nach Auffassung des BFH aber allein für die Vermietung von Gebäuden, nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz, da die Ersetzung der Nutzungswertbesteuerung von Wohnimmobilien durch offene Subventionen nur die Vermietung von Gebäuden betrifft⁸⁶⁴.

Im Ergebnis ist damit nach Ansicht der Rechtsprechung eine Totalüberschussprognose nur noch in Ausnahmefällen erforderlich⁸⁶⁵.

Umgekehrt geht der IX. Senat des BFH gleichzeitig davon, dass der Entschluss, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung des Grundstücks einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen zu wollen, endgültig gefasst sein müsse. Daran fehle es, wenn der Steuerpflichtige sich noch nicht entschieden hat, ob er das Grundstück langfristig vermieten oder kurzfristig verkaufen will⁸⁶⁶. Das entspreche der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, nach der Aufwendungen erst dann als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sind, wenn sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Steuerpflichtige den Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst hat⁸⁶⁷.

⁸⁶³ BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749.

⁸⁶⁴ BFH, Beschluss vom 25.03.2003 – IX B 2/03, BStBl. II 2003, 479; dazu vgl. Meurer, EStB 2003, 212; Heuermann, INF 2003, 405; so auch die Verwaltung (vgl. H 161 EStR); ähnlich geht auch das FG München, Urteil vom 07.05.2001 – 13 K 909/98, (juris), davon aus, dass, bei der Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Betriebsgrundlagen die vom BFH „aufgestellte Regelvermutung der Überschusserzielungsabsicht“ nicht gilt.

⁸⁶⁵ So auch Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (578); Rosarius, D-Ost-spezial 5/99, S. 1 (2) Fleischmann, DStR 1998, 364 (366); StBp 2003, 199 (200); Voos, DStR 1999, 877 (878 f.); Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 49; Kupfer, KÖSDI 8/2000, 12514 (12523); Pezzer, StuW 2000, 457 (463).

⁸⁶⁶ BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170; BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 52/97, BFH/NV 2001, 587; BFH, Urteil vom 22.04.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650; ähnlich BFH, Urteil vom 14.09.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116; BFH, Urteil vom 09.02.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658; BFH, Urteil vom 15.09.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; BFH, Urteil vom 30.10.1990 – IX R 92/89, BFH/NV 1991, 390.

⁸⁶⁷ BFH, Urteil vom 15.09.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; BFH, Urteil vom 09.02.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658.

II. Literatur

1. Zustimmungende Ansichten

In der Literatur wird die Auffassung des IX. Senats, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige einen Einnahmeüberschuss erzielen will, auch wenn er über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet, begrüßt⁸⁶⁸. Das Verständnis des BFH, hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, trage maßgeblich zur Rechtssicherheit bei, da der Investor bei einer konservativen Vermietung nicht mit einer Versagung der steuerlichen Anerkennung der Anfangsverluste rechnen müsse⁸⁶⁹. Die Sichtweise des BFH führe dazu, dass die Frage des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung deutlich weniger streitanfällig sei⁸⁷⁰.

Die Rechtsprechung trage dem Charakter der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung voll Rechnung, weil sie den der gesetzlichen Regelung immanenten typischen Geschehensablauf als für die Beurteilung maßgeblich ansehe⁸⁷¹. Sie stelle auch kein Abweichen vom zweigliedrigen Liebhabereibegriff des Großen Senats des BFH⁸⁷² dar, weil die Einkünfteerzielungsabsicht weiterhin erforderlich sei, sie werde lediglich bei der Vermietung auf Dauer unterstellt⁸⁷³.

Der Steuerpflichtige könne auch regelmäßig nur bei einer Vermietung auf Dauer einen Überschuss erwirtschaften. Die „Unterstellung“ der Einkünfteerzielungsabsicht beruhe auf einer „Typisierung durch Entindividualisierung“, um die Vorschrift des § 21 EStG überhaupt zur Geltung zu bringen. Die Notwendigkeit einer dauerhaften einkommensteuerrelevanten Nutzung der Immobilie soll sich daraus ergeben, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung das Vermögen selbst grundsätzlich nicht steuerverstrickt ist.

⁸⁶⁸ Vgl. u.a. Sauren, DStR 1998, 1413 (1414); Hutter, DStZ 2002, 873; Kolhaas, BB 1998, 1139 (1142); Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (576); Dreneck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 10.

⁸⁶⁹ Sauren, DStR 1998, 1413 (1414).

⁸⁷⁰ Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (579).

⁸⁷¹ Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (576).

⁸⁷² Vgl. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁸⁷³ Heuermann, DB 2002, 2011.

2. Ablehnende Ansichten

Teilweise werden in der Literatur aber auch Bedenken gegen diese Rechtsprechung geäußert⁸⁷⁴. Der IX. Senat des BFH entferne sich mit der ungeprüften Unterstellung der Einkünfteerzielungsabsicht bei beabsichtigter dauerhafter Vermietung sehr weit von den Grundsätzen des Großen Senats⁸⁷⁵.

Der Wortlaut des § 21 EStG äußere sich, wie auch bei den anderen Einkunftsarten, nicht zur Frage der Liebhaberei⁸⁷⁶. Insbesondere lasse sich aus der Vorschrift nicht entnehmen, dass nur eine auf Dauer angelegte Vermietung als „normtypisches Verhalten“ zu werten ist. So erfasse § 21 EStG in Abs. 1 Nr. 3 auch Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten und in Abs. 1 Nr. 4 sogar Einkünfte aus der ggf. einmaligen Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen⁸⁷⁷.

Es wird als bedenklich angesehen, dass einerseits die Grundsätze der Liebhaberei auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Anwendung finden, andererseits Kontrollrechnungen aber wegen des „Normzwecks“ für den Regelfall ausgeschlossen sein sollen⁸⁷⁸. Richtiger wäre es, die Anerkennung von Verlusten davon abhängig zu machen, dass der Steuerpflichtige in überschaubarer Zeit ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet. Dauernde Verluste erzeugten einen Rechtfertigungszwang für den Steuerpflichtigen⁸⁷⁹.

Man müsse davon ausgehen, dass § 21 EStG als Fiskalzwecknorm nicht die vom IX. Senat des BFH aufgestellte Fiktion enthält⁸⁸⁰. Es müsse weiterhin möglich sein, die vom Steuerpflichtigen behauptete Einkünfteerzielungsabsicht mittels Totalüberschussprognose zu widerlegen.

⁸⁷⁴ Weber-Grellet, DStR 1998, 873 (875); ders., DB 2002, 2568; Stein, BuW 2000, 619 (620 f.); ders., GStB ders., 2000, 309; ders., ZfIR 2003, 274 (275 ff.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519; (11520); Paus, KFR F. 3 EStG § 2, 1/00, S. 101 (102); ders., KFR F. 3 EStG § 21, 4/98, S. 171 (172); ders., NWB 1998, F. 3 S. 10607 (10597); ders., DStZ 2000, 259; ders., DStZ 2003, 189, (193 f.); Rößler, BB 2000, 808 (809); Bilsdorfer, SteuerStud 1998, 264; ders., SteuerStud 2000, 276.

⁸⁷⁵ Stein, ZfIR 2003, 274 (275); ähnlich Rößler, BB 2000, 808 (809).

⁸⁷⁶ Stein, ZfIR 2003, 274 (275); Paus, DStZ 2000, 259; ders., DStZ 2003, 189 (193).

⁸⁷⁷ Stein, ZfIR 2003, 274 (275); Weber-Grellet, DB 2002, 2586.

⁸⁷⁸ Stein, ZfIR 2003, 274 (275); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11520); ders. BuW 2000, 619 (620); Paus, KFR F. 3 EStG § 21, 4/98, S. 171 (172).

⁸⁷⁹ Stein, BuW 2000, 619 (620 f.); Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 273.

⁸⁸⁰ Fischer, FR 1999, 1377 (1379); Stein, NWB 01, F. 3 S. 11519 (11520); ders. BuW 2000, 619 (621).

Auch bei einer Vermietung auf Dauer wird es für erforderlich angesehen, grundsätzlich eine Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis eine Prüfung, ob der Steuerpflichtige das Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen hinnimmt, durchzuführen⁸⁸¹. Es sei nicht einsichtig, warum bei einer Vermietung auf Dauer Verluste stets zu berücksichtigen sein sollen und Gründe der Steuerersparnis und der Unerstützung naher Angehöriger außer Betracht bleiben⁸⁸².

Es wird darauf hingewiesen, dass die Auffassung des IX. Senats, dass die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung den Entschluss voraussetzt, langfristig zu vermieten, nicht aus allgemeinen für alle Einkunftsarten geltenden Regeln, abzuleiten sei⁸⁸³. Einem Gewerbetreibenden oder Freiberufler, der zu Beginn seiner Tätigkeit erklärt, er werde diese einstellen, falls er in den ersten Jahren nur Verluste erzielt, bescheinige man rationales Verhalten. Einem Vermieter, der mit der gleichen Aussage seine Tätigkeit beginnt, bescheinige man hingegen fehlende Einkünfteerzielungsabsicht.

Streng genommen müsse man, wenn die Aussage des IX. Senats des BFH, dass die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein langfristiges Engagement voraussetzt, richtig sei, bei jedem Vermieter, der seine Tätigkeit noch während der Verlustphase einstellt, die Frage nach der Einkünfteerzielungsabsicht stellen⁸⁸⁴. Die wesentliche Frage sei, ob sich aus § 21 EStG überhaupt Aussagen zum zeitlichen Engagement entnehmen lassen⁸⁸⁵.

III. Verwaltung

Die Verwaltung wendet die oben dargestellte Rechtsprechung des IX. Senats des BFH grundsätzlich an⁸⁸⁶. Außerdem geht sie davon aus, dass bei den Einkünften

⁸⁸¹ Stein, ZfIR 2003, 274 (275); Weber-Grellet, DB 2002, 2586.

⁸⁸² Weber-Grellet, DB 2002, 2568.

⁸⁸³ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 271.

⁸⁸⁴ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 272.

⁸⁸⁵ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 274.

⁸⁸⁶ Ein großer Teil der zitierten Rechtsprechung ist im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht und damit für die Verwaltung grundsätzlich bindend (vgl. zur Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung des BFH insbesondere Voß, DStR 2003, 441 und die Verfügung der OFD Hannover vom 15.12.1997, S 0069 – 1 – StO 321/S 0069 – 1 – StH 551, Haufe-Index: 51089). Außerdem sind insbesondere in neuerer Zeit entsprechende BMF-Schreiben und Verfügungen zur

aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht spreche⁸⁸⁷.

Der Beweis des ersten Anscheins soll entkräftet sein, wenn auf Grund objektiver Beweisanzeichen festgestellt werden kann, dass der Steuerpflichtige das Gebäude in der Absicht angeschafft oder hergestellt hat, die Steuervorteile in Anspruch zu nehmen und es danach kurzfristig zu veräußern. Ein entsprechender Anscheinsbeweis soll grundsätzlich auch für Grundstücksverwaltungsgesellschaften und Gemeinschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten.

IV. Eigene Bewertung

M.E. trifft § 21 EStG keine Aussage zum erforderlichen zeitlichen Umfang des Engagements hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Vorschrift des § 21 EStG differenziert für die Einkünfteerzielungsabsicht nicht zwischen einer Vermietung/Verpachtung auf Dauer und einer kurzfristigen Vermietung/Verpachtung.

Die Vorschrift enthält nach ihrem Wortlaut keine Regelung zur Einkünfteerzielungsabsicht. Vielmehr werden im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (wie die Literatur zutreffend feststellt), auch Einkünfte aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) und aus der ggf. einmaligen Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG) erfasst.

Insbesondere kann aus § 21 EStG auch nicht abgeleitet werden, dass im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur derjenige die erforderliche Ein-

Anwendung der Rechtsprechung ergangen (vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640 (vgl. so auch das bereits aufgehobene BMF-Schreiben vom 14.10.2002 – IV C 3 – S 2253 – 77/02, BStBl. I 2002, 1039); BMF-Schreiben vom 15.08.2003 – IV C 3 – S 2253 – 78/03, BStBl. I 2003, 427; Verfügung der OFD Berlin vom 04.07.2003 – St 175 – S 2253 – 1/93, DStR 2003, 1573; Verfügung der OFD Hannover vom 19.11.2002 – S 2254 – 52 – StO 222/S 2253 – 593 – StH 223/226 -, DStZ 2003, 243; Verfügung der OFD Kiel vom 03.02.2003, S 2253 A – St 235, juris, VV-Steuer).

⁸⁸⁷ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – IV B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

künftigerzielungsabsicht besitzt, der beabsichtigt, durch eine langfristige Vermietung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Richtig ist zwar, dass der Entschluss, einen dauerhaften Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, endgültig gefasst sein muss, denn wenn der Steuerpflichtige sich noch nicht endgültig entschieden hat, ob er einen Totalüberschuss erzielen will, liegt bei ihm die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht noch nicht endgültig vor. Aus § 21 EStG lässt sich aber nicht ableiten, dass nur derjenige mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist, der einen Totalüberschuss durch langfristige Vermietung/Verpachtung erzielen will.

Auch derjenige, der beabsichtigt einen Totalüberschuss innerhalb eines kurzfristigen Engagements zu erreichen, hat die entsprechende Einkünfteerzielungsabsicht. Entscheidend kann nur sein, dass der Steuerpflichtige einen Totalüberschuss anstrebt. Dabei kann es aber nicht darauf ankommen, ob er den Totalüberschuss durch langfristige Vermietung/Verpachtung oder durch ein kurzfristiges Engagement im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erreichen möchte.

Eine solche Schlussfolgerung ergibt sich, entgegen der Auffassung des IX. Senats⁸⁸⁸, auch nicht daraus, dass die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung⁸⁸⁹ davon ausgeht, dass Aufwendungen erst dann als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sind, wenn sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Steuerpflichtige den Entschluss, Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst hat. Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich lediglich, dass Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten der endgültige Entschluss zur Einkünfteerzielung ist. Aus ihr kann aber nicht abgeleitet werden, dass nur bei einer beabsichtigten Einkünfteerzielung durch eine langfristige Vermietung eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht.

⁸⁸⁸ BFH, Urteil vom 15.09.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; Urteil vom 09.02.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658.

⁸⁸⁹ Z.B. BFH, Urteil vom 10.03.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470; BFH, Urteil vom 29.11.1983 – VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307; BFH, Urteil vom 15.04.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819; BFH, Urteil vom 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495; BFH, Urteil vom 14.11.1989 – VIII R 270/84, BFH/NV 1990, 776; BFH, Urteil vom 14.04.1993 – I R 95/92, BFH/NV 1994, 157; BFH, Urteil vom 23.07.1997 – X R 106/94, BStBl. II 1998, 15; BFH, Beschluss vom 29.10.2002 – VIII B 125/01, BFH/NV 2003, 314.

Richtig ist zwar, dass der Steuerpflichtige bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der Regel zunächst lange Werbungskostenüberschüsse tragen muss, weil sich bei der Vermietung/Verpachtung von Immobilien, ohne Berücksichtigung von Wertsteigerungen und Steuervorteilen, erst nach sehr langen Zeiträumen ein Einnahmeüberschuss einstellt. Daraus lässt sich auch ableiten, dass die Vermietung/Verpachtung grundsätzlich auf Dauer angelegt sein muss, weil es dem Steuerpflichtigen ansonsten nicht möglich sein wird, einen Totalüberschuss zu erzielen. Aber aus diesen in der Lebenswirklichkeit vorliegenden rein tatsächlichen Gegebenheiten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kann nicht abgeleitet werden, dass grundsätzlich nur derjenige mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist, der eine langfristige Vermietung/Verpachtung beabsichtigt.

Da § 21 EStG keine Regelung zur zeitlichen Dauer des Engagements trifft, kann m.E. aus dieser Vorschrift aber umgekehrt auch keine gesetzlich angeordnete Fiktion des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht dahingehend abgeleitet werden, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietung grundsätzlich von der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist.

Problematisch ist, ob die dargestellte Rechtsprechung noch im Einklang mit den vom Großen Senat des BFH⁸⁹⁰ zur Einkünfteerzielungsabsicht aufgestellten Grundsätzen steht. Der Große Senat hatte u.a. festgestellt, dass die Einkünfteerzielungsabsicht eine innere Tatsache ist, die nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen müsse auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis liefern könnten.

Es fragt sich, ob die vom IX. Senat des BFH aufgestellte Fiktion des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht (mit grundsätzlichem Verbot der Prüfung der Überschusserzielungsabsicht), bei einer auf Dauer angelegten Vermietung, nicht zu der vom Großen Senat geforderten Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht anhand äußerer Merkmale in Widerspruch steht. Das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ist nach Ansicht der Rechtsprechung zwar weiterhin Voraussetzung für die Steuerbarkeit der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, jedoch wird das Vorliegen

⁸⁹⁰ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung grundsätzlich nicht mehr auf Grund äußerer Umstände geprüft, sondern auf Grund einer aus dem Normzweck des § 21 EStG abgeleiteten Fiktion unterstellt.

Diese vom IX. Senat im Wege einer typisierenden Betrachtungsweise⁸⁹¹ aufgestellte Fiktion, leistet zwar (worauf die Literatur teilweise zutreffend hinweist) einen wesentlichen Beitrag zur Rechtssicherheit bei einer „konservativen“ Vermietung, da im Falle einer auf Dauer angelegten Vermietung, das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich nicht in Frage gestellt wird. Diese Fiktion geht aber über eine bloße Indizwirkung der auf Dauer angelegten Vermietung weit hinaus⁸⁹².

Das Wesen des Indizienbeweises liegt darin, dass das Gericht erst im Wege einer Gesamtwürdigung mehrere für sich allein nicht ausreichender Indizien (Beweisanzeichen) zu seiner vollen Überzeugung gelangt⁸⁹³. Im Falle einer auf Dauer angelegten Vermietung geht der IX. Senat des BFH aber typisierend davon aus, dass allein auf Grund der Tatsache des Vorliegens einer Dauervermietung, grundsätzlich („ohne weitere Prüfung“)⁸⁹⁴ von der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist⁸⁹⁵.

Aber allein die Tatsache, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich nur bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung ein Totalüberschuss erzielbar sein wird, da bei dieser Einkunftsart Wertsteigerungen der zur Nutzung überlassenen Immobilien nicht in die Einkünfteermittlung einbezogen werden, rechtfertigt m.E. nicht die Annahme einer gesetzlich angeordneten Fiktion

⁸⁹¹ Allgemein zur Zulässigkeit der typisierenden Betrachtungsweise vgl. Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 76 f.

⁸⁹² Teilweise wird die Rechtsprechung aber so interpretiert (vgl. z.B. Sauren, DStR 1998, 1413 (1414); Hutter, DStZ 1998, 344 (347); Hoffmann, EFG-Beilage 16/2000, 124; ähnlich wohl Paus, DStR 2000, 259; ders., KFR F. 3 EStG § 21, 1/98, S. 171 (S. 172); Stein, BuW 2000, 862 (864), der der Auffassung ist, dass der BFH lediglich von einer bloßen Indizwirkung der auf Dauer angelegten Vermietung ausgeht und dieses bloße Beweisanzeichen (Indiz) leichter zu entkräften sein soll als ein Anscheinsbeweis; ähnlich ders., INF 2001, 676 (679); ders., StBp 2001, 294 (295); ders. INF 2001, 676 (679), etwas anders allerdings ders., DStR 2002, 1419 (1422)).

⁸⁹³ Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 2003), § 96 Rn 36.

⁸⁹⁴ BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749.

⁸⁹⁵ Teilweise wird die Rechtsprechung aber fehlerhaft interpretiert und davon ausgegangen, dass der IX. Senat von einem Anscheinsbeweis bei einer auf Dauer angelegten Vermietung ausgeht (vgl. Kohlhaas, BB 1998, 1139 (1141); Bisdorfer, SteuerStud 2000, 276; Rosarius, D-Ost-spezial 5/99, S. 1; ähnlich wohl Fleischmann DStR 1998, 364 (366); richtig aber Hutter, DStZ 1998, 344 (347)).

des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht (mit grundsätzlichem Verbot der Prüfung der Überschusserzielungsabsicht) bei einer auf Dauer angelegten Vermietung.

Allerdings trägt aber die Auffassung in der Literatur, die auch bei einer Vermietung auf Dauer grundsätzlich in jedem Fall eine Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis eine Prüfung, ob der Steuerpflichtige das Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen hinnimmt, durchführen will, nicht ausreichend dem oben beschriebenen besonderen Charakter der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Erzielbarkeit eines Totalüberschusses meist nur bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung) und dem Bedürfnis der Praxis nach einer handhabbaren und weniger streitanfälligen Lösung Rechnung.

In den folgenden Abschnitten soll eine Lösung der aufgeworfenen Probleme erfolgen, die einerseits dem dargestellten besonderen Charakter der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und dem Bedürfnis der Praxis nach einer handhabbaren und der Rechtssicherheit dienenden Lösung Rechnung trägt, die andererseits aber auch die gegenüber der Rechtsprechung zu Recht bestehenden Bedenken berücksichtigt.

B. Anscheinsbeweis für die Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung

Im diesem Abschnitt soll geklärt werden, ob auf Grund der Tatsache, dass sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich erst nach einem längeren Zeitraum ein positiver Totalüberschuss ergibt, da Wertsteigerungen des zur Einkünfteerzielung eingesetzten Vermögens im Rahmen dieser Einkunftsart außer Betracht bleiben, von einem Anscheinsbeweis für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung ausgegangen werden kann.

Der Vorteil gegenüber der Lösung der Rechtsprechung, die von einer quasi gesetzlichen Fiktion des grundsätzlichen Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeht, würde darin bestehen, dass

es zur Begründung keines Rückgriffs auf den m.E. nicht bestehenden o.g. Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bedarf. Gleichzeitig wäre es aber auch nicht erforderlich, in jedem Fall der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht, eine Totalüberschussprognose und ggf. bei negativer Prognose eine Prüfung des Vorliegens von einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motiven, für die Inkaufnahme des negativen Totalüberschusses, vorzunehmen.

Damit wäre auch eine Lösung für die Praxis gefunden, die praktikabel und weniger streitanfällig ist. Außerdem würde diese Lösung auch im Einklang mit den vom Großen Senat des BFH aufgestellten Grundsätzen stehen, da auch der Große Senat in seinem Beschluss vom 25.06.1984⁸⁹⁶ davon ausgeht, dass aus objektiven Umständen auf das Vorliegen oder Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht geschlossen werden muss, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis liefern können.

I. Feststellungslast für die Einkünfteerzielungsabsicht

Im finanzgerichtlichen Verfahren, das durch den Untersuchungsgrundsatz bestimmt wird, gibt es keine subjektive Beweislast (Beweisführungslast)⁸⁹⁷. Allerdings stellt sich auch im finanzgerichtlichen Verfahren die Frage nach der objektiven Beweislast (Feststellungslast). Die objektive Beweislast regelt, wer die Folgen der Nichterweislichkeit bestimmter entscheidungserheblicher Tatsachen zu tragen hat⁸⁹⁸.

Auch im Steuerrecht wird allgemein nach der Normenbegünstigungstheorie davon ausgegangen, dass eine Partei die Feststellungslast für die Tatsachen trägt, aus denen sie eine für sich günstige Rechtsfolge ableiten will⁸⁹⁹. Der Steuergläubiger trägt grundsätzlich die Feststellungslast für steuerbegründende- und steuererhöhende und der Steuerpflichtige für steuermindernde- und steuerentlastende Tatsachen⁹⁰⁰.

⁸⁹⁶ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁸⁹⁷ Vgl. allgemein zur Beweislast im finanzgerichtlichen Verfahren bei Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 78 ff.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 361.

⁸⁹⁸ BFH, Urteil vom 05.11.1970 – V R 71/67, BStBl II 1971, 220; kritisch zur Anwendbarkeit der Grundsätze der Feststellungslast im Steuerverfahren Loritz, BB 1997, 1281 (1283).

⁸⁹⁹ Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 353; Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 83 f.; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 207.

⁹⁰⁰ BFH, Urteil vom 05.11.1970 – V R 71/67, BStBl II 1971, 220; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 361; von Gehlen, Liebhaberei, S. 189.

Da aber die Einordnung eines Tatbestandsmerkmals als steuerbegründend oder steuerentlastend im Einzelfall zweifelhaft sein kann, kommt es für die Feststellungslast nicht darauf an, ob ein entsprechendes Tatbestandsmerkmal „absolut“ steuerbegründend oder steuerentlastend ist, sondern zu wessen Gunsten es sich im jeweiligen Einzelfall auswirkt⁹⁰¹.

Für die Feststellungslast hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht bedeutet dies im Grundsatz, dass derjenige die Feststellungslast für die Tatbestandsmerkmale trägt, auf deren Vorliegen er sich zur Ableitung bestimmter ihm günstiger Rechtsfolgen beruft⁹⁰². Daraus ergibt sich, dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast für die Einkünfteerzielungsabsicht trägt, wenn er bestimmte negative Einkünfte aus einer Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit geltend macht bzw. diese mit anderen positiven Einkünften ausgleichen will⁹⁰³. Der Steuergläubiger trägt hingegen die Feststellungslast, wenn er bestimmte (positive) Einkünfte besteuern will⁹⁰⁴.

Allerdings geht der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 25.06.1984⁹⁰⁵ davon aus, dass einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis für das Vorliegen oder Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht liefern können und es, nach Entkräftung des Anscheinsbeweises durch den Steuerpflichtigen, bei der objektiven Beweislast des Finanzamtes bleibt. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass der Große Senat der Auffassung ist, dass das Finanzamt in jedem Fall die Feststellungslast für das Vorhandensein der Einkünfteerzielungsabsicht trägt⁹⁰⁶. Vielmehr ergibt sich aus der Bezugnahme des Großen Senats auf das Urteil des BFH vom 13.11.1979⁹⁰⁷,

⁹⁰¹ Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 84.

⁹⁰² Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 35; ders., DStR 1998, 873 (875); Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 85, 86.

⁹⁰³ Detering/Pohl, DStZ 1995, 361; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 207; Sauren, DStR 1996, 1438 (1439); sehr kritisch Loritz, DB 1992, 1156 (1158), der wohl auch bei Geltendmachung von Verlusten von einer Feststellungslast des Steuergläubigers ausgeht.

⁹⁰⁴ So auch Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 35; ders., DStR 1998, 873 (875); ders., DStR 1992, 602 (604); Stein, BuW 2001, 1016 (1020); ders., INF 2001, 676 (677); ders., DStR 2002, 1419 (1422); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 361; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 207.

⁹⁰⁵ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; missverständlich insoweit aber Hergarten, BB 1984, 2121 (2123 f.) und Schellenberger, DStR 1985, 163 (170).

⁹⁰⁶ So auch Weber-Grellet, DStR 1992 602 (604); a.A. Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 354 ff.; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; BFH, Urteil vom 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl II 1986, 289.

⁹⁰⁷ BFH, Urteil vom 13.11.1979 – VIII R 93/73, BStBl. II 1980, 69.

dass auch der Große Senat von der oben dargestellten Grundregel ausgeht, dass der Steuergläubiger die Beweislast für die steuerbegründenden Umstände trägt.

Auch die Folgerechtsprechung geht davon aus, dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast für die Einkünfteerzielungsabsicht trägt, wenn er bestimmte negative Einkünfte aus einer Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit mit anderen positiven Einkünften ausgleichen will⁹⁰⁸. Die Rechtsprechung hat zwar mehrfach ausgesprochen, dass den Steuerpflichtigen die objektive Beweislast für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht trifft, dabei handelte es sich aber regelmäßig um Fälle, bei denen der Steuerpflichtige negative Einkünfte geltend gemacht hat⁹⁰⁹.

Es kann also festgestellt werden, dass derjenige die Feststellungslast für die Einkünfteerzielungsabsicht trägt, der sich zur Ableitung ihm günstiger Rechtsfolgen auf das Vorliegen beruft.

II. Möglichkeit eines Anscheinsbeweises beim subjektiven Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht

Der Anscheinsbeweis stellt eine gewohnheitsrechtlich anerkannte Art der mittelbaren Beweisführung dar⁹¹⁰. Er kommt auch im finanzgerichtlichen Verfahren in Betracht und beruht auf der Anwendung allgemeiner Erfahrungssätze im Rahmen der richterlichen Beweiswürdigung⁹¹¹. Der Anscheinsbeweis ist auf die Erfahrung zurückzuführen

⁹⁰⁸ BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292.

⁹⁰⁹ BFH, Urteil vom 15.09.1992 – IX R 15/91; BFH, Urteil vom 09.02.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658; BFH, Beschluss vom 14.09.1994 – IX B 97/93, BFHE 175, 541; BFH, Urteil vom 14.09.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116; BFH, Urteil vom 14.02.1995 – IX R 95/93, BStBl. II 1995, 462; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 15.10.2002 – IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462; Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: Mai 02), § 2 Rn 82 und Bachem in Bordewin/Brandt (Stand: Juli 98), § 2 Rn 74.

⁹¹⁰ Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 37; Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anhang zu § 286 Rn 15; Detering/Pohl, DSz 1995, 361 (362).

⁹¹¹ BFH, Urteil vom 14.03.1989 – VII R 75/85, BStBl. II 1989, 534; Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 37.

ren, dass gewisse typische Sachverhalte bestimmte Folgen auslösen oder dass umgekehrt bestimmte Folgen auf einen typischen Geschehensablauf hindeuten⁹¹².

Für die Bildung der vollen Überzeugung des Richters genügt es, dass er einen bestimmten Sachverhalt („Anscheinstatbestand“) festgestellt hat, bei dessen Vorliegen er, auf Grund eines nach seinem Erfahrungswissen bestehenden „Erfahrungsgrundsatzes“, auf einen bestimmten entscheidungserheblichen Tatbestand schließen kann („Anscheinsschluss“)⁹¹³. Die Typizität der Geschehensabläufe rechtfertigt es, auf die Ermittlung historischer Einzelumstände zu verzichten und eine „Irgendwie-Feststellung“ ausreichen zu lassen⁹¹⁴.

Der Anscheinsbeweis erleichtert die Beweisführung, verändert aber die Beweislast nicht⁹¹⁵. Es besteht jedoch für den Beteiligten, zu dessen Lasten der Anscheinsbeweis gilt, die Möglichkeit durch den Vortrag und den Beweis des Vorliegens eines atypischen der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechenden Sachverhaltes, den Anscheinsbeweis zu erschüttern (Gegenbeweis bzw. Erschütterungsbeweis)⁹¹⁶. Dann entfallen die Wirkungen des Anscheinsbeweises.

Bei der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich allerdings um ein subjektives Tatbestandsmerkmal (um eine innere Tatsache). Die Möglichkeit eines Anscheinsbeweises hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung kann nur dann bestehen, wenn ein solches subjektives Tatbestandsmerkmal überhaupt einem Anscheinsbeweis zugänglich ist. Der klassi-

⁹¹² Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 209; ähnlich Weber-Grellet, DStR 1992, 602 (603); Detering/Pohl, DStZ 1995, 361 (362); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; Schmidt-Troje in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 97), § 96 Rn 38, 53.

⁹¹³ Vgl. zu den Begriffen Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 37, 19 ff.

⁹¹⁴ Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 37; ähnlich Schmidt, Objektive Beweislast, S. 311; Hutter, DStZ 1998, 344 (348); ähnlich Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 358.

⁹¹⁵ Hutter, DStZ 1998, 344 (348); Rosenberg/Schwab/Gottwald, ZPO, § 115 III. 4.

⁹¹⁶ Schmidt, Objektive Beweislast, S. 305; Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 18 ff.; Prütting in Münchner Kommentar, ZPO, § 286 Rn 65; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 209; ders. in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 44; Völlmeke, DStR 1996, 1070 (1074); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; Schwarz, DStR 1991, 401 (407); ders., DStZ 1991, 202 (210); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 358; Schmidt-Troje in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 97), § 96 Rn 42.

sche Anwendungsbereich des Anscheinsbeweises liegt auf dem Gebiet des Nachweises von Kausalität und Verschulden⁹¹⁷.

1. Meinungsstand

a) Grundsätzliche Bejahung der Möglichkeit eines Anscheinsbeweises

Der BFH⁹¹⁸ geht von der grundsätzlichen Möglichkeit der Anwendung eines Anscheinsbeweises auch bezüglich subjektiver Tatbestandsmerkmale (innere Tatsachen/Absichten) aus⁹¹⁹. So hat der BFH beispielsweise entschieden, dass bei einem Großhandelsunternehmen der Beweis des ersten Anscheins dafür spricht, dass es mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird⁹²⁰.

Auch bei einem neugegründeten Unternehmen gelte grundsätzlich der Beweis des ersten Anscheins für eine Gewinnerzielungsabsicht⁹²¹. Weiterhin hat der BFH auch für einen Gebrauchtwagenhandel entschieden, dass grundsätzlich von einem An-

⁹¹⁷ Vgl. dazu ausführlich Walter, ZZZ 90 (1977), 270 (272); ähnlich Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 38; ähnlich auch Detering/Pohl, DStZ 1995, 361 (362).

⁹¹⁸ Der BGH (Urteil vom 20.09.1968 – V ZR 137/65, NJW 1968, 2139) ging zunächst davon aus, dass die Grundsätze des Anscheinsbeweises nicht anwendbar sein sollten, soweit es um einen individuellen Willensentschluss eines Menschen geht, da es dabei auf die besonderen Umstände des einzelnen Falles ankomme und es sich daher nicht um einen typischen Geschehensablauf handeln könne. Mittlerweile hat der BGH seine Rechtsprechung etwas eingeschränkt und geht davon aus, dass der Anscheinsbeweis auch außerhalb der Feststellung von Verschulden und Kausalität anwendbar ist (BGH, Urteil vom 05.02.1987 – I ZR 210/84, BGHZ 100, 31 (34)). Auch das BVerwG war zunächst der Auffassung, dass der Anscheinsbeweis nur bei „gleichsam mechanisch abrollenden“ vom menschlichen Willen unabhängigen Geschehnissen anwendbar ist (BVerwG, Urteil vom 23.02.1979 – 4 C 86/76, NJW 1980, 252). In seiner neueren Rechtsprechung macht das BVerwG aber Ausnahmen von diesem Grundsatz und geht so beispielsweise davon aus, dass bei der ausreisebedingten Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden (aus der ehemaligen DDR) im Regelfall eine nach den Regeln des Anscheinsbeweises zu erschütternde Vermutung gilt, dass diese auf eine staatliche Nötigung und damit auch auf Machtmissbrauch zurückzuführen ist (BVerwG, Urteil vom 29.02.1996 – 7 C 59/94, NJW 1996, 1909; BVerwG, Urteil vom 26.09.1996 – 7 C 14/95, NJW 1997, 476).

⁹¹⁹ BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; offengelassen BFH, Urteil vom 14.03.1989 – VII R 75/85, BStBl. II 1989, 534; BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; die Anwendung des Anscheinsbeweises für die Gewinnerzielungsabsicht ausschließend das Niedersächsische FG, Urteil vom 13.02.1997 – IX 256/96, EFG 1997, 661; sehr kritisch Weber-Grellet, DStR 1998, 873, (875), der der Auffassung ist, dass es weniger um Tatsachenermittlung und Beweise geht, sondern vielmehr um Rechtsanwendung und Subsumtion, wobei bestimmte Sachverhalte die Erfüllung des Tatbestandes indizieren könnten; ders., DB 2002, 2568; ders., in Schmidt, EStG, § 15 Rn 34.

⁹²⁰ BFH, Urteil vom 19.11.1985 – VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289.

⁹²¹ BFH, Urteil vom 21.08.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564.

scheinsbeweis für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht auszugehen ist⁹²². Auch bei einem Einzelhandelsunternehmen ist der BFH von einem Anscheinsbeweis für die Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen⁹²³.

Der für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuständige IX. Senat des BFH hat beispielsweise entschieden, dass bei der Beteiligung an einem Mietkaufmodell⁹²⁴ der Beweis des ersten Anscheins gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechen soll⁹²⁵. Auch bei Verlustzuweisungsgesellschaften⁹²⁶ geht der IX. Senat von einem Anscheinsbeweis dahingehend aus, dass ihnen bei ihrer Gründung zunächst die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt und sie lediglich die Möglichkeit einer späteren Einkünfteerzielung in Kauf nehmen⁹²⁷.

Teile der Literatur⁹²⁸ und die Verwaltung⁹²⁹ gehen ebenfalls grundsätzlich von der Zulässigkeit eines Anscheinsbeweises auch bei inneren Tatsachen aus. Willensentscheidungen von Menschen würden zwar individuell unterschiedlich getroffen, dies schließe jedoch nicht in jedem Falle die Beurteilung nach Anscheinsgrundsätzen aus⁹³⁰. Es sei unrichtig, die Anwendung des Anscheinsbeweises für individuelle Willensentschlüsse gänzlich abzulehnen.

Es wird beispielsweise für nicht begründbar angesehen, warum nicht von einem Anscheinstatbestand, - „sich mit einer Pistole in den Mund schießen“ -, auf eine

⁹²² BFH, Beschluss vom 09.03.1999 – X B 156/98, BFH/NV 1999, 1204.

⁹²³ BFH, Urteil vom 22.03.1996 – III R 49/95, BFH/NV 1996, 812.

⁹²⁴ Vgl. dazu im Einzelnen im 6. Teil bei Abschnitt D. III.

⁹²⁵ BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292.

⁹²⁶ Vgl. dazu im Einzelnen im 6. Teil bei Abschnitt D. IV.

⁹²⁷ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

⁹²⁸ Hutter, DStZ 1998 344 (348); Weber-Grellet, DStR 1992 602 (603); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362 ff; Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 108; ähnlich auch Seeger, in Schmidt, EStG, § 2 Rn 31, 33; Hergarten, BB 1984, 2121 (2123); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Oktober 98), § 15 EStG Rn 46, § 21 EStG Rn 13; Söffing, StVj 1992, 235 (238); Lang, FR 1997, 201 (207 ff.); Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 207; Claßen in Lademann/Söffing (Stand: Oktober 98), § 21 Rn 19; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7; Bachem in Bordewin/Brandt (Stand: Juli 98), § 2 Rn 74; Gänger in Bordewin/Brandt (Stand: Oktober 97), § 21 Rn 12; Heuermann, KFR F. 3 EStG § 2, 1/99, S. 180 (S. 181); Horlemann, DStZ 1993 38 (39 f.); Kögel DStZ 1996, 647; Stein, INF 2001, 641 (642); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 12 ff., S. 358 ff.

⁹²⁹ Nach dem BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – IV B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434 gilt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich ein Anscheinsbeweis für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht.

⁹³⁰ So Hutter, DStZ 1998 344 (348); ähnlich auch Weber-Grellet, DStR 1992 602 (603), der allerdings (vgl. oben) speziell bezüglich der Einkünfteerzielungsabsicht, lediglich von einem Indizienbeweis ausgeht.

Selbstmordabsicht geschlossen werden kann⁹³¹. Dass der Selbstmörder „Russisch Roulette“ gespielt und gehofft hat, dass sich keine Kugel in der Waffe befindet, stelle einen atypischen Sachverhalt dar, der zur Erschütterung des Anscheinsbeweises geeignet sei.

Der Anscheinsbeweis müsse überall dort zulässig sein, wo ein gesicherter Erfahrungssatz für das Handeln aus einem bestimmten Beweggrund vorliegt und die Annahme eines Handelns aus gegenteiligem Beweggrund einen atypischen Tatbestand darstellt⁹³².

Teilweise wird aber darüber hinaus noch gefordert, dass zusätzlich zu dem gesicherten Erfahrungssatz, materiellrechtliche Gründe (z.B. Billigkeitsgründe) die Zulassung eines Anscheinsbeweises erfordern⁹³³. Da der Anscheinsbeweis der Erleichterung der Beweisführung dient, müsse die erleichterte Beweisführung aus materiellrechtlichen Gründen gerechtfertigt sein⁹³⁴.

b) Ablehnung der Möglichkeit eines Anscheinsbeweises bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen

Teilweise wird in der Literatur die Möglichkeit eines Anscheinsbeweises bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen abgelehnt. Es wird darauf hingewiesen, dass die Berücksichtigung subjektiver Elemente grundsätzlich eine konkrete Einzelfallbewertung erfordere, die nicht auf typische (innere) Verhaltensweisen gegründet werden könne⁹³⁵.

⁹³¹ Walter, ZZZ 90 (1977), 270 (278 f.).

⁹³² Hutter, DStZ 1998 344 (348); Walter, ZZZ 90 (1977), 270 (278 f.).

⁹³³ Walter, ZZZ 90 (1977), 270 (278 f.).

⁹³⁴ Walter, ZZZ 90 (1977), 270 (283 f.).

⁹³⁵ Schmidt, Objektive Beweislast, S. 304; ähnlich im Ergebnis auch Reichhold in Thomas/Putzo, ZPO, § 286 Rn 15 und Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 25; kritisch auch Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 38, 43, der der Auffassung ist, dass ein Anscheinsbeweis bei Absichten, individuellen Willensentschlüssen u.s.w. (subjektiven Tatbestandsmerkmalen) nur eingeschränkt anwendbar ist; ähnlich kritisch auch Prütting in Münchner Kommentar, ZPO, § 286 Rn 77; Rosenberg/Schwab/Gottwald, ZPO, § 115 III. 2. e); ähnlich Detering/Pohl, DStZ 1995, 361 (362); ähnlich auch Ruppel, DStZ/Ausgabe A 1970, 38 (41).

Durch die Heranziehung äußerer objektiver Umstände könne generell nur ein Wahrscheinlichkeitsschluss gebildet werden, der bewusst die Individualität leugne⁹³⁶. Die Orientierung des Anscheinsbeweises an typischen Geschehensabläufen, sei mit den von der Individualität geprägten inneren Einstellungen und Verhaltensweisen einer Person nicht in Einklang zu bringen⁹³⁷. Insbesondere hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht, die als innere Tatsache nicht dem unmittelbaren Beweis zugänglich sei, bestehe allein die Möglichkeit, diese im Wege des Indizienbeweises im Rahmen einer umfassenden Beweismwürdigung festzustellen⁹³⁸.

2. Problemlösung

M.E. besteht die grundsätzliche Möglichkeit der Anwendung eines Anscheinsbeweises bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen und insbesondere auch beim subjektiven Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht. Richtig ist zwar, dass Willensentscheidungen von Menschen individuell unterschiedlich motiviert sein können. Dies schließt jedoch die Anwendung von Anscheinsbeweisen bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen nicht generell aus.

Auch bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen ist es möglich, dass bestimmte äußere Umstände typischerweise auf das Vorliegen einer bestimmten inneren Tatsache schließen lassen. Das verdeutlicht auch das oben dargestellte Beispiel des Schießens mit einer Pistole in den Mund. Diese Verhaltensweise deutet typischerweise auf eine Selbstmordabsicht des Schützen hin.

Dass bestimmte Verhaltensweisen einer Person im Einzelfall auch durchaus unterschiedlich motiviert sein können, schließt die Anwendung von Anscheinsbeweisen hinsichtlich subjektiver Tatbestandsmerkmale nicht aus. Auch bei objektiven Tatbe-

⁹³⁶ Nach Schmidt, Objektive Beweislast, S. 304 und Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 290, ist die Anwendung des Anscheinsbeweises bei inneren Tatsachen zweifelhaft.

⁹³⁷ Schmidt, Objektive Beweislast, S. 314; ähnlich Schuck, DStR 1993, 975 (979).

⁹³⁸ Detering/Pohl, DStZ 1995, 361 (362); ähnlich auch Weber-Grellet, DStR 1992 602 (603), der zwar einen Anscheinsbeweis bezüglich innerer Tatsachen nicht generell ablehnt, allerdings speziell hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht davon ausgeht, dass diese einem Anscheinsbeweis nicht zugänglich ist, da sich die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht aus einer Vielzahl subjektiver und objektiver Kriterien ableite und es sich deshalb vielmehr um einen Indizienbeweis handle, bei dem aus einer Kette von Hilfstatsachen auf die Haupttatsache geschlossen wird.

standsmerkmalen, bei denen die Anwendung von Anscheinsbeweisen grundsätzlich als zulässig erachtet wird, ist es möglich, dass ein nach einem Anscheinsbeweis grundsätzlich vorliegendes objektives Tatbestandsmerkmal im Einzelfall nicht gegeben ist.

Ein wesentliches Merkmal des Anscheinsbeweises ist es, dass im Einzelfall ein Sachverhalt vorliegen kann, bei dem ein vom Normalfall abweichender atypischer Geschehensablauf besteht. So kann es auch bei einem subjektiven Tatbestandsmerkmal sein, dass es im Einzelfall nicht gegeben ist, da ein atypischer Sachverhalt vorliegt. Über die Berücksichtigung atypischer Sachverhalte kann auch der Möglichkeit, einer im Einzelfall vorliegenden anderen Motivation, ausreichend Rechnung getragen werden.

Bei der Feststellung subjektiver Tatbestandsmerkmale (innere Tatsachen, Absichten u.s.w.) besteht generell das Problem, dass diese grundsätzlich nicht auf Grund eines unmittelbaren Beweises festgestellt werden können, sondern eine Ermittlung nur anhand äußerer objektiver Umstände möglich ist. Das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen innerer Tatsachen kann regelmäßig nur durch Feststellung und Würdigung von Hilfstatsachen im Wege des Indizienbeweises erfolgen⁹³⁹.

Beim Indizienbeweis wird auf Grund erwiesener Tatsachen (Indizien), unter Anwendung einfacher Erfahrungssätze, auf das Vorliegen der unmittelbar rechtserheblichen Tatsachen geschlossen⁹⁴⁰. Der Unterschied zum Anscheinsbeweis besteht darin, dass einzelne Indizien lediglich mit einer geringeren Wahrscheinlichkeit auf das Vorliegen der Haupttatsachen hinweisen. Daher kann grundsätzlich erst im Wege einer Gesamtwürdigung mehrerer allein nicht ausreichender Indizien auf das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen eines bestimmten Sachverhaltes geschlossen werden. Aber auch bei einer inneren Tatsache kann, wie das oben dargestellte Beispiel des Schusses in den Mund zeigt, der Erfahrungssatz (dann Erfahrungsgrundsatz⁹⁴¹) so stark sein, dass er, obwohl die Möglichkeit einer im Einzelfall vorliegenden anderen

⁹³⁹ Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 36.

⁹⁴⁰ Zur Abgrenzung des Indizienbeweises vom Anscheinsbeweis vgl. Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 36 ff.

⁹⁴¹ Zum Unterschied zwischen dem einfachen Erfahrungssatz und dem Erfahrungsgrundsatz vgl. Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 21 ff.

Motivation besteht, mit höchster Wahrscheinlichkeit auf einen bestimmten Geschehensablauf hindeutet.

Da der Anscheinsbeweis im Ergebnis aber zu einer Erleichterung der Beweisführung für denjenigen Beteiligten führt, zu dessen Gunsten er eingreift, ist es m.E. gerechtfertigt, einen Anscheinsbeweis für das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer bestimmten inneren Tatsache nur zuzulassen, wenn zusätzlich zu dem bestehenden Erfahrungsgrundsatz, die erleichterte Beweisführung aus materiellrechtlichen Gründen gerechtfertigt ist⁹⁴². Dieses Korrektiv ist erforderlich, um Lösungen auszuschließen, die im Widerspruch zu materiellrechtlichen gesetzlichen Wertungen stehen.

Die vorgenannten Erwägungen gelten auch für das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht. Auch diese innere Tatsache ist grundsätzlich keinem unmittelbaren Beweis zugänglich. Vielmehr muss aus äußeren objektiven Umständen auf das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen geschlossen werden. Die Feststellung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht hat also grundsätzlich im Wege des Indizienbeweises unter Berücksichtigung aller äußeren Umstände zu erfolgen⁹⁴³. Es ist aber möglich, dass einzelne Umstände derart stark auf das Vorliegen/Nichtvorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht hindeuten, dass bei ihrem Vorliegen nach der Lebenserfahrung, mit höchster Wahrscheinlichkeit vom Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden kann und eine im Einzelfall bestehende andere Motivation des Steuerpflichtigen, einen atypischen Sachverhalt darstellt.

⁹⁴² So zutreffend Walter, ZfP 90 (1977), 270 (283 f.).

⁹⁴³ So auch Detering/Pohl, die aber die Möglichkeit eines Anscheinsbeweises hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht ablehnen.

III. Inhalt eines Anscheinsbeweises bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung

1. Kein allgemeiner Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfterzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Die Verwaltung geht allgemein davon aus, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfterzielungsabsicht spreche⁹⁴⁴.

Der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfterzielungsabsicht soll entkräftet sein, wenn auf Grund objektiver Beweisanzeichen festgestellt werden kann, dass der Steuerpflichtige das Gebäude lediglich in der Absicht angeschafft oder hergestellt hat, um es nach Inanspruchnahme der Steuervorteile kurzfristig wieder zu veräußern. Beweisanzeichen für eine derartige Absicht könnten beispielsweise der Abschluss eines Zeitmietvertrages, eine kurze Fremdfinanzierung oder die Suche nach einem Käufer bereits kurze Zeit nach Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes sein. Entsprechendes gelte grundsätzlich auch bei Grundstücksverwaltungsgesellschaften oder -gemeinschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Teilweise wird auch in der Literatur allgemein davon ausgegangen, dass bei einer normalen Immobilieninvestition der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfterzielungsabsicht spreche⁹⁴⁵.

M.E. kann nicht von einem derart allgemeinen Anscheinsbeweis für das Vorliegen der Einkünfterzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgegangen werden. Der von der Verwaltung und Teilen der Literatur vertretene Anscheinsbeweis würde dazu führen, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich zunächst immer vom Vorliegen der Einkünfterzielungsabsicht auszugehen ist.

⁹⁴⁴ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434; zustimmend Fleischmann, DStR 1998, 364 (365).

⁹⁴⁵ Hergarten, 1984, 2121 (2123); ähnlich Horlemann, DStZ 1993 38 (40), ähnlich auch Lang, FR 1997, 201 (207), der die o.g. Auffassung der Verwaltung für zutreffend erachtet; so wohl auch noch Stein, FR 1997, 939; ähnlich Pezzer, DStR 1995, 1853, (1859).

Ein Anscheinsbeweis kommt allgemein in Betracht, wenn es sich um einen Sachverhalt handelt, bei dessen Vorliegen nach der Lebenserfahrung typischerweise der Schluss auf das Vorliegen eines bestimmten Tatbestandes möglich ist⁹⁴⁶. Für die Möglichkeit eines allgemeinen Anscheinsbeweises des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wäre demnach Voraussetzung, dass nach der Lebenserfahrung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich typischerweise die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt und ein Handeln ohne Einkünfteerzielungsabsicht einen atypischen Tatbestand darstellt. Ein derartiger allgemeiner Erfahrungsgrundsatz⁹⁴⁷ kann m.E. aber nicht aufgestellt werden.

Die Verwaltung geht selbst davon aus, dass die Vermietung nicht auf Dauer angelegt sein kann und der Steuerpflichtige das Gebäude lediglich in der Absicht angeschafft oder hergestellt hat, um es nach Inanspruchnahme der Steuervorteile kurzfristig wieder zu veräußern. Bei einem generellen Anscheinsbeweis für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung müsste aber auch in den Fällen einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung bzw. Verpachtung, zunächst von einem Anscheinsbeweis für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden. Eine solche Lösung erscheint aber nicht sachgerecht.

Es wurde aber bereits festgestellt, dass der Steuerpflichtige bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der Regel zunächst lange Zeit Werbungskostenüberschüsse tragen muss, weil sich bei der Vermietung/Verpachtung von Immobilien, ohne Berücksichtigung von Wertsteigerungen und Steuervorteilen, erst nach sehr langen Zeiträumen ein Einnahmeüberschuss einstellt⁹⁴⁸. Daraus lässt sich ableiten, dass die Vermietung/Verpachtung grundsätzlich auch auf Dauer angelegt sein

⁹⁴⁶ Hutter, DStZ 1998 344 (348); Schmidt, Objektive Beweislast, S. 311 f.; Detering/Pohl, DStZ 1995, 362; Ruppel, DStZ/Ausgabe A 1970, 38 (41); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; Reichhold in Thomas/Putzo, ZPO, § 286 Rn 12 f.; Prütting in Münchner Kommentar, ZPO, § 286 Rn 40 und Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 16; mit höheren Anforderungen insoweit Walter, ZZP 90 (1977), 270 (279 f.) und Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 42; ders. in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 209; die eine Berufung auf die Lebenserfahrung nicht ausreichen lassen.

⁹⁴⁷ Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 21 weist darauf hin, dass der „Erfahrungsgrundsatz“ nicht unbedingt wissenschaftlich verifizierbar sein muss. Es soll genügen, dass er nach der Lebenserfahrung mit einer gewissen Evidenz festgestellt werden kann.

⁹⁴⁸ Vgl. im 6. Teil Abschnitt A. I. und Abschnitt B. III. 1.

muss, weil es dem Steuerpflichtigen ansonsten wohl regelmäßig nicht möglich sein wird, einen Totalüberschuss zu erzielen, da bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Wertsteigerungen der zur Nutzung überlassenen Immobilien nicht in die Einkünfteermittlung einbezogen werden.

Gerade in den Fällen der nicht auf Dauer angelegten Vermietung ist es aber so, dass ein Totalüberschuss, innerhalb eines nur kurzen Zeitraums der Nutzung der Immobilie zur „Einkünfteerzielung“, regelmäßig nicht erzielbar ist⁹⁴⁹ und die Vermietung bzw. Verpachtung nur erfolgt, um steuerliche Vorteile (z.B. durch die Geltendmachung von Sonderabschreibungen, erhöhten Absetzungen oder von degressiver AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG) in Anspruch zu nehmen und sich danach wieder kurzfristig von der Immobilie zu trennen. Weil dies in den Fällen des kurzfristigen Engagements häufig vorkommt und es dabei oft an der Einkünfteerzielungsabsicht fehlt, erscheint es nicht zutreffend, diese Fälle mit in den Anwendungsbereich eines möglichen Anscheinsbeweises aufzunehmen.

Das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht in diesen Fällen stellt gerade keinen atypischen Sachverhalt dar. Es lässt sich deshalb kein Erfahrungsgrundsatz dahingehend bilden, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung allgemein der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht spricht.

2. Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht nur bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung

Gleichzeitig kann aber umgekehrt davon ausgegangen werden, dass eine Vermietung bzw. Verpachtung einer Immobilie an Fremde, die auf Dauer angelegt ist, nach der Lebenserfahrung regelmäßig mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt⁹⁵⁰. Es er-

⁹⁴⁹ Kögel, DStZ 1996, 647.

⁹⁵⁰ Ähnlich im Ergebnis auch und Hutter, DStZ 2002, 873 und Paus, DStZ 2000, 259, wobei Paus a.a.O. von einer „Vermutung hinsichtlich des im Regelfall gegebenen Sachverhalts“ ausgeht. Der von Paus, DStZ 2000, 259 (261), insoweit gebrauchte Begriff der „widerlegbaren Vermutung“ sollte m.E. nicht verwendet werden, da der Begriff der tatsächlichen Vermutung uneinheitlich (zum Teil als Synonym für den Anscheinsbeweis, zum Teil für den Indizienbeweis) verwendet wird (dazu vgl. ausführlich Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 48 ff. und Völlmeke, DStR 1996, 1070).

scheint als äußerst unwahrscheinlich, dass ein Steuerpflichtiger eine Immobilie dauerhaft an fremde Personen vermietet/verpachtet, ohne dass er beabsichtigt, mit seinem Engagement insgesamt einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen⁹⁵¹.

So hat der BFH bereits frühzeitig festgestellt, dass es schwer vorstellbar ist, dass jemand Gebäude bzw. Räume ohne Überschusserzielungsabsicht lediglich aus persönlicher Neigung an Fremde vermietet⁹⁵². Auch in der Literatur wird zutreffend darauf hingewiesen, dass die Annahme von Liebhaberei, bei einer Vermietung zu marktüblichen Konditionen, so gut wie ausgeschlossen ist⁹⁵³.

Allerdings wird in der Literatur vereinzelt auch vertreten, dass es „lebensfremd“ sei, bei einer auf Dauer angelegten Vermietung, vom Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen⁹⁵⁴. Aus der Sicht der meisten Steuerpflichtigen stelle der Mietwohnungsneubau nur wegen der gebotenen steuerlichen Vergünstigungen eine rentable Geldanlage dar. Viele Vermieter gingen zumindest von der Möglichkeit einer Veräußerung des Grundstücks nach einem Zeitraum von 10 bis 15 Jahren aus, zumal die steuerlichen Rahmenbedingungen dies unter dem Gesichtspunkt einer rentablen Vermögensanlage nahe legten.

Es stelle keinen atypischen Sachverhalt dar, wenn ein Steuerpflichtiger ein Grundstück erwirbt, um es nach einigen Jahren selbst zu beziehen und bis dahin seine Kosten durch eine „auf Dauer angelegte Vermietung“ zu mindern⁹⁵⁵.

M.E. wird bei dieser Argumentation übersehen, dass gerade bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung, Gesichtspunkte möglicher Steuervorteile nur eine untergeordnete Rolle spielen. Mögliche Steuervorteile aus der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen, von erhöhten Absetzungen oder der Inanspruchnahme von

⁹⁵¹ Trzaskalik (in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 291) führt aus, dass das stärkste Beweisanzeichen von § 21 EStG selbst ausgeht. Aus der Normierung der Einkunftsart folge, dass der Normalvermieter mit Überschusserzielungsabsicht handelt.

⁹⁵² BFH, Urteil vom 21.10.1980 – VIII R 81/79, BStBl. II 1981, 452; BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449; ähnlich auch BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774.

⁹⁵³ Roemer, INF 1996, 522 (525); Pezzer, DStR 1995, 1853 (1859); ähnlich Weber-Grellet, DStR 1992, 602 (605).

⁹⁵⁴ Paus, DStZ 2003, 189 (193).

⁹⁵⁵ Hutter (DStZ 1998, 344 (348 f.)).

degressiver AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG werden bei einer auf Dauer angelegten Vermietung, zumindest teilweise über den gesamten Zeitraum der Vermietung/Verpachtung, wieder kompensiert. Diese (vorgezogenen) Absetzungen und Sonderabschreibungen führen zwar zu einem dem Steuerpflichtigen endgültig verbleibenden Liquiditäts- und Zinsvorteil, jedoch kommt es infolge der Inanspruchnahme der Absetzungen/Abschreibungen zu einer Verringerung des Abschreibungsvolumens in späteren Veranlagungszeiträumen.

Auch der Umstand, dass einige Steuerpflichtige u.U. eine Veräußerung des Grundstücks ernsthaft in Erwägung ziehen, spricht nicht dagegen, davon auszugehen, dass bei einem Steuerpflichtigen, der eine auf Dauer angelegte Vermietung an Fremde beabsichtigt, nach der Lebenserfahrung grundsätzlich die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Diese beiden Gesichtspunkte stellen m.E. keinen Gegensatz dar, denn soweit ein Steuerpflichtiger eine Veräußerung des Vermietungsobjektes/Verpachtungsobjektes innerhalb kurzer Zeit beabsichtigt, wird gerade nicht davon ausgegangen, dass nach der Lebenserfahrung die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

Das Problem der genannten Sachverhalte liegt vielmehr darin, festzustellen, ob tatsächlich eine auf Dauer angelegte Vermietung/Verpachtung beabsichtigt ist oder ob der Steuerpflichtige in Wirklichkeit nicht nur befristet vermieten/verpachten will. Dies ändert aber nichts an der Tatsache, dass es äußerst unwahrscheinlich ist, dass ein Steuerpflichtiger eine Immobilie dauerhaft an fremde Personen vermietet/verpachtet, ohne dass er beabsichtigt, mit seinem Engagement insgesamt einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

3. Kein Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer Vermietung/Verpachtung an nahe Angehörige

a) Allgemeine Überlegungen

Erforderlich ist es aber die Vermietung/Verpachtung an nahe Angehörige⁹⁵⁶ aus dem Anwendungsbereich des Anscheinsbeweises des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung auszunehmen.

Schafft ein Steuerpflichtiger eine Wohnung (oder eine sonstige Immobilie) an, um sie an einen Angehörigen zu vermieten und erfolgt dann noch eine verbilligte Überlassung, ist es offensichtlich, dass dabei verwandtschaftliche Beziehungen eine Rolle spielen⁹⁵⁷. Gerade bei der Vermietung an Angehörige können Gründe der Unterstützung der Angehörigen oder sonstige außerhalb der Einkünfteerzielung liegende Beweggründe bei der Nutzungsüberlassung im Vordergrund stehen. Bei der Vermietung/Verpachtung einer Immobilie an Angehörige kann damit nicht davon ausgegangen werden, dass typischerweise die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Im Gegensatz dazu kommt eine verbilligte Nutzungsüberlassung bei einer Vermietung/Verpachtung an Fremde praktisch nicht vor⁹⁵⁸.

Der Ausschluss von Angehörigenmietverhältnissen aus dem Anwendungsbereich des hier vertretenen Anscheinsbeweises ist auch verfassungsrechtlich im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG nicht zu beanstanden. So geht auch das BVerfG davon aus, dass es, da es im Familienverbund typischerweise an einem Interessen-

⁹⁵⁶ Der von der Rechtsprechung, im Rahmen der Prüfung der Wirksamkeit von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, verwendete Begriff des „Angehörigen“ ist enger, als der im Rahmen des § 15 AO definierte Angehörigenbegriff und weiter, als der Begriff des „nächsten Angehörigen“ im Rahmen des § 58 Nr. 5 AO (vgl. dazu ausführlich Schmieszek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: März 03), § 42 Rn 9.1, 20). Auch hier soll von dem von der Rechtsprechung, im Rahmen der Prüfung der Verträge zwischen nahen Angehörigen verwendeten Angehörigenbegriff ausgegangen werden, da auch hier (wie bei Prüfung der Wirksamkeit von Verträgen zwischen nahen Angehörigen) der Grund des Ausschlusses von Angehörigenmietverträgen aus dem Anwendungsbereich des Anscheinsbeweises in dem fehlenden natürlichen Interessengegensatz besteht.

⁹⁵⁷ Paus, DStZ 2000, 259 (260); ders., DStZ 2003, 189 (191, 193); ähnlich Rößler BB 200, 808 (809); ähnlich Stein, BuW 2000, 619 (624); ähnlich Fischer, FR 1999, 1377 (1379).

⁹⁵⁸ Paus, DStZ 2000, 259 (260); Hutter, DStZ 2002, 873 (874); Stein, BuW 2000, 619 (621); Pezzer, StbJb 2000/01, 61 (75 f.).

gegensatz fehlt, zulässig ist, für den Beweis des Abschlusses und der Ernstlichkeit der Verträge zwischen Ehegatten strenge Anforderungen zu stellen⁹⁵⁹.

Dies gilt laut BVerfG nicht nur für die für vom Gesetzgeber zu normierenden Tatbestände, sondern auch für ihre Auslegung und Anwendung durch die Rechtsprechung. Insbesondere bei inneren Tatsachen ist es nach Ansicht des BVerfG zulässig, zur Feststellung äußerlich erkennbare Merkmale als Beweisanzeichen (Indizien) heranzuziehen⁹⁶⁰. Das BVerfG hält es in diesem Zusammenhang lediglich für unzulässig, unter Verzicht auf eine Gesamtwürdigung, die steuerliche Anerkennung der Verträge, allein wegen der Verwirklichung eines Indizienmerkmals zu versagen.

Aus dieser Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Familienangehörigen, lassen sich auch Schlussfolgerungen für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Angehörigen ziehen⁹⁶¹. Unzulässig wäre es, die Einkünfteerzielungsabsicht allein deshalb abzulehnen, weil es sich um eine Nutzungsüberlassung zwischen nahen Angehörigen handelt. Durch die Nichtanwendung des hier vertretenen Anscheinsbeweises für Mietverhältnisse/Pachtverhältnisse zwischen nahen Angehörigen, kommt es aber gerade nicht zu einer generellen Ab-

⁹⁵⁹ BVerfG, Beschluss vom 07.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 35; ähnlich auch schon das BVerfG in seiner Entscheidung vom 20.11.1984 – 1 BvR 1406/84, HFR 1985, 283; so auch der BFH, Urteil vom 14.04.1988 – IV R 225/85, BStBl. II 1988, 670.

⁹⁶⁰ Allerdings hat der BFH in seinem Urteil vom 30.07.1997 (IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771) ausgeführt, dass bei langfristiger Vermietung, die nach dem Normzweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorauszusetzende Überschusserzielungsabsicht, nicht allein dadurch in Zweifel gezogen wird, dass eine Vermietung an Angehörige erfolgt. Ob ein Mietverhältnis unter Angehörigen der Besteuerung zu Grunde zu legen ist, entscheide sich auf Grund des sog. Fremdvergleichs. Halte ein Mietverhältnis mit Angehörigen einer Nachprüfung anhand des Fremdvergleichs stand und liegt ferner auch keine missbräuchliche Gestaltung i.S. von § 42 AO vor, sei es der Einkünfteerzielung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen und der Besteuerung zu Grunde zu legen. Für ein solches Mietverhältnis dürfe die Einkünfteerzielungsabsicht nicht allein deshalb verneint werden, weil an einen Angehörigen vermietet worden ist. Dies soll nach Ansicht des BFH nicht mit Art. 6 des Grundgesetzes vereinbar sein. Zunächst übersieht der BFH m.E., dass die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich systematisch vorrangig vor der Überprüfung des Mietverhältnisses am Maßstab des sogenannten Fremdvergleichs (so auch Stein, ZfIR 2003, 226 (230); BFH, Urteil vom 25.07.2000 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305; BFH, Urteil vom 25.07.2000 – IX R 9/97, HFR 2001, 337; BFH, Urteil vom 26.06.2001 – IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551) und gegenüber der Prüfung des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO (dazu Stein, ZfIR 2003, 226 (230); v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 6; FG Düsseldorf, Urteil vom 07.09.2001 – 18 K 5112/94 E, EFG 2002, 137) ist. Daher kann die Prüfung der Wirksamkeit eines Vertrages, unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs bzw. am Maßstab des § 42 AO, nicht zu einer Beschränkung der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht führen. Der Verfasser geht außerdem gerade nicht davon aus, dass die Einkünfteerzielungsabsicht allein deshalb abzulehnen ist, weil an einen Angehörigen vermietet wird, vielmehr ist diese lediglich im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände zu prüfen.

⁹⁶¹ Zu beachten ist, dass die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich systematisch vorrangig vor der Prüfung eines Vertrages am Maßstab des sogenannten Fremdvergleichs ist.

lehnung der Einkünfteerzielungsabsicht. Es wird vielmehr, nur nicht im Wege des Anscheinsbeweises vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen, sondern es ist eine Feststellung im Einzelfall unter Berücksichtigung aller erkennbarer Umstände erforderlich.

Diese Vorgehensweise ist auch geboten, da es bei Angehörigen regelmäßig an einem Interessengegensatz wie bei Fremden fehlt und daher nach der Lebenserfahrung nicht allgemein davon ausgegangen werden kann, dass typischerweise die Erzielung eines dauerhaften Überschusses beabsichtigt ist, sondern bei der Nutzungsüberlassung ggf. andere Motive im Vordergrund stehen können. Auch bei einer Nutzungsüberlassung an Fremde kann im Einzelfall ein atypischer Sachverhalt vorliegen, der zur Erschütterung des hier vertretenen Anscheinsbeweises führt und eine Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall erforderlich macht.

b) Rechtsprechung der BFH zur verbilligten Vermietung

Der IX. Senat des BFH ging allerdings zunächst davon aus, dass bei einem üblichen Mietverhältnis von der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen sei⁹⁶². Ein solches übliches Mietverhältnis lag nach Auffassung des IX. Senats auch bei der Vermietung einer Wohnung an die Eltern des Steuerpflichtigen, zu einem Mietpreis in Höhe von lediglich ca. 2/3 der Marktmiete, vor⁹⁶³. Der Verzicht auf die mögliche Miete könne allein nicht zur Verneinung⁹⁶⁴ der Einkünfteerzielungsabsicht führen⁹⁶⁵. Dafür spreche bereits die Regelung des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG (a.F.)⁹⁶⁶. Sie würde ins Leere laufen, wenn bei einer Vermietung unterhalb der

⁹⁶² BFH, Urteil vom 27.07.1999 – IX R 64/96, BStBl. II 1999, 826.

⁹⁶³ Zur dieser Rechtsprechung vgl. Paus, DStZ 2000, 259; Rößler BB 200, 808, Hutter, DStZ 2002, 873 (875); Pezzer, StbJb 2000/01, 61 (77 f.); Schneider, SteuerStud 2002 425 (432); Kupfer, KÖSDI 8/2000, 12514 (12523 f.); Stein, BuW, 2001, 1016 (1020 f.); ders., BuW 2000, 619 (621 ff.); Fischer, FR 1999, 1377; Bilsdorfer, SteuerStud 2000, 276; Kolhaas, BB 1998, 1139 (1141).

⁹⁶⁴ Ähnlich auch noch Dreseck in Schmidt, EStG (21. Auflage), § 21 Rn 62; differenzierter jetzt Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 62; ähnlich auch Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30 (bei Dauervermietung bestehe auch bei verbilligter Vermietung die Einkünfteerzielungsabsicht).

⁹⁶⁵ Etwas anders sah das der IX. Senat allerdings in seinem Urteil vom 25.01.1994 – IX R 139/92, BFH/NV 1995, 11. In diesem Fall vermietete die Mutter ihrem Sohn ein Haus für weniger als 1/3 der Werbungskosten. Der BFH ging vom Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht aus. Die Inkaufnahme des Verlustes beruhe auf den engen verwandtschaftlichen Beziehungen.

⁹⁶⁶ In der aktuellen Fassung des EStG entspricht diese Vorschrift dem § 21 Abs. 2 EStG.

Marktmiete die Überschusserzielungsabsicht ohne weiteres verneint wird⁹⁶⁷. Eine Ablehnung der Einkünfteerzielungsabsicht sollte nur möglich sein, wenn noch weitere Umstände hinzukommen, die den Sachverhalt insgesamt als ungewöhnlich erscheinen lassen. Mittlerweile hat der IX. Senat seine Auffassung aber modifiziert und neue Grundsätze aufgestellt⁹⁶⁸.

aa) Die neuen Rechtssprechungsgrundsätze

(1) Vermietung zu einem Mietzins von mindestens 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete

Für den Fall⁹⁶⁹ einer erheblich verbilligten Vermietung eines Hauses, durch einen Steuerpflichtigen an seine Schwester hat er entschieden, dass bei einer langfristigen Vermietung grundsätzlich von der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen ist, solange der Mietzins nicht weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete beträgt.

(2) Vermietung zu einem Mietzins zwischen 50 v.H. und weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete

Bei einem Mietzins zwischen 50 v.H. und weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete müsse die Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose geprüft werden. Bei einer positiven Überschussprognose sollen die mit der verbilligten Vermietung zusammenhängenden Werbungskosten in voller Höhe abziehbar sein. Bei einer negativen Überschussprognose müsse die Vermietungstätigkeit in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden und es sollen

⁹⁶⁷ Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass auch vom Verfasser nicht vertreten wird, dass allein die verbilligte Vermietung an Angehörige zur Ablehnung der Einkünfteerzielungsabsicht führt. Vielmehr kann nur kein Anscheinsbeweis für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht eingreifen. Es ist dann im Einzelfall eine Totalüberschussprognose und ggf. Prüfung der Motive für Inkaufnahme des negativen Ergebnisses erforderlich.

⁹⁶⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646 (zu diesem Urteil vgl. auch Kanzler, FR 2003, 242 und Heuermann, HFR 2003, 249) und die Folgeurteile: BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 40/99, BFH/NV 2003, 316; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 32/02, BFH/NV 2003, 599; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 26/01, HFR 2003, 876; BFH Urteil vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806 (dazu vgl. Heuermann, INF 2003, 766); BFH, Urteil vom 09.08.2003 – IX R 56/02 (juris).

⁹⁶⁹ BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646.

dann nur die anteilig auf den entgeltlichen Teil entfallenden Werbungskosten abziehbar sein.

(3) Vermietung zu einem Mietzins unter 50 v.H. der ortsüblichen Marktmiete

Liegt der Mietzins unter 50 v.H. der ortsüblichen Marktmiete, sollen die mit der Vermietungstätigkeit zusammenhängenden Werbungskosten insoweit abziehbar, als sie anteilig auf den entgeltlichen Teil der Vermietung entfallen⁹⁷⁰.

(4) Folge der neuen BFH-Rechtsprechung

Im Ergebnis führt die Lösung des IX. Senats dazu, dass die Einkünfteerzielungsabsicht bei einer verbilligten Vermietung (insbesondere auch bei einer Vermietung an Angehörige) nur bei einer Verbilligung im Bereich zwischen 50 v.H. (mit Wirkung ab dem VZ 2004 zwischen 56 v.H.)⁹⁷¹ und weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete zweifelhaft sein kann, was aber allenfalls zu einer Kürzung der Werbungskosten führt. In den anderen Fällen der verbilligten Vermietung geht der IX. Senat des BFH grundsätzlich vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht aus.

bb) Begründung des BFH

Grundsätzlich folge aus dem aus dem Nettoprinzip⁹⁷² abgeleiteten Aufteilungsgebot, dass bei einer verbilligten Vermietung und damit einem Verzicht auf mögliche Einnahmen, entstandene Aufwendungen nur in dem Verhältnis als Werbungskosten abziehbar sind, in dem die vereinbarte Miete zur ortsüblichen Miete steht. Diesem Prinzip entsprechend müsse gemäß § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG⁹⁷³ die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden, wenn das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50

⁹⁷⁰ Die Verwaltung wendet diese Rechtsprechung für den Zeitraum ab dem VZ 2004 an (vgl. BMF-Schreiben 29.07.2003 – IV C 3 – S 2253 – 73/03, BStBl. I 2003, 405 und H 161 EStR).

⁹⁷¹ Vgl. dazu oben.

⁹⁷² Vgl. dazu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn 54 ff.

⁹⁷³ Entspricht § 21 Abs. 2 EStG des aktuellen EStG.

v.H. (ab dem 01.01. 2004 beträgt die Grenze 56 v.H.)⁹⁷⁴ der ortsüblichen Marktmiete betrage.

Die Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seien dann nur entsprechend dem entgeltlichen Anteil der Nutzung abziehbar. Dem Aufteilungsgebot widerspreche es jedoch, soweit die Vorschrift im Umkehrschluss auch anordne, dass bei Mieten von mindestens 50 v.H. der Marktmiete keine Kürzung der Werbungskosten vorzunehmen ist.

Dabei handele es sich um eine zulässige gesetzliche Typisierung, die der Steuervereinfachung diene und die eine genaue Ermittlung der Marktmiete und eine entsprechende Aufteilung vermeiden wolle. Der Gesetzgeber habe insoweit einen weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum.

Eine Typisierung sei nur dann unzulässig, wenn die mit ihr verbundenen Vorteile nicht mehr im angemessenen Verhältnis, zu der mit der Typisierung verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Das Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht wirke einer zu weitgehenden Durchbrechung des Nettoprinzips entgegen, da es verhindere, dass der Steuerpflichtige hohe Werbungskostenüberschüsse geltend machen kann, wenn seine Tätigkeit nicht darauf gerichtet ist, positive Überschüsse zu erwirtschaften.

Trotz des durch die genannte Vorschrift angestrebten Vereinfachungszwecks sei eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht ausgeschlossen, da durch die mit der Norm angeordnete Bezugnahme auf die ortsübliche Miete, der Vereinfachungszweck lediglich den objektiven Tatbestand der Norm betreffe. Es könne aber nicht davon ausgegangen werden, dass in den Fällen, in denen auf eine Aufteilung verzichtet und damit von einem vollentgeltlichen Geschäft ausgegangen wird, zugleich die Einkünfteerzielungsabsicht (subjektives Tatbestandsmerkmal) unterstellt werden soll.

⁹⁷⁴ Es ist darauf hinzuweisen, dass § 21 Abs. 2 EStG durch das Haushaltsbegleitgesetz vom 29.12.2004 (BGBl. I 2004, 120) mit Wirkung ab dem 01.01.2004, die Grenze für die Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf 56 % erhöht worden ist. Die vom BFH entwickelten Grundsätze müssen, entsprechend der neuen gesetzlichen Regelung, modifiziert werden. Auf diese Problematik soll aber im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht weiter eingegangen werden.

Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG müsse auch bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit unterhalb von 50 v.H. der ortsüblichen Marktmiete grundsätzlich von der Einkünfteerzielungsabsicht für den entgeltlichen Teil ausgegangen werden, da dieser Teil des Nutzungsentgelts der ortsüblichen Marktmiete entspreche. Der unentgeltliche Teil solle einkommensteuerrechtlich nicht bedeutsam sein. Die Nutzungsüberlassung sei insoweit nicht steuerbar und die damit zusammenhängenden Werbungskosten nicht abziehbar.

Anders verhalte es sich in Fällen, in denen gemäß § 21 Abs. 2 EStG keine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen ist. Die Einkünfteerzielungsabsicht müsse sich dann auf die gesamte Vermietungstätigkeit beziehen. Allerdings könne nicht jegliches geringfügige Unterschreiten der Marktmiete, die volle Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung in Frage stellen. Insoweit soll eine Toleranzgrenze von 25 v.H. der ortsüblichen Marktmiete anzunehmen sein. Solange die vereinbarte Miete die ortsübliche Miete lediglich bis zu 25 v.H. unterschreite, sei keine Aufteilung vorzunehmen. Auch in diesen Fällen müsse bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich vom Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden.

Eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht müsse damit grundsätzlich nur in den Fällen erfolgen, in denen die Miete mehr als 50 v.H. und weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete beträgt. Der Verzicht des Steuerpflichtigen auf die mögliche Marktmiete stelle ein Beweisanzeichen dar, dass gegen die Überschusserzielungsabsicht spreche. Insoweit sei es erforderlich, die Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer den Zeitraum der voraussichtlichen Vermögensnutzung umfassenden Totalüberschussprognose zu überprüfen.

Bei einer positiven Ertragsprognose führe dies zur vollen Abzugsfähigkeit der mit der verbilligten Vermietung zusammenhängenden Werbungskosten. Aus einer negativen Überschussprognose folge aber nicht die Nichtabziehbarkeit der gesamten Werbungskosten, vielmehr sei die Vermietungstätigkeit dann in einen entgeltlichen und

in einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen und der Werbungskostenabzug lediglich entsprechend dem Einnahmeverzicht ausgeschlossen⁹⁷⁵.

Eine andere Vorgehensweise führe zu Widersprüchen, hinsichtlich der Anwendung des § 21 Abs. 2 EStG. So könne es sein, dass bei einer Vertragsmiete in Höhe von 51 v.H. der ortsüblichen Miete, eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht zu einem negativen Ergebnis führt und damit der Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist, während der Steuerpflichtige nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG bei einer Vertragsmiete in Höhe von lediglich 49 v.H. die Werbungskosten insoweit abziehen kann. Das stelle einen sachlich nicht durch den Vereinfachungszweck der Vorschrift gerechtfertigten Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dar.

Hätte der Gesetzgeber die Auswirkungen der Einkünfteerzielungsabsicht bedacht, so hätte er bei Vermietungen zu mindestens 50 v.H. der ortsüblichen Miete, den Werbungskostenabzug für den entgeltlichen Teil der Vermietung erhalten. Daher müsse das sich aus § 21 Abs. 2 EStG ergebende Aufteilungsverbot im Wege der teleologischen Reduktion dahingehend eingeschränkt werden, dass bei einer negativen Überschussprognose bei einer vereinbarten Vertragsmiete zwischen 50 v.H. und weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete, eine Aufteilung der Vermietungstätigkeit in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil zu erfolgen hat.

Wenn in den Fällen, in denen das Entgelt weniger als 50 v.H. der ortsüblichen Marktmiete beträgt, die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, so zeige dies die Absicht des Gesetzes, den Werbungskostenabzug für den entgeltlichen Teil zu erhalten. Daher sei es nicht folgerichtig ihn auszuschließen, nur weil das Gesetz aus Vereinfachungsgründen auf eine Aufteilung verzichte und zu Gunsten des Steuerpflichtigen die Vermietung wie ein voll entgeltliches Geschäft behandelt.

⁹⁷⁵ Hutter forderte (DStZ 2002, 873 (876)) bereits vor dem Ergehen des BFH-Urteils vom 05.11.2002 (IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646) eine Auslegung von § 21 Abs. 2 EStG dahingehend, dass auch bei einer verbilligten Vermietung zu mehr als 50 % der Marktmiete eine Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil erfolgen muss. Allerdings ging er von einer Geringfügigkeitsgrenze von 10 % aus, bei der eine Aufteilung unterbleiben darf. Eine solche Auslegung könne im Wege der teleologischen Reduktion der Norm erfolgen. Der Wortlaut des § 21 Abs. 2 stehe einer solchen Auslegung nicht entgegen, da die Vorschrift nur eine aus-

Werde die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt, so sei das in der verbilligten Vermietung liegende nicht marktgerechte Verhalten des Steuerpflichtigen für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht⁹⁷⁶ dann nicht mehr bedeutsam, denn die Aufteilung sei Rechtsfolge des nicht marktgerechten Verhaltens⁹⁷⁷. Das Gesetz unterwerfe die Nutzungsüberlassung nur insoweit der Besteuerung, als der Steuerpflichtige sich marktgerecht verhält. Soweit bei einer auf Dauer angelegten Vermietung die Einkünfteerzielungsabsicht ausnahmsweise zu prüfen ist⁹⁷⁸, umfasse die Prüfung dann nicht wiederum den Umstand der verbilligten Vermietung, da dieser gerade zur Aufteilung des Rechtsgeschäfts geführt habe.

c) Kritik der Literatur an der neuen BFH-Rechtsprechung zur verbilligten Vermietung

In der Literatur wird die neue BFH-Rechtsprechung zur verbilligten Vermietung mehrheitlich⁹⁷⁹ abgelehnt⁹⁸⁰. Die Regelung des § 21 Abs. 2 EStG lasse bei einer verbilligten Vermietung in Höhe von mindestens 50 v.H. der Marktmiete den vollen Werbungskostenabzug zu. Dies stelle einen Verstoß gegen das steuerliche Nettoprinzip und eine sachlich nicht zu rechtfertigende Steuervergünstigung für die Fälle der Vermietung an nahe Angehörige dar⁹⁸¹.

Die durch die Vorschrift vorgenommene Typisierung sei auch nicht durch den vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachungszweck gerechtfertigt, da eine Vereinfachung durch die Vorschrift nicht erreicht werde. Eine Vereinfachung trete allenfalls in

drückliche Regelung für den Fall der Vereinbarung einer Miete von weniger als 50 % der örtlichen Miete treffe.

⁹⁷⁶ Außerdem geht der BFH auch davon aus, dass der Umstand der verbilligten Vermietung im Rahmen eines ggf. bei Angehörigenmietverhältnissen durchzuführenden Fremdvergleichs unbeachtlich ist (vgl. BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 32/02, BFH/NV 2003, 599; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 26/01, HFR 2003, 876; BFH Urteil vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806 (dazu vgl. Heuermann, INF 2003, 766); BFH, Urteil vom 09.08.2003 – IX R 56/02 (juris).

⁹⁷⁷ BFH Urteil vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806 (dazu vgl. Heuermann, INF 2003, 766); BFH, Urteil vom 09.08.2003 – IX R 56/02 (juris); ähnlich auch die Verwaltung (vgl. H 161 EStR).

⁹⁷⁸ Vgl. dazu BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 97/00, BStBl. II 1998, 771.

⁹⁷⁹ Anders Heuermann, DB 2003, 112; der (als Richter des IX. Senats) die neue Rechtsprechung begrüßt; die neue Rechtsprechung nur (ohne Wertung) darstellend Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 62.

⁹⁸⁰ Paus, DStZ 2003, 189 (190 ff.); Stein, BuW 2003, 758; ders., StBp 2003, 199 (205 f.); ders., ZfIR 2003, 274 (276 ff.).

den Fällen ein, in denen an einen fremden Mieter zu einem eindeutig unterhalb der Marktmiete liegenden Mietzins vermietet wird. In diesen Fällen solle das Finanzamt von der Prüfung befreit werden, ob die verbilligte Vermietung aus privaten Gründen erfolgt oder weil der Vermieter sich beispielsweise einen Mieter erhalten will, der die Mietsache pfleglich behandelt oder weil er Leerstandszeiten vermeiden will. Diese Fälle seien in der Praxis jedoch extrem selten.

Viel häufiger wären die Gestaltungen, bei denen der Vermieter unter gezielter Ausnutzung der Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG verbilligt an einen Angehörigen vermietet. Daraus erwachse für die Finanzämter eine deutliche Mehrbelastung, weil sie im Einzelfall prüfen müssten, ob eine Unterschreitung der 50 %-Grenze vorliegt.

Auch die vom BFH nunmehr geforderte Überschussprognose, im Bereich einer vereinbarten Miete von mehr als 50 v.H. und weniger als 75 v.H., führe zu einer deutlichen Mehrbelastung der Finanzämter. Deshalb sei es nicht erklärlich, warum der BFH davon ausgehe, dass mit der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht der Vereinfachungszweck der Vorschrift nicht verfehlt werde.

Bei einer Vermietung in Höhe von mindestens 75 v.H. der Marktmiete sei nach Auffassung des BFH die Einkünfteerzielungsabsicht nicht zu prüfen. Es erfolge in diesem Fall also keine Korrektur durch eine durchzuführende Totalüberschussprognose.

Die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG enthalte aber nur ein Aufteilungsgebot bei einer Vermietung zu weniger als 50 % der Marktmiete und treffe keine Aussage zur Frage der Einkünfteerzielungsabsicht⁹⁸². Sie äußere sich auch nicht dazu, ob Verluste auch bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht geltend gemacht werden dürfen.

Bei § 21 Abs. 2 EStG handele es sich um eine Vereinfachungsnorm ohne materiellrechtlichen Hintergrund⁹⁸³. Diese Norm könne damit keine Auswirkung auf die Prü-

⁹⁸¹ Paus, DStZ 2003, 189 (190).

⁹⁸² Paus, DStZ 2003, 189 (191); Stein, BuW 2003, 758 (759); ders., StBp 2003, 199 (206); ders., ZfIR 2003, 274 (277).

⁹⁸³ Stein, BuW 2003, 758 (759); ders., StBp 2003, 199 (206); ders., ZfIR 2003, 274 (277); ähnlich auch schon vor dem Urteil des BFH vom 05.11.2002 (IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646) Fischer, FR 1999, 1375 (1379); Hutter, DStZ 2002, 873 (875).

fung der Einkünfteerzielungsabsicht haben. Das für alle Einkunftsarten konstitutive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht müsse systematisch vorrangig geprüft werden.

Fehle die Einkünfteerzielungsabsicht, seien entstandene Verluste einkommensteuerrechtlich irrelevant. Die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG eigne sich nicht dazu, die einkünfteübergreifende Dogmatik der Liebhaberei zu modifizieren. Sie komme erst zur Anwendung, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

Wenn der BFH davon ausgehe, dass der Gesetzgeber für Vermietungen in Höhe von mindestens 50 % der Marktmiete den Werbungskostenabzug erhalten hätte, wenn ihm die Auswirkungen der Überschusserzielungsabsicht bewusst gewesen wären, deren Fehlen die gesamte Tätigkeit nicht steuerbar werden lässt, sei dies reine Spekulation⁹⁸⁴.

Bei einer verbilligten Vermietung an Angehörige seien die privaten Motive für die Inkaufnahme der Verluste offensichtlich⁹⁸⁵. Die vom BFH aufgestellte Toleranzgrenze für Vermietungen zu mindestens 75 % der Marktmiete wird als nicht gerechtfertigt angesehen. Eine Mietermäßigung von 25 % könne keinesfalls als lediglich geringfügig gelten.

Außerdem erscheine eine Grenzziehung bei 75 % völlig willkürlich. Im Einzelfall müsse es die Aufgabe des Finanzamts und ggf. des Finanzgerichts sein, festzustellen, ob eine Wohnung wegen des Verwandtschaftsverhältnisses verbilligt vermietet wird. Gerade die Aufstellung fester Prozentgrenzen erscheine nicht sachgerecht und stelle kein geeignetes Mittel dar, die mit einer Schätzung der Marktmiete verbundenen Probleme zu bewältigen. Starre Grenzziehungen bewirkten, dass Steuerpflichtige versuchen, die Miete möglichst knapp über den vorgegebenen Grenzen festzulegen, um mögliche Steuerersparnisse voll auszunutzen.

⁹⁸⁴ Stein ZfIR 2003, 274 (277).

⁹⁸⁵ Paus, DStZ 2003, 189 (191, 193).

Außerdem sei es nicht mit den vom Großen Senat des BFH aufgestellten Grundsätzen vereinbar, Vermietungsverluste anzuerkennen, obwohl es an der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen fehle⁹⁸⁶.

d) Bewertung der BFH-Rechtsprechung zur verbilligten Vermietung

aa) Allgemeines

M.E. kann der Ansicht des IX. Senats des BFH, die im Ergebnis dazu führt, dass die Einkünfteerzielungsabsicht auch bei einer verbilligten Vermietung an nahe Angehörige, nur bei einer verbilligten Vermietung im Bereich zwischen 50 v.H. (mit Wirkung ab dem VZ 2004 zwischen 56 v.H.)⁹⁸⁷ und weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete zu prüfen und bei einer negativen Totalüberschussprognose lediglich eine Kürzung der Werbungskosten vorzunehmen und in allen anderen Fällen der verbilligten Vermietung, grundsätzlich das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht zu unterstellen, nicht gefolgt werden⁹⁸⁸.

Wie bereits oben festgestellt wurde, sind gerade bei einer verbilligten Vermietung an Angehörige die privaten außerhalb der Einkünfteerzielungssphäre liegenden Motive offensichtlich. Insoweit ist das Handeln des Steuerpflichtigen regelmäßig nicht von der Absicht geprägt, auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Vielmehr steht meist die Absicht der Unterstützung der Angehörigen bei deren Lebensführung, unter Mitnahme der steuerlichen Vorteile, im Vordergrund. Im Gegensatz dazu haben Steuerpflichtige, bei der Vermietung an Fremde, von Ausnahmefällen abgesehen keinen Anlass das Vermietungsobjekt verbilligt zu überlassen. Es ist daher nicht zulässig, entgegen der Lebenserfahrung auch bei der Vermietung an Angehörige, die Einkünfteerzielungsabsicht zu unterstel-

⁹⁸⁶ Stein, BuW 2003, 758 (759), ähnlich Paus, DStZ 2003, 189 (192 f).

⁹⁸⁷ Vgl. dazu oben.

⁹⁸⁸ Zu beachten ist, dass der IX. Senat des BFH weiterhin davon ausgeht, dass bei einer verbilligten Vermietung und einer vorzunehmenden Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, das in der verbilligten Vermietung liegende nicht marktgerechte Verhalten des Steuerpflichtigen nicht nur für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen des entgeltlichen Teils, sondern auch für die Prüfung im Rahmen eines durchzuführenden Fremdvergleichs keine Bedeutung hat (BFH, Urteil 04.08.2003 – IX R 56/02 (juris); BFH, Urteil vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806; ähnlich schon BFH, Urteil vom 05.11.2002

len bzw. ggf. auch bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht, zumindest einen gekürzten Werbungskostenabzug zuzulassen.

Eine Abweichung von diesen rein tatsächlichen Gegebenheiten und eine Lösung entgegen der Lebenserfahrung wäre nur dann geboten, wenn durch die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG zwingend eine Lösung entsprechend dem Ansatz des IX. Senats des BFH vorgegeben wäre.

bb) Einfluss von § 21 Abs. 2 EStG auf die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

(1) Sonderregelung für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Angehörigen?

Man könnte zunächst, da § 21 Abs. 2 EStG im Wesentlichen Angehörigenmietverhältnisse betrifft⁹⁸⁹, davon ausgehen, dass diese Vorschrift eine Sonderregelung für diesen Bereich darstellt und daher eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen solcher Mietverhältnisse gänzlich ausgeschlossen ist. So weit geht allerdings nicht einmal der BFH. Auch der IX. Senat des BFH weist darauf hin, dass, trotz des durch § 21 Abs. 2 EStG angestrebten Vereinfachungszwecks, eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht ausgeschlossen ist, da durch die mit der Norm angeordnete Bezugnahme auf die ortsübliche Miete, der Vereinfachungszweck lediglich den objektiven Tatbestand der Norm betrifft⁹⁹⁰.

Aber auch ansonsten entfaltet § 21 Abs. 2 EStG, entgegen der Auffassung des BFH, keine Wirkungen für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht.

In § 21 Abs. 2 EStG heißt es: „Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 (ab VZ 2004: weniger als 56) vom Hundert

– IX R 48/01, BStBl. II 2003, 646; zur dieser Rechtsprechung vgl. auch Stein, INF 2003, 902 (906); ders., ZfIR 2003, 274 (278)).

⁹⁸⁹ Davon ging man auch im Gesetzgebungsverfahren aus (vgl. Bundestagsdrucksache 10/3633, 17 und auch Pezzer, StuW 2000, 457 (464); ders., StbJb 2000/01, 61 (75 f.); Hutter, DSz 2002, 873 (874)).

⁹⁹⁰ Ähnlich Heuermann, DB 2003, 112 (114) der darauf hinweist, dass sich aus den Gesetzesmaterialien nicht ergibt, dass der Gesetzgeber mit § 21 Abs. 2 EStG die Einkünfteerzielungsabsicht un-

der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.“ Nach ihrem Wortlaut enthält die Vorschrift keine Regelung hinsichtlich der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht. Sie bezieht sich, wie bereits festgestellt, nach ihrem Regelungsgehalt lediglich auf den objektiven Teil des Steuertatbestandes.

Bevor aber eine Aufteilung der Werbungskosten entsprechend den gesetzlichen Vorgaben erfolgen kann, ist zunächst Voraussetzung, dass die Einkünfteerzielungsabsicht (subjektives Tatbestandsmerkmal) vorliegt. Fehlt es bereits an der Einkünfteerzielungsabsicht, so kann es auch nicht zu einer Aufteilung der Werbungskosten kommen. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist systematisch vorrangig vor der eventuell vorzunehmenden Aufteilung der Werbungskosten zu prüfen⁹⁹¹.

Es sprechen also einerseits der Wortlaut des § 21 Abs. 2 EStG und andererseits auch die dargestellten systematischen Erwägungen dagegen, die Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung an Angehörige, entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung, grundsätzlich zu unterstellen bzw. selbst beim Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht einen ggf. gekürzten Werbungskostenabzug zuzulassen.

(2) Erfordernis einer teleologischen Reduktion des Aufteilungsverbotes?

Der IX. Senat rechtfertigt seine Lösung im Wesentlichen damit, dass es einen sachlich nicht durch den Vereinfachungszweck des § 21 Abs. 2 EStG gerechtfertigten Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) darstelle, wenn bei einer vereinbarten Vertragsmiete zwischen 50 v.H. und weniger als 75 v.H. der ortsüblichen Marktmiete eine Aufteilung der Vermietungstätigkeit in einen entgeltlichen und in ei-

terstellt. Auch er geht davon aus, dass die Vorschrift lediglich den objektiven Tatbestand (die Einkünftermittlung) modifiziert.

⁹⁹¹ Davon zu unterscheiden ist aber die Frage nach dem Inhalt der Einkünfteerzielungsabsicht. Dazu wurde bereits festgestellt (vgl. beim 2. Teil Abschnitt C. I.), dass sich die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen muss und sich die Totalüberschussprognose grundsätzlich auch an den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften orientiert. Daher spielt der objektive Tatbestand insoweit eine wichtige Rolle. M.E. muss man sich deshalb (soweit man von der Verfassungsmäßigkeit des § 21 Abs. 2 EStG ausgeht) bei der Durchführung einer Totalüberschussprognose auch am Maßstab des § 21 Abs. 2 EStG orientieren (so auch BFH, Urteil vom 25.07.2000 – IX R 9/97(juris); BFH, Urteil vom 25.07.200 – IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305; a.A. Stein, ZfIR 2003, (274 (277 f.); ders., StBp 2003, 199 (206)).

nen unentgeltlichen Teil unterbleibt. Daher müsse das sich aus § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG ergebende Aufteilungsverbot im Wege der teleologischen Reduktion eingeschränkt werden.

M.E. ist eine solche („verfassungskonforme“) teleologische Reduktion des § 21 Abs. 2 EStG nicht möglich. Die Grenze jeder Auslegung ist der Wortlaut der Vorschrift⁹⁹². Aus § 21 Abs. 2 EStG ergibt sich zunächst eindeutig, dass bei Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken, zu weniger als 50 v.H. (ab VZ 2004: 56 v.H.) der ortsüblichen Marktmiete, eine Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu erfolgen hat. Im Gegenschluss ergibt sich daraus m.E. genauso eindeutig, dass bei Vereinbarung einer Miete, zu 50 v.H. (56 v.H.) und mehr als 50 v.H. (56 v.H.) der ortsüblichen Marktmiete, keine Aufteilung und damit keine Kürzung der Werbungskosten vorgenommen werden darf.

Teilweise wird zwar in der Literatur vertreten, dass der Wortlaut des § 21 Abs. 2 EStG einer Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, auch bei einer vereinbarten Miete in Höhe von 50 v.H. der Marktmiete oder mehr nicht entgegensteht, da der Wortlaut nur eine eindeutige Regelung für Fälle einer vereinbarten Miete von weniger als 50 v.H. der Marktmiete treffe⁹⁹³. Diese Sichtweise ist m.E. aber unzutreffend. Der eigentliche Inhalt der Regelung besteht gerade darin, bei einer Vermietung zu mindestens 50 % der Marktmiete, eine Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auszuschließen⁹⁹⁴. Der Ausschluss der Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, bei einer Vermietung zu mindestens 50 % der Marktmiete, entspricht auch dem Willen des historischen Gesetzgebers⁹⁹⁵.

Richtig ist zwar, dass eine Anwendung des § 21 Abs. 2 EStG u.U. dazu führen kann, dass bei einer Vertragsmiete in Höhe von mindestens 50 v.H. (ab VZ 2004: 56 v.H.) der ortsüblichen Miete, eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht zu einem negativen Ergebnis führen kann und damit der Werbungskostenabzug ausgeschlos-

⁹⁹² Ähnlich Hutter, DStZ 2002, 873 (876).

⁹⁹³ Hutter, DStZ 2002, 873 (876); ähnlich im Ergebnis auch Heuermann, DB 2003, 112 (115 f.).

⁹⁹⁴ So Paus, DStZ 2003, 189 (191 f.); ähnlich im Ergebnis Pezzer, StuW 2000, 457 (465); ders. StbJb 2000/01, 61 (79).

⁹⁹⁵ Vgl. die Gesetzesbegründung, Bundestagsdrucksache 10/3633, S. 16, 20.

sen ist, während der Steuerpflichtige, der gemäß § 21 Abs. 2 EStG eine Vertragsmiete in Höhe von weniger als 50 v.H. (ab VZ 2004: 56 v.H.) der Marktmiete vereinbart, ggf. nur eine Kürzung der Werbungskosten hinnehmen muss.

Der IX. Senat zieht daraus aber die falsche Konsequenz. Er geht davon aus, dass es sich bei der Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG um eine zulässige gesetzliche Typisierung handelt, die der Steuervereinfachung diene und die eine genaue Ermittlung der Marktmiete und eine entsprechende Aufteilung vermeiden will. Der Gesetzgeber habe insoweit einen weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum. Die Typisierung sei erst dann unzulässig, wenn die mit ihr verbundenen Vorteile (Steuervereinfachung) nicht mehr im angemessenen Verhältnis zu der mit der Typisierung verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung steht.

Um das angemessene Verhältnis zwischen zulässiger gesetzlicher Typisierung zur Steuervereinfachung und der mit der Typisierung verbundenen ungleichen Behandlung in den genannten Fallgestaltungen zu erhalten, geht der IX. Senat von der Möglichkeit einer Aufteilung der Nutzungsüberlassung, auch bei Vereinbarung einer Miete zu 50 v.H. und mehr als 50 v.H. der ortsüblichen Marktmiete aus.

Der vom Gesetzgeber angestrebte Vereinfachungszweck wird aber weder beim Ausschluss der Aufteilung der Nutzungsüberlassung bei einer vereinbarten Miete von unter 50 % der Marktmiete, noch bei einer vom BFH vertretenen Aufteilung bei einer Grenze bis unter 75 % der Marktmiete erreicht.

In der Literatur⁹⁹⁶ wird zutreffend darauf hingewiesen, dass die Aufstellung fester Prozentgrenzen kein geeignetes Mittel ist, die mit einer Schätzung der Marktmiete verbundenen Probleme zu bewältigen und feste Grenzziehungen dazu führen, dass Steuerpflichtige versuchen, die Miete möglichst knapp über den vorgegebenen Grenzen festzulegen, um mögliche Steuerersparnisse voll auszunutzen⁹⁹⁷.

⁹⁹⁶ Paus, DStZ 2003, 189 (192); ähnlich im Ergebnis Pezzer, StuW 2000, 457 (465 f.); ders. StbJb 2000/01, 61 (79 ff.).

⁹⁹⁷ Dies zeigen beispielsweise schon neue auf der neuen BFH-Rechtsprechung basierende Gestaltungsüberlegungen. So rät Hilbertz (EStB 2003, 336) dazu, die Mietverträge entsprechend auf mindestens 75 % der Marktmiete anzuheben, um eine eventuellen Kürzung der Werbungskosten zu vermeiden.

Die vom BFH vertretene Lösung wird bei den Finanzämtern im Gegenteil zukünftig zu noch mehr Prüfungsaufwand führen⁹⁹⁸. Zusätzlich zu der bisher schon erforderlichen Prüfung, der durch § 21 Abs. 2 EStG vorgegebenen 50 %-Grenze (ab VZ 2004: 56 %-Grenze), wird auch noch eine Prüfung der vom BFH festgelegten 75 %-Grenze erforderlich. Eine Vereinfachung ist nicht ersichtlich. Daher wird auch teilweise in der Literatur zutreffend darauf hingewiesen, dass die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG zu einem Verstoß gegen das steuerliche Nettoprinzip führt und eine sachlich nicht zu rechtfertigende Steuervergünstigung für die Fälle der Vermietung an nahe Angehörige darstellt⁹⁹⁹.

cc) Verstoß gegen allgemeine Grundsätze der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

Auch der vom BFH für zulässig erachtete anteilige Werbungskostenabzug, bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht, stellt einen deutlichen Widerspruch zu dem bisher in der Rechtsprechung, der Literatur und der Verwaltung allgemein anerkannten Grundsatz dar, dass bei fehlender Einkünfteerzielungsabsicht die gesamte Tätigkeit nicht steuerbar ist¹⁰⁰⁰.

Eine solche Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen ist nicht dadurch gerechtfertigt, dass ansonsten kein angemessenes Verhältnis zwischen zulässiger gesetzlicher Typisierung zur Steuervereinfachung und der mit der Typisierung verbundenen ungleichen Behandlung im Rahmen des § 21 Abs. 2 EStG bestehen würde, da wie bereits dargestellt, der vom Gesetzgeber angestrebte Vereinfachungszweck auch durch die vom BFH vertretene Aufteilung der Nutzungsüberlassung bei einer Grenze bis unter 75 % der Marktmiete nicht erreicht wird.

Außerdem ist fraglich, ob der BFH zur Festlegung einer festen „Toleranzgrenze“ von bis zu 25 % Mietermäßigung, bei der er das Vorliegen der Einkünfteerzielungsab-

⁹⁹⁸ So auch Stein, StBp, 2003, 199 (205 f.).

⁹⁹⁹ Paus, DStZ 2003, 189 (190) (Auch ansonsten wird die Vorschrift zumindest als verfassungsrechtlich bedenklich angesehen (vgl. Fischer, FR 1999, 1377 (1379); Pezzer, StuW 2000, 457 (465 ff.); ders. StbJb 2000/01, 61 (79 ff.); BFH, Urteil vom 29.04.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652; BFH, Urteil vom 14.01.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230).

¹⁰⁰⁰ So deutlich auch Stein, BuW 2003, 758; ähnlich ders., StBp, 2003, 199 (205).

sicht nicht prüft, anstelle des Gesetzgebers berechtigt ist. Im Übrigen erscheint die Grenzziehung auch völlig willkürlich¹⁰⁰¹. Der BFH hätte auch eine „Toleranzgrenze“ von 20 %, 15 %, 10 % oder 5 % annehmen können. Außerdem kann eine Unterschreitung der Marktmiete von bis zu 25 % nicht als lediglich geringfügig angesehen werden.

Es ist davon auszugehen, dass sachgerechtere Ergebnisse erzielt werden, wenn den Finanzämtern und ggf. den Finanzgerichten die Möglichkeit verbleibt, auch bei einer verbilligten Vermietung zwischen Angehörigen, im Einzelfall (ohne feste Grenzziehung) eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht vorzunehmen.

e) Ergebnis

Es kann also festgehalten werden, dass es erforderlich ist, die Vermietung und Verpachtung an nahe Angehörige aus dem Anwendungsbereich des Anscheinsbeweises des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung auszunehmen. Die verbilligte Vermietung/Verpachtung an Angehörige zur Unterstützung der Angehörigen bei deren Lebensführung unter Mitnahme der steuerlichen Vorteile, stellt keinen atypischen Sachverhalt dar. Auch die Vorschrift des § 21 Abs. 2 EStG rechtfertigt keine Abweichung von diesen rein tatsächlichen Gegebenheiten.

4. Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer dauerhaften Verpachtung von unbebautem Grundbesitz

Es wurde dargestellt¹⁰⁰², dass der IX. Senat in einer neueren Entscheidung darauf hingewiesen hat, dass der von ihm aufgestellte Grundsatz, dass nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige einen Einnahmeüberschuss erzielen will, auch wenn er über längere Zeiträume Wer-

¹⁰⁰¹ Ähnlich dazu auch Paus, DStZ 2003, 189 (191, 193).

¹⁰⁰² 6. Teil bei Abschnitt A. I.

bungskostenüberschüsse erwirtschaftet, nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz gilt¹⁰⁰³.

Dies begründet der BFH damit, dass die Ersetzung der Nutzungswertbesteuerung von Wohnimmobilien durch offene Subventionen, nur die Vermietung von Gebäuden und nicht die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz betreffe und deshalb die von ihm angestellten Erwägungen zum Normzweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG für die Verpachtung von unbebautem Grundbesitz nicht einschlägig seien.

Es stellt sich deshalb die Frage, ob der hier vertretene Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, nur bei einer auf Dauer angelegten Vermietung von Gebäuden oder auch für die Verpachtung von unbebautem Grundbesitz gilt.

M.E. ist kein Grund ersichtlich, die vom BFH insoweit vorgenommene Differenzierung, auch auf die hier vertretene Anwendung des Anscheinsbeweises für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu übertragen. Zwar ist es richtig, dass die Ersetzung der Nutzungswertbesteuerung von Wohnimmobilien durch offene Subventionen ab 1996 nur die Vermietung von Gebäuden und nicht die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz betrifft. Aber nach der hier vertretenen Auffassung besteht bereits mit dem Grundansatz des BFH zum Normzweck des § 21 EStG keine Übereinstimmung.

Insoweit wurde bereits festgestellt¹⁰⁰⁴, dass die Vorschrift keine Aussage dahingehend trifft, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietung, grundsätzlich von der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist, da § 21 Abs. 1 EStG, hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht, nicht zwischen einer Vermietung/Verpachtung auf Dauer und einer kurzfristigen Vermietung/Verpachtung differenziert. Deshalb kann auch der auf diesem Grundverständnis des § 21 Abs. 1 EStG

¹⁰⁰³ BFH, Beschluss vom 25.03.2003 – IX B 2/03, BStBl. II 2003, 479; dazu Meurer, EStB 2003, 212; Heuermann, INF 2003, 405; so auch die Verwaltung (H 161 EStR); ähnlich auch das FG München, Urteil vom 07.05.2001 – 13 K 909/98, (juris).

¹⁰⁰⁴ Einzelheiten vgl. beim 6. Teil bei Abschnitt A.

aufbauenden Argumentation zur Verpachtung von unbebautem Grundbesitz nicht gefolgt werden.

Auch bei der auf Dauer angelegten Verpachtung von unbebautem Grundbesitz an Fremde kann nach der Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass die Verpachtung regelmäßig mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt. Auch insoweit ist es äußerst unwahrscheinlich, dass ein Steuerpflichtiger ein unbebautes Grundstück dauerhaft an fremde Personen verpachtet, ohne mit seinem Engagement insgesamt einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen zu wollen. Eine Differenzierung zur Vermietung von Gebäuden erscheint daher nicht sachgerecht.

5. Materiellrechtliche Rechtfertigung eines Anscheinsbeweises bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung

Es wurde ausgeführt¹⁰⁰⁵, dass für die Möglichkeit eines Anscheinsbeweises weiterhin erforderlich ist, dass seine Zulassung aus materiellrechtlichen Gründen gerechtfertigt ist, da der Anscheinsbeweis im Ergebnis zu einer Erleichterung der Beweisführung für denjenigen Beteiligten führt, zu dessen Gunsten er eingreift.

Es ist aber auch materiellrechtlich gerechtfertigt, bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde, von einem Anscheinsbeweis für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Die Anwendung eines Anscheinsbeweises bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung führt zu einer erleichterten Beweisführung für den „Normalvermieter“. Gerade dies ist m.E. auch sachgerecht.

Der Zweck des subjektiven Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht besteht in der Abgrenzung von Tätigkeiten/Vermögensnutzungen, die zu Einkünften im Rahmen einer Einkunftsart führen, von nicht steuerbaren Tätigkeiten, die nur äußerlich die Merkmale einer Einkunftsart erfüllen, aber tatsächlich subjektiv ohne Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt werden. Der Sinn des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht kann aber nicht darin bestehen, die für die jeweilige Ein-

¹⁰⁰⁵ Vgl. 6. Teil Abschnitt B. III. 5.; so auch Walter, ZZZ 90 (1977), 270 (283 f.).

kunftsart typischen Verhaltensweisen als außerhalb der Einkunftsart liegend zu beurteilen¹⁰⁰⁶.

Deshalb ist es auch materiellrechtlich gerechtfertigt, bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde, von einem Anscheinsbeweis für die Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen und grundsätzlich (soweit kein atypischer Sachverhalt vorliegt) auf die Erstellung einer Totalüberschussprognose und die Prüfung, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus (subjektiven) außersteuerlichen (persönlichen) Gründen (oder Neigungen) in Kauf nimmt, zu verzichten. Eine solche Lösung erscheint auch angemessen, weil dadurch die zahlreichen mit der Durchführung einer Totalüberschussprognose verbundenen Schwierigkeiten vermieden werden und die Erstellung einer Totalüberschussprognose auf Ausnahmefälle beschränkt wird.

IV. Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung

Voraussetzung für die Anwendung eines Anscheinsbeweises ist allgemein, dass der Tatbestand, an dessen Vorliegen der Anscheinsbeweis anknüpft, feststeht¹⁰⁰⁷. Derjenige, zu dessen Gunsten der Anscheinsbeweis wirkt (der Steuerpflichtige, soweit er die Anerkennung von negativen Einkünften begehrt) muss die tatsächlichen Voraussetzungen für sein Eingreifen nachweisen, soweit diese Voraussetzungen streitig sind¹⁰⁰⁸.

Für die Anwendung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde bedeutet dies zunächst, dass feststehen muss, dass der Steuerpflichtige eine auf Dauer angelegte Vermietung beabsichtigt.

¹⁰⁰⁶ So Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 269.

¹⁰⁰⁷ Völlmeke, DStR 1996, 170 (1074); Walter, ZZZ 90 (1977), 270 (281); Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 209; ders. in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 37; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 16; ähnlich auch Ruppel, DStZ 1970/Ausgabe A, 38 (41).

¹⁰⁰⁸ Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 17.

Der BFH hatte sich zunächst nicht explizit dazu geäußert, wann eine auf Dauer angelegte Vermietung/Verpachtung vorliegen soll¹⁰⁰⁹. Er hatte lediglich festgestellt, dass für das Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietung erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige, den Entschluss auf Dauer zu vermieten, endgültig gefasst haben muss und es daran fehlt, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück kurzfristig wieder verkaufen oder sich jedenfalls noch nicht entschieden hat, ob er das Grundstück langfristig vermieten oder kurzfristig verkaufen will¹⁰¹⁰.

Mit seiner neueren Rechtsprechung hat der IX. Senat des BFH nunmehr entschieden, dass eine Vermietungstätigkeit¹⁰¹¹ auf Dauer angelegt ist, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt¹⁰¹². Hat der Steuerpflichtige den Entschluss auf Dauer zu vermieten endgültig gefasst, soll es unschädlich sein, wenn er das bebaute Grundstück auf Grund eines neu gefassten Entschlusses veräußert¹⁰¹³ oder selbst nutzt¹⁰¹⁴. Auch in diesen Fällen geht die Rechtsprechung dann von einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit aus¹⁰¹⁵.

¹⁰⁰⁹ So auch Thürmer, HFR 2002, 1003; Stein, ZfIR 2003, 323 (327); ders. DStR 2002, 1419 (1422); ders., StBp 2003, 199 (202); ähnlich auch schon Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (579).

¹⁰¹⁰ BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; ähnlich auch schon BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67; BFH, Urteil vom 22.04.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650.

¹⁰¹¹ Zu beachten ist, dass der BFH nur darauf eingeht, wann eine auf Dauer angelegte Vermietung vorliegt. Er äußert sich nicht zu der Frage, wann eine auf Dauer angelegte Verpachtung gegeben ist. Dies hängt damit zusammen, dass der BFH den von ihm aufgestellten Grundsatz, dass nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige einen Einnahmeüberschuss beabsichtigt, auch wenn er über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet, nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz anwendet (vgl. dazu im 6. Teil Abschnitt A. I. 1. und BFH, Beschluss vom 25.03.2003 – IX B 2/03, BStBl. II 2003, 479). Der Verfasser vertritt dazu eine andere Ansicht (vgl. vgl. dazu im 6. Teil Abschnitt B. III. 4.). Soweit im Folgenden nur von „Vermietung“ ausgegangen wird, gelten die Ausführungen für die Verpachtung von unbebautem Grundbesitz entsprechend.

¹⁰¹² BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99; BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749; dem folgend auch das FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 14.05.2003 – 2 K 761/00 (juris); das FG des Saarlandes, Urteil vom 05.12.2002 – 1 K 215/99, EFG 2003, 328; das FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.03.2003 – 4 K 2699/98, EFG 2003, 851.

¹⁰¹³ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99; BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749 (ähnlich hat der BFH bereits frühere entschieden, vgl. BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67; BFH, Urteil vom 09.02.1993 – IX R 42/90 BStBl. II 1993, 658).

¹⁰¹⁴ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; dem folgend das FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 14.05.2003 – 2 K 761/00 (juris).

¹⁰¹⁵ Zur neuen Rechtsprechung vgl. auch Dreseck in Schmidt, EStG § 21 Rn 10.

Ein allgemeiner Vorbehalt des Steuerpflichtigen, das erworbene Grundstück zu veräußern, soweit die Änderung äußerer Umstände und Bedingungen ihn dazu zwingt, stehe der Einkünfteerzielungsabsicht nicht entgegen¹⁰¹⁶. Dass die tatsächliche Nutzungsdauer des Grundstücks auf Grund neuer gegebenenfalls vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängiger Umstände kürzer ist, dürfe sich nicht nachteilig auswirken, wenn nach den Vorstellungen des Steuerpflichtigen zu Beginn seiner Tätigkeit eine langfristige Vermietung beabsichtigt war. Bereits in früheren Entscheidungen hat der BFH betont, dass im Einzelfall, im Wege einer umfassenden Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) aller feststehenden Indizien zu klären ist, ob der Steuerpflichtige eine auf Dauer angelegte Vermietung beabsichtigt¹⁰¹⁷.

In der Literatur wird ausgeführt, dass ein unbefristet abgeschlossenes Mietverhältnis zeige, dass die Vermietungstätigkeit auf Dauer angelegt ist¹⁰¹⁸. Die Vermietungstätigkeit soll aber auch dann auf Dauer angelegt sein, wenn der Steuerpflichtige ein unbefristetes Mietverhältnis auflöst und wieder ein neues unbefristetes Mietverhältnis eingeht¹⁰¹⁹. Es wird darauf hingewiesen, dass das Steuerrecht an die Vermietungstätigkeit des Steuerpflichtigen und nicht an den jeweiligen Mietvertrag anknüpft¹⁰²⁰. Deshalb könne eine Vermietungstätigkeit auch dann auf Dauer angelegt sein, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, nacheinander mehrere zeitlich befristete Mietverträge abzuschließen¹⁰²¹. Eine in einem befristeten Mietvertrag dokumentierte Verkaufs- oder Selbstnutzungsabsicht sei allerdings in jedem Fall schädlich¹⁰²².

Der dargestellten Sichtweise des BFH ist im Ergebnis zuzustimmen. Allerdings ist die Begründung m.E. ergänzungsbedürftig. Der BFH geht davon aus, dass es sich

¹⁰¹⁶ Vgl. dazu auch schon BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67; BFH, Urteil vom 22.04.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650.

¹⁰¹⁷ BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; ähnlich schon BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67 und BFH, Urteil vom 22.04.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650.

¹⁰¹⁸ Thürmer, HFR 2002, 1003; ders., DStZ 2002, 855 (856); Stein, ZfIR 2003, 323 (327); ähnlich ders., NWB 2002, F. 3 S. 12169 (12179).

¹⁰¹⁹ So auch Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 10.

¹⁰²⁰ Heuermann, DB 2002, 2011.

¹⁰²¹ Heuermann, DB 2002, 2011; ähnlich Stein, StBp 2003, 199 (202); ders., ZfIR 2003, 274; Thürmer, DStZ 2002, 855 (856).

¹⁰²² Stein, StBp 2003, 199 (202); ders., ZfIR 2003, 323 (327); Heuermann, DB 2002, 2011 (2012).

für den Steuerpflichtigen nicht nachteilig auswirken darf, wenn die Nutzungsdauer des Grundstücks auf Grund neuer gegebenenfalls vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängiger Umstände kürzer ist und er zunächst eine langfristige Vermietung beabsichtigt hat.

Diese „Billigkeitserwägungen“ des BFH sind zwar nicht falsch, der eigentliche Grund für das Abstellen auf die Situation zu Beginn der Vermietungstätigkeit liegt jedoch im Wesen des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht. Bei der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich um ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Es kann grundsätzlich nicht entscheidend sein, wie sich ein Sachverhalt später objektiv darstellt. Vielmehr muss wesentlich darauf abgestellt werden, wie der Sachverhalt aus der Sicht des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ zu beurteilen ist, für den das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht geprüft wird¹⁰²³. Dazu steht aber nicht im Widerspruch, dass später eintretende Umstände ggf. wertvolle Hinweise für eine schon zu Beginn der Vermietungstätigkeit bestehende Motivation des Steuerpflichtigen liefern können.

Zutreffend führt die Literatur ergänzend an, dass es bei der Frage, ob der Steuerpflichtige eine auf Dauer angelegte Vermietung beabsichtigt, auf die Vermietungstätigkeit und nicht auf das einzelne Mietverhältnis ankommt, da das Steuerrecht an die Vermietungstätigkeit des Steuerpflichtigen und nicht an das einzelne Mietverhältnis anknüpft. Deshalb kann eine auf Dauer angelegte Vermietung nicht nur bei Abschluss eines unbefristeten Mietvertrages, sondern auch bei geplantem Abschluss mehrerer hintereinander geschalteter befristeter Mietverträge vorliegen.

C. Lösung bei nicht auf Dauer angelegter Vermietung/Verpachtung bzw. Erschütterung des Anscheinsbeweises

Bevor in den folgenden Abschnitten einzelne Fallgestaltungen näher auf das Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung und das Vorhandensein der Einkünfteerzielungsabsicht untersucht werden, soll an dieser Stelle der Fragestellung nachgegangen werden, wie zu verfahren ist, wenn nicht von einer auf Dauer

angelegten Vermietung/Verpachtung ausgegangen werden kann bzw. der Anscheinsbeweis erschüttert ist.

Für den Beteiligten, zu dessen Lasten der Anscheinsbeweis gilt, besteht die Möglichkeit durch den Vortrag und den Beweis des Vorliegens eines atypischen, der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechenden Sachverhaltes, den Anscheinsbeweis zu erschüttern (Gegenbeweis bzw. Erschütterungsbeweis)¹⁰²⁴. Dann entfallen die Wirkungen des Anscheinsbeweises. So besteht für das Finanzamt die Möglichkeit, den ggf. zu Gunsten des Steuerpflichtigen bestehenden Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht zu erschüttern. Gelingt der Gegenbeweis oder liegen die Voraussetzungen für den Anscheinsbeweis nicht vor, so müssen die entscheidungserheblichen Tatsachen auf andere Weise nachgewiesen werden¹⁰²⁵.

I. Meinungsstand

Der BFH geht davon aus, dass sich ein Beweisanzeichen für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht daraus ergeben kann, dass es dem Steuerpflichtigen, in der Zeit seiner nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nicht möglich ist, ein positives Gesamtergebnis zu erreichen.

Neuerdings soll es nach Ansicht des BFH¹⁰²⁶ und von Teilen der Literatur¹⁰²⁷ dann nicht mehr darauf ankommen, aus welchen Gründen (z.B. der Lebensführung i.S. von § 12 EStG) der Steuerpflichtige den Werbungskostenüberschuss hinnimmt. Es wird also in den Fällen einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung nicht mehr für

¹⁰²³ Diese Grundsätze wurden bereits bei der Problematik des Prognoseverfahrens (vgl. 3. Teil Abschnitt D.) ausführlich dargestellt und müssen auch hier gelten.

¹⁰²⁴ Schmidt, Objektive Beweislast, S. 305; Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 18 ff.; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 209; ders. in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 44; Völlmeke, DStR 1996, 1070 (1074); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; Schwarz, DStR 1991, 401 (407); ders., DSz 1991, 202 (210); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 358; Schmidt-Troje in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 97), § 96 Rn 42.

¹⁰²⁵ Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 44.

¹⁰²⁶ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99; BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749; im Ergebnis wohl ähnlich auch Dreneck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 12 (keine Einkünfteerzielungsabsicht bei nicht auf Dauer angelegter Vermietung und negativer Totalüberschussprognose).

erforderlich gehalten, zusätzlich zu der (negativen) Totalüberschussprognose noch zu prüfen, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt¹⁰²⁸.

Mit dem Verzicht der Prüfung einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Motive, zusätzlich zu einer negativen Totalüberschussprognose im Falle der nicht auf Dauer angelegten Vermietung, weiche der IX. Senat des BFH nicht vom sogenannten zweigliedrigen Liebhabereibegriff ab¹⁰²⁹. Zwar werde vielfach neben dem Vorliegen einer negativen Totalüberschussprognose noch gefordert, dass der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motiven hin- nimmt. Diese Erwägungen sollen jedoch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zutreffend sein.

Den Fällen, in denen der BFH zusätzlich zur negativen Totalüberschussprognose noch das Vorliegen einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Motive prüft, sei gemein, dass der Steuerpflichtige sich „normgemäß“ verhalte. So verhalte sich derjenige, der z.B. als Rechtsanwalt, Steuerberater u.s.w. tätig ist, „normgemäß“. Die Art der Tätigkeit „indiziere“ die Einkünfteerzielungsabsicht. Daher bedürfe es weiterer Umstände, um die entsprechenden Tätigkeiten von der Steuerbarkeit auszuschließen.

Gerade in diesen Fällen (in denen der Steuerpflichtige sich „normgemäß“ verhalte)¹⁰³⁰ arbeite man aber im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung mit der unterstellten Überschusserzielungsabsicht, die nur in Ausnahmefällen verneint werden könne. Eine nicht auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit wäre aber nicht „normtypisch“, deshalb sei eine zusätzliche Prüfung des Vorliegens einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Motive für die Inkaufnahme des negativen Totalüberschusses nicht erforderlich¹⁰³¹.

¹⁰²⁷ Heuermann, DB 2002, 2111 (2012).

¹⁰²⁸ Zu dieser Rechtsprechung vgl. Stein, ZfIR 2003, 274 (275 f.); ders., ZfIR 2003, 323 (328); ders., StBp 2003, 199 (202); Heuermann, DB 2002, 2111 (2012).

¹⁰²⁹ Heuermann, DB 2002, 2111 (2012).

¹⁰³⁰ Ergänzung des Verfassers.

¹⁰³¹ Ergänzung des Verfassers.

In der Literatur wird diese Rechtsprechung teilweise kritisiert und darauf hingewiesen¹⁰³², dass der BFH mit dem Verzicht der Prüfung des Vorliegens einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Motive, zusätzlich zu der negativen Totalüberschussprognose, im Widerspruch zur Rechtsprechung der anderen BFH-Senate stehe, die neben einer negativen Totalüberschussprognose/Totalgewinnprognose noch prüfen, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motiven hinnimmt. Auch der Große Senat habe in seiner Entscheidung vom 25.06.1984¹⁰³³ eine solche Prüfung für erforderlich gehalten.

II. Eigene Lösung

Der BFH geht m.E. zutreffend davon aus, dass ein wichtiges Beweisanzeichen für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, wenn es nicht möglich erscheint, dass der Steuerpflichtige in der Zeit seines befristeten Engagements einen Totalüberschuss erzielt.

Übertragen auf den vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde bedeutete dies, dass bei Nichteingreifen des Anscheinsbeweises (Fehlen der positiven Voraussetzungen bzw. Erschütterung), zunächst im Wege einer durchzuführenden Totalüberschussprognose ermittelt werden muss, ob der Steuerpflichtige voraussichtlich einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen kann. Die Totalüberschussprognose hat dabei nach den o.g. Grundsätzen zu erfolgen, wobei der Prognosezeitraum auf den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzung der Immobilie begrenzt ist¹⁰³⁴.

Nicht gefolgt werden kann aber dem Ansatz des IX. Senats und von Teilen der Literatur, im Falle einer nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nicht mehr zu prüfen, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt. Die Begründung für den Verzicht auf diesen zweiten Prüfungsschritt vermag nicht zu überzeugen.

¹⁰³² Stein, ZfIR 2003, 274 (275 f.).

¹⁰³³ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

¹⁰³⁴ Vgl. 3. Teil und zum Prognosezeitraum insbesondere Abschnitt B.

Der wesentliche Kern dieser Begründung lautet, dass nur eine auf Dauer angelegte Vermietung ein „normgemäßes“ Verhalten des Steuerpflichtigen darstelle. Soweit der Steuerpflichtige aber nur befristet vermieten will, verhalte er sich schon nicht „normgemäß“ und deshalb sei nicht zu prüfen, aus welchen Gründen er das negative Ergebnis in Kauf nimmt.

Eine andere Sichtweise anderer BFH-Senate¹⁰³⁵, im Rahmen anderer Einkunftsarten, stelle dazu keinen Widerspruch dar. So „indiziere“ beispielsweise die Tätigkeit als Rechtsanwalt schon die Einkünfteerzielungsabsicht, deshalb sei es zutreffend, (bei einer negativen Totalüberschussprognose) dann noch zu prüfen, ob der Steuerpflichtige das Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt.

Bereits oben wurde dargestellt, dass im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht nur eine auf Dauer angelegte Vermietung/Verpachtung ein „normgemäßes“ Verhalten darstellt¹⁰³⁶ und die Vorschrift auch keine Regelung zur Einkünfteerzielungsabsicht enthält, sondern vielmehr im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) und aus der ggf. einmaligen Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG) erfasst werden.

Wollte man tatsächlich nur eine auf Dauer angelegte Vermietung als „normgemäßes“ Verhalten ansehen, so wäre es nur folgerichtig, positive Einkünfte aus einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung nicht der Besteuerung zu unterwerfen. So weit will aber ersichtlich niemand gehen.

Zwar ist es richtig, dass auch nach dem vom Verfasser vertretenen Standpunkt der Anscheinsbeweis für die Einkünfteerzielungsabsicht nicht eingreift, wenn keine auf Dauer angelegte Vermietung/Verpachtung beabsichtigt ist, da sich bei der Vermietung/Verpachtung von Immobilien, ohne Berücksichtigung von Wertsteigerungen und Steuervorteilen, erst nach sehr langen Zeiträumen ein Einnahmeüberschuss einstellt und sich daraus ableiten lässt, dass die Vermietung/Verpachtung grundsätzlich auch

¹⁰³⁵ Z.B. BFH, Urteil vom 02.06.1999 – X R 149/95, BFH/NV 2000, 23; BFH, Urteil vom 22.04.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663; BFH, Urteil vom 31.05.2001 – IV R 81/99, BStBl. II 2002, 276.

¹⁰³⁶ Vgl. 6. Teil Abschnitt A.

auf Dauer angelegt sein muss, weil es dem Steuerpflichtigen ansonsten wohl regelmäßig nicht möglich sein wird, einen Totalüberschuss zu erzielen.

Aber auch derjenige, der nur kurzfristig vermieten will, aber einen positiven Totalüberschuss anstrebt, verhält sich normgemäß. Schon diese Erwägungen zeigen, dass es nicht richtig sein kann, nur eine auf Dauer angelegte Vermietung als „normgemäß“ anzusehen und aus diesem Grund auf eine Prüfung der Motive des Steuerpflichtigen für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses zu verzichten.

Aber auch sonst erscheint die in der Literatur gegebene Begründung für den Verzicht auf die Prüfung der Motive des Steuerpflichtigen, für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses, nicht tragfähig. Auch bei einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung kann nicht allein entscheidend sein, ob der Steuerpflichtige objektiv einen positiven Totalüberschuss erzielen kann. Es muss vielmehr weiter geprüft werden, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt.

Eine andere Verfahrensweise stellt m.E. einen Widerspruch zum Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal dar. Es wurde bereits herausgearbeitet, dass es entscheidend auf die Zielrichtung, mit der der Steuerpflichtige handelt und nicht allein auf die objektive Eignung der Tätigkeit/Vermögensnutzung zur Einkünfteerzielung ankommt¹⁰³⁷.

Deshalb muss in den Fällen einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung, im Rahmen der durchzuführenden Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), auch noch geprüft werden, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt¹⁰³⁸. Eine andere Sichtweise würde eine Rückkehr zum objektiven Liebhabereibegriff bedeuten, den der Große Senat mit seinem Beschluss vom 25.06.1984¹⁰³⁹ gerade abgelehnt hat.

¹⁰³⁷ Vgl. 2. Teil Abschnitt C. III.

¹⁰³⁸ Zu den außersteuerlichen Gründen vgl. bereits beim 2. Teil bei Abschnitt C. II.

¹⁰³⁹ BFH, Beschluss vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 unter C IV 2 ff.

An außersteuerlichen Gründen fehlt es beispielsweise, wenn die Prüfung ergibt, dass der Steuerpflichtige die objektiven Gegebenheiten falsch eingeschätzt und erwartet hat, dass er ein bereits entstandenes negatives Ergebnis wieder ausgleichen und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielen kann¹⁰⁴⁰.

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt, wenn er bestimmte negative Einkünfte aus einer Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit mit anderen positiven Einkünften ausgleichen will¹⁰⁴¹. Ein Beweisanzeichen kann in diesem Zusammenhang auch die Reaktion des Steuerpflichtigen auf bereits entstandene Verluste darstellen¹⁰⁴². Reagiert der Steuerpflichtige nicht auf ein sich offensichtlich abzeichnendes negatives Totalergebnis, kann dies gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht sprechen¹⁰⁴³.

Für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht kommt es zwar grundsätzlich auf die Sichtweise des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ an. Jedoch besteht insoweit grundsätzlich keine andere Möglichkeit, als aus objektiven Umständen auf die Absichten des Steuerpflichtigen zu schließen¹⁰⁴⁴. Gerade später eintretende Umstände

¹⁰⁴⁰ Ähnlich noch der BFH in seinem Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726, allerdings ohne den Hinweis, dass es sich bei dieser Prüfung um die Prüfung des Vorliegens von einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motiven handelt; deutlicher insoweit BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449; vgl. deutlicher auch der IV. Senat des BFH zu den Einkünften aus Land – und Forstwirtschaft, Urteil vom 27.01.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227; Urteil vom 21.01.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; Urteil vom 24.08.2000 – IV R 46/99, BStBl. II 2000, 674; ähnlich auch der X. Senat des BFH, Beschluss vom 14.04.2000 – X B 118/99, BFH/NV 2000, 1333; Beschluss vom 28.03.2000 – X B 82/99, BFH/NV 2000, 1186 und das Schleswig-Holsteinische FG, Urteil vom 14.09.2000 – III 1552/97, EFG 2001, 212.

¹⁰⁴¹ Vgl. dazu bereits 6. Teil Abschnitt B. I.

¹⁰⁴² So von Gehlen, Liebhaberei, S. 183 ff.; Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (677 f.); Groh, DB 1984, 2424 (2426); Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2109 (2111); Schneider, SteuerStud 2002, 425 (426); Horlemann, DStZ 1993, 38 (39); ähnlich Wollny, DStZ 1985, 107 (112); ähnlich im Ergebnis Rose, StJb 1985/1986, 177 (211) und Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 378; ähnlich auch FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 25.04.2002 – 3 K 69/00, (juris) (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 04.08.2003 – IX R 56/02 (juris)); Niedersächsisches FG, Urteil vom 26.04.2001 – 14 K 498/97, EFG 2001, 1037 (Auszug); FG München, Urteil vom 12.12.2000 – 13 K 4866/97 (juris); BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 51/88, BFH/NV 1990, 502, ähnlich auch schon BFH, Urteil vom 14.03.1985 – IV R 8/84, BStBl. II 1985, 424; ähnlich BFH, Urteil vom 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; BFH, Urteil vom 07.08.1991 – X R 10/88, BFH/NV 1992, 108.

¹⁰⁴³ Ähnlich auch Groh, DB 1984, 2424 (2426); von Gehlen, Liebhaberei, S. 183 ff.; Schneider, SteuerStud 2002, 425 (426); Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2109 (2111).

¹⁰⁴⁴ Einschränkend wohl Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (677 f.), und Schwarz, DStR 1991, 401 (406); ders., DStZ 1991, 202 (210), die davon ausgehen, dass bei unerwartetem Eintritt von Dauerverlusten und fehlender Reaktion des Steuerpflichtigen auf die bereits entstandenen Verluste, nur darauf geschlossen werden kann, dass die Einkünfteerzielungsabsicht (zukünftig) nicht mehr besteht. Dies ist Folge der vertretenen Auffassung, dass nachträglich eintretende Umstände nicht zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht herangezogen werden können (vgl. dazu bereits ausführlich 3. Teil Abschnitt D. III. 2).

können wertvolle Hinweise auf eine von Anfang an bestehende Motivation des Steuerpflichtigen liefern.

D. Einzelfälle

In den folgenden Abschnitten sollen einige spezifische Fallgruppen näher hinsichtlich der Frage der Einkünfteerzielungsabsicht und ggf. auch zur Problematik des Vorliegens einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung untersucht werden.

I. Kurzfristige Veräußerung des zur Einkünfteerzielung genutzten Objekts

1. Allgemeines zur Feststellung der Absicht auf Dauer zu vermieten bzw. zu verpachten

Wie bereits festgestellt wurde, ist vom Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung auszugehen, wenn sie bei den zu Beginn der Vermietung/Verpachtung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt¹⁰⁴⁵. Hat der Steuerpflichtige den Entschluss auf Dauer zu vermieten/verpachten endgültig gefasst, so wird diese Absicht durch eine spätere Veräußerung des Objekts auf Grund eines neuen Entschlusses nicht revidiert.

Problematisch erscheint aber die Feststellung, ob der Steuerpflichtige sich tatsächlich endgültig entschieden hat, auf Dauer zu vermieten bzw. zu verpachten. Insoweit geht die Rechtsprechung zutreffend davon aus, dass im Einzelfall im Wege einer umfassenden Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) geklärt werden muss, ob der Steuerpflichtige ein dauerhaftes Engagement beabsichtigt¹⁰⁴⁶.

Da auch die Absicht, dauerhaft zu vermieten bzw. zu verpachten, eine innere Tatsa-

¹⁰⁴⁵ Vgl. dazu bereits 6. Teil Abschnitt B. IV.

¹⁰⁴⁶ BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; ähnlich schon BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67 und BFH, Urteil vom 22.04.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650.

che ist, kann sie nur anhand äußerer objektiver Umstände festgestellt/nachgewiesen werden. Wie bereits ausgeführt¹⁰⁴⁷, kann das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen innerer Tatsachen, regelmäßig nur durch Feststellung und Würdigung von Hilfstatsachen im Wege des Indizienbeweises erfolgen, bei dem auf Grund erwiesener Tatsachen (Indizien), unter Anwendung einfacher Erfahrungssätze, auf das Vorliegen der unmittelbar rechtserheblichen Tatsachen geschlossen wird¹⁰⁴⁸.

2. Kurzfristige Veräußerung des Einkünfteerzielungsobjektes als Indiz

a) Meinungsstand

Der IX. Senat des BFH hat in einigen neueren Urteilen entschieden¹⁰⁴⁹, dass ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz vorliegt, wenn der Steuerpflichtige das bebaute Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – von in der Regel bis zu fünf Jahren – seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert und innerhalb dieser Zeit insgesamt nur einen Werbungskostenüberschuss erzielt¹⁰⁵⁰. Je kürzer der Abstand zwischen der Anschaffung oder Errichtung des Objekts und der Veräußerung, umso mehr spreche dies gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit und für eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht.

Allerdings könne der Steuerpflichtige, der im Zweifel die objektive Beweislast für das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht trage, das gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen erschüttern, indem er Umstände darlegt und

¹⁰⁴⁷ Vgl. 6. Teil Abschnitt B. II.

¹⁰⁴⁸ Zur Abgrenzung des Indizienbeweises vom Anscheinsbeweis vgl. Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 36 ff.

¹⁰⁴⁹ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99; BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; ähnlich BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749 (Gegen das Urteil des BFH vom 09.07.2002 – IX R 47/99 ist Verfassungsbeschwerde eingelegt worden (vgl. BVerfG, Verfahren 2 BvR 1530/02).

¹⁰⁵⁰ Zu dieser Rechtsprechung vgl. Stein, ZfIR 2003, 323 (327 ff.); ders., StBp 2003, 199 (202 ff.); Heuermann, DB 2002, 2011 (2013); Thürmer, HFR 2002, 1003; Buciek, DStZ 2002, 723; v. Re den in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7 f.

nachweist, aus denen gefolgert werden kann, dass er den Entschluss zur Veräußerung erst nachträglich gefasst hat¹⁰⁵¹.

Dabei ist der BFH der Ansicht, dass beispielsweise der Abschluss langfristiger Mietverträge und die Finanzierung des Kaufpreises mit längerfristigen Darlehen zwar grundsätzlich Indizien für eine langfristig angelegte Vermietung darstellen, dies soll aber eine anfängliche Veräußerungsabsicht nicht ausschließen¹⁰⁵². So könne es für einen Erwerber interessant sein, in bestehende Mietverträge mit einer längerfristigen Mietbindung einzutreten. Eine langfristige Finanzierung könne in der Regel auf eine andere Investition übertragen werden¹⁰⁵³.

Auch die Verwaltung wendet die neuen Rechtsprechungsgrundsätze an¹⁰⁵⁴, wodurch die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 23.07.1992¹⁰⁵⁵ zumindest inhaltlich teilweise überholt sind.

¹⁰⁵¹ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 18/00, BFH/NV 2003, 749.

¹⁰⁵² BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99; BStBl. II 2003, 580.

¹⁰⁵³ Die dargestellte Rechtsprechung des IX. Senats des BFH zur „kurzfristigen“ Veräußerung wurde durch die einschlägige Rechtsprechung der Finanzgerichte „vorbereitet“ (Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht bei „kurzfristiger“ Veräußerung vgl.: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26.01.2000 – 2 K 375/98 (juris); FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 09.12.1999 – 3 (2) K 411/98, D-Ost-spezial 4/2001, S. 1; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 30.07.1998 – XIV 407/96, EFG 1999, 289; FG des Saarlandes, Urteil vom 14.06.1995 – 1 K 213/94, EFG 1995, 839; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 09.02.2000 – IV 1256/96 (juris, bestätigt durch BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563); FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 26.04.1995 – 1 K 1633/94 (juris); FG Berlin, Urteil vom 23.04.1998 – I 399/95, EFG 1999, 384 (bestätigt durch BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635); Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 07.05.1998 – V 972/97 (juris, bestätigt durch BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580); FG München, Urteil vom 23.07.1997 – 1 K 3247/94, EFG 1997, 1234; FG des Saarlandes, Urteil vom 26.10.1990 – 1 K 1997/89, EFG 1991, 125; vgl. aber auch Bejahung der Einkünfteerzielungsabsicht trotz „kurzfristiger“ Veräußerung: FG Hamburg, Urteil vom 15.02.2000 – VI 130/99 (juris); FG Düsseldorf, Urteil vom 16.12.1999 – 13 K 556/95 F (juris, aufgehoben durch BFH, Urteil vom 28.05.2002 – IX R 86/00, BStBl. II 2002, 840); vgl. auch die umfangreichen Nachweise bei Stein, BuW 2001, 1016 (1021 f.); ders., BuW 2000, 862 (867 ff.); ders., StBp 2001, 294 (296 f.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11525); ders., NWB 2002, F. 3 S. 12169 (12187 f.)).

¹⁰⁵⁴ Vgl. H 161 EStR (Ein großer Teil der oben zitierten Rechtsprechung ist im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht und damit für die Verwaltung grundsätzlich bindend (vgl. zur Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung des BFH insbesondere Voß, DStR 2003, 441 und Verfügung der OFD Hannover vom 15.12.1997, S 0069 – 1 – StO 321/S 0069 – 1 – StH 551, Haufe-Index: 51089). Die OFD Berlin vertrat allerdings bereits 1997 (Verfügung vom 13.06.1997 – St 445 – S 2253 – 3/88, Haufe-Index: 50986), dass aus der Veräußerung eines Objekts in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Errichtung bzw. dem Erwerb geschlussfolgert werden kann, dass bei der Errichtung bzw. dem Erwerb zumindest eine bedingte Veräußerungsabsicht bestanden hat. Ein enger zeitlicher Zusammenhang sollte bei einer Veräußerung des Objekts innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren nach Fertigstellung bzw. Anschaffung gegeben sein. Diese Verfügung wurde allerdings zwischenzeitlich aufgehoben (vgl. Verfügung der OFD Berlin vom 11.08.1997,

In der Literatur wird ergänzend darauf hingewiesen, dass es viele Gründe geben könne, warum ein Steuerpflichtiger die Immobilie veräußert und die Motivationslage des Steuerpflichtigen nur schwer feststellbar sei¹⁰⁵⁶. Entscheidend könne nicht sein, wie der Steuerpflichtige einen Sachverhalt erklärt. Vielmehr müsse anhand äußerer Umstände beurteilt werden, ob der Steuerpflichtige sich zu einer auf Dauer angelegten Vermietung entschlossen hat. Gründe für eine nachträgliche Aufgabe, einer anfänglichen Absicht zur Dauervermietung, könnten u.U. unvorhergesehene persönliche oder wirtschaftliche Entwicklungen sein¹⁰⁵⁷. Insgesamt wird die Festlegung der Rechtsprechung auf eine „mehr oder weniger“ feste Grenze begrüßt, da dies zu einer Erleichterung der Rechtsanwendung führe.

b) Eigene Meinung

M.E. kann der dargestellten Rechtsprechung grundsätzlich gefolgt werden¹⁰⁵⁸. Der IX. Senat knüpft insoweit an die Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstücks-handel¹⁰⁵⁹ an¹⁰⁶⁰.

Zunächst könnte man sich zwar die Frage stellen, ob der BFH zur Aufstellung einer „festen“ Grenze von 5 Jahren, zwischen Anschaffung/Herstellung und Veräußerung, als Indiz gegen eine auf Dauer angelegte Vermietung berechtigt ist¹⁰⁶¹. Der BFH stellt aber gerade keine feste Grenze auf, sondern sieht eine Veräußerung innerhalb der „Frist“ nur als Indiz an. Daher kann es auch an einer auf Dauer angelegten Vermietung fehlen, wenn diese Grenze unterschritten wird bzw. es kann eine auf Dauer angelegte Vermietung vorliegen, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück inner-

EStG-Kartei Berlin, § 21 EStG Fach 1 Nr. 1001 S. 2). Das FinMin Nordrhein-Westfalen ging demgegenüber (vgl. Erlass vom 27.2.1997 – S 2253 a – 5 – IV B, DB 1997, 849) davon aus, dass bei einem geschlossenen Immobilienfonds allein aus der Tatsache der Veräußerung einer Fonds-beteiligung, innerhalb von fünf Jahren nach deren Erwerb, nicht auf das Fehlen einer Einkunftserzielungsabsicht geschlossen werden kann.).

¹⁰⁵⁵ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

¹⁰⁵⁶ Heuermann, DB 2002, 2011 (2013).

¹⁰⁵⁷ Buciek, DStZ 2002, 723; nach Stein, BuW 2000, 862 (870), können solche nachträglichen Gründe z.B. persönliche Liquiditätsengpässe, erheblich gestiegene Immobilienpreise oder die Möglichkeit zum Erwerb eines alternativen Objekts sein.

¹⁰⁵⁸ Der Rechtsprechung zustimmend auch Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 10.

¹⁰⁵⁹ BFH, Beschluss vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291.

¹⁰⁶⁰ Gleicher Ansicht Buciek, DStZ 2002, 723; Heuermann, DB 2002, 2011 (2013); Stein, StBp 2003, 199 (203); ders. ZfIR 2003, 323 (328).

halb der Frist veräußert. Die Festlegung der Rechtsprechung auf eine Grenze von 5 Jahren ist daher nicht zu beanstanden, sie stellt vielmehr (wie die Literatur zutreffend feststellt) eine angemessene und handhabbare Lösung für die Praxis dar.

Es erscheint gerechtfertigt, bei einer Veräußerung innerhalb kurzer Frist nach dem „äußeren Anschein“, zunächst vom Fehlen einer auf Dauer angelegten Vermietung und einer schon anfänglich bestehenden Veräußerungsabsicht auszugehen. Für den Steuerpflichtigen besteht weiterhin die Möglichkeit, Gründe vorzutragen und zu beweisen, dass er nicht schon von Anfang an ein nur kurzfristiges Engagement beabsichtigt hat, sondern ihn erst später eingetretene Umstände zur Veräußerung des Grundstücks bewogen haben.

M.E. muss es sich dabei um Gründe handeln, die derart wesentlich sind, dass sie es gerechtfertigt erscheinen lassen, dass der Steuerpflichtige die Vermietung/Verpachtung beendet. Nur wenn solche gewichtigen Umstände vorliegen, ist es möglich, dass sich aus der kurzfristigen Veräußerung der Immobilie ergebende Beweiszeichen nicht als gegen eine auf Dauer angelegte Vermietung/Verpachtung sprechend anzusehen.

Man könnte zwar daran zweifeln, ob das Abstellen auf nachträglich eintretende Umstände (wie die kurzfristige Veräußerung), mit dem Wesen der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal vereinbar ist. Für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht kommt es grundsätzlich auf die Sichtweise des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ an. Jedoch besteht insoweit grundsätzlich keine andere Möglichkeit, als aus objektiven Umständen auf eine schon im jeweiligen VZ bestehende Motivation des Steuerpflichtigen zu schließen. Gerade später eintretende Umstände können dabei wertvolle Hinweise für schon anfänglich bestehende Absichten des Steuerpflichtigen liefern.

Übertragen auf den vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde bedeutet dies, dass der Anscheinsbeweis bei einer kurzfristigen Veräußerung des Vermietungsobjekts/Verpachtungsobjekts nicht eingreift, wenn nicht aus

¹⁰⁶¹ Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (578), wies bereits früher darauf hin, dass sich für die Ab-

den äußeren Umständen abgeleitet werden kann, dass der Steuerpflichtige den Entschluss zur Veräußerung erst nachträglich gefasst hat. Die Erwägungen des IX. Senats sind insoweit übertragbar.

Allerdings muss derjenige, zu dessen Gunsten der Anscheinsbeweis wirkt (der Steuerpflichtige, soweit er die Anerkennung von negativen Einkünften begehrt) ohnehin die tatsächlichen Voraussetzungen für sein Eingreifen nachweisen, soweit diese Voraussetzungen streitig sind¹⁰⁶². Bleibt also im Einzelfall ungeklärt, ob der Steuerpflichtige eine auf Dauer angelegte Vermietung/Verpachtung beabsichtigt, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des Anscheinsbeweises nicht vor und es ist eine Totalüberschussprognose (für den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzung der Immobilie¹⁰⁶³) und bei negativer Prognose, die Prüfung des Vorliegens einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Motive für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses erforderlich.

Die durchzuführende Totalüberschussprognose wird im Fall der kurzfristigen Veräußerung der Immobilie meist zu einem negativen Ergebnis führen, da bei Immobilien (soweit Wertsteigerungen und Steuervorteile außer Betracht bleiben) regelmäßig erst nach einem längeren Nutzungszeitraum mit einem Totalüberschuss zu rechnen ist.

Es ist dann Sache des Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass das negative Ergebnis nicht auf außersteuerlichen Gründen (z.B. die Absicht Steuervorteile zu erzielen) beruht, weil er beispielsweise die objektiven Gegebenheiten falsch eingeschätzt und

sicht, auf Dauer zu vermieten, keine feste Grenze aufstellen lässt.

¹⁰⁶² Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 17.

¹⁰⁶³ Bei dem für die Totalüberschussprognose anzusetzenden Nutzungszeitraum muss man, im Fall der kurzfristigen Veräußerung, regelmäßig vom Zeitraum der Anschaffung/Herstellung bis zur Veräußerung ausgehen (vgl. auch BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99; BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563). Es erscheint zwar problematisch, dass mit der Veräußerung ein nachträglich eintretender Umstand zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht und auch zur Bestimmung des Prognosezeitraumes herangezogen wird. Hinsichtlich der Problematik der Einbeziehung nachträglicher Umstände zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht wurde bereits ausgeführt, dass nachträglich eintretende Umstände, bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht, nicht von der Betrachtung ausgeschlossen werden dürfen. Daher ist es nur folgerichtig, bei der Bestimmung des Prognosezeitraumes, die Veräußerung der Immobilie mit in die Betrachtung einzubeziehen. Die kurzfristige Veräußerung spricht nämlich dafür, dass die Einkünfteerzielung schon zu Beginn der Tätigkeit nicht auf Dauer angelegt war. Deshalb ist es auch sachgerecht, den Prognosezeitraum insoweit zu begrenzen. Für den Steuerpflichtigen besteht weiterhin die Möglichkeit darzulegen, dass er den Entschluss zur Veräußerung

erwartet hat, dass er ein bereits entstandenes negatives Ergebnis wieder ausgleichen und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielen kann. Dieser Nachweis wird dem Steuerpflichtigen, im Fall der kurzfristigen Veräußerung der Immobilie, aber regelmäßig nicht gelingen.

II. Kurzzeitige Nutzung der Immobilie zur Einkünfteerzielung vor beabsichtigter Selbstnutzung oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassung

1. Aktueller Meinungsstand

Hinsichtlich der Behandlung der kurzzeitigen Nutzung der Immobilie, zur Einkünfteerzielung vor beabsichtigter Selbstnutzung, kann auf die oben dargestellte Rechtsprechung zum befristeten Engagement verwiesen werden. Auch insoweit geht der BFH davon aus, dass sich ein Beweiszeichen für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht daraus ergeben kann, dass es dem Steuerpflichtigen in der Zeit seiner nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nicht möglich ist, ein positives Gesamtergebnis zu erreichen.

Allerdings wird es als unschädlich angesehen, wenn der Steuerpflichtige, der den Entschluss auf Dauer zu vermieten endgültig gefasst hat, das bebaute Grundstück auf Grund eines neu gefassten Entschlusses selbst nutzt¹⁰⁶⁴.

Eine in einem befristeten Mietvertrag ausdrücklich erklärte Selbstnutzungsabsicht stellt nach Ansicht des BFH jedoch ein Indiz dar, das gegen die Absicht auf Dauer zu vermieten spricht¹⁰⁶⁵. Diese negative Indizwirkung werde auch nicht durch den Abschluss eines neuen Mietvertrages, vor Fristablauf und nach Auszug des ersten Mieters, in Frage gestellt¹⁰⁶⁶. Der Abschluss eines neuen Mietvertrages liefere lediglich

erst nachträglich gefasst hat. Kann er dies nachweisen, ist von einer auf Dauer angelegten Vermietung auszugehen.

¹⁰⁶⁴ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; dem folgend FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 14.05.2003 – 2 K 761/00 (juris).

¹⁰⁶⁵ Zu dieser Rechtsprechung vgl. Stein, StBp 2003, 199 (202); Thürmer, HFR 2002, 1003 (1004); Heuermann, DB 2002, 2011 (2012, 2013); Seeger Schmidt, EStG, § 2 Rn 30.

¹⁰⁶⁶ Auch die dargestellte Rechtsprechung des IX. Senats des BFH, zur befristeten Vermietung vor beabsichtigter Selbstnutzung, wurde durch die Rechtsprechung der Finanzgerichte vorbereitet (Einkünfteerzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung vor beabsichtigter Selbstnutzung verneint: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25.07.2001 – 1 K 1370/99 (juris); FG Nürnberg, Urteil vom

Aufschluss über die Absichten des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Abschlusses des neuen Mietvertrages.

In einem neueren Beschluss hat der BFH nunmehr die oben dargestellten Grundsätze der kurzfristigen Veräußerung (innerhalb von fünf Jahren) auch auf den kurzfristigen Übergang zur Selbstnutzung übertragen. Er geht nunmehr davon aus, dass auch ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz vorliegt, wenn der Steuerpflichtige das bebaute Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von – in der Regel bis zu fünf Jahren – seit der Anschaffung oder Herstellung selbst nutzt und innerhalb dieser Zeit insgesamt nur einen Werbungskostenüberschuss erzielt¹⁰⁶⁷.

Auch in diesem Fall soll es für den Steuerpflichtigen allerdings möglich sein, dass er das gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen erschüttert, indem er Umstände darlegt und nachweist, die dafür sprechen, dass er den Entschluss zur Selbstnutzung erst nachträglich gefasst hat.

Die Finanzverwaltung wendet die dargestellte neue BFH-Rechtsprechung an¹⁰⁶⁸. Allerdings ist die neue Rechtsprechung, gemäß dem BMF-Schreiben vom 15.08.2003, in den Fällen der befristeten Vermietung mit anschließender Selbstnutzung erstmals auf Mietverträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2003 abgeschlossen werden¹⁰⁶⁹.

01.12.2000 – III 184/99 (juris); FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 25.11.1999 - 4 K 2014/98 E, P, F, EFG 2000, 1184 (Auszug) (bestätigt durch BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695); FG Hamburg, Urteil vom 15.08.1996 – III 2/96, EFG 1997, 222 (vgl. dazu Buciek, EFG-Beilage 2/1997, 7); FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.11.1997 – 1 K 1735/94 (juris); FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.11.1997 – 1 K 2793/96 (juris); Einkünfteerzielungsabsicht verneint: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 23.04.1998 – 6 K 471/97, EFG 1998, 1326); vgl. zur FG-Rechtsprechung auch Stein, DStZ 2000, (630 f.)).

¹⁰⁶⁷ BFH, Beschluss vom 31.10.2003 – IX B 97/03, BFH/NV 2004, 196.

¹⁰⁶⁸ Vgl. zur Anwendung des BFH-Urteils vom 09.07.2002 (IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695) H 161 EStR.

¹⁰⁶⁹ BMF-Schreiben vom 15.08.2003 – IV C 3 – S 2253 – 78/03, BStBl. I 2003, 427; H 161 EStR (Zu beachten ist aber, dass dieses BMF-Schreiben keine Ausführungen zur Problematik des Übergangs zur Eigennutzung innerhalb von 5 Jahren enthält, da der BFH die zur Veräußerung innerhalb von 5 Jahren entwickelten Grundsätze, erst mit seinem Beschluss vom 31.10.2003 (IX B 97/03, BFH/NV 2004, 196) auf die Fälle des kurzfristigen Übergangs zur Eigennutzung für anwendbar erklärt hat.); vgl. auch Verfügung der OFD Koblenz vom 29.09.2003 – S 2253 A – St 312, DStR 2003, 1980.

Auch in der Literatur wird der dargestellten Rechtsprechung zugestimmt¹⁰⁷⁰. Es wird ergänzend darauf hingewiesen, dass nicht allein der Abschluss eines befristeten Mietvertrages schädlich sei, denn das Steuerrecht knüpfe nicht an den einzelnen Mietvertrag, sondern an die Vermietungstätigkeit insgesamt an¹⁰⁷¹. So könne der Steuerpflichtige auch die Absicht haben, mehrere befristete Mietverträge hintereinander abzuschließen.

Für die Annahme einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung, müsse daher eine im Mietvertrag dokumentierte Selbstnutzungsabsicht hinzukommen¹⁰⁷². Insoweit wurde bereits vor Ergehen der o.g. BFH-Rechtsprechung vertreten, dass die spätere beabsichtigte Eigennutzung nur dann ein Indiz für die fehlende Einkünfterzielungsabsicht darstellen könne, wenn die beabsichtigte Eigennutzung auch „einigermaßen“ wahrscheinlich sei¹⁰⁷³.

Weiterhin wird in der Literatur vorgebracht, dass die beabsichtigte unentgeltliche Überlassung an nahe Angehörige der beabsichtigten Selbstnutzung gleichgestellt werden müsse¹⁰⁷⁴. In beiden Fällen solle das Vermietungsobjekt zur Befriedigung persönlicher einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Bedürfnisse verwendet werden¹⁰⁷⁵. Ist die spätere unentgeltliche Nutzungsüberlassung vorhersehbar, weil beispielsweise das vorhergehende verlustbringende Mietverhältnis befristet ist, könne die Einkünfterzielungsabsicht zweifelhaft sein, weil insoweit erkennbar die Absicht zur Dauervermietung fehle.

2. Stellungnahme

a) Kurzzeitige Nutzung der Immobilie zur Einkünfterzielung vor beabsichtigter Selbstnutzung

M.E. müssen für die Beurteilung der Einkünfterzielungsabsicht bei einer beabsichtigten Eigennutzung bzw. einer beabsichtigten unentgeltlichen Überlassung der Im-

¹⁰⁷⁰ Heuermann, DB 2002, 2011.

¹⁰⁷¹ Heuermann, DB 2002, 2011.

¹⁰⁷² Heuermann, DB 2002, 2011; ähnlich im Ergebnis, Schneider, SteuerStud 2002, 425 (433).

¹⁰⁷³ Stein, DStZ 2000, 626 (634); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11535).

¹⁰⁷⁴ Stein, BuW 2001, 1016 (1022); ders., INF 2001, 710 (714).

¹⁰⁷⁵ Stein, INF 2001, 710 (714).

mobilität und einer beabsichtigten Veräußerung die gleichen Grundsätze zur Anwendung kommen.

Der BFH geht zunächst richtigerweise davon aus, dass die in einem befristeten Mietvertrag ausdrücklich erklärte Selbstnutzungsabsicht, gegen die Absicht auf Dauer zu vermieten spricht.

Schließt der Steuerpflichtige einen befristeten Vertrag ab und behält sich ausdrücklich die Selbstnutzung vor, so zeigt dies doch relativ eindeutig, dass er sich noch nicht entschlossen hat, auf Dauer zu vermieten bzw. zu verpachten. Vielmehr behält er sich gerade die Möglichkeit vor, von der Vermietung/Verpachtung zur Eigennutzung überzugehen.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang aber, ob der Literatur insoweit gefolgt werden kann, als sie verlangt, dass für die Annahme einer nicht auf Dauer angelegten Vermietung zusätzlich zum Abschluss eines befristeten Mietvertrages erforderlich ist, dass die Selbstnutzungsabsicht im entsprechenden Mietvertrag dokumentiert wurde. Richtig ist, dass das Steuerrecht nicht an den einzelnen Mietvertrag/Pachtvertrag, sondern an die Vermietungstätigkeit/Verpachtungstätigkeit anknüpft und deshalb allein der Abschluss eines befristeten Vertrages nicht zur Verneinung der Absicht auf Dauer zu vermieten/verpachten führen kann, da der Steuerpflichtige u.U. beabsichtigt, jeweils mehrere befristete Verträge hintereinander abzuschließen.

Eine Dokumentation der Selbstnutzungsabsicht im entsprechenden Vertrag ist m.E. aber entbehrlich, wenn sich aus den sonstigen äußeren Umständen die Selbstnutzungsabsicht des Steuerpflichtigen ergibt. Dies ist eine Frage der Tatsachenfeststellung im Einzelfall.

Zutreffend ist auch, dass der BFH die von ihm entwickelte „Grenze“ von fünf Jahren, zwischen Anschaffung oder Herstellung und Veräußerung, als Indiz gegen eine auf Dauer angelegte Vermietung, auch auf die Fälle der kurzfristig erfolgten Eigennutzung übertragen hat¹⁰⁷⁶, da der Übergang zur Selbstnutzung nur eine andere Form der Beendigung der Einkünfteerzielung darstellt. Für den Steuerpflichtigen besteht

¹⁰⁷⁶ BFH, Beschluss vom 30.10.2003 – IX B 97/03, BFH/NV 2004, 196.

auch hier weiterhin die Möglichkeit, Gründe vorzutragen und zu beweisen, dass er nicht schon von Anfang an die Selbstnutzung beabsichtigt hat, sondern ihn erst später eingetretene Umstände zur Eigennutzung bewogen haben.

Problematisch ist aber, ob der Ansicht des BFH, dass die negative Indizwirkung, einer im einem befristeten Mietvertrag ausdrücklich erklärten Selbstnutzungsabsicht, nicht wieder durch den Abschluss eines neuen Mietvertrages, vor Fristablauf und nach Auszug des ersten Mieters, in Frage gestellt wird, da der Abschluss eines neuen Mietvertrages lediglich Aufschluss über die Absichten des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Abschlusses des neuen Mietvertrages liefere, vollständig gefolgt werden kann.

Ansonsten geht die Rechtsprechung grundsätzlich davon aus, dass auch nachträglich eintretende Umstände wertvolle Anhaltspunkte für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht liefern können¹⁰⁷⁷. Wie bereits oben festgestellt wurde, ist, da es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um ein subjektives Tatbestandsmerkmal handelt, nicht entscheidend, wie sich ein Sachverhalt später objektiv darstellt¹⁰⁷⁸. Wesentlich muss vielmehr sein, wie der Sachverhalt aus der Sicht des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ zu beurteilen ist, für den das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht geprüft wird.

Der Abschluss eines neuen Mietvertrages kann daher bereits ab dem VZ zu einer anderen Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht führen, ab dem der Abschluss des entsprechenden Mietvertrages und damit ggf. die Aufgabe der Selbstnutzungsabsicht erkennbar (objektiv vorhersehbar) ist. Nicht entscheidend ist damit unbedingt, wann ein entsprechender neuer Mietvertrag abgeschlossen worden ist. Allerdings ist dem BFH dahingehend zuzustimmen, dass eine Aufgabe der Selbstnutzungsabsicht regelmäßig erst ab diesem Zeitpunkt erkennbar sein wird.

¹⁰⁷⁷ So auch schon BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 75; vgl. neuerdings auch zur Nichtinanspruchnahme einer Verkaufsgarantie bzw. eines Rückkaufangebotes BFH, Urteil vom 15.10.2002 – IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; ähnlich BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 52/97, BFH/NV 2001, 587; ähnlich BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; BFH, Beschluss vom 27.03.2000 – IX S 3/00, BFH/NV 2000, 1093; BFH, Beschluss vom 11.02.1999 – IX S 10/98, BFH/NV 1999, 925 .

¹⁰⁷⁸ Vgl. 3. Teil Abschnitt D. III. 2.

- b) Kurzzeitige Nutzung der Immobilie zur Einkünfteerzielung vor beabsichtigter unentgeltlicher Nutzungsüberlassung

Problematisch ist schließlich, ob (wie in der Literatur teilweise vertreten)¹⁰⁷⁹ nur die beabsichtigte unentgeltliche Überlassung an nahe Angehörige der beabsichtigten Selbstnutzung gleichgestellt werden kann oder ob allgemein eine Gleichbehandlung der beabsichtigten Selbstnutzung und der beabsichtigten unentgeltlichen Überlassung (ohne Einschränkung auf Angehörige) geboten ist.

M.E. ist allgemein die beabsichtigte unentgeltliche Überlassung, der beabsichtigten Eigennutzung gleichzustellen. Warum insoweit eine Beschränkung der Gleichbehandlung auf den Fall der unentgeltlichen Überlassung an nahe Angehörige erfolgen soll, wird in der Literatur nicht näher begründet. Eine unentgeltliche Überlassung wird zwar regelmäßig nur an nahe Angehörige erfolgen. Es ist aber kein Grund für eine Differenzierung ersichtlich. Überlässt der Steuerpflichtige eine Immobilie unentgeltlich, so verzichtet er auf die Erzielung von Einnahmen. Ob dieser Verzicht gegenüber einem nahen Angehörigen oder gegenüber einer anderen Person erfolgt, kann dabei keine Rolle spielen.

3. Folgen für den vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweis

Bei einer beabsichtigten kurzfristigen Eigennutzung bzw. einer beabsichtigten kurzfristigen unentgeltlichen Überlassung ist der vom Verfasser vertretene Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde nicht anwendbar, da es an der Absicht auf Dauer zu vermieten bzw. zu verpachten fehlt.

Zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht ist dann grundsätzlich eine Totalüberschussprognose (für den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzung der Immobilie) und bei negativer Prognose, die Prüfung des Vorliegens einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Motive für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses erforderlich.

¹⁰⁷⁹ Stein, BuW 2001, 1016 (1022); ders., INF 2001, 710 (714).

Wie im Fall der kurzfristigen Veräußerung wird auch bei einer kurzfristig beabsichtigten Eigennutzung die durchzuführende Totalüberschussprognose regelmäßig zu einem negativen Ergebnis führen, da bei Immobilien (soweit Wertsteigerungen und Steuervorteile außer Betracht bleiben) regelmäßig erst nach einem längeren Nutzungszeitraum mit einem Totalüberschuss zu rechnen ist.

Allerdings kann es im Einzelfall schwierig sein, den anzusetzenden Prognosezeitraum zu bestimmen. Soweit der Steuerpflichtige kurzfristig zur Eigennutzung übergeht, kann als Nutzungszeitraum für die Prognose grundsätzlich der Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Herstellung bis zum Übergang zur Eigennutzung angesetzt werden¹⁰⁸⁰. Ist der Steuerpflichtige allerdings noch nicht zur Eigennutzung übergegangen, muss der anzusetzende Prognosezeitraum (voraussichtlicher Zeitraum der Nutzung der Immobilie zur Einkünfteerzielung) anhand sonstiger äußerer Umstände ermittelt werden. Bei einer negativen Prognose besteht für den Steuerpflichtigen wiederum die Möglichkeit nachzuweisen, dass er das negative Ergebnis nicht aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt.

4. Exkurs zur älteren Verwaltungsansicht und den Stellungnahmen in der Literatur

a) Alte Verwaltungsauffassung und Literatur

Da die Verwaltung die dargestellte neue Rechtsprechung des BFH zur kurzfristigen Vermietung vor beabsichtigter Selbstnutzung erst auf Mietverträge mit befristeter Vermietung und anschließender Selbstnutzung anwendet, die nach dem 31.12.2003 abgeschlossen werden¹⁰⁸¹ und für „Altfälle“ noch die abweichende Ansicht der Ver-

¹⁰⁸⁰ So auch der BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695 (Zwar handelt es sich dabei um einen nachträglich eintretenden Umstand. Insoweit wurde bereits ausgeführt, dass insbesondere nachträglich eintretende Umstände ggf. wertvolle Hinweise zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bieten. Daher kann bei der Bestimmung des Prognosezeitraumes auch der Zeitpunkt des Übergangs zur Eigennutzung herangezogen werden. Der kurzfristige Übergang zur Selbstnutzung spricht (insbesondere wenn die Selbstnutzung vorbehalten war) dafür, dass die Einkünfteerzielung schon zu Beginn der Tätigkeit nicht auf Dauer angelegt war. Deshalb ist es auch sachgerecht, den Prognosezeitraum insoweit zu begrenzen. Für den Steuerpflichtigen besteht weiterhin die Möglichkeit darzulegen, dass er den Entschluss zur Selbstnutzung erst nachträglich gefasst hat. Kann er dies nachweisen, ist von einer auf Dauer angelegten Vermietung auszugehen.

¹⁰⁸¹ BMF-Schreiben vom 15.08.2003 – IV C 3 – S 2253 – 78/03, BStBl. I 2003, 427; H 161 EStR.

waltung gilt, erscheint es angezeigt, sich auch noch mit der „alten“ Verwaltungsauffassung und den dazu erfolgten Stellungnahmen in der Literatur zu befassen.

Die Verwaltung ging früher davon, dass die beabsichtigte spätere Eigennutzung der angeschafften oder hergestellten Immobilie kein gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechendes Beweiszeichen darstelle¹⁰⁸². Selbst bei Abschluss eines von vornherein befristeten Mietvertrages oder der Kündigung eines bestehenden Mietverhältnisses könne in der Vermietungszeit regelmäßig Einkunftserzielungsabsicht angenommen werden, da (anders als bei beabsichtigter Veräußerung) nicht davon ausgegangen werden könne, dass der Steuerpflichtige das Objekt endgültig nicht mehr zur Einkünfteerzielung einsetze. Er habe grundsätzlich jederzeit die Möglichkeit, die Eigennutzung zu beenden und die Immobilie wieder zur Einkünfteerzielung zu verwenden.

Ähnlich ging die Verwaltung auch beim sogenannten „Hamburger Modell“ davon aus, dass bei beabsichtigter Selbstnutzung, der dem einzelnen Gesellschafter zugewiesenen Wohneinheit, grundsätzlich die Einkünfteerzielungsabsicht vorliege, da (anders als bei einer beabsichtigten Veräußerung) nicht davon ausgegangen werden könne, dass der Steuerpflichtige das Objekt endgültig nicht mehr zur Einkünfteerzielung verwendet¹⁰⁸³. Vielmehr habe er jederzeit die Möglichkeit, die Eigennutzung zu beenden und wieder zur Einkünfteerzielung überzugehen.

Teilweise wurde die oben dargestellte Verwaltungsauffassung, die auch unter dem Begriff des sogenannten „Bonner Modells“¹⁰⁸⁴ bekannt geworden ist, in der Literatur

¹⁰⁸² Vgl. z.B. Verfügung der OFD Frankfurt vom 20.07.1995 – S 2253 A – 48 – St II 23, FR 1995, 756; Verfügung der OFD Erfurt vom 09.05.1995 – S 2253 A – 03 – St 323, DStR 1995, 885 (dazu Roemer, INF 1996, 522 (524)); Verfügung der OFD Düsseldorf vom 23.01.1995 – S 2253 A – St 121, DB 1995, 350; zuletzt Verfügung der OFD Düsseldorf vom 05.02.1999 – S 2253 – A St 121, BB 1999, 724 .

¹⁰⁸³ SenFin Berlin, Erlass vom 23.06.1997 – III B 21 – S 2253 A – 7/98 (juris, VV-Steuer).

¹⁰⁸⁴ Der Begriff des „Bonner Modells“ erklärt sich damit, dass gerade auch für Bonner Beamte, die von Bonn nach Berlin versetzt wurden, entsprechende Gestaltungen steuerlich besonders interessant waren (vgl. dazu Stein, GStB 2000, 361; ders. DStZ 2000, 626 (628)), da diese ggf. die Mitnahme der Verluste aus der Zeit der befristeten Vermietung, z.B. aus der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach dem FördG und die anschließende Inanspruchnahme der Vergünstigungen für das selbst genutzte Wohneigentum (z.B. § 10e EStG und Eigenheimzulage; vgl. auch dazu auch Stein, FR 1999, 390 (392)), ermöglichte.

ausdrücklich begrüßt¹⁰⁸⁵. Die Verwaltung gehe zu Recht davon aus, dass eine beabsichtigte Eigennutzung für die Einkünfterzielungsabsicht unschädlich sei, da die Eigennutzung in der Regel ein persönliches dauerhaftes Interesse an der Immobilie indiziere¹⁰⁸⁶ und der Steuerpflichtige jederzeit wieder zur Einkünfterzielung übergehen könne¹⁰⁸⁷.

Ein persönliches, die Veräußerungsabsicht ausschließendes Vermietungsinteresse sei dadurch begründet, dass der Steuerpflichtige die Lage und Ausstattung persönlich auswähle und in der Bauphase aktiv mitwirke, um ein für die langfristige Vermietung geeignetes Objekt zu erhalten¹⁰⁸⁸. Ginge man in Fällen der Vermietung mit anschließender Eigennutzung stets von fehlender Einkünfterzielungsabsicht aus, so verhindere man zivilrechtlich sinnvolle Vertragsgestaltungen¹⁰⁸⁹. Viele Vermieter würden befristete Mietverträge abschließen, um die Immobilie im Alter ggf. selbst nutzen zu können oder um eine leichtere Trennung von unliebsamen Mietern zu ermöglichen.

Weiterhin wurde angeführt, dass aus § 10e Abs. 6 Satz 2¹⁰⁹⁰ EStG abzuleiten sei, dass eine Vermietung mit hohen Anlaufverlusten vor Beginn der Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken schon nach dem Willen des Gesetzgebers nicht zur Annahme von Liebhaberei führen dürfe¹⁰⁹¹.

Dem wurde entgegengehalten, dass § 10e Abs. 6 Satz 2 EStG nach seinem Wortlaut den Sonderausgabenabzug versage, wenn die Wohnung vor der Selbstnutzung vermietet wird und kumulativ die Aufwendungen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben darstellen, so dass es Fallgestaltungen geben könne, bei denen zwar eine

¹⁰⁸⁵ Z.B. Meyer/Ball, FR 1997, 210 (212); Pieper DB-spezial, Beilage 16/1997 zu Heft 45/1997; Lang, FR 1997, 201 (209); Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 11.

¹⁰⁸⁶ Lang, FR 1997, 201 (209).

¹⁰⁸⁷ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 11.

¹⁰⁸⁸ Lang, FR 1997, 201 (209).

¹⁰⁸⁹ Herold, GStB 1999, 252 (254).

¹⁰⁹⁰ § 10e Abs. 6 Satz 2 EStG lautet: „Wird eine Wohnung bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vermietet oder zu eigenen beruflichen oder eigenen betrieblichen Zwecken genutzt und sind die Aufwendungen Werbungskosten oder Betriebsausgaben, können sie nicht wie Sonderausgaben abgezogen werden.“

¹⁰⁹¹ So noch Dreseck in Schmidt (21. Auflage), EStG, § 10e Rn 128; § 21 Rn 108; ähnlich auch Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Stand: November 96), EStG, § 10e Anm. H 22 und § 10i Anm. B 21; ähnlich auch Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 30, der aber verlangt, dass die kurzzeitige Vermietung vor Eigennutzung nicht von Anfang an feststanden haben darf.

Vermietung erfolgt, die Aufwendungen aber mangels Überschusserzielungsabsicht keine Werbungskosten darstellen¹⁰⁹². Außerdem sei § 10e Abs. 6 Satz 2 EStG nach der Gesetzessystematik nicht geeignet, Fragen der Einkünfteerzielungsabsicht zu regeln.

Auch ansonsten wurde die Verwaltungsauffassung in der Literatur teilweise abgelehnt¹⁰⁹³. Demjenigen, der ein Objekt anschaffe oder herstelle, um es nach einer gewissen Zeit selbst zu nutzen, fehle die Absicht in der befristeten Vermietungsphase einen Totalüberschuss zu erzielen, denn für den Zeitraum bis zur Selbstnutzung stehe praktisch fest, dass ein Totalüberschuss grundsätzlich (abgesehen von Extremfällen) nicht erwirtschaftet werden könne¹⁰⁹⁴.

Die Verwaltungsauffassung biete die Grundlage für ein Steuersparmodell und geradezu eine Einladung, Sonderabschreibungen durch kurzzeitige Vermietung vor der beabsichtigten Eigennutzung in Anspruch zu nehmen¹⁰⁹⁵. Die vorgesehene spätere Eigennutzung könne nicht anders behandelt werden, als die beabsichtigte spätere Veräußerung¹⁰⁹⁶. Außerdem übersehe die Verwaltung, dass es nach der BFH-Rechtsprechung¹⁰⁹⁷ möglich ist, dass die Einkünfteerzielungsabsicht später einsetzen oder wegfallen kann¹⁰⁹⁸. Insoweit könne erst mit endgültiger Aufgabe der Selbstnutzungsabsicht wieder vom Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden¹⁰⁹⁹.

¹⁰⁹² Kögel, DStZ 1996, 647 (648); Stein, DStZ 2000, 626 (635).

¹⁰⁹³ Kögel, DStZ 1996, 647; Leu, DStZ 2000, 129 (130); Buciek, EFG-Beilage 2/1997, 7; Fumi, EFG-Beilage 8/1999, 30 (31); Stein, DStZ 2000, 626 (631 f.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11533 f.); ders., FR 1999, 390 (391 f.); ders., GStB 2000, 361 (364 f.); ders., BuW 1999, 9 (13 f.); ähnlich ders., FR 1997, 939 (942 f.); ders. DStZ 2003, 730.

¹⁰⁹⁴ Ähnlich auch Buciek, EFG-Beilage 2/1997, 7; Fumi, EFG-Beilage 8/1999, 30 (31); ähnlich im Ergebnis auch Stein, FR 1999, 390 (391 f.); ders., BuW 1999, 9 (13 f.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11534 ff.); ders., DStZ 2000, 626 (633 ff.).

¹⁰⁹⁵ Stein, DStZ 2000, 626 (631 f.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11533 f.).

¹⁰⁹⁶ Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 272; ähnlich Stein, FR 1997, 939 (943); ders., DStZ 2000, 626 (634).

¹⁰⁹⁷ Vgl. insoweit u.a. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914; BFH Urteil vom 17.09.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155; BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; BFH, BStBl. II 2002, 726, BFH/NV 2002, 768; BFH, Urteil vom 22.04.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650; BFH, Urteil vom 11.04.1990 – I R 63/88, BFH/NV 1990, 705; BFH, Urteil vom 29.03.1988 – IX R 55/83, BFH/NV 1988, 636; BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Urteil vom 24.09.1985 – IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449.

¹⁰⁹⁸ Kögel, DStZ 1996, 647 (648); Stein, DStZ 2000, 626 (634 f.); ders., NWB 01, F. 3 S. 11519 (11534 f.); ders., GStB 2000, 361 (364); ders., RF 1999, 390 (392); ders., FR 1997, 939 (942).

¹⁰⁹⁹ Kögel, DStZ 1996, 647 (648); Stein, NWB 01, F. 3 S. 11519 (11535); ähnlich auch Buciek, EFG-Beilage 2/1997, 7 (8).

b) Stellungnahme zur älteren Verwaltungsauffassung und Literatur

M.E. ist die für „Altfälle“ noch geltende Verwaltungsansicht, dass die beabsichtigte spätere Eigennutzung der angeschafften oder hergestellten Immobilie kein gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechendes Beweiszeichen darstelle, abzulehnen. Insbesondere vermag der Hinweis zur Begründung des Vorliegens der Einkunftserzielungsabsicht, der Verwaltung und von Teilen der Literatur, auf die für den Steuerpflichtigen jederzeitige Möglichkeit der Rückkehr zur Einkünfteerzielung, nicht zu überzeugen.

Richtig ist zwar, dass der die Immobilie selbst nutzende Steuerpflichtige jederzeit die Möglichkeit hat, die Eigennutzung zu beenden und wieder zur Einkünfteerzielung durch Vermietung/Verpachtung überzugehen. Diese rein theoretische Möglichkeit genügt aber nicht zur Begründung der Absicht auf Dauer zu vermieten bzw. zu verpachten.

Die Möglichkeit nach einer dann ggf. erfolgten Selbstnutzung (anders als bei der Veräußerung der Immobilie) wieder mit der Einkünfteerzielung zu beginnen, schafft dem Steuerpflichtigen lediglich einen erweiterten Handlungsspielraum. Sie kann aber nicht dazu führen, dass schon anfänglich eine Absicht zur Dauervermietung (bzw. nach der älteren Verwaltungsauffassung die Einkünfteerzielungsabsicht) unterstellt werden kann.

Auch der in der Literatur vorgebrachte Einwand, dass die beabsichtigte Eigennutzung in der Regel ein persönliches dauerhaftes Interesse an der Immobilie indiziere, weil insbesondere der die Lage und Ausstattung persönlich auswählende und in der Bauphase aktiv mitwirkende Steuerpflichtige, ein für die langfristige Vermietung geeignetes Objekt schaffen wolle, vermag nicht zu überzeugen.

Richtig ist, dass die beabsichtigte Eigennutzung des Steuerpflichtigen meist ein besonderes persönliches Interesse an der Immobilie begründet. Dies ist aber nicht entscheidend. Wesentlich ist vielmehr, ob die Absicht des Steuerpflichtigen vorliegt, die Immobilie dauerhaft zur Einkünfteerzielung einzusetzen. Ob er ein besonderes persönliches Interesse an der Immobilie hat, ist dabei von untergeordneter Bedeutung.

Vielmehr kann ggf. eine besondere vom Steuerpflichtigen auf seine persönlichen Bedürfnisse ausgerichtete Lage und Ausstattung der Immobilie lediglich auf ein besonderes persönliches Interesse hinweisen und gerade gegen die Absicht zur Einkünfteerzielung sprechen.

Auch der Hinweis der Literatur, dass man zivilrechtlich sinnvolle Vertragsgestaltungen verhindere, wenn man in Fällen der Vermietung mit anschließender Eigennutzung stets von fehlender Einkünfteerzielungsabsicht ausgehe, kann keine andere Sichtweise rechtfertigen.

Für die im Steuerrecht erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht, als Voraussetzung für die Steuerbarkeit einer Tätigkeit/Vermögensnutzung, kann es nicht darauf ankommen, welche Auswirkungen dies ggf. auf mögliche zivilrechtliche Gestaltungen hat. Beim Steuerrecht und beim Zivilrecht handelt es sich um verschiedene Rechtsgebiete, bei denen die jeweiligen Besonderheiten berücksichtigt werden müssen. Das Steuerrecht gilt auf der Ebene zwischen „Staat“ und „Bürger“ und damit im Über- und Unterordnungsverhältnis, das Zivilrecht gilt dagegen auf der Ebene des Gleichordnungsverhältnisses.

Zutreffend ist der Hinweis von Teilen der Literatur, dass die (für „Altfälle“ geltende) Verwaltungsauffassung (grundsätzliche Unterstellung der Einkünfteerzielungsabsicht auch bei beabsichtigter Selbstnutzung) ein besonderes „Steuersparmodell“ darstellt. Für den Steuerpflichtigen wird die Möglichkeit eröffnet, Aufwendungen, die letztendlich auf die beabsichtigte Eigennutzung zurückzuführen sind, zumindest teilweise in den steuerrechtlich relevanten Bereich zu verlagern und damit die Kosten für die spätere Eigennutzung zu verringern. Gleichzeitig kann er, ggf. mit Beginn der Selbstnutzung, noch zusätzlich die Vergünstigungen für selbst genutztes Wohneigentum (z.B. § 10e EStG und Eigenheimzulage) in Anspruch nehmen.

Zutreffend weist ein Teil der Literatur auch darauf hin, dass auch aus der Vorschrift des § 10e Abs. 6 Satz 2 EStG nicht abgeleitet werden kann, dass der Gesetzgeber bei einer Vermietung mit hohen Anlaufverlusten, vor Beginn der Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken, die Einkünfteerzielungsabsicht unterstellt. Dies kann schon aus dem Wortlaut der Vorschrift nicht abgeleitet werden.

Der Sonderausgabenabzug ist gemäß § 10e Abs. 6 Satz 2 EStG ausgeschlossen, wenn die Wohnung vor der Selbstnutzung vermietet wird und die Aufwendungen zu Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben führen. Aufwendungen führen aber nur dann zu Werbungskosten oder Betriebsausgaben, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Damit fingiert die Vorschrift nicht das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer Vermietung vor Selbstnutzung, sondern setzt diese für den Ausschluss des Sonderausgabenabzuges gerade voraus.

Außerdem wird richtigerweise darauf verwiesen, dass auch die systematische Stellung der Vorschrift im Gesetz, im Bereich der Sonderausgaben, gegen eine allgemeine Regelung zur Einkünfteerzielungsabsicht spricht.

III. Mietkaufmodelle, Bauherren- und Erwerbermodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie

Die sogenannten Mietkaufmodelle, Bauherren- und Erwerbermodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie¹¹⁰⁰ waren vor allem in den achtziger Jahren verbreitet¹¹⁰¹. Bei diesen Modellen beauftragten die Modellteilnehmer den Initiator bzw. die Initiatoren in der Regel mit der gesamten Organisation und Abwicklung des Geschäfts, von der Errichtung bzw. dem Erwerb der Immobilie über die Bereitstellung der Finanzierung bis zum Abschluss der Mietverträge¹¹⁰².

Dabei sollten die verschiedenen Gestaltungen es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, sich kurzfristig steuerfrei (nach Ablauf der in § 23 EStG festgelegten Frist¹¹⁰³)

¹¹⁰⁰ Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung, insbesondere der vom Modellteilnehmer aufzubringenden Kosten vgl. BMF-Schreiben vom 20.10.2003 – IV C 3 – S 2253 a – 48/03, DStR 2003, 1974.

¹¹⁰¹ So auch Stein, NWB 2002, F. 3 S. 12169.

¹¹⁰² Vgl. dazu auch Schmider, DB 1979, 806; zur Funktionsweise, den weiteren Besonderheiten und den speziellen Varianten der verschiedenen Modelle siehe auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 245 ff. und Drenseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 108 ff.; vgl. zu den Bauherrngemeinschaften Paus, LSW Gruppe 4/99 (9/2001), S. 1.

¹¹⁰³ Eine steuerpflichtige Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens lag gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bis 1998 bei einem Zeitraum von unter zwei Jahren zwischen Anschaffung und Veräußerung vor. § 23 EStG wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. I, S. 402) neu gefasst und die Frist für Grundstücke auf zehn Jahre verlängert.

von der jeweiligen Immobilie (bzw. dem Gesellschaftsanteil) zu trennen und die bis dahin ggf. entstandenen Verluste für den Ausgleich mit sonstigen positiven Einkünften nutzen zu können, um dadurch die eigene Steuerlast zu reduzieren¹¹⁰⁴.

1. Funktionsweise der Modelle

a) Funktionsweise der Bauherren- und Erwerbermodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie

Bei den Bauherren- und Erwerbermodellen wurde den Anlegern vom Initiator die Möglichkeit eingeräumt, sich innerhalb eines bestimmten Zeitraums wieder von der Immobilie zu trennen. Solche Gestaltungen waren darüber hinaus ebenfalls bei geschlossenen Immobilienfonds¹¹⁰⁵ anzutreffen, bei denen den Gesellschaftern von den Anbietern auch eine entsprechende Möglichkeit eingeräumt wurde. Um die kurzfristige Trennung des Steuerpflichtigen von der Immobilie bzw. vom Gesellschaftsanteil „abzusichern“, waren drei verschiedene Varianten der Bauherren- und Erwerbermodelle üblich.

Teilweise wurde den Anlegern garantiert, die Immobilie bzw. den Gesellschaftsanteil zum ursprünglichen Kaufpreis oder zu einem geringfügig höheren Betrag zurückzukaufen (Rückkaufgarantie)¹¹⁰⁶. Eine zweite Gestaltung bestand darin, dass den Anlegern zugesagt wurde, den Weiterverkauf der Immobilie bzw. des Gesellschaftsanteils zum ursprünglichen Kaufpreis zu vermitteln und eine etwaige Differenz zwischen einem ggf. niedrigeren Verkaufserlös und dem garantierten Verkaufserlös auszugleichen (Verkaufsgarantie). Eine dritte Variante bestand in der bloßen Zusage, den Weiterverkauf zum ursprünglichen Kaufpreis zu vermitteln, ohne jedoch eine entsprechende Garantie zu übernehmen (bloße Verkaufszusage).

¹¹⁰⁴ Vgl. dazu und zu den weiteren mit den Modellen verfolgten Zielen Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 254; Schmider, DB 1979, 806; Wollny, FR 1988, 47 (48); van Brechtters/Flecken, DB 1979, 2146; Eggesiecker, DB 1979, 1383; Grezelius, BB 1980, 619; Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 63 ff.; Lang, FR 1997, 201; .); Kupfer, KÖSDI 1/93, 9212 (9221); vgl. zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Gesamtobjekten, von vergleichbaren Modellen mit nur einem Kapitalanleger und von gesellschafts- sowie gemeinschaftsrechtlich verbundenen Personenzusammenschlüssen (geschlossene Fonds) auch das neue BMF-Scheiben vom 20.10.2003 – IV – C 3 – S 2253 a – 48/03, DStR 2003, 1974.

¹¹⁰⁵ Zu den geschlossenen Immobilienfonds vgl. bereits 4. Teil Abschnitt B. I.

¹¹⁰⁶ Vgl. zu den verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten ausführlich Spindler, DB 1995, 894.

Meist erfolgte die Einräumung der entsprechenden Garantien ohne zusätzliche Kosten, teilweise war für sie aber auch ein zusätzliches Entgelt zu entrichten. Die Möglichkeit, die entsprechenden Garantien in Anspruch zu nehmen, war regelmäßig auf einen Zeitraum von vier bis acht Jahren begrenzt. Teilweise erfolgte eine zeitliche Verknüpfung der Garantien mit den entsprechenden anderen Verträgen (z.B. Darlehensverträgen, Mietverträgen). Die Anleger haben die eingeräumten Garantien teilweise in Anspruch genommen, teilweise haben sie sich auch zu einer langfristigen Nutzung entschlossen.

b) Funktionsweise der Mietkaufmodelle

Eine etwas andere Gestaltung wurde beim Mietkaufmodell gewählt. Bei dieser Variante des Bauherrenmodells wurde durch den Anleger ein Haus oder eine Eigentumswohnung errichtet und gegenüber dem Mieter ein meist bindendes Verkaufsangebot abgegeben, welches dem Mieter den Erwerb des Objekts innerhalb einer bestimmten Frist (meist ca. fünf Jahre) ermöglichte¹¹⁰⁷. Der Mieter und potentielle Käufer zahlte für die Einräumung der Erwerbsmöglichkeit eine Optionsgebühr, die grundsätzlich nur bei Ausübung der Kaufoption auf den Kaufpreis angerechnet wurde.

¹¹⁰⁷ Grezelius, BB 1980, 619; Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht, S. 63 ff.; Wollny, FR 1988, 47 (48); Eggesiecker, DB 1979, 1383; van Brechtors/Flecken, DB 1979, 2146; Schmider, DB 1979, 806; Schellenberger, DStR 1986, 163 (171); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 450 (Stichwort: Mietkauf); Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 108; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 254; Claßen in Lademann/Söffing (Stand: Oktober 98), § 21 Rn 19.

2. Bewertung der Modelle

a) Mietkaufmodelle

aa) Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur

In der jüngeren Literatur wird weitestgehend davon ausgegangen, dass bei den Mietkaufmodellen die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt¹¹⁰⁸, da dem Anleger wegen seiner von Anfang an auf den Zeitraum der Verlufterzielung begrenzten Vermietungstätigkeit die Möglichkeit fehlt, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen¹¹⁰⁹.

Auch die Verwaltung ging bereits frühzeitig davon aus, dass der Anleger bei der Beteiligung am Mietkaufmodell nicht über die notwendige Einkünfteerzielungsabsicht verfügt, da wegen der bei typischem Geschehensablauf von vornherein auf die Verlustphase befristeten Eigentümerstellung des Investors regelmäßig die Erzielung eines Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten objektiv nicht möglich ist und die in der Zeit bis zur Veräußerung anfallenden Mieteinnahmen meist nicht einmal ausreichen, die für die Fremdmittel zu zahlenden Zinsen auszugleichen¹¹¹⁰.

Der BFH¹¹¹¹ und teilweise auch die Literatur¹¹¹² gehen sogar ausdrücklich davon aus, dass bei einem Mietkaufmodell der Beweis des ersten Anscheins dafür spricht, dass dem Anleger die Absicht fehlt, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Der Beteiligte könne allerdings darlegen und erforderlichenfalls beweisen, dass ein vom typischen Modellfall atypischer Geschehensablauf

¹¹⁰⁸ Lang, FR 1997, 201 (202); ähnlich Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 254; Dreseck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 108; ähnlich Gänger in Bordewin/Brandt (Stand: Oktober 97), § 21 Rn 14.

¹¹⁰⁹ So bereits Söffing/Fleischmann, DB 1984, 2433; Wollny, FR 1988, 47 (48); Söffing, StVj 1992, 235 (244); Schellenberger, DStR 1985, 163 (171); ähnlich im Ergebnis Schmider, DB 1979, 806 (807 ff.); Kupfer, KÖSDI 1/93, 9212 (9221) (Anscheinsbeweis gegen Einkünfteerzielungsabsicht); a.A. noch van Brechtters/Flecken, DB 1979, 2146 (2149 ff.); Eggesiecker, DB 1979, 1432 (1433 ff.); Grezelius, BB 1980, 619.

¹¹¹⁰ BMF-Schreiben vom 07.12.1979 – IV B 1 – S 2253 – 76/79, BStBl. I 1980, 3.

¹¹¹¹ BFH, Urteil vom 15.09.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; BFH, Urteil vom 09.02.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658; BFH, Urteil vom 28.11.1995 – IX R 16/93, BStBl. II 1996, 142; BFH, Urteil vom 30.10.1990 – IX R 92/89, BFH/NV 1991, 390; ähnlich bereits BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292.

¹¹¹² Claßen in Lademann/Söffing (Stand: Oktober 98), § 21 Rn 19.

vorliegt und er von vornherein keine kurzfristige Veräußerung, sondern eine langfristige Vermietung beabsichtigt hat.

Der BFH weist darauf hin, dass die Beteiligung an einem Mietkaufmodell nur dann wirtschaftlich sinnvoll ist, wenn man die Steuervorteile und den Veräußerungsgewinn berücksichtige¹¹¹³. Sie sei nicht darauf angelegt, positive Einkünfte zu erzielen. Da der Anleger beabsichtige Steuern zu sparen und das Anlageobjekt nach Ablauf der Optionsfrist mit Gewinn zu veräußern, erfolge die Beteiligung an einem Mietkaufmodell aus persönlichen im Bereich der Lebensführung liegenden Gründen.

bb) Eigene Bewertung

Beim Mietkaufmodell¹¹¹⁴, bei dem der Anleger gegenüber dem Mieter ein meist bindendes Verkaufsangebot abgibt, welches dem Mieter das Recht einräumt, die Immobilie innerhalb einer bestimmten Frist zu erwerben, hat der Steuerpflichtige (Anleger), während des Zeitraumes der Geltungsdauer der dem Mieter eingeräumten Option, grundsätzlich keine Möglichkeit sich dafür zu entscheiden, die Vermietung „auf Dauer“ fortzusetzen, wenn sich der Mieter zur Annahme der Kaufoption und damit für den Erwerb der Immobilie entscheidet.

Der Anleger muss vielmehr gerade mit der Annahme der Kaufoption durch den „Mietkäufer“ rechnen, da die vom „Mietkäufer“ bei Abschluss des Mietvertrages zu entrichtende Optionsgebühr, in der Regel nur beim Erwerb der Immobilie durch den „Mietkäufer“ auf den Kaufpreis angerechnet wird. Der Mieter wird daher, wenn nicht besondere Umstände vorliegen, grundsätzlich bestrebt sein, die Immobilie zu erwerben, um nicht einen Verlust der entrichteten Optionsgebühr zu riskieren. Gerade aus der besonderen Gestaltung des Mietkaufmodells, bei der der Steuerpflichtige grundsätzlich die Dispositionsbefugnis hinsichtlich der Fortsetzung des Mietverhältnisses

¹¹¹³ BFH, Urteil vom 11.08.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; ähnlich BFH, Urteil vom 31.03.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774.

¹¹¹⁴ Es darf natürlich nicht übersehen werden, dass die Fälle der Mietkaufmodelle in der Praxis praktisch nicht mehr vorkommen, da der BFH und auch die Finanzverwaltung ihnen im Ergebnis die steuerliche Anerkennung versagt haben.

verliert¹¹¹⁵, folgt, dass der Anleger sich noch nicht zu einer Vermietung auf Dauer entschieden hat.

Aber auch in den Fällen, in denen ausnahmsweise ein nicht bindendes Kaufangebot gegenüber dem Mietkäufer abgegeben wird, kann grundsätzlich nicht vom Vorliegen einer auf Dauer angelegten Vermietung ausgegangen werden, da der Anleger durch die Abgabe der Kaufoption gerade signalisiert hat, dass es ihm nicht auf eine langfristige Vermietung, sondern auf eine kurzfristige Veräußerung der Immobilie ankommt.

Folglich fehlt es beim Mietkaufmodell an einer wesentlichen Voraussetzung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises, da keine auf Dauer angelegte Vermietung durch den Steuerpflichtigen beabsichtigt ist. Soweit die tatsächlichen Voraussetzungen des hier vertretenen Anscheinsbeweises nicht vorliegen, ist gemäß der oben dargestellten Auffassung des Verfassers¹¹¹⁶ grundsätzlich eine Totalüberschussprognose (für den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzung der Immobilie¹¹¹⁷) und bei negativer Prognose, die Prüfung des Vorliegens einkommensteuerrechtlich unbeachtlicher Motive für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses erforderlich.

Problematisch ist aber, ob man bei einem Mietkaufmodell, wie von der Rechtsprechung und teilweise von der Literatur vertreten, auch von einem Anscheinsbeweis gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgehen kann. Dass die Anwendung eines Anscheinsbeweises auch bei inneren Tatbestandsmerkmalen und insbesondere auch beim subjektiven Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht möglich ist, wurde oben bereits dargestellt¹¹¹⁸.

Für die Möglichkeit eines allgemeinen Anscheinsbeweises des Fehlens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einem Mietkaufmodell, ist es erforderlich, dass nach der Lebenserfahrung bei einem solchen Modell typischerweise die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt und ein Handeln mit Einkünfteerzielungsabsicht einen atypischen Tat-

¹¹¹⁵ Ähnlich, Lang, FR 1997, 201 (202 f).

¹¹¹⁶ Vgl. 6. Teil Abschnitt C. II.

¹¹¹⁷ Bei dem für die Totalüberschussprognose anzusetzenden Nutzungszeitraum wird man regelmäßig den Zeitraum bis zur erstmaligen Möglichkeit Inanspruchnahme der Kaufoption ansetzen müssen, da der Steuerpflichtige auch nur bis zu diesem Zeitpunkt mit der Erzielung von Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung rechnen kann.

bestand darstellt¹¹¹⁹. Voraussetzung wäre, dass bei einem Mietkaufmodell typischerweise mit der Inanspruchnahme der Kaufoption durch den Mietkäufer gerechnet werden kann und es dem Anleger regelmäßig nicht möglich ist, innerhalb des Zeitraumes der Geltungsdauer der Kaufoption, einen Totalüberschuss zu erzielen, sondern bei einer derartigen Gestaltung vorwiegend außersteuerliche Gründe (insbesondere Gründe der Steuerersparnis) im Vordergrund stehen.

M.E. muss für die Geltung eines Anscheinsbeweises für das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Mietkaufmodellen, eine differenzierte Betrachtungsweise angewendet werden. Ein derartiger Anscheinsbeweis kommt m.E. nur bei solchen Mietkaufmodellen in Betracht, bei denen der Anleger gegenüber dem „Mietkäufer“ ein bindendes Verkaufsangebot abgegeben hat und die Optionsgebühr bei Nichtausübung der Option verfällt¹¹²⁰.

Durch die Abgabe eines bindenden Verkaufsangebotes verliert einerseits der Anleger jegliche Dispositionsmöglichkeit zur Entscheidung über die Fortsetzung der Vermietung. Die Vereinbarung des Verfalls der Optionsgebühr, bei Nichtausübung der Kaufoption, schränkt andererseits die Entscheidungsfreiheit des Mieters hinsichtlich der Ausübung der Kaufoption erheblich ein. Er wird regelmäßig bestrebt sein, das Kaufangebot innerhalb der Optionsfrist anzunehmen, um den Verlust der Optionsgebühr zu vermeiden.

Der „Mietkäufer“ wird die Kaufoption grundsätzlich nur dann nicht ausüben, wenn er durch besondere Umstände gezwungen ist, die wirtschaftlichen Nachteile aus der Nichtausübung der Option in Kauf zu nehmen. Dies kann beispielsweise bei einer gravierenden Änderung der wirtschaftlichen oder persönlichen Verhältnisse des „Mietkäufers“ der Fall sein, die es ihm nicht mehr erlauben, die Kaufoption anzunehmen.

Die Nichtausübung der Kaufoption durch den „Mietkäufer“ kann bei einem Verfall der Optionsgebühr, bei Nichtausübung der Kaufoption, zwar nicht völlig ausgeschlossen

¹¹¹⁸ Vgl. 6. Teil Abschnitt B. II. 2.

¹¹¹⁹ Zu den Voraussetzungen der Anwendung eines Anscheinsbeweises vgl. allgemein bereits 6. Teil Abschnitt. B. III. 1.

¹¹²⁰ Ähnlich im Ergebnis auch Hutter, DStZ 1991, 344 (349).

werden, sie stellt aber einen atypischen Sachverhalt dar. Beim Mietkaufmodell kann also typischerweise vom Erwerb der Immobilie durch den „Mietkäufer“ innerhalb der Optionsfrist ausgegangen werden.

Auch ein Totalüberschuss ist innerhalb der kurzen Frist bis zur Ausübung der möglichen Kaufoption durch den Mieter regelmäßig nicht erzielbar, da sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, ohne Berücksichtigung von Wertsteigerungen und Steuervorteilen, in der Regel erst nach sehr langen Zeiträumen ein Einnahmeüberschuss einstellt. Das Mietkaufmodell ist vielmehr (worauf die Rechtsprechung zutreffend hinweist) gerade darauf angelegt, das Anlageobjekt nach Ablauf der Optionsfrist, unter Erhaltung der Steuervorteile, mit Gewinn zu veräußern. Damit erfolgt die Beteiligung an einem Mietkaufmodell typischerweise aus außersteuerlichen Gründen.

Dem Steuerpflichtigen bleibt es allerdings unbenommen, im Einzelfall darzulegen und ggf. zu beweisen, dass ein atypischer Sachverhalt vorliegt und er von Anfang an beabsichtigt hat, einen Totalüberschuss zu erzielen. Dies dürfte dem Steuerpflichtigen bei der Beteiligung an einem Mietkaufmodell in der Regel aber nicht gelingen.

Fehlt es demgegenüber an der Abgabe eines bindenden Verkaufsangebotes und verfällt die Optionsgebühr bei Nichtausübung der Option nicht, kann m.E. nicht davon ausgegangen werden, dass es typischerweise zu einem Erwerb des Objekts durch den Mieter kommt, da einerseits der Anleger nicht in seiner Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich des Anlagegegenstandes eingeschränkt ist und auch für den Mietkäufer kein wirtschaftlicher Schaden entsteht, wenn er sich dazu entschließt, das Objekt nicht zu erwerben¹¹²¹.

¹¹²¹ Ähnlich im Ergebnis auch Hutter, DStZ 1991, 344 (349).

b) Bauherren- und Erwerbermodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie

aa) Rechtsprechung

(1) Allgemeines

Hinsichtlich der Bauherren- und Erwerbermodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie geht der BFH davon aus, dass bei diesen Modellen ein Indiz gegen die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, wenn die entsprechende Garantie (bzw. das Rückkaufangebot) für den Zeitraum gilt, in dem planmäßig nur Werbungskostenüberschüsse anfallen und der vereinbarte Preis in etwa den Gesamtkosten entspricht oder sie sogar übersteigt, da der Steuerpflichtige sich dann noch nicht entschieden habe, ob er das Grundstück langfristig vermieten oder kurzfristig verkaufen will¹¹²². Dies spreche gegen die Absicht, langfristig Überschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erzielen zu wollen.

Durch ein Rückkaufangebot oder eine Verkaufsgarantie werde dem Anleger die Möglichkeit eröffnet, sich ohne Schwierigkeiten und ohne Vermögensverluste, unter Mitnahme der durch das Modell bedingten Steuervorteile, von der Immobilie zu tren-

¹¹²² BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; BFH, Beschluss vom 14.09.1994 – IX B 97/93, BFHE 175, 541; BFH, Urteil vom 14.09.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116; ähnlich BFH, Urteil vom 24.01.1995 – IX R 70/93, BStBl. II 1995, 460; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170; BFH, Urteil vom 15.10.2002 – IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462 (für einen geschlossenen Immobilienfond in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts); ähnlich BFH, Urteil vom 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468 (Einräumung eines Ankaufrechtes für einen Dritten bei einem geschlossenen Immobilienfond); BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 52/97, BFH/NV 2001, 587; ähnlich BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67 (für die Vereinbarung einer Wiederverkaufsgarantie, die für den Fall eines Verkaufs der Immobilie, die Zahlung der Differenz zwischen den Gesamtkosten und dem zu erzielenden Veräußerungspreis innerhalb einer bestimmten Frist garantiert) (Ähnlich hat der BFH (Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676) bei einem geschlossenen Immobilienfond entschieden, dass ein Angebot zur Rückübertragung der Gesellschaftsanteile die Vermutung begründet, dass es den Anlegern, statt auf eine langfristige Vermietung, mehr auf die Mitnahme von Steuervorteilen angekommen ist, wenn nach der Konzeption des Fonds feststeht, dass bis zum Zeitpunkt der möglichen Ausübung des Verkaufsrechts ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erzielt werden können. In diesem Fall war die Inanspruchnahme des Angebotes an eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter gebunden, so dass der Entscheidungsspielraum des einzelnen Anlegers, hinsichtlich der Inanspruchnahme des Angebotes, stark eingeschränkt war. Der BFH sah es auch nicht als entscheidend an, dass bei Ausübung der Verkaufsoption lediglich die Hälfte des Nennwerts der Beteiligung zurückgezahlt wurde, weil das wirtschaftliche Ergebnis der Beteiligung auch von den steuerlichen Wirkungen bestimmt war).

nen, sobald ein Einnahmeüberschuss anfällt und damit die Einkommensteuerbelastung auf Grund der Vermietungstätigkeit einsetzt¹¹²³.

Soweit dem Rückkaufangebot oder der Verkaufsgarantie eine negative Indizwirkung zukommt, sei es Sache des Erwerbers darzulegen und ggf. zu beweisen, dass er entgegen dieses Anzeichens die Absicht hat, das Objekt langfristig zu vermieten und positive Einkünfte zu erzielen¹¹²⁴.

(2) Voraussetzungen der negativen Indizwirkung

(a) Bedeutsamkeit für die Anlageentscheidung

Voraussetzung für die Indizwirkung des Rückkaufangebots oder der Verkaufsgarantie sei jedoch, dass diese auf Wunsch oder Anregung des Anlegers abgegeben worden sind oder sich aus anderen Umständen ableiten lässt, dass die Garantie bzw. das Rückkaufangebot für den Anleger bei seiner Entscheidung, hinsichtlich seiner Beteiligung, bedeutsam waren¹¹²⁵. Nur dann könne davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige von der Garantie (bzw. dem Rückkaufangebot) Gebrauch machen will.

Kann nicht festgestellt werden, ob die Garantie beziehungsweise das Rückkaufangebot auf Wunsch des Anlegers abgegeben wurde oder sonst für seine Anlageentscheidung von Bedeutung war, müsse geprüft werden, ob sich aus den sonstigen Umständen, insbesondere aus der Gestaltung der Verträge ableiten lässt, dass der Anleger mit der Möglichkeit gerechnet hat, von der Garantie bzw. dem Rückkaufangebot Gebrauch zu machen. Dies sei regelmäßig der Fall, wenn das Modell so gestaltet ist, dass sich der Anleger ohne größere Schwierigkeiten und Verluste¹¹²⁶ von

¹¹²³ BFH, Beschluss vom 14.09.1994 – IX B 97/93, BFHE 175, 541; BFH, Urteil vom 14.09.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116.

¹¹²⁴ BFH, Urteil vom 14.09.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116; BFH, Beschluss vom 14.09.1994 – IX B 97/93, BFHE 175, 541; ähnlich im Ergebnis BFH, Urteil vom 15.10.2002 – IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462 (für einen geschlossenen Immobilienfond).

¹¹²⁵ Ähnlich auch BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67.

¹¹²⁶ Insoweit hat der BFH (BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67) ausgeführt, dass der Steuerpflichtige nicht bereits dann einen Vermögensverlust erleidet, wenn der garantierte „Wiederverkaufspreis“ nicht seine Anschaffungskosten deckt, sondern erst dann, wenn er vor-

der Immobilie trennen kann, weil insbesondere die Laufzeit der sonstigen Verträge (z.B. Darlehensverträge, Mietverträge u.s.w.) auf die Laufzeit der Garantie (des Rückkaufangebotes) abgestimmt ist¹¹²⁷.

Von einer Bedeutsamkeit eines Rückkaufangebotes oder einer Verkaufsgarantie für die Anlageentscheidung müsse jedenfalls dann ausgegangen werden, wenn der Anleger dafür ein Entgelt zu entrichten hat, denn zur Zahlung eines Entgeltes sei er nur dann bereit, wenn er nach seiner Vorstellung die Möglichkeit der Inanspruchnahme des betreffenden Angebotes oder der Garantie in Betracht gezogen hat¹¹²⁸. Eine Garantie (bzw. ein Rückkaufangebot), für die (das) der Steuerpflichtige nichts aufwenden muss, könne für diesen auch interessant sein, wenn er keinen Verkauf in Betracht zieht, da sie (es) ihm eine gewisse Sicherheit bietet, falls unvorhergesehene äußere Umstände ihn zu einer Änderung seines Entschlusses zwingen sollten¹¹²⁹.

Auch wenn eine Verkaufsgarantie unter einer aufschiebenden Befristung eingeräumt worden ist, komme ihr eine negative Indizwirkung zu, denn der Anleger wisse, dass er sich ab dem Zeitpunkt, zu dem der Anspruch aus der Garantie wirksam wird, ohne Schwierigkeiten von dem erworbenen Objekt trennen kann¹¹³⁰. Nicht entscheidend könne auch sein, ob die Garantie bzw. das Rückkaufangebot wirksam vereinbart worden sind, da auch unwirksame Angebote einen Anreiz für einen kurzfristigen Verkauf darstellten.

(b) Kenntnis des Steuerpflichtigen vom Bestehen der Garantie bzw. des Rückkaufangebotes

Eine negative Indizwirkung komme der Garantie bzw. einem Rückkaufangebot aber nicht zu, wenn der Steuerpflichtige die Garantie bzw. das Rückkaufangebot bei Abschluss der Verträge nicht gekannt hat, denn dann könne er beim Erwerb des Ob-

hersehbar mit einem nennenswerten Teil seiner Gesamtaufwendungen (Anschaffungskosten und laufende Aufwendungen ./ Einnahmen bis zum Verkauf) belastet bleibt.

¹¹²⁷ Ähnlich BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676 (für einen geschlossenen Immobilienfond).

¹¹²⁸ BFH, Urteil vom 14.02.1995 – IX R 95/93, BStBl II 1995, 462.

¹¹²⁹ BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67.

¹¹³⁰ BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 52/97, BFH/NV 2001, 587.

jekts die Veräußerung auf Grund der Rückkaufgarantie bzw. des Rückkaufangebots auch nicht in Betracht gezogen haben¹¹³¹. Die Kenntnis eines Dritten, z.B. des Vertriebsvermittlers, der die Beteiligung an der Bauherrengemeinschaft vermittelt hat, soll nicht genügen¹¹³². Die Feststellungslast für die Kenntnis des Steuerpflichtigen liege beim Finanzamt, weil es sich dabei um eine für den Bauherrn nachteilige Tatsache handelt und er die Nichtkenntnis nicht beweisen kann¹¹³³.

(3) Umstand der Nichtinanspruchnahme der Garantie bzw. des Rückkaufangebots

Zunächst ist der IX. Senat des BFH davon ausgegangen, dass der Tatsache, dass der Anleger letztlich von dem Rückkaufangebot keinen Gebrauch gemacht hat, keine ausschlaggebende Bedeutung zukommt, da nicht auszuschließen sei, dass der Entschluss zur Nichtinanspruchnahme des Rückkaufangebots bzw. der Verkaufsgarantie erst nachträglich gefasst worden ist¹¹³⁴.

In einigen neueren Entscheidungen hat der IX. Senat des BFH seine Rechtsprechung teilweise geändert und entschieden, dass für die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht, auch spätere Ereignisse und Tatsachen in die Gesamtwürdigung mit einzubeziehen sind¹¹³⁵. Er ist nunmehr der Auffassung, dass die Tatsache, dass der Steuerpflichtige von der Garantie keinen Gebrauch gemacht hat und wei-

¹¹³¹ BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; BFH, Urteil vom 24.01.1995 – IX R 70/93, BStBl. II 1995, 460; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170; BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 52/97, BFH/NV 2001, 587; ähnlich BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676 (für einen geschlossenen Immobilienfond); ähnlich BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67.

¹¹³² BFH, Urteil vom 24.01.1995 – IX R 70/93, BStBl. II 1995, 460; BFH, Beschluss vom 14.09.1994 – IX B 142/93, BStBl. II 1995, 778.

¹¹³³ BFH, Urteil vom 24.01.1995 – IX R 70/93, BStBl. II 1995, 460; ähnlich BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170.

¹¹³⁴ BFH, Urteil vom 14.09.1994 – IX R 71/93, BStBl. II 1995, 116; ähnlich BFH, Beschluss vom 14.09.1994 – IX B 97/93, BFHE 175, 541; vgl. zustimmend insoweit zunächst Dreseck, FR 1995, 59; vgl. a.A. nunmehr wohl ders., in Schmidt, EStG, § 21 Rn 108.

¹¹³⁵ BFH, Urteil vom 15.10.2002 – IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462 (für einen geschlossenen Immobilienfond); BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170; BFH, Urteil vom 25.03.2003 – IX R 21/99, BFH/NV 2003, 1168; ähnlich BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 52/97, BFH/NV 2001, 587; ähnlich BFH, Urteil vom 05.09.2000 – IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676 (für geschlossenen Immobilienfond); BFH, Beschluss vom 27.03.2000 – IX S 3/00, BFH/NV 2000, 1093; BFH, Beschluss vom 11.02.1999 – IX S 10/98, BFH/NV 1999, 925.

terhin Eigentümer des Grundstücks ist, ein Beweisanzeichen für eine von Anfang an bestehende Einkünfteerzielungsabsicht darstellt¹¹³⁶.

(4) Ausdehnung der negativen Indizwirkung auf weitere Modelle

Darüber hinaus geht der BFH davon aus, dass die dargestellte negative Indizwirkung nicht nur auf Rückkaufangebote bzw. Verkaufsgarantien im Rahmen der Beteiligung an einem Bauherren- oder Erwerbermodell beschränkt ist¹¹³⁷. Bei jeglichem Erwerb einer Immobilie könne sich ein Anzeichen für eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht daraus ergeben, dass der Erwerber die Kaufentscheidung davon abhängig macht, dass ihm die Möglichkeit eingeräumt wird, sich ohne Schwierigkeiten und ohne größere Verluste innerhalb eines Zeitraums wieder von der Immobilie zu trennen, in dem planmäßig nur Werbungskostenüberschüsse entstehen. Dann müsse der Anleger darlegen und ggf. beweisen, dass er das Objekt langfristig vermieten und positive Einkünfte erzielen will.

Dementsprechend hat der BFH entschieden, dass bei einer entgeltlich vereinbarten Verkaufszusage, den Verkauf der erworbenen Immobilie auf Verlangen des Erwerbers innerhalb eines Zeitraumes, in dem planmäßig nur ein Werbungskostenüberschuss erzielt wird, zu einem Preis zu vermitteln, der dem aufgewandten Kaufpreis entspricht, ein Anscheinsbeweis gegen das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt¹¹³⁸.

¹¹³⁶ So hat es der BFH beispielsweise (BFH, Urteil vom 15.10.2002 – IX R 29/99, BFH/NV 2003, 462) als ein die Indizwirkung des Rückkaufangebotes entkräftendes Beweisanzeichen angesehen, wenn bei einem geschlossenen Immobilienfond der Anleger kurz vor Ablauf des befristeten Rückkaufangebotes Kapital zuführt, obwohl er sich dieser gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung ohne weiteres durch den Verkauf der Beteiligung hätte entziehen können. Die entsprechende Kritik in der Literatur (vgl. Sauren, DStR 1996, 1438 (1439) und Lang, FR 1997, 201 (203)) an der älteren Auffassung des IX. Senats des BFH, die davon ausging, dass der Umstand der Nichtinanspruchnahme des Rückkaufangebotes bzw. der Verkaufsgarantie für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht unbeachtlich ist, ist daher überholt.

¹¹³⁷ BFH, Urteil vom 14.02.1995 – IX R 95/93, BStBl. II 1995, 462.

¹¹³⁸ Die Finanzgerichte folgen weitgehend der dargestellten Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. FG Berlin, Urteil vom 16.08.1995 – II 429/92 (juris); FG Köln, Urteil vom 30.10.1995 – 9 K 2135/91 (juris); FG Düsseldorf, Urteil vom 17.04.1996 – 5 K 84/90 F (juris); FG Düsseldorf, Urteil vom 10.12.1996 – 14 K 4201/92 (juris); FG Berlin, Urteil vom 09.03.1999 – 5 K 5585/96 (juris); FG München, Urteil vom 10.12.1999 – 8 K 2603/97, EFG 2001, 1202).

bb) Verwaltung

Die Finanzverwaltung geht mittlerweile nach einer bundesweit abgestimmten Auffassung davon aus, dass der (nach Auffassung der Verwaltung)¹¹³⁹ bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich vorliegende Anscheinsbeweis des Bestehens der Einkünfterzielungsabsicht durch die Vereinbarung eines Rückkaufangebotes bzw. einer Rückkaufgarantie ohne weitere zusätzliche Umstände des Einzelfalls entkräftet ist¹¹⁴⁰.

Wird eine Rückkauf- oder Wiederverkaufsgarantie vereinbart, geht die Verwaltung von fehlender Einkünfterzielungsabsicht des Anlegers aus, wenn weitere Umstände (z.B. eine zeitentsprechende Rückführung der Finanzierung) gegeben sind, aus denen geschlussfolgert werden kann, dass von vornherein nur ein befristetes Engagement des Anlegers beabsichtigt ist¹¹⁴¹.

Die Vermutung spreche insoweit für das Fehlen der Einkünfterzielungsabsicht, weil nach dem typischen Geschehensablauf die Inanspruchnahme des Angebots oder der Garantie durch den Steuerpflichtigen und damit der frühzeitige Verkauf der Immobilie bzw. der Beteiligung zu erwarten ist¹¹⁴². Der Steuerpflichtige könne diese Vermutung widerlegen, indem er konkrete, für eine langfristige Vermögensnutzung sprechende Umstände darlegt.

Der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfterzielungsabsicht sei allerdings nicht entkräftet, wenn sich der Steuerpflichtige das Angebot oder die Garantie lediglich für den Eintritt bestimmter Notfälle hat einräumen lassen¹¹⁴³.

¹¹³⁹ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

¹¹⁴⁰ Verfügung der OFD Berlin vom 05.04.1993 – St 442 – S 2253 – 1/92, (juris, VV-Steuer); Erlass des Thüringer FinMin vom 18.03.1993 – S 2253 a A – 6/93 – 2.04.2, DStR 1993, 725; Erlass des FinMin Mecklenburg-Vorpommerns vom 10.05.1993 – IV 310 – S 2253 a – 11/92, DB 1993,1326; etwas anders noch BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

¹¹⁴¹ Erlass des Thüringer FinMin vom 18.03.1993 – S 2253 a A – 6/93 – 2.04.2, DStR 1993, 725; Erlass des FinMin Mecklenburg-Vorpommerns vom 10.05.1993 – IV 310 – S 2253 a – 11/92, DB 1993,1326.

¹¹⁴² Verfügung der OFD Berlin vom 05.04.1993 – St 442 – S 2253 – 1/92, (juris, VV-Steuer); Erlass des Thüringer FinMin vom 18.03.1993 – S 2253 a A – 6/93 – 2.04.2, DStR 1993, 725; Erlass des FinMin Mecklenburg-Vorpommerns vom 10.05.1993 – IV 310 – S 2253 a – 11/92, DB 1993,1326.

¹¹⁴³ Ähnlich insgesamt auch H 161 EStR (Stichwort: „Einkünfterzielungsabsicht“).

cc) Literatur

In der Regel wird die Rechtsprechung in der Literatur lediglich (kritiklos) dargestellt¹¹⁴⁴. Teilweise wird in der Literatur aber vertreten, dass die Vereinbarung eines Rückkaufangebotes bzw. einer Verkaufsgarantie kein Indiz gegen die Einkünfteerzielungsabsicht darstelle¹¹⁴⁵. Voraussetzung für die Anwendung eines Indizienbeweises sei, dass auf Grund mit Sicherheit erwiesener Tatsachen, mit Hilfe der Sach- und Fachkunde, auf die rechtserheblichen Tatsachen geschlossen werden kann. Für Rückkaufangebote bzw. Verkaufsgarantien bedeute dies, dass es Tatsachen dafür geben müsse, dass nach dem typischen Geschehensablauf mit ihrer Inanspruchnahme und damit mit einem frühzeitigen Verkauf der Immobilie zu rechnen sei.

Da aber nur ein Teil der Erwerber die Verkaufsgarantien bzw. Rückkaufangebote in Anspruch genommen hätten, könne nicht von einer entsprechenden Indizwirkung ausgegangen werden. Anders als bei den Mietkaufmodellen, bei denen sich der Plan der Einkünfteerzielung, wegen der Abhängigkeit von einer Drittentscheidung, nur auf den Zeitraum bis zur möglichen Übernahme durch den Mietkäufer erstrecken kann, behalte der Anleger bei Vereinbarung eines Rückkaufangebotes bzw. einer Verkaufsgarantie die Dispositionsbefugnis über einen unbegrenzten Zeitraum¹¹⁴⁶.

Der von der Finanzverwaltung vertretene Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung werde daher nicht ohne weiters erschüttert. Während bei den Mietkaufmodellen in den Prospekten besonders die steuerliche Vorteilhaftigkeit innerhalb des kurzen Nutzungszeitraumes im Vordergrund stehe, werde von den Initiatoren der Bauherrenmodelle mit Rückkaufangeboten/Verkaufsgarantien in der Regel mit "echten" Über-

¹¹⁴⁴ Ausführlich Spindler, DB 1995, 894; ders., KFR F. 3 EStG § 21, 2/97, S. 321; ders. NWB 1996, F. 3 S. 9597 (9599 f.); Drenseck, FR 1995, 59; ders. in Schmidt, EStG, § 21 Rn 108; Roemer, INF 1996, 522 (533); Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 50; Detering/Pohl, DStZ 1995, 361; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 265 ff.; Schneider, SteuerStud 2002, 425; Paus, LSW Gruppe 4/99 (9/2001), S. 1 (S. 4); Kupfer, KÖSDI 8/2000, 12514 (12523); Heuermann, KFR F. 3 EStG § 2, 1/99, S. 180; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 258 und auch Rn 11; Fleischmann, DStR 1998, 364 (365); Horlemann, DStZ 1993 38 (41); Hutter, DStZ 1998, 344 (347 ff.); Urban, KFR F. 3 EStG § 21, 3/00, S. 131; Selder, KFR F. 3 ESG § 21, 1/01, S. 89; Claßen in Lademann/Söffing (Stand: Oktober 98), § 21 Rn 21; Bachem in Bordewin/Brandt (Stand: Juli 98), § 2 Rn 75; Gänger in Bordewin/Brandt (Stand: Oktober 97), § 21 Rn 14; Ebling, DStR 1999, 362.

¹¹⁴⁵ Sauren, DStR 1996, 1438 (1439).

¹¹⁴⁶ Lang, FR 1997, 201 (202 f., 207 ff.).

schüssen geworben. Bei den Rückkaufangeboten und den Verkaufsgarantien stehe daher die Absicherungsfunktion im Vordergrund. Der Anleger wolle eine gewisse Mindestrentabilität gewährleisten. Es bestehe ein Bedürfnis, sich gerade bei einer langfristigen Nutzungsdauer gegen unplanbare Ereignisse, wie z.B. Tod von Familienangehörigen, Ehescheidungen, wirtschaftliche Notlagen, Erwerbsunfähigkeit u.s.w. abzusichern.

Auch die Konkurrenzsituation gegenüber anderen Kapitalanlagen, bei denen die Rentabilität häufig höher sei als bei einer Immobilieninvestition, führe zur Einräumung von Rückkaufangeboten bzw. Verkaufsgarantien, um die Attraktivität der Immobilieninvestition zu erhöhen.

Für die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht müsse eine Gesamtwürdigung aller Beweisanzeichen vorgenommen werden. Gerade die Nichtinanspruchnahme des Rückkaufangebotes bzw. der Verkaufsgarantie stelle ein schwer zu widerlegendes Indiz für das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht dar.

dd) Eigene Meinung

Die Bauherren- und Erwerbermodelle mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie bieten dem Erwerber die Möglichkeit sich ohne Schwierigkeiten und ohne Verlust innerhalb eines Zeitraumes, in dem planmäßig nur Werbungskostenüberschüsse entstehen, von der Immobilie (bzw. bei einem geschlossenen Immobilienfonds vom Gesellschaftsanteil) zu trennen.

Die dem Steuerpflichtigen eingeräumte Möglichkeit, sich ohne größere Verluste wieder von der Immobilie zu trennen, kann dabei auf verschiedenen Beweggründen beruhen. Einerseits kann sie lediglich dazu dienen, den Steuerpflichtigen abzusichern und ihm beim Eintritt bestimmter unvorhergesehener Ereignisse eine Trennung von der Immobilie zu ermöglichen, um ihn vor wirtschaftlichem Schaden zu bewahren. Andererseits kann dem Steuerpflichtigen auch daran gelegen sein, sich kurzfristig von der jeweiligen Immobilie (bzw. dem Gesellschaftsanteil) zu trennen und die bis

dahin ggf. entstandenen Verluste für den Ausgleich mit sonstigen positiven Einkünften nutzen zu können, um dadurch die eigene Steuerlast zu reduzieren.

Richtigerweise wird überwiegend davon ausgegangen, dass einem Rückkaufangebot oder einer Verkaufsgarantie eine Wirkung für die Beurteilung, ob eine auf Dauer angelegte Vermietung beabsichtigt ist, nur dann zukommen kann, wenn der Steuerpflichtige Kenntnis von dem jeweiligen Rückkaufangebot bzw. der Verkaufsgarantie hat. Ist das Bestehen einer entsprechenden Gestaltung dem Steuerpflichtigen unbekannt, können daraus auch keine Rückschlüsse hinsichtlich der Absicht zur Vermietung auf Dauer bzw. für oder gegen das Vorhandensein der Einkünfteerzielungsabsicht gezogen werden.

Zwar muss derjenige, zu dessen Gunsten der vom Verfasser vertretene Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht wirkt (der Steuerpflichtige, soweit er die Anerkennung von negativen Einkünften begehrt), die tatsächlichen Voraussetzungen für sein Eingreifen nachweisen, soweit diese Voraussetzungen streitig sind. Jedoch wird zutreffend davon ausgegangen, dass die Feststellungslast für die entsprechende Kenntnis des Steuerpflichtigen, vom Bestehen eines Rückkaufangebotes bzw. einer Verkaufsgarantie beim Finanzamt liegt, da es sich insoweit um eine für den Steuerpflichtigen nachteilige Tatsache handelt und er seine Nichtkenntnis nicht beweisen kann.

Soweit der Steuerpflichtige sich das Rückkaufangebot bzw. die Verkaufsgarantie nur deshalb hat einräumen lassen, um sich gegen unvorhergesehene Ereignisse abzusichern („Notfallgarantie“), können m.E. daraus keine negativen Schlüsse bezüglich der Absicht zur Vermietung auf Dauer und hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht gezogen werden. Auch für den Steuerpflichtigen, der grundsätzlich ein dauerhaftes Engagement beabsichtigt, muss die Möglichkeit bestehen, sich gegen unvorhergesehene Umstände abzusichern, ohne dass daraus negativen Konsequenzen gezogen werden.

Beabsichtigt der Steuerpflichtige aber, sich durch die Vereinbarung eines Rückkaufangebotes bzw. einer Verkaufsgarantie oder ähnliche Gestaltungen die Entscheidungsmöglichkeit darüber offen zu halten, ob er langfristig vermieten oder kurz-

fristig verkaufen will, kann m.E. nicht von einer auf Dauer angelegten Vermietung ausgegangen werden. Im Einzelfall bedarf es daher der Feststellung, aus welchen Gründen der Steuerpflichtige sich das entsprechende Rückkaufangebot bzw. die Verkaufsgarantie hat einräumen lassen.

M.E. kann es dabei, entgegen der Ansicht des BFH, nicht darauf ankommen, ob dem Anleger die entsprechende Verkaufsgarantie/das Rückkaufangebot auf seinen Wunsch hin eingeräumt worden ist, denn auch eine „Notfallgarantie“, die den Steuerpflichtigen lediglich gegen unvorhergesehene Umstände absichern soll, kann erst auf Wunsch des Steuerpflichtigen vereinbart worden sein.

Ebenso kann es, entgegen der Ansicht des BFH, nicht entscheidend sein, ob der Steuerpflichtige für die Einräumung der Verkaufsgarantie/des Rückkaufangebotes ein Entgelt zu entrichten hat oder ob ihm die Verkaufsgarantie/das Rückkaufangebot unentgeltlich eingeräumt worden ist. Auch der Steuerpflichtige, der eine langfristige Vermietung beabsichtigt, kann bereit sein, ein Entgelt zu entrichten, um sich bei Eintritt unvorhergesehener Umstände ohne größere Verluste von der Immobilie trennen zu können.

Wesentlich muss m.E. vielmehr sein, ob sich aus den sonstigen Umständen ergibt, dass sich der Steuerpflichtige die Entscheidung, ob er langfristig vermietet oder kurzfristig veräußert, noch offen halten will und er sich demnach noch nicht zu einer Vermietung auf Dauer entschlossen hat. Ein wichtiges Indiz dafür, dass der Steuerpflichtige die kurzfristige Veräußerung des Objektes ernsthaft in Erwägung gezogen hat, kann sich daraus ergeben, dass die Laufzeit der sonstigen Verträge (z.B. Darlehensverträge, Mietverträge u.s.w.) auf die Laufzeit der Garantie (des Rückkaufangebotes) abgestimmt ist. Für die Feststellung, ob der Steuerpflichtige auf Grund der Vereinbarung der Verkaufsgarantie bzw. des Rückkaufangebotes eine kurzfristige Veräußerung beabsichtigt, ist eine umfassende Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung aller feststehenden Indizien (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) durchzuführen.

Wie die Rechtsprechung zutreffend festgestellt hat, können dabei auch spätere Ereignisse und Tatsachen in die Gesamtwürdigung mit einbezogen werden. Die Tatsache, dass der Steuerpflichtige die Verkaufsgarantie/das Rückkaufangebot nicht in

Anspruch genommen hat und die Immobilie weiterhin vermietet, kann dafür sprechen, dass er von Anfang an eine Vermietung auf Dauer beabsichtigt hat.

Nicht gefolgt werden kann in diesem Zusammenhang aber der teilweise in der Literatur vertretenen Auffassung, dass die Nichtinanspruchnahme der jeweiligen Verkaufsgarantie bzw. des Rückkaufangebotes durch den Steuerpflichtigen ein kaum zu widerlegendes Indiz für das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht darstellt. Allein aus der Nichtinanspruchnahme der Verkaufsgarantie/des Rückkaufangebotes kann nicht auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht geschlossen werden, da die Gründe für die Nichtinanspruchnahme vielfältig sein können und es im Einzelfall einer Prüfung bedarf, welche Ziele der Steuerpflichtige mit der Vereinbarung eines Rückkaufangebotes/einer Verkaufsgarantie verfolgt. Es ist auch möglich, dass der Steuerpflichtige zunächst keine Vermietung auf Dauer beabsichtigt und eine anfänglich bestehende Veräußerungsabsicht erst nachträglich aufgegeben hat.

Nicht vollständig gefolgt werden kann der Ansicht des BFH, dass es für eine negative Indizwirkung eines Rückkaufangebotes bzw. einer Verkaufsgarantie nicht auf die Wirksamkeit der entsprechenden Vereinbarung ankommt, da auch unwirksame Angebote einen Anreiz für einen kurzfristigen Verkauf darstellten. Auch insoweit sind die Umstände des Einzelfalls entscheidend.

War dem Steuerpflichtigen die Unwirksamkeit bekannt, kann dem Rückkaufangebot bzw. der Verkaufsgarantie, für die Prüfung des Vorliegens einer auf Dauer angelegten Vermietung bzw. für die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht, keine entscheidende Bedeutung zukommen. Diese Fälle werden in der Praxis zwar selten vorkommen. M.E. kann aber, entgegen der Ansicht des BFH, eine unwirksame Verkaufsgarantie bzw. ein unwirksames Rückkaufangebot dem Steuerpflichtigen, der die Unwirksamkeit kennt, keinen Anreiz zur Veräußerung bieten, da ihm bewusst ist, dass er sich auf Grund des Rückkaufangebotes bzw. der Verkaufsgarantie nicht kurzfristig ohne weitere Schwierigkeiten und Vermögensverluste von der Immobilie trennen kann. Ist dem Steuerpflichtigen die Unwirksamkeit jedoch unbekannt, ist im Einzelfall im oben dargestellten Sinne zu prüfen, ob der Steuerpflichtige durch die Vereinbarung des Rückkaufangebotes bzw. der Verkaufsgarantie beabsichtigt, sich die Entscheidungsmöglichkeit darüber offen zu halten, ob er langfristig vermieten

oder kurzfristig verkaufen will.

Richtigerweise geht der BFH davon aus, dass es nicht entscheidend ist, ob die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Rückkaufangebotes bzw. der Verkaufsgarantie unter einer aufschiebenden Bedingung steht, da dem Anleger bewusst ist, dass er sich mit Bedingungseintritt ohne Schwierigkeiten und größere Verluste von dem Objekt trennen kann.

Man kann aber bei der Einräumung eines Rückkaufangebotes bzw. einer Verkaufsgarantie und bei ähnlichen Modellen, bei denen dem Erwerber die Möglichkeit eingeräumt wird, sich ohne Schwierigkeiten und größere Verluste kurzfristig wieder von der Immobilie bzw. dem Gesellschaftsanteil zu trennen, nicht vom einem Anscheinsbeweis gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgehen¹¹⁴⁷. Wie bereits dargestellt kann die Motivation des Steuerpflichtigen, bei Bestehen eines solchen Modells, durchaus unterschiedlich sein.

Einerseits kann der Steuerpflichtige mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig sein und lediglich ein Interesse daran haben, sich bei Eintritt bestimmter unvorhergesehener Ereignisse ohne Schwierigkeiten wieder von der Immobilie trennen zu können. Andererseits kann dem Steuerpflichtigen auch die Einkünfteerzielungsabsicht fehlen, weil er beabsichtigt, sich kurzfristig von der jeweiligen Immobilie (bzw. dem Gesellschaftsanteil) zu trennen und die bis dahin entstandenen Verluste für den Ausgleich mit sonstigen positiven Einkünften nutzen zu können, um dadurch die eigene Steuerlast zu reduzieren. Daraus ist abzuleiten, dass auch das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht, bei Vereinbarung eines Rückkaufangebotes bzw. einer Verkaufsgarantie oder ähnlichen Modellen, keinen atypischen Sachverhalt darstellt. Damit fehlt es an einer wesentlichen Voraussetzung für die Aufstellung eines Anscheinsbeweises in diesem Bereich.

¹¹⁴⁷ Ähnlich auch Hutter, DStZ 1991, 344 (349).

3. Ergebnis

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass der Steuerpflichtige bei einem Mietkaufmodell und auch bei einem Bauherren- oder Erwerbmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie regelmäßig keine auf Dauer angelegten Vermietung beabsichtigt und daher der vom Verfasser vertretene Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde nicht zur Anwendung kommen kann.

Einem Rückkaufangebot oder einer Verkaufsgarantie kommt aber nur dann eine negative Indizwirkung zu, wenn der Anleger Kenntnis von dem jeweiligen Rückkaufangebot bzw. der Verkaufsgarantie hat. Hat der Steuerpflichtige sich das Rückkaufangebot bzw. die Verkaufsgarantie nur einräumen lassen, um sich gegen unvorhergesehene Ereignisse abzusichern („Notfallgarantie“), können daraus keine negativen Schlüsse hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht gezogen werden.

Hat der Anleger im Rahmen eines Mietkaufmodells gegenüber dem „Mietkäufer“ ein bindendes Verkaufsangebot abgegeben, kann von einem Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden.

IV. Verlustzuweisungsgesellschaften

1. Behandlung der Verlustzuweisungsgesellschaft durch die Rechtsprechung und Verwaltung

Der IX. Senat des BFH¹¹⁴⁸ hat entschieden, dass die vom VIII. Senat des BFH¹¹⁴⁹ aufgestellten Rechtsprechungsgrundsätze zu den Verlustzuweisungsgesellschaft-

¹¹⁴⁸ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789 (dazu vgl. Moritz, KFR F. 3 EStG § 21, 4/01, S. 167; Wagner, DStR 2001, 1526 (1530 f.), 789; BFH, Urteil vom 27.01.1993 – IX R 269/87, BStBl. II 1994, 615; BFH, Beschluss vom 24.10.1995 – IX B 106/95, BFH/NV 1996, 395; ähnlich auch FG Berlin, Urteil vom 09.03.1999 – 5 K 5585/96, DStRE 1999, 708, (Das FG Berlin weist jedoch darauf hin, dass bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, neben der Werbung des Projektanbieters mit Verlustzuweisungen, noch weitere Umstände hinzukommen müssen, die die Vermutung rechtfertigten, dass die Gesellschaft während der beabsichtigten Dauer der Vermögensnutzung keinen Überschuss erzielen wird, weil sie z.B. auf einen Zeitraum begrenzt ist, in dem typischerweise ein Überschuss nicht erreicht werden kann.); a.A. FG Düsseldorf, Urteil vom 12.12.1996 – 15 K 1932/91 E, EFG 1997, 667 (keine Anwendung der Rechtspre-

ten¹¹⁵⁰ auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anwendbar sind. Auf dieser Grundlage geht der IX. Senat des BFH davon aus, dass bei Verlustzuweisungsgesellschaften ein Anscheinsbeweis dahingehend gilt, dass bei ihrer Gründung zunächst keine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, sondern lediglich die Möglichkeit einer späteren Einkünfteerzielung in Kauf genommen wird¹¹⁵¹.

Eine Einkünfteerzielungsabsicht könne in der Regel erst von dem Zeitpunkt angenommen werden, in dem sich die in Kauf genommene Möglichkeit der Erzielung eines Totalüberschusses in einer solchen Weise konkretisiert hat, dass nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns mit großer Wahrscheinlichkeit ein Totalüberschuss erzielt werden kann.

Auch die Verwaltung wendet die Urteile grundsätzlich¹¹⁵² an¹¹⁵³. Sie geht jedoch zunächst auch für Grundstücksverwaltungsgesellschaften, Grundstücksgemeinschaften und geschlossene Immobilienfonds mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung allgemein davon aus, dass bei diesen der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht spricht, sich jedoch aus der rechtlichen Gestaltung des Vertragswerkes und der tatsächlichen Durchführung im Einzelfall ergeben kann, dass die Beteiligten nicht eine auf Dauer angelegte Investition anstre-

chung zu Verlustzuweisungsgesellschaften bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung).

¹¹⁴⁹ Der VIII. Senat des BFH hat für Verlustzuweisungsgesellschaften entschieden (BFH, Urteil vom 21.08.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564; BFH, Urteil vom 10.09.1991 – VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328; BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; zur Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH vgl. auch Hutter, DStZ 1991, 344 (346); Fleischmann, DStR 1998, 364 (365 f.)), dass bei diesen zu vermuten ist, dass zunächst keine Gewinnerzielungsabsicht besteht, sondern lediglich die Möglichkeit einer späteren Gewinnerzielung in Kauf genommen wird. Deshalb könne bei ihnen in der Regel eine Gewinnerzielungsabsicht erst von dem Zeitpunkt angenommen werden, in dem sich die in Kauf genommene Möglichkeit der Erzielung eines Totalgewinns in einer solchen Weise konkretisiert hat, dass nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns mit großer Wahrscheinlichkeit ein solcher Totalgewinn erzielt werden kann. Auch die Finanzgerichte wenden die Grundsätze zu den Verlustzuweisungsgesellschaften grundsätzlich an (vgl. z.B. FG München, Gerichtsbescheid vom 26.01.2000 – 2 K 381/00 (juris); FG Hamburg, Beschluss vom 27.09.1999 – 12/99 (juris); grundsätzlich zustimmend wohl auch München, Urteil vom 10.06.1996 – 5 K 3865/89 (juris)).

¹¹⁵⁰ Auf die bestehenden Besonderheiten der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Personmehrheiten wird an dieser Stelle nicht mehr näher eingegangen. Diese wurden bereits beim 4. Teil Abschnitt C. ausführlich dargestellt.

¹¹⁵¹ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

¹¹⁵² Die zitierten Entscheidungen sind fast vollständig im BStBl. II veröffentlicht (vgl. zur Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung des BFH insbesondere Voß, DStR 2003, 441 und Verfügung der OFD Hannover vom 15.12.1997, S 0069 – 1 – StO 321/S 0069 – 1 – StH 551, Haufe-Index: 51089) (Veröffentlichungen im BStBl. II binden die Verwaltung, soweit kein Nichtanwendungserlass ergeht (vgl. z.B. Vorwort zum amtlichen Einkommensteuerhandbuch 2003)).

ben, sondern im Vordergrund ihrer Entscheidung die Minderung ihrer Steuerbelastung steht. Nur in diesen Fällen sollen die Grundsätze über Verlustzuweisungsgesellschaften anwendbar sein¹¹⁵⁴.

2. Wesensmerkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft

a) Rechtsprechung und Verwaltung

Der BFH hat als Verlustzuweisungsgesellschaften allgemein solche Gesellschaften bezeichnet, bei denen die Initiatoren selbst oder durch Dritte - meist durch Prospekte - interessierte Kapitalanleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen werben und nach deren Ergebnisvorschau die Kapitaleinlagen regelmäßig ganz oder teilweise durch Steuerersparnisse finanziert werden¹¹⁵⁵. Bei diesen Gesellschaften werde das Streben nach einem Totalüberschuss von persönlichen Gründen, nämlich nach der Erzielung von Einkommensteuerersparnissen, verdrängt¹¹⁵⁶.

Darüber hinaus hat der VIII. Senat des BFH¹¹⁵⁷ darauf hingewiesen, dass es sich dabei typischerweise um Gesellschaften in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG oder einer atypisch stillen Gesellschaft handelt¹¹⁵⁸, die nicht über das erforderliche

¹¹⁵³ Vgl. auch H 134b EStR (Stichwort: „Verlustzuweisungsgesellschaften“).

¹¹⁵⁴ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 - B 3 - S 2253 - 29/92, BStBl. I 1992, 434; vgl. dazu auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 13; ders. DStR 1992, 1125; ders. NWB 1999, F 3c, S. 5512 (5527).

¹¹⁵⁵ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 21.08.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564; BFH, Urteil vom 10.09.1991 – VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328; BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219.

¹¹⁵⁶ Der VIII. Senat des BFH (BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; ähnlich auch BFH, Urteil vom 10.09.1991 – VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328) hat darüber hinaus noch darauf hingewiesen, dass es sich dabei typischerweise um Gesellschaften (meist in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG oder einer atypisch stillen Gesellschaft) handelt, die nicht über das erforderliche Kapital verfügen und dieses mit einer Vielzahl von Anlegern beschafft wird, wobei das Kapital nur zum Teil aus Eigenmitteln besteht. Typisches Merkmal derartiger Gesellschaften sei weiterhin, dass sie sich in besonders risikoreichen Betätigungsfeldern engagieren und außergewöhnlich hohe Risiken in Kauf nehmen. Der IX. Senat des BFH geht wohl davon aus (BFH, Urteil vom 30.08.1994 – IX R 65/91, BFH/NV 1995, 517), dass auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine Verlustzuweisungsgesellschaft i.S.d. Rechtsprechung des VIII. Senats darstellen kann.

¹¹⁵⁷ BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; ähnlich auch BFH, Urteil vom 10.09.1991 – VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328.

¹¹⁵⁸ Der IX. Senat des BFH hat allerdings (BFH, Urteil vom 30.08.1994 – IX R 65/91, BFH/NV 1995, 517) auch für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts angenommen, dass es sich um eine Verlustzuweisungsgesellschaft handelt.

Kapital verfügen und dieses mit einer Vielzahl von Anlegern beschafft wird, wobei das Kapital nur zum Teil aus Eigenmitteln besteht und der einzelne Anleger regelmäßig keinen Einfluss auf den Eintritt und Austritt von Gesellschaftern hat.

Als weiteres typisches Merkmal einer Verlustzuweisungsgesellschaft hat es der VIII. Senat des BFH darüber hinaus angesehen, dass außergewöhnlich hohe Risiken in Kauf genommen werden, die ein in erster Linie vom erwarteten Geschäftsergebnis her kalkulierender Kaufmann nicht eingehen würde¹¹⁵⁹.

Der IX. Senat des BFH folgt der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH zu den einschränkenden Voraussetzungen der Verlustzuweisungsgesellschaften auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und prüft ebenfalls, ob die Tätigkeit der Gesellschaft mit einem besonderen wirtschaftlichen Risiko behaftet ist¹¹⁶⁰. Jedoch hat der IX. Senat es bereits als besonderes wirtschaftliches Risiko angesehen, wenn eine Gesellschaft in ihrer konkreten Ausgestaltung, auf Grund der absehbaren maßgebenden Überschuldung, nicht dauerhaft überlebensfähig ist.

Auch die Verwaltung hat eine ähnliche Charakterisierung vorgenommen und geht davon aus, dass es sich bei Verlustzuweisungsgesellschaften um Personenzusammenschlüsse in gesellschafts- und gemeinschaftsrechtlicher Form handelt, deren Gegenstand die Herstellung oder die Anschaffung eines Anlageobjekts und dessen Nutzungsüberlassung ist, wobei die Beteiligung in der Absicht erworben wird, Verluste aus den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1-3 EStG oder negative Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 oder des § 21 EStG zu erzielen. Die Kapitalanleger würden auf der Basis eines im Voraus gefertigten Konzepts zum Beitritt bewogen, um steuerliche Vorteile, durch die zumindest zeitweise Beteiligung an den von der Gesellschaft erzielten negativen Einkünften, zu erzielen¹¹⁶¹.

¹¹⁵⁹ BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219.

¹¹⁶⁰ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

¹¹⁶¹ BMF-Schreiben vom 13.07.1992 – IV A 5 – S 0361 – 19/92, BStBl. I 1992, 404; BMF-Schreiben vom 28.06.1994 – IV A 4 – S 0361 – 14/94, BStBl. I 1994, 420; Erlass des Finanzministeriums von Nordrhein-Westfalen vom 01.08.2003 – S 0361 (juris, VV-Steuer).

b) Kritik der Literatur an der Charakterisierung der Verlustzuweisungsgesellschaft durch die Rechtsprechung

In der Literatur werden die vorwiegend von der Rechtsprechung herausgebildeten Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft kritisiert. Der VIII. Senat des BFH habe als Verlustzuweisungsgesellschaften, grundsätzlich solche Gesellschaften angesehen, die lediglich in geringem Umfang über Eigenkapital verfügen, bei denen eine gesellschaftsrechtliche Organisationsform vorhanden ist, die eine Haftungsbeschränkung der Anleger begründet und bei denen mit Verlustzuweisungen geworben wird, die eine fast vollständige Finanzierung der Einlagen aus Steuerersparnissen ermöglichen. Weiterhin habe es sich um außergewöhnlich risikoreiche Investitionen gehandelt, bei denen das Werben mit Steuerersparnissen derart im Vordergrund steht, dass betriebswirtschaftliche Grunddaten in den Hintergrund gedrängt werden¹¹⁶².

Bei diesen Merkmalen handele es sich um unbestimmte Rechtsbegriffe, die derart „schwammig“¹¹⁶³ seien, dass eine genaue Grenzziehung, ob es sich bei einer mit Verlustzuweisungen werbenden Gesellschaft um eine Verlustzuweisungsgesellschaft handelt, nicht möglich sei¹¹⁶⁴.

3. Kritik der Literatur an der Rechtsprechung zur Behandlung der Verlustzuweisungsgesellschaften

Ein Teil der Literatur folgt der Rechtsprechung zu den Verlustzuweisungsgesellschaften¹¹⁶⁵. Andere stehen der Rechtsprechung eher kritisch gegenüber¹¹⁶⁶.

¹¹⁶² Kohlhaas, Stbg 2000, 249 (251 ff.), ähnlich ders., FR 2003, 598 (600 ff.); ähnlich, Kohlhaas, FR 1999, 504 (505 ff.); ähnlich ders., BB 1998, 399 (401 ff.).

¹¹⁶³ Bereits Hellwig (DStR 1984, 287) bezeichnete den Begriff der Verlustzuweisungsgesellschaft als „schwammig“.

¹¹⁶⁴ Kohlhaas, FR 1999, 504 (505); ähnlich des., BB 1998, 399.

¹¹⁶⁵ Stein, NWB 2002, F. 3 S. 12169 (12170, 12192); Horlemann, DStZ 1993, 38 (39 f.); ähnlich wohl Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 54; zustimmend wohl auch Söffing, StVj 1992, 235 (239 f.); ders., NWB 1991, F. 3, S. 7973 (7676); Tiedtke/Striegel, FR 2003, 433 (437); Rößler, DStZ 1992, 90 (aber in Teilbereichen kritisch); Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 31; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 6.

¹¹⁶⁶ Bartholl, BB 1991, 1533; Hoffmann, BB 1991, 1533; Paus, DStZ 1991, 565; Kupfer, KÖSDI 1/93, 9212 (9219 f.); ders., KÖSDI 8/2000, 12514 (12521 f.); Loritz, DB 1992, 1156; ders., BB 1997, 1281; Schuck, DStR 1993, 975 (979); Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 292; kritisch auch Kohlhaas, DStR 1996, 209; etwas anders aber ders. DStR

Teilweise wird schon allgemein an der Zulässigkeit eines Anscheinsbeweises, hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht als innerer Tatsache, gezweifelt¹¹⁶⁷. Weiterhin wird vorgebracht, dass der Steuerpflichtige, der sich an einer Verlustzuweisungsgesellschaft beteiligt, zwar zunächst die Steuerschuld mindern, jedoch nicht auf Dauer gesehen Verluste erzielen, sondern einen zumindest geringen Gewinn erwirtschaften will.

Die Rechtsprechung zu den Verlustzuweisungsgesellschaften weiche mit der faktischen Aufteilung der Einkünfteerzielungsabsicht in einen Zeitraum, in dem die Verlustzuweisungsgesellschaft Verluste erzielt und in einen Zeitraum, in dem sie Gewinne erzielt, von den vom Großen Senat in seiner Entscheidung vom 25.06.1984¹¹⁶⁸ aufgestellten Grundsätzen ab¹¹⁶⁹. Der Große Senat habe für die Einkünfteerzielungsabsicht lediglich das Streben nach einem Totalgewinn für erforderlich gehalten. Zwar sei es möglich, dass die Einkünfteerzielungsabsicht später einsetzen oder wegfallen kann, jedoch habe der Große Senat keine generelle Grenze zwischen Veranlagungszeiträumen getroffen, in denen tatsächlich Gewinne bzw. tatsächlich Verluste anfallen.

Für die Vermutung, dass bei den Verlustzuweisungsgesellschaften das Streben nach Steuerersparnis das Streben nach Gewinn verdrängt, liefere der BFH keine Begründung¹¹⁷⁰. Dafür, dass das Streben nach Steuerersparnis das Gewinnstreben ausschließt, finde sich auch keine logische Begründung, noch werde diese Vermutung durch Erfahrungstatsachen gestützt. Der Anleger wolle, dass sein Geld eine möglichst hohe Rendite abwirft, dazu brauche er neben Steuerersparnissen auch echte Gewinne.

1996, 945; ders., BB 1998, 399; ders., BB 1999, 2004; ders., FR 1999, 504; ders., StbG 2000, 249; ders., DStR 2001, 1137; ders., FR 2003, 598.

¹¹⁶⁷ Schuck, DStR 1993, 975 (979); ähnlich Loritz, DB 1992, 1156 (1158) (Loritz trägt neben seiner Fundamentalkritik an der „Liebhabereirechtsprechung“ vor, dass die Aufstellung von Anscheinsbeweisen, die zur Umkehrung der Feststellungslast führen, den Zweck habe, die materielle Rechtslage zu Lasten des Steuerpflichtigen zu verändern. Dazu fehle der Rechtsprechung die Legitimation. Insoweit wurde bereits beim 6. Teil Abschnitt B. II. dargestellt, dass die Aufstellung von Anscheinsbeweisen aber allgemein gewohnheitsrechtlich anerkannt ist

¹¹⁶⁸ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

¹¹⁶⁹ Loritz, DB 1992, 1156 (1158); Hoffmann, BB 1991, 1533 (1534); abgeschwächter Rößler, DStZ 1992, 90.

¹¹⁷⁰ Paus, DStZ 1991, 565 (566 f.).

Die Rechtsprechung zu den Verlustzuweisungsgesellschaften widerspreche auch der Zielsetzung des Gesetzgebers, durch Schaffung steuerlicher Anreize, Investitionen anzuregen¹¹⁷¹. Da der Begriff der Verlustzuweisungsgesellschaft gesetzlich nicht definiert ist, könne die Finanzverwaltung bei allen Gesellschaften, die ihren Gesellschaftern Verluste zuweisen und ihren Gesellschaftern damit Steuervorteile vermitteln wollen, die fehlende Einkünfteerzielungsabsicht im Wege eines Anscheinsbeweises unterstellen¹¹⁷².

Solche Gesellschaften hätte es außerdem nur in den siebziger Jahren gegeben¹¹⁷³. Zu dieser Zeit sei es möglich gewesen, bei entsprechend hohen Verlustzuweisungen und sehr hohem Grenzsteuersatz die Einlage vollständig aus Steuerersparnissen zu finanzieren. Für die Anleger seien daher Beteiligungen an diesen Gesellschaften, ab einer bestimmten Höhe der Verlustzuweisung auch dann rentabel gewesen, wenn die Gesellschaft keinen Totalgewinn erzielen konnte. Die Verluste hätten die Anleger auf Grund der Haftungsbeschränkung nur buchmäßig und nicht tatsächlich belastet, so dass die Möglichkeit eines „betriebswirtschaftlichen Gewinns“ als völlig nebensächlich außer Betracht gelassen werden konnte¹¹⁷⁴.

Diese Möglichkeit, der vollständigen Finanzierung der Einlage aus Steuerersparnissen, sei aber mit Einführung des § 15a EStG zu Beginn der achtziger Jahre¹¹⁷⁵, der bei einer Beteiligung an „Personengesellschaften mit beschränkter Haftung“ die sofortige Verlustverrechnung des Anlegers mit anderen positiven Einkünften auf 100 % der Einlage beschränkt, entfallen. Damit wäre die theoretische Möglichkeit, den Anlegern ausschließlich Steuervorteile zukommen zu lassen, nicht mehr gegeben.

Durch die Begrenzung des möglichen Verlustausgleichs auf lediglich 100 % der Hafteinlage, sei die Beteiligung zwar auch durch eine zunächst ausgelöste Steuerersparnis begründet, die Steuerersparnis könne aber nicht so hoch sein, dass die An-

¹¹⁷¹ Bartholl, BB 1991, 1533; ähnlich im Ergebnis auch Kupfer, KÖSDI 1/93, 9212 (9220).

¹¹⁷² Kohlhaas, DStR 1996, 209 (210).

¹¹⁷³ Kohlhaas, FR 2003, 598 (600 ff.); ders., Kohlhaas, FR 1999, 504 (508 ff.); ders. Stbg 2000, 249 (254 ff.); ders., DStR 2001, 1137 (1138 ff); ähnlich schon ders., BB 1998, 399; ähnlich auch Kupfer, KÖSDI 8/2000, 12514 (12521 f.).

¹¹⁷⁴ Kohlhaas ist der Auffassung (vgl. FR 1999, 504 (509); weniger klar insoweit aber noch BB 1998, 399 (403)), dass GbR mangels möglicher Haftungsbeschränkung keine Verlustzuweisungsgesellschaften sein können.

¹¹⁷⁵ § 15a EStG wurde durch Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze vom 20.08.1980 (BGBl. I 1980, 1545 = BStBl. I 1980, 589) in das Einkommensteuergesetz eingefügt.

lage allein wegen der Steuerersparnis rentierlich ist. Ein Engagement lediglich aus steuerlichen Erwägungen wäre daher ökonomisch unsinnig.

Auf Grund der Begrenzung des möglichen Verlustausgleichs auf 100 % der Hafteinlage, könne nur der eigenfinanzierte Teil der Einlage aus Steuermitteln finanziert werden. Der fremdfinanzierte Teil der Einlage müsse aus zukünftigen Gewinnen zurückgeführt werden. Daher müsse bei diesen Verlustzuweisungsgesellschaften zwangsläufig die Einkünfteerzielungsabsicht bestehen. Für die ab den achtziger Jahren agierenden Gesellschaften könne deshalb kein Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht mehr gelten.

Noch anders sei die Rechtslage seit Einführung des § 2b EStG¹¹⁷⁶ zu beurteilen¹¹⁷⁷. Nach dieser Vorschrift dürfen negative Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Aus dieser Norm folge, dass der Gesetzgeber für Verlustzuweisungsgesellschaften gerade nicht von einem Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ausgehe, da ansonsten die Einführung des § 2b EStG entbehrlich gewesen wäre¹¹⁷⁸.

Bestehe ein solcher Anscheinsbeweis, könne es keine negativen Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften geben, da die Anerkennung der bei den Verlustzuweisungsgesellschaften entstandenen negativen Einkünfte, notwendige Voraussetzung für das Eingreifen von § 2b EStG (Verbot des Ausgleichs der negativen Einkünfte aus der Beteiligung mit anderen Einkünften) sei¹¹⁷⁹.

¹¹⁷⁶ § 2b EStG wurde durch Art. 1 Nr. 3 des Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl. I 1999, 402 = BStBl. I 1999, 304 in das Einkommensteuergesetz eingefügt.

¹¹⁷⁷ Kohlhaas, FR 2003, 598 (600 ff.); ders., FR 1999, 504 (510 ff.); ders. Stbg 2000, 249; ders., DStR 2001, 1137 (1139).

¹¹⁷⁸ Kohlhaas, FR 1999, 504 (511 ff.).

¹¹⁷⁹ Kohlhaas, FR 2003, 598 (605), ist sogar der Auffassung, dass die Personengesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht heute faktisch als Typus nicht mehr existiert und es eines Nachweises der Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr bedarf.

4. Stellungnahme

Ein Anscheinsbeweis kommt allgemein in Betracht, wenn es sich um einen Sachverhalt handelt, bei dessen Vorliegen nach der Lebenserfahrung typischerweise der Schluss auf das Vorliegen eines bestimmten Tatbestandes möglich ist¹¹⁸⁰. Für einen Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften ist demnach Voraussetzung, dass bei derartigen Gesellschaften nach der Lebenserfahrung typischerweise die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt und das Vorhandensein der Einkünfteerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften einen atypischen Tatbestand darstellt.

Ein derartiger Anscheinsbeweis scheitert allerdings, entgegen der obigen Literaturauffassung, nicht bereits daran, dass es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um eine innere Tatsache handelt. Bereits oben¹¹⁸¹ wurde herausgearbeitet, dass ein Anscheinsbeweis auch bei inneren Tatsachen zur Anwendung kommen kann.

a) § 15a EStG

Die Literatur geht schon teilweise davon aus, dass es einen Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht für heutige Verlustzuweisungsgesellschaften nicht mehr geben könne, da die vom VIII. Senat des BFH angeführten Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft nur in den siebziger Jahren von entsprechenden Gesellschaften erfüllt werden konnten.

Begründet wird dies einerseits damit, dass mit Einführung des § 15a EStG zu Beginn der achtziger Jahre, die Möglichkeit der vollständigen Finanzierung der Einlage aus Steuerersparnissen entfallen ist, da durch § 15a EStG die sofortige Verlustverrechnung des Anlegers mit anderen positiven Einkünften auf 100 % der Einlage be-

¹¹⁸⁰ Hutter, DStZ 1998 344 (348); Schmidt, Objektive Beweislast, S. 311 f.; Detering/Pohl, DStZ 1995, 362; Ruppel, DStZ 1970/Ausgabe A, 38 (41); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; Reichhold in Thomas/Putzo, ZPO, § 286 Rn 12 f. und Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 16; mit höheren Anforderungen insoweit Walter, ZZP 90 (1977), 270 (279 f.) und Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 42; ders. in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 209; die eine Berufung auf die Lebenserfahrung nicht ausreichen lassen.

¹¹⁸¹ Vgl. 6. Teil Abschnitt B. II.

schränkt ist. Dadurch könne nur der eigenfinanzierte Teil der Einlage aus Steuerersparnissen finanziert werden. Der fremdfinanzierte Teil der Einlage müsse aus zukünftigen Gewinnen zurückgeführt werden. Daher bestehe bei diesen Verlustzuweisungsgesellschaften zwangsläufig die Einkünfteerzielungsabsicht, weil allein die Steuerersparnis nie so hoch sein könne, dass eine Anlage allein deshalb rentierlich ist.

Zunächst ist festzustellen, dass § 15a EStG gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG¹¹⁸² auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sinngemäße Anwendung findet¹¹⁸³. Es erscheint aber fraglich, ob die dargestellte Argumentation der Literaturlauffassung auch für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gilt.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kann das Einkünfteerzielungsobjekt nach Ablauf der entsprechenden Fristen gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 EStG steuerfrei veräußert werden. Der Ausgleich der negativen Einkünfte aus der Beteiligung ist grundsätzlich zwar zunächst auf die tatsächlich geleistete Vermögenseinlage begrenzt, jedoch wird das Ausgleichsvolumen nicht nur durch die sonstigen positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern auch durch sonstige Vermögenszuflüsse, wie z.B. steuerfreie Veräußerungsgewinne, erhöht¹¹⁸⁴. Durch die Möglichkeit der Erzielung eines u.U. erheblichen steuerfreien Veräußerungsgewinns kann sich aber, zusammen mit den möglichen Steuerersparnissen aus der Verlustverrechnung mit anderen positiven Einkünften (auch bei Begrenzung des möglichen Verlustausgleichs), durchaus eine Rentierlichkeit der Anlage ergeben.

Insoweit besteht ein entscheidender Unterschied zu den von der dargestellten Literaturlauffassung im Wesentlichen betrachteten Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb unterliegt grundsätz-

¹¹⁸² Zu den Besonderheiten bei der entsprechenden Anwendung des § 15a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vgl. ausführlich z.B. Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 265 ff.

¹¹⁸³ Zu beachten ist aber, dass § 15a EStG überhaupt nur sinngemäß Anwendung finden kann, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, da sonst keine „steuerbaren“ Verluste existieren, deren Ausgleich mit positiven Einkünften, aus anderen Einkunftsarten, ausgeschlossen werden kann.

¹¹⁸⁴ Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 268 ff. (Rn 273); Eggers in Korn, EStG (Stand: Juli 00), § 21 Rn 129; BMF-Schreiben vom 14.09.1981 – IV B 1 – S 2253b – 5/81, BStBl. I 1981, 620.

lich¹¹⁸⁵ auch der Gewinn aus der Veräußerung der Einkunftsquelle (vgl. auch § 16 EStG) der Besteuerung. Damit besteht bei dieser Einkunftsart nicht die Möglichkeit, zusätzlich zu den möglichen Steuerersparnissen aus der Verlustverrechnung mit anderen positiven Einkünften, steuerfreie Veräußerungsgewinne zu erzielen.

Die Absicht (steuerfreie) Veräußerungsgewinne zu erzielen, kann aber, wie bereits dargestellt, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht die Einkünfteerzielungsabsicht begründen, da die Veräußerungsgewinne im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht erfasst werden. Die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung muss darauf gerichtet sein, einen dauerhaften, nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen¹¹⁸⁶.

Es kann also festgestellt werden, dass allein die Einführung des § 15a EStG im Jahre 1980 es nicht ausschließen würde, zumindest für heute tätige Verlustzuweisungsgesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, einen Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht anzunehmen.

b) § 2b EStG

Aber auch die im Jahre 1999 neu in das EStG aufgenommene Vorschrift des § 2b EStG¹¹⁸⁷ würde m.E. nicht der Annahme eines Anscheinsbeweises der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht für heutige Verlustzuweisungsgesellschaften entgegenstehen. Diese Vorschrift, die mit „Negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen“ überschrieben ist, schließt den Ausgleich von negativen Einkünften auf Grund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen aus, wenn bei dem Erwerb oder der

¹¹⁸⁵ Wird ein Veräußerungsgewinn i.S.v. § 16 EStG erzielt, wird gemäß § 16 IV EStG (soweit die dort aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind) auf Antrag ein Freibetrag gewährt und nur bei Überschreitung der dort genannten Beträge eine Besteuerung durchgeführt. Die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns i.S.v. § 16 EStG erfolgt grundsätzlich gemäß § 34 EStG.

¹¹⁸⁶ Vgl. insoweit ausführlich beim 2. Teil Abschnitt C. I.

¹¹⁸⁷ Hinzuweisen ist an dieser Stelle, dass in der Literatur teilweise angenommen wird, dass § 2b EStG wegen seiner unbestimmten Rechtsbegriffe gegen das Bestimmtheitsgebot und wegen der Einschränkung des Verlustausgleichs gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt (vgl. nur Elicker, FR 2002, 1041; Kohlhaas, FR 2003, 598 (603 f.); ders. Stbg 2000, 249 (258); Rauch/Böckstiegel, FR 1999, 617 (623 ff.)).

Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht.

Daraus schlussfolgert ein Teil der Literatur¹¹⁸⁸, dass der Gesetzgeber für Verlustzuweisungsgesellschaften gerade nicht von einem Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ausgehe, da die grundsätzliche Anerkennung (Steuerbarkeit) der negativen Einkünfte, auf Grund der Beteiligungen an einer Verlustzuweisungsgesellschaft, notwendige Voraussetzung für das Eingreifen von § 2b EStG sei¹¹⁸⁹.

Tatsächlich handelt es sich bei den Verlustzuweisungsgesellschaften i.S.d. § 2b EStG nicht um typische Verlustzuweisungsgesellschaften i.S.d. bisherigen Rechtsprechung, da bei diesen gerade ein Anscheinsbeweis gelten soll, dass ihnen die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt¹¹⁹⁰. Bei den Verlustzuweisungsgesellschaften i.S.v. § 2b EStG muss die Einkünfteerzielungsabsicht demgegenüber vorliegen, da es ansonsten keine steuerbaren negativen Einkünfte geben würde, deren Ausgleich mit anderen sonstigen positiven Einkünften ausgeschlossen werden kann¹¹⁹¹.

Obwohl § 2b EStG nur bei den Verlustzuweisungsgesellschaften einen Anwendungsbereich hat, bei denen die Einkünfteerzielungsabsicht besteht, kann aber entgegen der oben dargestellten Literaturlauffassung aus § 2b EStG nicht abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber bei den Verlustzuweisungsgesellschaften nicht von einem Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ausgeht. Für eine

¹¹⁸⁸ Kohlhaas, FR 1999, 504 (511 ff.).

¹¹⁸⁹ Die Verwaltung geht demgegenüber ausdrücklich davon aus, dass § 2b EStG auch für alle Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften im Sinne der bisherigen Rechtsprechung gilt, bei denen die Vermutung, dass ihnen bei ihrer Gründung die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt, widerlegt worden ist (vgl. Rn 10 des BMF-Schreibens vom 22.08.2001 – IV A 5 – S 2118b – 40/01, BStBl. I 2001, 588 und auch schon Rn 10 des BMF-Schreiben vom 05.07.2000 – IV A 5 – S 2118b – 111/00, BStBl. I 2000, 1148).

¹¹⁹⁰ Ähnlich Kaminski in Korn, EStG (Stand: Juli 00), § 2b Rn 14; Tiedtke/Striegel, FR 2002, 701 (705); dies., FR 2003, 433 (437); Söffing, BB 2000, 2340; Elicker, FR 2002, 1041 (1044); Seeger in Schmidt, EStG, § 2b Rn 5; Kohlhaas, Stbg 2000, 249 (254); ders., FR 1999, 504 (511 f.); ders. DStR 2001, 1137 (1139).

¹¹⁹¹ Die Verwaltungsauffassung, die davon ausgeht, dass § 2b EStG für Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften im Sinne der bisherigen Rechtsprechung gilt, ist daher zumindest missverständlich, da § 2b EStG für die Mehrzahl der Verlustzuweisungsgesellschaften i.S.d. bisherigen Rechtsprechung gerade nicht zur Anwendung kommt (ähnlich Wotschofsky/Meßmer, Stbg 2002, 441 (444); Kohlhaas, FR 2003, 598 (602); Söffing, DB 2000, 2340, bezeichnet die entsprechenden Gesellschaften als „2b-Gebilde“; auch Tiedtke/Striegel, FR 2002, 701 (705) erkennen diesen Unterschied, wollen aber trotzdem zur Auslegung des § 2b EStG den von der Rechtsprechung entwickelten Begriff der Verlustzuweisungsgesellschaft heranziehen.)

solche Ansicht gibt zunächst der Wortlaut des § 2b EStG nichts her, da die Vorschrift keine Regelung zur Einkünfteerzielungsabsicht bei den Verlustzuweisungsgesellschaften trifft.

Aber auch aus dem Sinn und Zweck der Norm kann eine derartige Absicht nicht abgeleitet werden. § 2b EStG soll bei Beteiligungen an Gesellschaften, Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen die Möglichkeit des Verlustausgleichs erheblich einschränken, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund stand, um dadurch derartigen Gestaltungen entgegenzuwirken¹¹⁹². Sollen mit der Vorschrift des § 2b EStG solche Modelle weiter zurückgedrängt werden, so kann es nicht Sinn und Zweck dieser Vorschrift sein, die Einkünfteerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften im Ergebnis¹¹⁹³ zu unterstellen und damit die steuerliche Anerkennung derartiger Gesellschaften zu begründen.

Die dargestellte abweichende Literaturlauffassung kann im Ergebnis darauf reduziert werden, dass bei Verlustzuweisungsgesellschaften die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegen muss, weil § 2b EStG ansonsten keinen Anwendungsbereich habe. Allein weil der Gesetzgeber ersichtlich davon ausgeht, dass es auch Verlustzuweisungsgesellschaften gibt, bei denen die Einkünfteerzielungsabsicht besteht, kann ihm nicht die Absicht unterstellt werden, die Einkünfteerzielungsabsicht für alle Verlustzuweisungsgesellschaften unterstellen zu wollen.

Eine derartige Auslegung der Vorschrift ist im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Vorschrift geradezu kontraproduktiv. Vielmehr ist zunächst zu prüfen, ob bei der betreffenden Verlustzuweisungsgesellschaft die Einkünfteerzielungsabsicht vorhanden ist¹¹⁹⁴. Ergibt diese Prüfung ein positives Ergebnis, kann § 2b EStG zur Anwendung kommen.

¹¹⁹² In diesem Sinne auch Tiedtke/Striegel, FR 2002, 701 (702, 705); Söffing, DB 2000, 2340; Horlemann, BB 2001, 650 (652); vgl. dazu auch den Bericht des Bundestagsfinanzausschusses von 03.03.1999, Bundestagsdrucksache 14/443, 46.

¹¹⁹³ So aber im Ergebnis Kohlhaas, FR 2003, 598 (605).

¹¹⁹⁴ So auch Wotschofsky/Meißner, Stbg 2002, 441 (445); Horlemann, BB 2001, 650 (654); ähnlich Söffing, BB 2000, 2340; Seeger in Schmidt, EStG, § 2b Rn 4 f.; BMF-Schreiben vom 22.08.2001 – IV A 5 – S 2118b – 40/01, BStBl. I 2001, 588 (vgl. Rn 2) und auch schon BMF-Schreiben vom 05.07.2000 – IV A 5 – S 2118b – 111/00, BStBl. I 2000, 1148 (vgl. Rn 2).

c) Faktische Aufteilung der Einkünfteerzielungsabsicht

Problematisch erscheint allerdings tatsächlich, dass die Rechtsprechung davon ausgeht, dass die Verlustzuweisungsgesellschaften bei ihrer Gründung zunächst keine Einkünfteerzielungsabsicht haben und diese in der Regel erst von dem Zeitpunkt angenommen werden könne, in dem sich die Möglichkeit der Erzielung eines Totalüberschusses in einer solchen Weise konkretisiert hat, dass nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns mit großer Wahrscheinlichkeit ein Totalüberschuss erzielbar ist.

Zu Recht kritisiert ein Teil der Literatur, dass diese Rechtsprechung zu einer faktischen Aufteilung der Einkünfteerzielungsabsicht in einen Zeitraum, in dem die Verlustzuweisungsgesellschaft ein negatives Ergebnis und in einen Zeitraum, in dem sie ein positives Ergebnis erzielt, führt und dies im Hinblick auf die vom Großen Senat in seiner Entscheidung vom 25.06.1984¹¹⁹⁵ aufgestellten Grundsätze bedenklich ist.

Richtig ist zwar, dass die Einkünfteerzielungsabsicht später einsetzen oder wegfallen kann¹¹⁹⁶, jedoch ist für die Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich zunächst eine Prüfung dahingehend erforderlich, ob beabsichtigt ist, für die Gesamtdauer der voraussichtlichen Vermögensnutzung ein positives Ergebnis zu erzielen. Dazu steht die Vorgehensweise der Rechtsprechung im Hinblick auf die Verlustzuweisungsgesellschaften im Widerspruch, die letztendlich im Ergebnis bei diesen Gesellschaften erst dann die Einkünfteerzielungsabsicht bejaht, wenn ein positives Ergebnis erzielt wird, da sie verlangt, dass ein Totalüberschusses nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns mit großer Wahrscheinlichkeit erzielt werden kann¹¹⁹⁷. Eine solche Sichtweise verstößt m.E. aber gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip¹¹⁹⁸, da sie für Verlustzuweisungsgesellschaften im Ergebnis dazu führt, dass Verluste nicht anerkannt werden, aber bei Eintritt eines positiven Ergebnisses eine Besteuerung erfolgt.

¹¹⁹⁵ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

¹¹⁹⁶ Vgl. dazu 7. Teil Abschnitt A.

¹¹⁹⁷ Rößler, DStZ 1992, 90 ist der Auffassung, dass ein „Liebhabereibetrieb“ vorliegt, wenn bei der zu Beginn des Betriebes aufzustellenden Prognose ein positives Totalergebnis nicht erzielbar ist. Kommt der Betrieb nachhaltig in die „Gewinnzone“, erweise sich die anfangs gestellte Prognose als falsch und die zurückliegenden Veranlagungen müssten im Rahmen der Änderbarkeit korrigiert werden.

¹¹⁹⁸ Zum Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragenden Prinzip des Einkommensteuerrechts vgl. bereits beim 2. Teil Abschnitt B. II.

d) Fehlend einheitliche Definition der Verlustzuweisungsgesellschaft

Fraglich ist auch, ob eine einheitliche Definition der Verlustzuweisungsgesellschaft besteht, die für die Anwendung eines Anscheinsbeweises der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht herangezogen werden kann. Im Wesentlichen hat die Rechtsprechung als Verlustzuweisungsgesellschaft solche Gesellschaften bezeichnet, bei denen die Initiatoren selbst oder durch Dritte - meist durch Prospekte - interessierte Kapitalanleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen werben und nach deren Ergebnisvorschau die Kapitaleinlagen regelmäßig ganz oder teilweise durch Steuerersparnisse finanziert werden¹¹⁹⁹.

Der VIII. Senat des BFH hat es weiterhin als typisches Merkmal einer Verlustzuweisungsgesellschaft angesehen, dass außergewöhnlich hohe Risiken in Kauf genommen werden, die ein in erster Linie vom erwarteten Geschäftsergebnis her kalkulierender Kaufmann nicht eingehen würde¹²⁰⁰. Der IX. Senat des BFH folgt der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH zu den einschränkenden Voraussetzungen der Verlustzuweisungsgesellschaften, auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und prüft ebenfalls, ob die Tätigkeit der Gesellschaft mit einem besonderen wirtschaftlichen Risiko behaftet ist¹²⁰¹. Jedoch hat der IX. Senat es bereits als besonderes wirtschaftliches Risiko angesehen, wenn eine Gesellschaft in ihrer konkreten Ausgestaltung, auf Grund der absehbaren maßgebenden Überschuldung, nicht dauerhaft überlebensfähig ist.

Der VIII. Senat des BFH hat es darüber hinaus als typische Ausgangslage einer Verlustzuweisungsgesellschaft bezeichnet, dass diese selbst nicht über das erforderliche Kapital zur Durchführung der Investition verfügt und dieses über eine Vielzahl von Kapitalanlegern beschafft wird¹²⁰². Dazu wählten die Initiatoren regelmäßig die Rechtsform einer GmbH & Co. KG und/oder einer atypisch stillen Gesellschaft, wodurch eine Haftungsbeschränkung der beitretenden Anleger erreicht wird. Das aufgebrachte Kapital bestehe regelmäßig nur zum Teil aus Eigenkapital.

¹¹⁹⁹ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789; BFH, Urteil vom 21.08.1990 – VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564; BFH, Urteil vom 10.09.1991 – VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328; BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219.

¹²⁰⁰ BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219.

¹²⁰¹ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

Nicht klar ist allerdings, ob diese weiteren Merkmale auch alle insgesamt vorliegen müssen, um eine Verlustzuweisungsgesellschaft annehmen zu können oder ob es ausreicht, wenn nur einzelne Merkmale vorliegen oder ob diese Merkmale keine zwingenden Voraussetzungen für die Qualifizierung als Verlustzuweisungsgesellschaft darstellen¹²⁰³.

Schon durch diese Unsicherheiten hinsichtlich der genauen Definition der Verlustzuweisungsgesellschaft und die unterschiedlichen Anforderungen an das Vorliegen eines risikoreichen Betätigungsfeldes wird deutlich, dass es schwierig erscheint, genau zu bestimmen für welche Verlustzuweisungsgesellschaften der Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht gelten soll. Eine genaue Definition ist aber aus Gründen der Rechtssicherheit und Praktikabilität der Rechtsanwendung geboten.

Aber auch die weiteren dargestellten Bedenken der Literatur gegen die Anwendung eines Anscheinsbeweises der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften sind nicht von der Hand zu weisen, so dass die Anwendung eines allgemeinen Anscheinsbeweises der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften abgelehnt werden muss.

5. Eigene Lösung

M.E. muss eine Lösung gefunden werden, die einerseits den zum Teil berechtigten Bedenken gegen einen Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht gerecht wird, andererseits aber auch berücksichtigt, dass die betreffenden Gesellschaften die Anleger durch die Werbung mit zum Teil erheblichen Steuerersparnissen zum Beitritt bewegen.

Grundsätzlich ist nach dem vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweis des Beste-

¹²⁰² BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; ähnlich auch BFH, Urteil vom 10.09.1991 – VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328.

¹²⁰³ In diesem Sinne zutreffend auch Kohlhaas, FR 1999, 504 (505); ähnlich Wotschofsky/Meßmer, Stbg 2002, 441 (444).

hens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung davon auszugehen, dass die Einkünfteerzielungsabsicht bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzung für die Anwendung des Anscheinsbeweises vorliegt. Der vom Verfasser vertretene Anscheinsbeweis kann aber, selbst wenn die entsprechende „Verlustzuweisungsgesellschaft“ eine Vermietung/Verpachtung auf Dauer beabsichtigt, für jegliche Personengesellschaft, die die Anleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen zum Beitritt bewegen will, nicht zur Anwendung kommen. Es ist zwar möglich, dass die Einkünfteerzielungsabsicht nur einen bloßen Nebenzweck¹²⁰⁴ darstellt. Durch die Werbung mit Verlustzuweisungen liegt aber ein negatives Indiz vor, dass zur Erschütterung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises führen muss.

Wird mit Verlustzuweisungen geworben, so kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Einkünfteerzielungsabsicht typischerweise vorliegt. Vielmehr handelt es sich um einen atypischen Sachverhalt, der die Anwendung des Anscheinsbeweises des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung ausschließt. Die Einkünfteerzielungsabsicht muss dann im Wege der Durchführung einer Totalüberschussprognose überprüft werden. Sollte diese Prognose zu einem negativen Ergebnis führen, muss die Einkünfteerzielungsabsicht der Gesellschaft verneint werden¹²⁰⁵.

¹²⁰⁴ Vgl. 2. Teil Abschnitt C. I. 2. a) aa).

¹²⁰⁵ Insoweit wurde bereits beim 4. Teil Abschnitt C. IV. 1. dargestellt, dass auf der Ebene der Gesellschaft hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht nur zu prüfen ist, ob ein Totalüberschuss erzielt werden kann. Das Vorliegen von außersteuerlichen persönlichen Gründen für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses scheidet auf der Ebene der Gesellschaft aus. Nach der hier vertretenen Auffassung (vgl. ausführlich 4. Teil Abschnitt C. IV. 2.) ist die Prüfung an dieser Stelle aber nicht beendet. Beim Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft kann (nach der vom Verfasser vertretenen Auffassung) nicht automatisch auch von einem Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des einzelnen Beteiligten ausgegangen werden. Vielmehr sind die Aktivitäten der beteiligten Personen nun als wirtschaftliche Aktivitäten von Einzelpersonen zu beurteilen. Dann ist, neben der Prüfung der sonstigen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der Person des Steuerpflichtigen, die Einkünfteerzielungsabsicht des einzelnen Beteiligten zu prüfen. Dabei ist dann allerdings gleichfalls davon auszugehen, dass der Anscheinsbeweis einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde bei einer Beteiligung an einer Gesellschaft, die mit dem Versprechen von Verlustzuweisungen wirbt, erschüttert ist. Beteiligt sich ein Steuerpflichtiger an einer derartigen Gesellschaft, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Einkünfteerzielungsabsicht typischerweise vorliegt. Vielmehr handelt es sich auch insoweit um einen atypischen Sachverhalt, der die Anwendung des Anscheinsbeweises des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung ausschließt. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist dann durch eine Totalüberschussprognose und bei einer negativen Prognose durch die Prüfung, ob einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Motive für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses vorliegen, festzustellen. Im Regelfall wird dem Steuerpflichtigen bei einer

Es kann also festgehalten werden, dass bei einer Gesellschaft, die die Anleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen zum Beitritt bewegen will, der Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung nicht eingreift, sondern eine Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht im Wege der Totalüberschussprognose erforderlich ist.

V. Vermietung von Ferienwohnungen

Hinsichtlich der Vermietung von Ferienwohnungen¹²⁰⁶ hat der IX. Senat des BFH mit seiner Entscheidung vom 05.11.2001¹²⁰⁷ teilweise neue Grundsätze zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht aufgestellt. Auch die Verwaltung hat sich neu positioniert¹²⁰⁸. Bevor im Einzelnen auf die neuen Rechtsprechungsgrundsätze eingegangen wird, soll zunächst eine kurze Darstellung der älteren Rechtsprechungs- und Verwaltungsansicht erfolgen, da dies für das Verständnis der neuen Rechtsprechungsgrundsätze erforderlich ist.¹²⁰⁹

1. Ältere Rechtsprechung und Verwaltungsansicht

Wie bereits mehrfach erläutert, vertritt der IX. Senat des BFH seit seiner Entscheidung vom 30.09.1997¹²¹⁰, dass nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon aus-

negativen Prognose nicht der Nachweis gelingen, dass nicht Gründe der Steuerersparnis die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses begründet haben.

¹²⁰⁶ Die folgenden Ausführungen gelten nur für die Vermietung von Ferienwohnungen, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, aber nicht für die gewerbliche Ferienwohnungsvermietung. Hinsichtlich der Abgrenzung zur gewerblichen Ferienwohnungsvermietung wird auf die Darstellung beim 2. Teil Abschnitt D. II. verwiesen.

¹²⁰⁷ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

¹²⁰⁸ BMF-Schreiben vom 14.10.2002 – IV C 3 – S 2253 – 77/02, BStBl. I 2002, 1039 (wieder aufgehoben durch das BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640); BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640; Verfügung der OFD Berlin vom 04.07.2003 – St 175 – S 2253 – 1/93, DStR 2003, 1573; Verfügung der OFD Nürnberg vom 15.01.2003 – S 2343 – 112/St 32, DStZ 2003, 243; Verfügung der OFD Hannover vom 19.11.2002 – S 2254 – 52 – StO 222/ S 2253 – 593 – StH 223/226, DStR 2003, 1074; Verfügung der OFD Kiel vom 03.02.2003 – S 2253 A – St 235 (juris, VV-Steuer).

¹²⁰⁹ Dazu vgl. auch Thürmer, DB 2002, 444; Apitz, DStZ 1998, 430; Risthaus, FR 2002, 909; Spindler, NWB 02, F. 3, S. 11881.

¹²¹⁰ IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

zugehen ist, dass der Steuerpflichtige einen Einnahmeüberschuss erzielen will, auch wenn er über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet. In dieser Entscheidung hat der BFH darauf hingewiesen, dass eine Ausnahme von diesem Grundsatz nur dann gelten soll, wenn auf Grund besonderer Umstände der Beweis des ersten Anscheins oder Beweiszeichen gegen das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht sprechen. Außerdem könnten besondere Arten der Nutzung der Immobilie ausnahmsweise schon für sich allein Beweiszeichen für eine private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung sein.

Als Beispiel hat der BFH ausdrücklich die Vermietung von Ferienwohnungen aufgeführt¹²¹¹. Der BFH hat regelmäßig darauf hingewiesen, dass bei Ferienwohnungen die Grundsätze der Liebhaberei anwendbar sein könnten¹²¹² und zu prüfen sei, ob der Steuerpflichtige die Absicht hat, mit der Vermietung der Ferienwohnung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen¹²¹³. Gerade bei der Vermietung von Ferienhäusern und Ferienwohnungen stelle sich die Frage der Liebhaberei, wenn der Steuerpflichtige ständig Werbungskostenüberschüsse erzielt. Dann sei zu prüfen, aus welchen Gründen er trotz erkennbarer Unwirtschaftlichkeit die Ferienwohnung behält.

Der IX. Senat hat jedoch ausgeführt, dass er zwar festgestellt habe, dass die besondere Art der Nutzung einer Immobilie, z.B. als Ferienwohnung, schon für sich allein ein Beweiszeichen für eine private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung darstellen kann¹²¹⁴. Das gelte aber nur für Ferienwohnungen, die der Steuerpflichtige für die zumindest gelegentliche Selbstnutzung bereithält oder die er aus anderen privaten Gründen trotz einer erkennbaren Unwirtschaftlichkeit weiter vermietet¹²¹⁵.

Ein weiteres wesentliches Problem bei der Vermietung von Ferienwohnungen war in der Vergangenheit die Behandlung von sogenannten Leerstandszeiten. Bei den

¹²¹¹ Dazu vgl. auch Apitz, DStZ 1998, 430 (432); Thürmer, DB 2002, 444.

¹²¹² BFH, Urteil vom 31.03.1992 – IX R 299/87, BFH/NV 1992, 656; BFH, Urteil vom 03.05.1994 – IX R 73/90, BFH/NV 1995, 194; BFH, Urteil vom 13.08.1996 – IX R 48/94, BStBl. II 1997, 42.

¹²¹³ BFH, Urteil vom 13.08.1996 – IX R 48/94, BStBl. II 1997, 42.

¹²¹⁴ BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 37/98, BStBl. II 2001, 705.

¹²¹⁵ So auch Becker/Urbahns, INF 1999, 673 (676).

Leerstandszeiten handelt es sich um Zeiträume, in denen die Ferienwohnung weder vermietet noch selbst genutzt wird. Diese Leerstandszeiten waren nach Auffassung des BFH¹²¹⁶ den Zeiten der Selbstnutzung der Ferienwohnung zuzuordnen, wenn die Ferienwohnung ihm zur jederzeitigen Selbstnutzung zur Verfügung stand¹²¹⁷.

Eine Möglichkeit des Steuerpflichtigen zur jederzeitigen Selbstnutzung sollte einerseits bei Vermietung der Wohnung in Eigenregie, aber auch bei der Vermietung über eine Feriendienstorganisation vorliegen, wenn der Steuerpflichtige sich die Selbstnutzung vorbehalten hatte¹²¹⁸. Folge dieser Rechtsprechung zur Berücksichtigung der Leerstandszeiten war, dass die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung von Ferienwohnungen kaum eine Rolle spielte, da die Werbungskosten nur anteilig, für den Zeitraum der tatsächlichen Vermietung, Eingang in die Einkünfteermittlung fanden und die Einnahmen die Werbungskosten regelmäßig überstiegen¹²¹⁹.

Die Finanzverwaltung beurteilte die Einkünfteerzielungsabsicht auch bei der Vermietung von Ferienwohnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 23.07.1992¹²²⁰. Hinsichtlich der Behandlung der Leerstandszeiten und der anteiligen Zuordnung der Werbungskosten zur Vermietung bzw. Selbstnutzung folgte die Verwaltung mit Einschränkungen der Rechtsprechung¹²²¹. So ging die Finanzverwaltung anders als die Rechtsprechung davon aus, dass auch bei der Eigenvermietung durch den Steuerpflichtigen Leerstandszeiten ausnahmsweise nicht der Eigennutzung zugerechnet werden, wenn er die Ferienwohnung im jeweiligen VZ weder selbst genutzt bzw. unentgeltlich überlassen hat und er glaubhaft machen kann, während der Leerstandszeit die Vermietung beabsichtigt zu haben¹²²².

¹²¹⁶ BFH, Urteil vom 30.07.1991 – IX R 49/90, BStBl. II 1992, 27; BFH, Urteil vom 12.09.1995 – IX R 117/92, BFH/NV 1996, 205; BFH, Urteile vom 15.10.1996 – IX R 81/94, IX R 82/94, BStBl. II 1997, 496.

¹²¹⁷ Dazu vgl. auch Aplitz 1998, 430; Schuler, DB 1993, 1318; Schmitz/Hildesheim, DStZ 2001, 413 (414 ff.); Schempp/Urbahns, INF 1998, 422; Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (178 ff.); dies., INF 1999, 427 (428).

¹²¹⁸ BFH, Urteil vom 12.09.1995 – IX R 117/92, BFH/NV 1996, 205.

¹²¹⁹ Thürmer, DB 2002, 444 (445); ders., HFR 2002, 400; Becker/Urbahns, INF 1999, 673 (676); dies. voraussehend Schuler, DB 1993, 1318 (1321).

¹²²⁰ BMF-Schreiben vom 23.07.1992 – B 3 – S 2253 – 29/92, BStBl. I 1992, 434.

¹²²¹ BMF-Schreiben vom 05.04.1994 – IV B 3 – S 2253 – 34/94, BStBl. I 1994, 285.

¹²²² Das konnte nach Ansicht der Verwaltung der Fall sein, wenn in der (regional unterschiedlichen) Saison, mit Ausnahme eines kurzzeitigen Leerstands, nahezu durchgängig vermietet wurde und die tatsächliche Vermietungsdauer mindestens 100 Tage betrug oder der Steuerpflichtige an

2. Neue Rechtsprechungsgrundsätze

a) Differenzierung zwischen ausschließlicher Vermietung an wechselnde Feriengäste und Vermietung mit Selbstnutzung

Der BFH vertritt mit seiner neuen Rechtsprechung, die er mittlerweile in zahlreichen Folgenscheidungen bestätigt hat¹²²³, die Auffassung, dass die Grundsätze des Urteils vom 30.09.1997¹²²⁴, dass nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, auch bei der Vermietung von Ferienwohnungen anwendbar sind, wenn der Steuerpflichtige die Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und sie in der übrigen Zeit hierfür (dauernd) bereit hält¹²²⁵. Es sei dann ohne weitere Prüfung von der Einkünfteerzielungsabsicht der Steuerpflichtigen auszugehen¹²²⁶. Dabei soll es unerheblich sein, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in Eigenregie vermietet oder mit der Vermietung einen Dritten beauftragt hat¹²²⁷. Dies gelte auch bei einer geringen Zahl von Vermietungstagen, denn diese allein sage noch nichts über das Fehlen einer auf Dauer angelegten Vermietung aus¹²²⁸.

demselben Ort mehr als eine Ferienwohnung besitzt und er nur eine dieser Ferienwohnungen für eigene Wohnzwecke oder in Form der unentgeltlichen Überlassung nutzt.

¹²²³ Vgl. z.B. BFH, Urteile vom 06.11.2001 (IX R 25/00, BFH/NV 2002, 764; IX R 2/99, BFH/NV 2002, 771; IX R 34/97, BFH/NV 2002, 768; IX R 35/00, BFH/NV 2002, 765; IX R 38/98, BFH/NV 2002, 770; IX R 43/99, BFH/NV 2002, 772; IX R 44/99, BFH/NV 2002, 773; IX R 84/97, BFH/NV 2002, 769; IX R 85/00, BFH/NV 2002, 767); BFH, Urteil vom 14.05.2002 – IX R 52/01, BFH/NV 2002, 1552; BFH, Beschluss vom 07.06.2002 – IX B 15/02, BFH/NV 2002, 1300; BFH, Urteil vom 25.06.2002 – IX R 61/01, BFH/NV 2002, 1442; BFH, Urteil vom 16.07.2002 – IX R 6/01, BFH/NV 2002, 1454; BFH, Urteil vom 20.08.2002 – IX R 70/01, BFH/NV 2003, 453; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 16/02, BFH/NV 2003, 156; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155; BFH, Urteil vom 15.10.2002 – IX R 58/01, BStBl. II 2003, 287; BFH, Urteil vom 30.10.2002 – IX R 103/00, BFH/NV 2003, 745; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 50/01, BFH/NV 2003, 598; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914; BFH, Urteil vom 14.01.2003 – IX R 74/00, BFH/NV 2003, 752 (In einem neueren Urteil (Urteil vom 17.09.2002 – IX R 63/01; BFH/NV 2003, 454) hat der IX. Senat des BFH sogar entschieden, dass bei einer teils selbst genutzten und teils an wechselnde Feriengäste vermieteten Ferienwohnung, auch für die Zeit der Vermietung als Ferienwohnung, ohne Prognose von der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen ist, wenn der Steuerpflichtige auf die sich ergebenden Werbungskostenüberschüsse reagiert hat und bereits nach wenigen Jahren zur Dauervermietung übergegangen ist).

¹²²⁴ BFH, Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BStBl. II 1998, 771.

¹²²⁵ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; ähnlich aber auch schon BFH, Urteil vom 21.11.2000 – IX R 37/98, BStBl. II 2001, 705.

¹²²⁶ BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914.

¹²²⁷ Zu den neuen Rechtsprechungsgrundsätzen bei der Vermietung von Ferienwohnungen vgl. auch v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 8 ff.

¹²²⁸ BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914.

Eine andere Beurteilung sei lediglich erforderlich, wenn der Steuerpflichtige die Ferienwohnung selbst genutzt oder sich die Selbstnutzung vorbehalten hat. Nur bei solchen Ferienwohnungen könnten, neben der Absicht der Einkünfteerzielung, auch private Gründe des Steuerpflichtigen i.S. des § 12 EStG für das Unterhalten der Ferienwohnung ausschlaggebend sein¹²²⁹. Dann könne nicht ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden. Gleiches gelte, wenn in späteren Veranlagungszeiträumen eine Selbstnutzung oder ein entsprechender Selbstnutzungsvorbehalt vorliegt.

Der BFH begründet dies damit, dass die Nutzung einer Ferienwohnung teilweise zur Selbstnutzung und teilweise zur Vermietung eine Art der Nutzung der Immobilie darstellt, die schon für sich allein Beweisanzeichen für eine auch private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung der Aufwendungen darstellt. Die Tatsache der Nutzung der Ferienwohnung auch zur privaten Erholung bzw. der Vorbehalt der Selbstnutzung lasse den Schluss zu, dass der Steuerpflichtige die Werbungskostenüberschüsse auch aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Daher müsse eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Wege der Totalüberschussprognose erfolgen¹²³⁰.

Der Steuerpflichtige trage die Feststellungslast dafür, dass die Ferienwohnung ausschließlich zur Vermietung angeboten und bereitgehalten wird. Kurzfristige Aufenthalte in der Ferienwohnung, anlässlich eines Mieterwechsels oder zur Erhaltung der Mietsache, stellten allerdings keine Selbstnutzung dar¹²³¹. Entsprechendes gelte für die Durchführung von Schönheitsreparaturen. Insoweit sei jedoch zu beachten, dass diese (soweit eine Selbstnutzung stattfinde) sowohl der Selbstnutzung, als auch der Vermietung dienen. Daher müssten die auf die Schönheitsreparaturen entfallenden Zeiten im zeitlichen Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung aufgeteilt werden.

¹²²⁹ BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914.

¹²³⁰ Die (neuen) Grundsätze zur Durchführung der Totalüberschussprognose hat der BFH zum größten Teil im Rahmen seines Urteils vom 06.11.2001 (IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726) entwickelt. Diese Grundsätze werden hier nicht nochmals vollständig dargestellt. Nur soweit bestimmte speziell für Ferienwohnungen geltende Aspekte betroffen sind, erfolgt hier noch eine Darstellung.

b) Durchführung der Totalüberschussprognose bei Vermietung mit erfolgter oder vorbehaltenener Selbstnutzung

Da bei der Totalüberschussprognose von den Ergebnissen ausgegangen werden müsse¹²³², die sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften voraussichtlich ergeben, seien in die Prognose als Werbungskosten nur die Aufwendungen einzubeziehen, die ausschließlich oder anteilig auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung an Feriengäste tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten worden ist, dagegen nicht die auf die Zeit der Selbstnutzung entfallenden Aufwendungen.

Zu berücksichtigen sind, nach Ansicht der Rechtsprechung, zunächst die ausschließlich auf die Vermietung entfallenden Werbungskosten¹²³³. Soweit die Aufwendungen sowohl durch die Selbstnutzung, als auch durch die Vermietung verursacht sind, müsse eine Aufteilung auf die Zeit der Vermietung und auf die Zeit der Selbstnutzung erfolgen. Als Aufteilungsmaßstab komme das Verhältnis der beiden Zeiträume zueinander in Betracht.

Hat der Steuerpflichtige die Selbstnutzung zeitlich beschränkt, sei nur die vorbehaltene Zeit der Selbstnutzung zuzurechnen.

Leerstandszeiten rechnet die Rechtsprechung dann ausschließlich der Vermietung zu. Wenn die Selbstnutzung demgegenüber jederzeit möglich ist, sollen die Leerstandszeiten im Wege der Schätzung aufgeteilt werden.

Bei der Vermietung einer Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste komme es saisonabhängig typischerweise zu gewissen Leerstandszeiten¹²³⁴. Diese seien nicht notwendigerweise Folge einer beabsichtigten Selbstnutzung, sondern könnten auch durch eine beabsichtigte Vermietung verursacht sein. Dies rechtfertige es, sie nicht

¹²³¹ Ähnlich auch schon Schuler, DB 1993, 1318 (1319 f.); ähnlich schon Schempp/Urbahns, INF 1998, 422 (426).

¹²³² Der BFH geht zutreffend davon aus, dass die AfA auf in der Ferienwohnung enthaltenen Einrichtungsgegenstände grundsätzlich nach den Sätzen der (auch für Ferienwohnungen geltenden) amtlichen AfA-Tabelle für das Gastgewerbe zu bemessen ist (zur Behandlung der verschiedenen Aufwendungen bei Ferienwohnungen vgl. auch Dreiseckel in Schmidt, EStG, § 21 Rn 11).

¹²³³ Ähnlich schon Schempp/Urbahns, INF 1998, 422 (423).

¹²³⁴ Darauf hinweisend auch bereits Schuler DB 1993, 1318 (1320 f.); Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (178); ähnlich schon Schempp/Urbahns, INF 1998, 422 (424 f.); Schmitz/Hildesheim, DStZ 2001, 423 (415).

allein der Selbstnutzung zuzurechnen, sondern erfordere eine Aufteilung der Leerstandszeiten entsprechend dem zeitlichen Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung¹²³⁵.

Ob und in welchem Umfang die Steuerpflichtigen die Ferienwohnung tatsächlich selbst genutzt oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten haben, stelle eine Frage der Tatsachen- und Beweiswürdigung dar. Der Steuerpflichtige trage insoweit die Feststellungslast. Lasse sich der Umfang der festgestellten Selbstnutzung nicht aufklären, müssten die Leerstandszeiten im Wege einer typisierenden Schätzung zu gleichen Teilen auf die Selbstnutzung und die Vermietung aufgeteilt werden.

c) Verwaltung

Die Verwaltung ist den neuen Rechtsprechungsgrundsätzen zunächst nicht vollständig gefolgt, sie ging insbesondere davon aus, dass auch bei der ausschließlichen Vermietung der Ferienwohnung an Feriengäste (ohne Selbstnutzung) die Einkünfteerzielungsabsicht geprüft werden muss, wenn besondere Beweisanzeichen für ihr Fehlen gegeben sind¹²³⁶. Ihre einschränkende Haltung hat die Finanzverwaltung mittlerweile wieder aufgegeben¹²³⁷, nachdem der BFH in seinem Urteil vom 05.11.2002¹²³⁸ darauf hingewiesen hat, dass die Verwaltung sein Urteil vom 06.11.2001¹²³⁹, hinsichtlich der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei ausschließlicher Vermietung der Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste, unzutreffend einschränkend interpretiert habe¹²⁴⁰.

Die Verwaltung geht nun auch davon aus, dass bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Fe-

¹²³⁵ Ähnlich schon Becker/Urbahns, StBp 2000, 177 (178 f.); ähnlich schon Schempp/Urbahns, INF 1998, 422 (425); ähnlich Schmitz/Hildesheim, DStZ 2001, 423 (415).

¹²³⁶ BMF-Schreiben vom 14.10.2002 – IV C 3 – S 2253 – 77/02, BStBl. I 2002, 1039; in diesem Sinne auch FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 – 1 K 6534/99 E, F (juris) (Rev.: IX R 53/03); FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 – K 4464/99 F, (juris) (Rev.: IX R 54/03); FG Köln, Urteil vom 19.09.2002 – 10 K 6870/97, EFG 2003, 91 (Rev.: IX R 57/02).

¹²³⁷ BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640.

¹²³⁸ BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BStBl. II 2003, 914.

¹²³⁹ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

¹²⁴⁰ Dazu auch Heuermann, HFR 2003, 340; ders., INF 2003, 208; Thürmer, DStZ 2002, 855 (856); Stein, INF 2003, 902 (907 f.).

rienwohnung, ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist¹²⁴¹.

d) Literatur

Die Literatur kommentiert die Rechtsprechung meist zustimmend¹²⁴². Sie geht davon aus, dass zukünftig die Frage, wie der Steuerpflichtige nachweist, dass er die Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet oder nur im behaupteten Umfang selbst genutzt hat, zentrale Bedeutung erlangen wird¹²⁴³.

Die ausschließliche Vermietung der Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste und das Bereithalten in der übrigen Zeit hierfür bzw. einen bestimmten Umfang der Selbstnutzung könne der Steuerpflichtige am einfachsten bei Vermietung über eine Feriendienstorganisation mit entsprechenden vertraglichen Regelungen zur Selbstnutzung (z.B. völliger Ausschluss der Selbstnutzung bzw. Beschränkung auf eine

¹²⁴¹ BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640 (Ergänzend weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass von einem ausschließlichen Vermieten an wechselnde Feriengäste und einem Bereithalten zur Vermietung in der übrigen Zeit ausgegangen werden kann, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung einem ihm nicht nahe stehenden Vermittler überträgt und eine Eigennutzung vertraglich für das gesamte Jahr ausgeschlossen ist. Gleiches gelte, wenn sich die Ferienwohnung im ansonsten selbst genutzten Zwei- oder Mehrfamilienhaus des Steuerpflichtigen oder in unmittelbarer Nähe zu seiner selbst genutzten Wohnung befindet. Voraussetzung sei jedoch, dass die selbst genutzte Wohnung nach Größe und Ausstattung den Wohnbedürfnissen des Steuerpflichtigen entspricht. Nur wenn die selbst genutzte Wohnung die Möglichkeit zur Unterbringung von Gästen bietet, könne davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige die Ferienwohnung nicht selbst nutzt. Weiterhin könne von einem Ausschluss der Selbstnutzung auch ausgegangen werden, wenn der Steuerpflichtige an demselben Ort mehr als eine Ferienwohnung hat und nur eine dieser Ferienwohnungen für eigene Wohnzwecke oder in Form der unentgeltlichen Überlassung nutzt. Davon könne ausgegangen werden, wenn die Ausstattung und die Größe einer Wohnung auf die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zugeschnitten sind. Von einer fehlenden Selbstnutzung soll auch auszugehen sein, wenn die Dauer der Vermietung der Ferienwohnung zumindest dem Durchschnitt der Vermietungen in der am Ferienort üblichen Saison entspricht. In den übrigen Fällen müsse der Steuerpflichtige das Fehlen der Selbstnutzung schlüssig darlegen und gegebenenfalls nachweisen. Bei einer zu geringen Zahl der Vermietungstage soll es erforderlich sein, dass er die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit durch entsprechend gesteigerte Werbemaßnahmen (z.B. durch häufige Zeitungsanzeigen) nachweist. Zur Selbstnutzung rechnet die Verwaltung auch Zeiten der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an Dritte).

¹²⁴² Thürmer, DB 2002, 444; ders., HFR 2002, 400; ders., DStZ 2002, 855; Hoffmann, EFG 2002, 462; Serafini, GStB 2002, 185; Spindler, NWB 02, F. 3, S. 11881 (11887); Dreneck in Schmidt, EStG, § 21 Rn 10 f.; Bilsdorfer, SteuerStud, 2002, 518; Stein, INF 2002, 257 (261); kritisch aber Risthaus, FR 2002, 909 (915), die meint, dass es sehr fraglich ist, ob die Rechtsprechung zu einer Vereinfachung hinsichtlich der Anerkennung von Verlusten bei der Vermietung von Ferienwohnungen für den Steuerpflichtigen führt.

¹²⁴³ Thürmer, DB 2002, 444 (449); ders., DStZ 2002 855 (857); ähnlich im Ergebnis Risthaus, FR 2002, 909 (915).

bestimmte Zeit) nachweisen¹²⁴⁴. Bei Vermietung in Eigenregie müsse der Steuerpflichtige seine Vermietungsabsicht bzw. den völligen Ausschluss oder den Umfang der Selbstnutzung schlüssig darlegen und ggf. beweisen, da ihn die Feststellungslast trifft.

Die Vermietungsabsicht könne er z.B. durch Aufnahme der Ferienwohnung in das Gastgeberverzeichnis des Ferienortes oder durch Anbieten der Ferienwohnung in Zeitungen nachweisen. Am überzeugendsten wirke eine zumindest dem Durchschnitt am Ferienort entsprechende Auslastung der Ferienwohnung.

Seine Angaben zum Umfang oder dem Fehlen der Selbstnutzung könne er beispielsweise durch den Hinweis auf eine u.U. große Entfernung der Ferienwohnung zu seinem Wohnort oder durch Angaben zu sonstigen Verpflichtungen, die den Aufenthalt für den Steuerpflichtigen und seine Familie nicht oder nur im angegebenen Umfang zulassen, untermauern. Entsprechendes gelte bei unentgeltlicher Überlassung. Bei Geltendmachung von Aufenthalten anlässlich eines Mieterwechsels (zur Erhaltung der Mietsache) müsse er den Anlass und die benötigte Zeit darlegen.

Zum Teil steht die Literatur der Rechtsprechung und Verwaltung auch kritisch gegenüber¹²⁴⁵. Nicht nur bei einer teilweise selbst genutzten und teilweise fremdvermieteten Ferienwohnung könnten, neben der Absicht der Einkünfteerzielung, auch private Gründe des Steuerpflichtigen für die Hinnahme jahrelanger Werbungskostenüberschüsse ausschlaggebend sein. Auch das Streben nach steuerfreien Veräußerungsgewinnen und die Möglichkeit der Erlangung von Steuervorteilen, durch die mögliche Verlustverrechnung mit anderen positiven Einkünften, stellten einen privaten Grund für die Inkaufnahme eines negativen Ergebnisses dar¹²⁴⁶. Außerdem sei es dem Steuergläubiger nicht zuzumuten, ein „Fass ohne Boden“ zu finanzieren, wenn ganz offensichtlich ist, dass kein Totalüberschuss entstehen kann und private

¹²⁴⁴ Zu den Nachweismöglichkeiten vgl. insgesamt Thürmer, DB 2002, 444 (449); ders., DStZ 2002 855 (857).

¹²⁴⁵ Stein, INF 2003, 902 (908); ähnlich ders., StBp 2003, 199 (208); Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 275 (Stichwort: „Ferienwohnung“).

¹²⁴⁶ So auch FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 – 1 K 6534/99 E,F (juris) (Rev.: IX R 53/03); FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 – K 4464/99 F (juris) (Rev.: IX R 54/03).

Gründe (der Steuerersparnis) eine Rolle spielen¹²⁴⁷. Dann dürfe man die Überschusserzielungsabsicht nicht einfach unterstellen.

3. Eigene Meinung

a) Differenzierung zwischen ausschließlicher Vermietung an wechselnde Feriengäste und Vermietung mit Selbstnutzung

M.E. differenzieren der BFH und die Finanzverwaltung zunächst zutreffend zwischen der Vermietung einer Ferienwohnung, bei der ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und die Wohnung in der übrigen Zeit ausschließlich für eine solche Vermietung bereit gehalten wird und einer Vermietung der Ferienwohnung mit erfolgter oder zumindest vorbehaltener Selbstnutzung.

Bei der Vermietung einer Ferienwohnung mit durchgeführter oder vorbehaltener (beabsichtigter) Selbstnutzung ist es offensichtlich, dass der Steuerpflichtige geneigt sein kann, ein negatives Ergebnis in Kauf zu nehmen, weil er sich gleichzeitig ein Feriendomizil schafft, das er für sich und ggf. seine Familie nutzen kann. Hier muss in jedem Fall eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Wege der Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis durch Prüfung, ob die Hinnahme dieses Ergebnisses auf außersteuerlichen Gründen beruht, erfolgen.

Anders ist aber die Situation bei einer Ferienwohnung, die ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und die übrige Zeit dafür bereitgehalten wird. Hier besteht m.E. kein Grund für eine andere Behandlung, als bei der normalen auf Dauer angelegten Vermietung einer Wohnung außerhalb eines Feriengebietes. Ein Unterschied besteht zwar darin, dass bei einer Ferienwohnung saisontypisch gewisse Leerstandszeiten auftreten, was eine Kalkulation der Mieteinnahmen bei einer Ferienwohnung u.U. erschwert¹²⁴⁸. Regelmäßig ist damit aber ein höheres Entgelt für einen bestimmten Nutzungszeitraum verbunden. Diese Unterschiede rechtfertigen es aber nicht, bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit dafür bereitgehaltenen

¹²⁴⁷ Stein, ZfIR 2003, 323 (325).

Ferienwohnung andere Grundsätze, als bei einer normalen Wohnungsvermietung anzuwenden.

b) Kritik an der ungeprüften Unterstellung der Einkünfteerzielungsabsicht bei ausschließlicher Vermietung an wechselnde Feriengäste

Der Rechtsprechung und Verwaltung kann aber nicht gefolgt werden, wenn sie davon ausgehen, dass bei einer ausschließlichen Vermietung der Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste und einem Bereithalten zur Vermietung in der übrigen Zeit, ohne weitere Prüfung von der Einkünfteerzielungsabsicht der Steuerpflichtigen auszugehen ist. Eine solche Fiktion der Einkünfteerzielungsabsicht, mit einem praktischen Verbot der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht für die Finanzämter und Finanzgerichte, geht m.E. zu weit.

Dieses Verständnis der Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung von Ferienwohnungen entspricht der allgemeinen Verfahrensweise der Rechtsprechung im Bereich der Vermietung von bebautem Grundbesitz. Dazu wurde bereits oben dargelegt, dass der Rechtsprechung insoweit nicht gefolgt werden kann¹²⁴⁹. Die dort dargestellten Erwägungen gegen eine faktische Unterstellung der Einkünfteerzielungsabsicht (die hier nicht nochmals wiederholt werden) sind auf die Vermietung von Ferienwohnungen übertragbar.

Vielmehr ist der vom Verfasser vertretene Anscheinsbeweis¹²⁵⁰ des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde auch bei der Vermietung von Ferienwohnungen anwendbar. Beabsichtigt der Steuerpflichtige ausschließlich auf Dauer an wechselnde (fremde)¹²⁵¹ Feriengäste zu vermieten und hält er die Ferienimmobilie die übrige Zeit dafür bereit, kann nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige typischerweise beabsichtigt, auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen

¹²⁴⁸ Vgl. dazu insgesamt auch Schuler, DB 1993, 1318 (1319).

¹²⁴⁹ Dazu ausführlich siehe beim 6. Teil Abschnitt A. IV.

¹²⁵⁰ Ausführlich dazu beim 6. Teil Abschnitt B. III.

¹²⁵¹ Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung an Angehörige wird auf den 6. Teil Abschnitt B. III. 3. verwiesen. Die dortigen Ausführungen gelten bei der Vermietung von Ferienwohnungen entsprechend.

über die Werbungskosten zu erzielen. Die obigen Ausführungen zur Begründung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten auch hier entsprechend¹²⁵².

Damit bleibt aber weiterhin die Möglichkeit bestehen, dass die Einkünfteerzielungsabsicht bei Vorliegen eines atypischen Sachverhaltes geprüft wird. Insoweit weisen ein Teil der Literatur¹²⁵³ und der Finanzgerichte¹²⁵⁴ zutreffend darauf hin, dass ausnahmsweise auch bei einer ausschließlich fremdvermieteten Ferienwohnung außersteuerliche Gründe (z.B. das Erlangen von Steuervorteilen durch Verlustverrechnung mit anderen positiven Einkünften und die Absicht steuerfreie Veräußerungsgewinne zu erzielen) für die Inkaufnahme eines negativen Ergebnisses ursächlich sein können¹²⁵⁵. Bei Vorliegen eines atypischen Sachverhaltes, der zur Erschütterung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises führt, muss dann eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht durch Totalüberschussprognose und bei negativer Ergebnisprognose eine Feststellung, ob das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf genommen wird, erfolgen¹²⁵⁶.

¹²⁵² Vgl. 6. Teil Abschnitt B. III.

¹²⁵³ Stein, INF 2003, 902 (908); ähnlich ders., StBp 2003, 199 (208); ähnlich ders., ZfIR 2003, 323 (325).

¹²⁵⁴ FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 – 1 K 6534/99 E,F (juris) (Rev.: IX R 53/03); FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 – K 4464/99 F, (juris) (Rev.: IX R 54/03); FG Köln, Urteil vom 19.09.2002 – 10 K 6870/97, EFG 2003, 91 (Rev.: IX R 57/02).

¹²⁵⁵ In welchen Fällen es beispielsweise zu einer Erschütterung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises kommen kann, wird aus systematischen Gründen im 6. Teil bei Abschnitt E. dargestellt. Stein, ZfIR 2003, 323 (325) (vgl. auch ders., StBp 2003, 199 (208)) weist m.E. zu Recht darauf hin, dass auch bei einer ausschließlichen Vermietung einer Ferienwohnung an wechselnde Feriengäste die Einkünfteerzielungsabsicht näher zu prüfen ist, wenn besondere Indizien für deren Fehlen gegeben sind. So könne es beispielsweise ausgeschlossen sein, dass eine Ferienwohnung nachhaltig mit Einnahmeüberschüssen vermietet wird, weil sie sich in einer abgelegenen Lage befindet. Indizien gegen eine Überschusserzielungsabsicht könnten auch vorliegen, wenn bei Außerachtlassung von Zinsaufwendungen und AfA jährlich erhebliche Verlust entstehen und eine Prognose die Erzielbarkeit eines Überschusses ausschließt, wenn bei der Vermietung in Eigenregie die Vermietungsabsicht nicht nachgewiesen werden kann oder trotz nachgewiesener Vermietungsbemühungen keine Vermietung stattfindet, die Auslastung der Ferienwohnung unter dem Durchschnitt am Ferienort liegt oder Jahre mit ausschließlicher Vermietung und Jahre mit gelegentlicher Selbstnutzung sich abwechseln.

¹²⁵⁶ So siehe bereits ausführlich im 6. Teil bei Abschnitt C.

c) Nachweis der beabsichtigten ausschließlichen Vermietung an wechselnde Feriengäste

Zunächst bedarf es der Feststellung des Vorliegens der generellen Vermietungsabsicht des Steuerpflichtigen. Zutreffend ist insoweit der Hinweis der Literatur¹²⁵⁷, dass für die Vermietungsabsicht des Steuerpflichtigen beispielsweise die Aufnahme der Ferienwohnung in das Gastgeberverzeichnis des Ferienortes oder das Anbieten der Ferienwohnung in Zeitungen spricht. Auch bereits durchgeführte Vermietungen können zur Beurteilung herangezogen werden.

Richtig ist weiterhin, dass es keine Rolle spielen kann, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in Eigenregie oder über einen Vermittler (Feriendienstorganisation) vermietet. Dieser Unterschied kann sich bloß hinsichtlich der an den Nachweis der fehlenden Selbstnutzung bzw. des fehlenden Selbstnutzungsvorbehaltes zu stellenden Anforderungen auswirken.

Wenn der Steuerpflichtige die Vermietung einem fremden Vermittler übertragen und gleichzeitig die Möglichkeit einer Selbstnutzung ausgeschlossen hat, so muss man davon ausgehen, dass tatsächlich nur eine Fremdvermietung erfolgt ist bzw. erfolgen soll, da der Steuerpflichtige dann grundsätzlich keine Möglichkeit der Eigennutzung hat. Führt der Steuerpflichtige die Vermietung dagegen in Eigenregie aus, so stellen sich für ihn erhöhte Anforderungen an den Nachweis der fehlenden Selbstnutzung, da dann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, dass er die Ferienwohnung nicht selbst genutzt hat bzw. nicht die Absicht der Selbstnutzung hatte. Bei einer Vermietung in Eigenregie besteht für den Steuerpflichtigen, anders als bei einer Vermietung über eine Feriendienstorganisation, grundsätzlich jederzeit die Möglichkeit, die Wohnung selbst zu nutzen.

Zutreffend weist die Literatur in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Frage, wie der Steuerpflichtige nachweist, dass er die Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet oder nur im behaupteten Umfang selbst genutzt hat, zukünftig eine zentrale Bedeutung erlangen wird¹²⁵⁸. Die weitem von der Ver-

¹²⁵⁷ Thürmer, DB 2002, 444 (449); ders., DStZ 2002 855 (857).

¹²⁵⁸ Thürmer, DB 2002, 444 (449); ders., DStZ 2002 855 (857); ähnlich im Ergebnis Risthaus, FR 2002, 909 (915).

waltung¹²⁵⁹ und der Literatur¹²⁶⁰ insoweit herausgearbeiteten Merkmale, bei deren Vorliegen grundsätzlich von einer fehlenden Selbstnutzungsabsicht ausgegangen werden kann, stellen m.E. zutreffende Abgrenzungskriterien dar.

Zutreffend wird auch davon ausgegangen, dass kurzfristige Aufenthalte in der Ferienwohnung, anlässlich eines Mieterwechsels oder zur Erhaltung der Mietsache, keine Selbstnutzung darstellen¹²⁶¹. Derartige kurzfristige Aufenthalte sind bei der Vermietung einer Ferienwohnung praktisch kaum vermeidbar und dürfen keine negativen Auswirkungen für die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht haben.

d) Kriterien für die Totalüberschussprognose bei Vermietung mit erfolgter oder vorbehaltener Selbstnutzung

Kann nicht festgestellt werden, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, die Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste zu vermieten und sie die übrige Zeit hierfür bereitzuhalten, sondern will er die Ferienwohnung auch selbst nutzen, muss die Einkünfteerzielungsabsicht durch Totalüberschussprognose und bei negativer Ergebnisprognose durch eine Feststellung, ob das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf genommen wird, überprüft werden¹²⁶².

Richtigerweise weist die Rechtsprechung darauf hin, dass bei der Totalüberschussprognose grundsätzlich von den Ergebnissen auszugehen ist, die sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften voraussichtlich ergeben und deshalb in die Prognose als Werbungskosten nur die Aufwendungen einzubeziehen sind, die ausschließlich oder anteilig auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung an Feriengäste tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten wird, dagegen nicht die auf die Zeit der Selbstnutzung entfallenden Aufwendungen.

¹²⁵⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2003 – IV C 3 – S 2253 – 98/03 II, BStBl. I 2003, 640.

¹²⁶⁰ Thürmer, DB 2002, 444 (449); ders., DStZ 2002 855 (857).

¹²⁶¹ BFH, Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726; ähnlich Schuler, DB 1993, 1318 (1319 f.); ähnlich schon Schempp/Urbahns, INF 1998, 422 (426).

¹²⁶² Zu beachten ist, dass der Streit zur Einbeziehung der degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG in die Totalüberschussprognose (vgl. dazu 3. Teil Abschnitt E. II 1.) bei Ferienwohnungen keine Rolle spielt, da § 7 Abs. 5 EStG mangels Nutzung einer Ferienwohnung zu „Wohnzwecken“ nicht anwendbar ist (vgl. auch R 42a Abs. 1 Satz 3 EStR und Stein, StBp 2003, 199 (210)).

Die von der Rechtsprechung insoweit entwickelten Kriterien zur Aufteilung der Aufwendungen auf die Selbstnutzung und auf die Vermietung an Feriengäste sind zutreffend. Richtig ist der Hinweis der Rechtsprechung, dass die Leerstandszeiten nicht ausschließlich der Selbstnutzung zugerechnet werden können, da es bei der Vermietung von Ferienwohnungen typischerweise zu gewissen Leerstandszeiten kommt und daher nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese durch eine beabsichtigte Selbstnutzung verursacht sind.

4. Ergebnis

Im Ergebnis kann also festgestellt werden, dass im Wege des Anscheinsbeweises vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden kann, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, die Ferienwohnung dauerhaft ausschließlich an wechselnde Feriengäste zu vermieten bzw. die Wohnung ausschließlich zur Vermietung an Feriengäste bereitzuhalten¹²⁶³. Will der Steuerpflichtige die Ferienwohnung hingegen auch teilweise selbst nutzen, ist eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Wege der Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis durch Prüfung, ob die Hinnahme dieses Ergebnisses auf außersteuerlichen Gründen beruht, erforderlich.

¹²⁶³ Bei ausländischen Ferienwohnungen hat die Frage der Liebhaberei kaum Bedeutung. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der unbeschränkt Steuerpflichtige (vgl. dazu § 1 Abs. 1, 2 EStG) mit seinem gesamten „Welteinkommen“ in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig. Werden durch unbeschränkt Steuerpflichtige Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung einer Ferienimmobilie im Ausland erzielt, unterliegen diese also grundsätzlich der deutschen Einkommensteuer. Allerdings gelten bei Ferienwohnungen im Ausland die Grundsätze des (meist vorhandenen) jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens. Regelmäßig steht das Besteuerungsrecht nach DBA dem Belegenheitsstaat zu (vgl. dazu auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 116) und die ausländischen (positiven und negativen) Einkünfte werden nach der sogenannten Freistellungsmethode (meist unter Progressionsvorbehalt) in Deutschland von der Besteuerung freigestellt (vgl. dazu auch Letzsch, IWB 03, Fach 3, Gruppe 2, S. 1057 (1059). Aber auch wenn die Freistellungsmethode, wie beispielsweise für Ferienwohnungen in Spanien (dazu vgl. auch Becker/Urbahns, INF 1999, 427), nicht zur Anwendung kommt, sondern lediglich gemäß § 23 Abs. 1 (b) (ee) DBA-Spanien (vom 05.12.1966, BGBl. II 1966, 10) die ausländische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet wird (vgl. § 34c EStG) oder kein DBA besteht, hat die Liebhaberei kaum Bedeutung (so auch Becker/Urbahns, INF 1999, 427), da gemäß § 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG ein Verlustausgleichsverbot besteht und negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, das in einem ausländischen Staat belegen ist, nur mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen und nicht gemäß § 10d EStG abgezogen werden dürfen.

E. Erschütterung des Anscheinsbeweises des Bestehens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde

In diesem Abschnitt soll der Fragestellung nachgegangen werden, wann trotz einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen ist. Für den Beteiligten zu dessen Lasten der Anscheinsbeweis gilt, besteht die Möglichkeit durch den Vortrag und den Beweis des Vorliegens eines atypischen, der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechenden Sachverhaltes, den Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde zu erschüttern (Gegenbeweis bzw. Erschütterungsbeweis)¹²⁶⁴. Dann entfallen die Wirkungen des Anscheinsbeweises.

So besteht insbesondere für das Finanzamt die Möglichkeit, den ggf. zu Gunsten des Steuerpflichtigen bestehenden Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht zu erschüttern. Gelingt der Gegenbeweis, müssen die entscheidungserheblichen Tatsachen auf andere Weise nachgewiesen werden¹²⁶⁵. Dann ist eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Wege der Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis die Feststellung des Fehlens von einkommenssteuerrechtlich unbeachtlichen Motiven für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses erforderlich¹²⁶⁶.

Die Rechtsprechung geht zwar, anders als der Verfasser, nicht von einem Anscheinsbeweis der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung aus, jedoch ist auch die Rechtsprechung der Auffassung, dass der Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG es gebietet, bei einer beabsichtigten langfristigen Vermietung grundsätzlich davon auszugehen, dass die Vermietung letztlich zu positiven Einkünften führen soll und damit die Einkünfteerzielungs-

¹²⁶⁴ Schmidt, Objektive Beweislast, S. 305; Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 18 ff.; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 209; ders. in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 44; Völlmeke, DStR 1996, 1070 (1074); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; Schwarz, DStR 1991, 401 (407); ders., DStZ 1991, 202 (210); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 358; Schmidt-Troje in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 97), § 96 Rn 42.

¹²⁶⁵ Seer in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 44.

¹²⁶⁶ Siehe dazu bereits beim 6. Teil Abschnitt C.

absicht gegeben ist¹²⁶⁷.

Es wurde bereits dargestellt, dass nach Ansicht der Rechtsprechung eine Ausnahme nur dann gelten soll, wenn auf Grund besonderer Umstände der Beweis des ersten Anscheins oder Beweisanzeichen (Indizien) gegen das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht sprechen¹²⁶⁸. Dies soll beispielsweise der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige sich nicht zu einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, wie bei der Beteiligung an einem Mietkaufmodell oder einem Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie. Außerdem könne die besondere Art der Nutzung der Immobilie ausnahmsweise schon ein Beweisanzeichen für eine private, nicht mit der Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung darstellen.

Auch insoweit ist eine Klärung erforderlich, wann (über die bereits oben dargestellten Fallgruppen, bei denen es meist schon an einer auf Dauer angelegten Vermietung fehlt) „besondere Umstände“ gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht sprechen, die auch bei einer auf Dauer angelegten Vermietung, eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall erforderlich machen.

Der IX. Senat des BFH hat bisher keine allgemeinen Kriterien entwickelt, bei deren Vorliegen auch im Falle einer beabsichtigten auf Dauer angelegten Vermietung ausnahmsweise die Einkünfteerzielungsabsicht näher zu prüfen ist, sondern er hat sich lediglich auf die Aufzählung von Beispielsfällen¹²⁶⁹ beschränkt¹²⁷⁰.

In diesem Zusammenhang ist die neuere Rechtsprechung der Finanzgerichte richtungweisend. Zwar gehen auch die Finanzgerichte davon aus, dass der Normzweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG es gebietet, im Falle einer beabsichtigten langfristigen Vermietung regelmäßig davon auszugehen, dass das Mietverhältnis im konkreten Fall letztlich zu positiven Einkünften führen soll und damit die Einkünfteerzielungsabsicht gegeben ist. Allerdings ist nach Auffassung einiger Finanzgerichte eine

¹²⁶⁷ Dazu ausführlich beim 6. Teil Abschnitt A. I.

¹²⁶⁸ Vgl. 6. Teil Abschnitt A. I.

¹²⁶⁹ Wie in den vorherigen Abschnitten ausführlich dargestellt, fehlt es in den vom BFH bisher benannten Fallgruppen, bei denen er das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht näher prüft, regelmäßig schon an einer auf Dauer angelegten Vermietung.

¹²⁷⁰ So sieht dies auch Stein, EStB, 2002, 180 (181); ders., BuW 2001, 1016 (1020).

Überprüfung der Überschusserzielungsabsicht durch Prognoseentscheidung nicht generell ausgeschlossen, sondern soll zumindest in Extremfällen weiterhin zulässig sein¹²⁷¹.

I. Rechtsprechung der Finanzgerichte

1. Strukturelle Werbungskostenüberschüsse

Als solchen Ausnahmefall, bei dem die Überschusserzielungsabsicht zu prüfen ist, haben es die Finanzgerichte angesehen, wenn bei der Vermietung einer Ferienwohnung¹²⁷², auch bei Außerachtlassung von Zinsaufwendungen und AfA, jährlich erhebliche Werbungskostenüberschüsse entstehen und die Mieteinnahmen über einen längeren Zeitraum nicht einmal ausreichen, die laufenden Bewirtschaftungskosten zu decken¹²⁷³.

Dies ließe es ernsthaft möglich erscheinen, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Vermietungstätigkeit, aus im Bereich der persönlichen Lebensführung liegenden Gründen, ausübt¹²⁷⁴. Nicht nur bei einer teilweise selbst genutzten und teilweise vermieteten Ferienwohnung, sondern auch bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten Ferienwohnung¹²⁷⁵ sei es möglich, dass neben der Absicht der Einkünfteerzielung, auch private Gründe des Steuerpflichtigen für die Hinnahme jahrelanger Werbungskostenüberschüsse ausschlaggebend sind. So könne insbesondere das Erlangen von Steuervorteilen durch die Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften, neben einem privaten Veräußerungsgewinn, einen möglichen privaten Grund des Steuerpflichtigen darstellen, der gerade in Fällen, in denen die vereinnahmten Mieten über Jahre die laufenden Bewirtschaftungskosten nicht decken, offenkundig in den Vordergrund tritt.

¹²⁷¹ FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 - 1 K 4464/99 F (juris) (Rev.: IX R 54/02); FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 - 1 K 6534/99 E,F (juris) (Rev.: IX R 53/03); FG Köln, Urteil vom 19.09.2002 - 10 K 6870/97, EFG 2003, 91 (Rev.: IX R 57/02).

¹²⁷² Zu den allgemeinen Grundsätzen bei der Vermietung von Ferienwohnungen siehe bereits ausführlich beim 6. Teil Abschnitt D. V.

¹²⁷³ FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 - 1 K 4464/99 F (juris) (Rev.: IX R 54/02); FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 - 1 K 6534/99 E,F (juris) (IX R 53/03); ähnlich auch FG Köln, Urteil vom 19.09.2002 - 10 K 6870/97, EFG 2003, 91 (Rev.: IX R 57/02).

¹²⁷⁴ Dazu vgl. insgesamt FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 - 1 K 4464/99 F (juris) (Rev.: IX R 54/02); FG Münster, Urteil vom 11.06.2003 - 1 K 6534/99 E,F (juris) (IX R 53/03).

2. Erheblich verbilligte Vermietung

Ein Finanzgericht hat in einer neueren Entscheidung festgestellt, dass zwar nach der neueren Rechtsprechung des BFH bei einer verbilligten Nutzungsüberlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken zu einem Entgelt von weniger als 50 % (ab VZ 2004 56 %) ¹²⁷⁶ der ortsüblichen Marktmiete die Nutzungsüberlassung gemäß § 21 Abs. 2 EStG in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen sei, wobei der unentgeltliche Teil der Nutzungsüberlassung dann nicht steuerbar sei und nach der Rechtsprechung des BFH, hinsichtlich des entgeltlichen Teils des Rechtsgeschäfts, die Einkünfteerzielungsabsicht nicht geprüft werde ¹²⁷⁷.

§ 21 Abs. 2 EStG soll aber nicht anwendbar sein, wenn durch die fragliche Nutzungsüberlassung weder eine marktübliche Wohnung betroffen ist, noch die Bedingungen der Nutzungsüberlassung marktüblichen Gegebenheiten bzw. normtypischem Verhalten entsprechen. Dann sind nach Ansicht des FG die Grundsätze des § 21 Abs. 1 EStG wieder uneingeschränkt anwendbar und das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ist zu prüfen. Die Einkünfteerzielungsabsicht liege dann nicht vor, wenn unter keinen Umständen, auch auf sehr lange Sicht, mit einem Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gerechnet werden kann.

In dem vom Finanzgericht entschiedenen Fall ¹²⁷⁸ erfolgte eine Vermietung eines Hauses an den Sohn und dessen Ehefrau, mit mehr als 300 m² Wohnfläche, inklusive einer mitvermieteten 85 m² großen Schwimmhalle und einer Einbauküche im Werte von mindestens 108.000 DM, dessen Herstellungs- und Ausstattungskosten sich auf mehr als 1,6 Mio. DM beliefen, zu einem monatlichen Mietzins von 1500 DM. Allein die monatlichen Betriebskosten betragen schon ca. 1300 DM. Den jährlichen Einnahmen von 18.000 DM standen Werbungskosten in Höhe von 140.000 DM bis 320.000 DM gegenüber.

¹²⁷⁵ Ergänzung des Verfassers.

¹²⁷⁶ Vgl. dazu beim 6. Teil Abschnitt B. III. 3. b).

¹²⁷⁷ FG Düsseldorf, Urteil vom 10.04.2003 – 11 K 678/99 E (juris).

¹²⁷⁸ FG Düsseldorf, Urteil vom 10.04.2003 – 11 K 678/99 E (juris).

Ähnlich haben die Finanzgerichte bereits vor dem Ergehen der neuen Rechtsprechung des IX. Senats des BFH zur verbilligten Vermietung¹²⁷⁹ entschieden. Ein Verzicht auf einen möglicherweise zu erzielenden höheren Mietzins führe zwar allein noch nicht zu einer Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht. Dies schließe es allerdings nicht aus, dass die Vermietung zu einem erheblich unter der Marktmiete liegenden Mietzins ein Indiz für das Fehlen der Überschusserzielungsabsicht darstellen kann¹²⁸⁰.

Es müssten jedoch weitere Umstände hinzutreten, die den Sachverhalt insgesamt als ungewöhnlich erscheinen lassen.

Die Finanzgerichte haben dabei regelmäßig die Einkünfteerzielungsabsicht verneint, wenn bei einer Vermietung an Angehörige der vereinnahmte Mietzins geringer als die anzusetzende „Normal-AfA“ war¹²⁸¹ (sogenannte strukturelle Werbungskostenüberschüsse¹²⁸²) und zusätzlich noch weitere Umstände vorlagen, die das Mietverhältnis insgesamt als ungewöhnlich erscheinen ließen, beispielsweise weil das Verhältnis zwischen Mietzins und den Herstellungskosten ungewöhnlich und die vereinbarte Miete nur zwei Drittel des marktüblichen Mietzinses bzw. nicht einmal ein Viertel der geltend gemachten Werbungskosten erreichte¹²⁸³ oder trotz einer erheblich unter der Marktmiete liegenden Miete, den Mietern auch noch der Einbau einer hochwertigen Einbauküche zugestanden und darüber hinaus sogar noch ein Teil der umlagefähigen Betriebskosten nicht auf die Mieter umgelegt wurde¹²⁸⁴ oder die Einnahmen nicht einmal 40 % der Werbungskosten erreichten¹²⁸⁵ oder es sich bei der vermieteten Immobilie um ein ungewöhnliches und aufwendiges Objekt handelte,

¹²⁷⁹ Zur diesbezüglichen neuen Rechtsprechung des IX. Senats siehe ausführlich beim 6. Teil Abschnitt B. III. 3. b).

¹²⁸⁰ FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 25.04.2002 – 3 K 69/00 (juris) (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 04.08.2003 – IX R 56/02 (juris); ähnlich Hessisches FG, Urteil vom 20.12.2001 – 1 K 1419/96 (juris) (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806); FG Münster, Urteil vom 08.05.2001 – 1 K 5312/98 E, EFG 2001, 1281; ähnlich FG Nürnberg, Urteil vom 13.06.2002 – VII 166/1999 (juris).

¹²⁸¹ Ähnlich im Ergebnis auch schon FG Münster, Urteil vom 20.11.1998 – 11 K 1226/97 E, 11 K 3495/99, 11 K 1226/97 E, 11 K 3495/99 (juris).

¹²⁸² Vgl. dazu auch Stein, GStB 2000, 309 (311); ders., BuW 2003, 785 (762); ders., StBp 2003, 199 (201); Kupfer, KÖSDI 8/2000, 12514 (12523).

¹²⁸³ FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 25.04.2002 – 3 K 69/00 (juris) (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 04.08.2003 – IX R 56/02, (juris).

¹²⁸⁴ Hessisches FG, Urteil vom 20.12.2001 – 1 K 1419/96 (juris) (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 22.07.2003 – IX R 59/02, BStBl. II 2003, 806).

¹²⁸⁵ FG Münster, Urteil vom 08.05.2001 – 1 K 5312/98 E, EFG 2001, 1281.

das hinsichtlich seines Erscheinungsbildes, Zuschnitts und der Ausstattung auf die individuellen Wohnbedürfnisse des Mieters abgestimmt war.

Teilweise wurde die Einkünfteerzielungsabsicht auch verneint, wenn neben einer verbilligten Vermietung an Angehörige eine vollständige Fremdfinanzierung des Vermietungsobjektes vorlag und der Angehörige seinerseits die Immobilie zu einem höheren Mietzins untervermietete¹²⁸⁶.

3. Ungewöhnliche Finanzierung

Problematisch ist, welche Bedeutung der Art und Weise der Finanzierung des Einkünfteerzielungsobjektes für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht zukommt¹²⁸⁷. Teilweise haben die Finanzgerichte auch eine vollständige Fremdfinanzierung nicht als ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz angesehen¹²⁸⁸.

So sahen es die Finanzgerichte beispielsweise als unschädlich an, dass neben der Finanzierung der Anschaffungskosten der Vermietungsobjekte, auch die laufenden Werbungskosten fremdfinanziert wurden, so dass die Gesamtdarlehensbelastung weit über die Anschaffungskosten der Immobilien hinaus anwuchs und die jährlichen Verluste aus Vermietung und Verpachtung sich über Jahre hinweg steigerten¹²⁸⁹.

Andererseits wurde es als ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz angesehen, dass sich an eine Finanzierung des Immobilienerwerbs, über das laufende Girokonto, eine teilweise Folgefinanzierung mit einem kurzfristigen (Laufzeit ca. 2 Jahre) tilgungsfreien Darlehen anschloss¹²⁹⁰. Dabei handelte es sich nach Auffassung des FG um eine bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

¹²⁸⁶ FG Düsseldorf, Urteil vom 21.12.1999 – 11 K 4260/96 E, EFG 2001, 428.

¹²⁸⁷ Zur Bedeutung der Art und Weise der Finanzierung für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht vgl. ausführlich Stein, StBp 2001, 294 (300 f.); ders., DStR 2002, 1419 (1422 f.); ders., BuW 2001, 1016 (1020); Roemer, INF 1996, 522 (524 f.).

¹²⁸⁸ FG Berlin, Urteil vom 04.10.1994 – V 28/93, EFG 1995, 362; FG Düsseldorf, Urteil vom 20.01.2000 – 15 K 4766/96 E, GStB 2001, 272.

¹²⁸⁹ FG Düsseldorf, Urteil vom 20.01.2000 – 15 K 4766/96 E, GStB 2001, 272; ähnlich bereits FG Düsseldorf 12.12.1996 – 15 K 1932/91 E, EFG 1997, 667 (dort sogar mit einer jahrelangen Aussetzung der Tilgung).

¹²⁹⁰ FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.03.2003 – 4 K 2699/98, EFG 2003, 851.

untypische Finanzierung, da man das für den Immobilienerwerb benötigte Fremdkapital regelmäßig eher durch eine langfristige Finanzierung beschafft. Dies sprach zusammen mit weiteren Umständen (kurzfristige Veräußerung der Immobilie, Nichtbehebung von an der Immobilie entstandenen Schäden) gegen eine langfristig angelegte Vermietung¹²⁹¹ und damit, nach Ansicht des FG, gegen die Einkünfteerzielungsabsicht.

Eine (fast) vollständige Fremdfinanzierung wurde teilweise zusammen mit weiteren Indizien (verbilligte Vermietung an Angehörige¹²⁹², verbilligte Vermietung an Angehörige und fast vollständige Fremdfinanzierung trotz vorhandener Eigenmittel¹²⁹³) als schädliches Indiz gegen die Einkünfteerzielungsabsicht angesehen.

Andererseits wurde aber auch bei einer vollständigen Fremdfinanzierung, im Zusammenhang mit einer verbilligten Vermietung an Angehörige, das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht verneint¹²⁹⁴.

II. Literatur

Auch in der Literatur wird darauf hingewiesen, dass auch bei einer auf Dauer angelegten Vermietung, eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht durch Totalüberschussprognose erfolgen muss, wenn neben erkennbar privaten Gründen für die dauernde Verlustvermietung die Erzielung einer auch nur bescheidenen Rendite auf Dauer gesehen objektiv ausgeschlossen ist¹²⁹⁵. Aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte könnte der Schluss gezogen werden, dass derjenige, der sich im Rahmen des immobilien- und wohnungswirtschaftlich Üblichen bzw. Typischen bewegt, den Tatbestand des § 21 EStG verwirklicht¹²⁹⁶. Bei demjenigen, der sich dagegen untypisch oder unüblich verhält, sei eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich.

¹²⁹¹ Zu dem Problem, ob nur eine langfristig angelegte Einkünfteerzielung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein normgemäßes Verhalten darstellt, siehe bereits ausführlich beim 6. Teil bei Abschnitt A.

¹²⁹² FG Düsseldorf, Urteil vom 21.12.1999 – 11 K 4260/96 E, EFG 2001, 428.

¹²⁹³ FG Münster, Urteil vom 20.11.1998 – 11 K 1226/97 E, EFG 1999, 702.

¹²⁹⁴ FG Münster, Urteil vom 21.02.2001 – 7 K 6908/97 E, EFG 2002, 22.

¹²⁹⁵ Stein, INF 2003, 902 (908); ähnlich im Ergebnis auch Leu, DStZ 2000, 129.

¹²⁹⁶ Stein, StBp 2003, 199 (201, 204, 208); ähnlich im Ergebnis ders., BuW 2003, 758 (762).

Teilweise wird eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung, im Wege der Totalüberschussprognose, über die vom IX. Senat des BFH aufgeführten Beispielsfälle hinaus, nur dann als erforderlich angesehen, wenn offensichtlich ist, dass das negative Ergebnis auf im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen beruht¹²⁹⁷.

Auch in der Literatur geht man teilweise davon aus, dass die Anschaffung oder Errichtung einer Immobilie nahezu oder ausschließlich mit langfristigen Fremdmitteln, ohne sachgerechten Tilgungsplan bei völlig unrentablen Mieterwartungen, ein Be-weisanzeichen gegen die Einkünfteerzielungsabsicht darstellen kann¹²⁹⁸.

III. Eigene Lösung

1. Allgemeines

Es erscheint schwierig, allgemeine und für die tägliche Praxis der Finanzämter und der Finanzgerichte brauchbare Kriterien zu entwickeln, wann, trotz einer erkennbar auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung, eine Prüfung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht durch Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis durch Feststellung, ob das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf genommen wird, erfolgen muss.

Um ein zutreffendes Ergebnis zu gewinnen, ist es erforderlich, sich noch einmal die wesentlichen Gründe für die Möglichkeit der Anwendung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde zu vergegenwärtigen.

Es wurde dargestellt, dass ein Steuerpflichtiger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der Regel zunächst lange Zeit Werbungskostenüberschüsse tragen muss, weil sich bei der Vermietung/Verpachtung von Immobilien, ohne Berücksichtigung von Wertsteigerungen und Steuervorteilen, erst nach sehr langen

¹²⁹⁷ Ebling in FS für Offerhaus, 1999, 567 (579).

¹²⁹⁸ So noch Dreseck in Schmidt, EStG (21. Auflage), § 21 Rn 11; ähnlich Stein, DStR 2002, 1419 (1422).

Zeiträumen ein Einnahmeüberschuss einstellt¹²⁹⁹. Daraus wurde abgeleitet, dass die Vermietung/Verpachtung grundsätzlich auch auf Dauer angelegt sein muss, weil es dem Steuerpflichtigen ansonsten regelmäßig nicht möglich sein wird, einen Totalüberschuss zu erzielen.

Gleichzeitig konnte aber umgekehrt davon ausgegangen werden, dass eine Vermietung bzw. Verpachtung einer Immobilie an Fremde, die auf Dauer angelegt ist, nach der Lebenserfahrung regelmäßig mit Einkünfteerzielungsabsicht erfolgt, da es als äußerst unwahrscheinlich erscheint, dass ein Steuerpflichtiger eine Immobilie dauerhaft an fremde Personen vermietet/verpachtet, ohne dass er beabsichtigt, mit seinem Engagement insgesamt einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Der vom Verfasser vertretene Anscheinsbeweis für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde war nach Auffassung des Verfassers auch materiellrechtlich gerechtfertigt, da der Anscheinsbeweis zu einer erleichterten Beweisführung für den „Normalvermieter“ führt. Dies erschien auch sachgerecht, da der Zweck des subjektiven Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht in der Abgrenzung von Tätigkeiten/Vermögensnutzungen, die zu Einkünften im Rahmen einer Einkunftsart führen, von nicht steuerbaren Tätigkeiten, die nur äußerlich die Merkmale einer Einkunftsart erfüllen, aber tatsächlich subjektiv ohne Einkünfteerzielungsabsicht betrieben werden, besteht. Es kann aber nicht Sinn des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht sein, die jeweiligen für die Einkunftsart typischen Verhaltensweisen als außerhalb der Einkunftsart liegend zu beurteilen¹³⁰⁰.

Aus diesen, für die Anwendung des Anscheinsbeweises aufgeführten Gründen ergeben sich zugleich wichtige Anhaltspunkte für die Abgrenzung der Fälle, in denen, trotz einer auf Dauer angelegten Tätigkeit, eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht durch Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis durch Feststellung, ob das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf genommen wird, erfolgen muss.

¹²⁹⁹ Vgl. 6. Teil Abschnitt B. III.

Die Anwendung des Anscheinsbeweises war gerechtfertigt, weil davon ausgegangen werden konnte, dass der „Normalvermieter“, der sich im Rahmen des „Üblichen“ hält, über die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht verfügt. Daraus ergibt sich, dass eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall grundsätzlich dann erfolgen muss, wenn eine „unübliche“ Gestaltung vorliegt. Allerdings kann nicht jede „kleine“ Abweichung vom „Üblichen“ dazu führen, dass eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall erforderlich wird, zumal keine Normierung eines „üblichen“ Mietverhältnisses/Pachtverhältnisses existiert und eine genaue Festlegung von allgemeinen Kriterien für ein „übliches“ Mietverhältnis/Pachtverhältnis schwierig sein dürfte.

Darüber hinaus ergibt sich aber auch aus den allgemeinen Grundsätzen zum Anscheinsbeweis, dass es für die Erschütterung (Gegenbeweis) des ersten Anscheins erforderlich ist, dass ein atypischer, der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechender Sachverhalt vorgetragen und ggf. bewiesen wird¹³⁰¹. Nicht jede „kleine“ Abweichung von einer „idealtypischen“ Vermietung/Verpachtung kann die Annahme eines atypischen Sachverhaltes rechtfertigen.

Eine solche Sichtweise würde zu einer erheblichen Einschränkung des Anwendungsbereichs des Anscheinsbeweises führen und auch dem Interesse der Praxis an einer handhabbaren der Rechtssicherheit dienlichen Lösung widersprechen. Erforderlich ist vielmehr ein Sachverhalt, bei dem eine derart starke Abweichung vom typischen Geschehensablauf vorliegt, dass die grundsätzliche Annahme des Bestehens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung nicht mehr gerechtfertigt erscheint.

¹³⁰⁰ So auch Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Anm. B 269.

¹³⁰¹ Schmidt, Objektive Beweislast, S. 305; Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anhang zu § 286 Rn 18 ff.; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 209; ders. in Tipke/Kruse, FGO (Stand: Juli 03), § 96 Rn 44; Völlmeke, DStR 1996, 1070 (1074); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 362; Schwarz, DStR 1991, 401 (407); ders., DStZ 1991, 202 (210); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 358; Schmidt-Troje in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 97), § 96 Rn 42.

2. Verbilligte Vermietung an Angehörige

Bereits vorgegeben ist in diesem Zusammenhang die Lösung der Problematik der verbilligten Vermietung/Verpachtung an Angehörige. Dazu wurde bereits oben dargestellt, dass die für die Behandlung der verbilligten Vermietung vom IX. Senat des BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze nach Auffassung des Verfassers nicht zutreffend sind¹³⁰².

Der Verfasser hat die Vermietung/Verpachtung an Angehörige von vorn herein vom Anwendungsbereich des Anscheinsbeweises ausgenommen, weil es offensichtlich ist, dass verwandtschaftliche Beziehungen ausschlaggebend sind, wenn ein Steuerpflichtiger eine Wohnung (oder eine sonstige Immobilie) anschafft, um sie an einen Angehörigen zu vermieten bzw. zu verpachten und dann noch eine verbilligte Überlassung erfolgt¹³⁰³. Gerade bei der Vermietung/Verpachtung an Angehörige können Gründe der Unterstützung der Angehörigen oder sonstige außerhalb der Einkünfteerzielung liegende Beweggründe bei der Nutzungsüberlassung im Vordergrund stehen.

Bei der Vermietung/Verpachtung einer Immobilie an Angehörige konnte daher nicht davon ausgegangen werden, dass typischerweise die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Es wurde aber auch festgestellt, dass im Gegensatz dazu eine verbilligte Nutzungsüberlassung bei einer Vermietung/Verpachtung an Fremde praktisch nicht vorkommt¹³⁰⁴.

3. Offensichtliche Nichterzielbarkeit eines Totalüberschusses

Ein atypischer, der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechender Sachverhalt, der zur Erschütterung des Anscheinsbeweises und damit zu einer Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall führen muss, liegt bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung jedenfalls immer dann vor, wenn es offensichtlich ist,

¹³⁰² Vgl. 6. Teil Abschnitt B. III. 3. d).

¹³⁰³ So auch Paus, DStZ 2000, 259 (260); ders., DStZ 2003, 189 (191,193); ähnlich Rößler BB 200, 808 (809); ähnlich Stein, BuW 2000, 619 (624); ähnlich Fischer, FR 1999, 1377 (1379).

¹³⁰⁴ So auch Paus, DStZ 2000, 259 (260); Hutter, DStZ 2002, 873 (874); Stein, BuW 2000, 619 (621); Pezzer, StbJb 2000/01, 61 (75 f.).

dass auf Dauer gesehen kein Totalüberschuss erzielt werden kann. Wenn ein solcher Sachverhalt gegeben ist, bei dem augenscheinlich die Erreichbarkeit eines Totalüberschusses ausgeschlossen ist, kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass bei dem betreffenden Steuerpflichtigen typischerweise die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

Gerade wenn ein Totalüberschuss erkennbar nicht erreichbar ist, liegt es nahe, dass der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen (z.B. zur Erlangung von Steuervorteilen oder wegen der Möglichkeit von (steuerfreien) Veräußerungsgewinnen) in Kauf nimmt. Dann muss im Einzelfall geprüft werden, welche Gründe es für die Inkaufnahme des negativen Ergebnisses gibt. Der Steuerpflichtige muss dann darlegen, warum er, trotz des offenkundig nicht erzielbaren Totalüberschusses, von der Möglichkeit eines auf Dauer erreichbaren Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ausgehen konnte.

In diesem Zusammenhang liefern die von den Finanzgerichten entschiedenen Fälle (vgl. oben) wichtige Anhaltspunkte. Von einem offensichtlich nicht erreichbaren Totalüberschuss muss beispielsweise immer dann ausgegangen werden, wenn auch bei Außerachtlassung von Zinsaufwendungen und AfA, jährlich erhebliche Werbungskostenüberschüsse entstehen und die Mieteinnahmen über einen längeren Zeitraum nicht einmal ausreichen, die laufenden Bewirtschaftungskosten zu decken oder wenn der vereinnahmte Mietzins geringer als die anzusetzende „Normal-AfA“ ist.

4. Ungewöhnliche Finanzierung

Allein eine „ungewöhnliche“ Finanzierung kann m.E. nicht zur Annahme eines atypischen Sachverhaltes führen. Problematisch ist schon, welche Art und Weise der Immobilienfinanzierung für einen Immobilienerwerb als typisch gelten kann.

Darüber hinaus kann eine nur sehr kurzfristige und fast vollständige Fremdfinanzierung der Anschaffung der Immobilie u.U. gegen die Annahme einer auf Dauer ange-

legten Vermietung/Verpachtung sprechen¹³⁰⁵. Dies muss allerdings im Wege einer umfassenden Tatsachen- und Beweiswürdigung geklärt werden. Fehlt es aber schon an einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung, ist die Anwendung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises schon aus diesem Grund ausgeschlossen und es muss im Einzelfall eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht erfolgen.

Eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist im Einzelfall aber immer dann geboten, wenn sich aus Art und Weise der Finanzierung, ggf. im Zusammenhang mit anderen Umständen, ergibt, dass ein Totalüberschuss offensichtlich nicht erreichbar ist.

IV. Ergebnis

Es kann also festgestellt werden, dass trotz des ersten Anscheins des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde eine Überprüfung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht zumindest immer dann erfolgen muss, wenn die Erzielbarkeit eines dauerhaften Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten offensichtlich ausgeschlossen ist¹³⁰⁶.

¹³⁰⁵ Ähnlich auch z.B. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.03.2003 – 4 K 2699/98, EFG 2003, 851.

¹³⁰⁶ Ähnlich im Ergebnis auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 10.

7. Teil: Wegfall und Eintritt der Einkünfteerzielungsabsicht

A. Allgemeine Grundsätze

Die Einkünfteerzielungsabsicht kann von Beginn der Tätigkeit an fehlen und erst später einsetzen oder eine zunächst bestehende Einkünfteerzielungsabsicht kann wieder wegfallen¹³⁰⁷. Soweit die Einkünfteerzielungsabsicht noch nicht oder nicht mehr besteht, werden keine einkommensteuerrechtlich relevanten Einkünfte erzielt.

Es ist aber allgemein anerkannt, dass ein Werbungskostenabzug auch schon möglich ist, wenn noch keine Einnahmen vorliegen und entstehende Aufwendungen als (vorweggenommene) Werbungskosten abgezogen werden können, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den zu erwartenden Einnahmen besteht¹³⁰⁸. Ein solcher Zusammenhang ist gegeben, wenn sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Steuerpflichtige den Entschluss, Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst hat.

Der Entschluss zur Einkünfterzielung muss endgültig gefasst und darf später nicht wieder weggefallen sein¹³⁰⁹. In einem neueren Urteil hat der IX. Senat des BFH in

¹³⁰⁷ Stein, ZfIR 2003, 226 (230); Söffing, StVj 1992, 235 (246); Weber-Grellet, DStR 1998, 873 (875); ders. in Schmidt, EStG, § 15 Rn 37; ders., DStR 1992, 602 (604 f.); Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 28; Groh, DB 1984, 2424 (2425); Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 378 f.; Schneider, SteuerStud 2002, 425 (436); Horlemann, BB 2001, 651 (650); Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht, S. 206; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 237; ständige Rechtsprechung vgl. BFH, Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, BFH, Urteil vom 31.03.1987 - IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH, Urteil vom 16.07.2002 - IX R 6/01, BFH/NV 2002, 1454; BFH, Urteil vom 20.08.2002 – IX R 70/01, BFH/NV 2003, 453; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 63/01, BFH/NV 2003, 454; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 16/02, BFH/NV 2003, 156; BFH, Urteil vom 17.09.2002 – IX R 11/02, BFH/NV 2003, 155; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 50/01, BFH/NV 2003, 598; BFH, Urteil vom 05.11.2002 – IX R 18/02, BFH/NV 2003, 549; FG Hamburg, Urteil vom 16.05.2000 – II 497/99, EFG 2000, 1074 (Auszug); FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 25.11.1999 - 4 K 2014/98 E, P, F, ZfIR 2000, 729.

¹³⁰⁸ Z.B. Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 124; BFH, Urteil vom 04.11.2003 – IX R 55/02 (juris); BFH, Urteil vom 04.03.1997 – IX R 29/93, BStBl. II 1997, 610; BFH, Urteil vom 04.06.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; BFH, Urteil vom 10.03.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470; BFH, Urteil vom 14.05.2003 – XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315; BFH, Beschluss vom 21.06.1993 – IX B 5/93, BFH/NV 1994, 381; BFH, Urteil vom 04.06.1991 – IX R 89/88, BFH/NV 1991, 741.

¹³⁰⁹ Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 124; BFH, Urteil vom 10.03.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470; BFH, Beschluss vom 21.09.2000 – IX B 75/00, BFH/NV 2001, 585; BFH, Urteil vom 27.01.1993 - IX R 64/88, BFH/NV 1993, 528; BFH, Urteil vom 19.09.1990 – IX R

diesem Zusammenhang aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein Abzug von Aufwendungen nicht allein deshalb ausgeschlossen ist, weil die Einkünfteerzielungsabsicht in späteren Veranlagungszeiträumen nicht mehr vorliegt¹³¹⁰.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die bereits vor Beginn der Einnahmeerzielung entstehen, soll nur ausgeschlossen sein, wenn die zunächst gefasste Einkünfteerzielungsabsicht wieder aufgegeben wird, bevor die Aufwendungen anfallen. Werden die Aufwendungen aber zu einer Zeit getätigt, in der der Steuerpflichtige seinen Entschluss zur Einkünfteerzielung noch nicht aufgegeben hat, bleibt der Zusammenhang mit der Einkunftsart auch dann bestehen, wenn diese Absicht später wegfällt.

Auch der Abzug von Aufwendungen, die erst nach Beendigung der Einkünfteerzielung anfallen, wird zugelassen, wenn sie im wirtschaftlichem Zusammenhang¹³¹¹ mit der früheren Einnahmeerzielung stehen¹³¹².

5/86, BStBl. II 1990, 1030; BFH, Urteil vom 14.05.2003 – XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315; BFH, Urteil vom 02.03.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532; BFH, Beschluss vom 19.08.2002 – IX B 190/01, BFH/NV 2003, 147; BFH, Beschluss vom 19.08.2002 – IX B 189/01 (juris); BFH, Beschluss vom 21.06.1993 – IX B 5/93, BFH/NV 1994, 381; BFH, Urteil vom 04.06.1991 – IX R 89/88, BFH/NV 1991, 741; BFH, Urteil vom 04.06.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; BFH, Urteil vom 04.11.2003 – IX R 55/02 (juris).

¹³¹⁰ BFH, Urteil vom 04.11.2003 – IX R 55/02 (juris).

¹³¹¹ Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 126; Fuhrmann in Korn, EStG (Stand: 09/01), § 9 Rn 48; Dreseck in Schmidt, EStG, § 9 Rn 40; BFH, Urteil vom 04.11.2003 – IX R 55/02 (juris).

¹³¹² Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang soll nach der Rechtsprechung allerdings bei Schuldzinsen, die auf die Zeit nach der Veräußerung der Immobilie entfallen, fehlen. Die Schuldzinsen würden nicht mehr im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung stehen, sondern sollen nunmehr die Gegenleistung für die Überlassung von Kapital darstellen, das nicht mehr der Erzielung von Einnahmen dient (BFH, Urteil vom 15.11.1994 – IX R 49/92, BFH/NV 1995, 880; BFH, Urteil vom 7.9.1993 – IX R 64/91, BFH/NV 1994, 234 (Leitsatz); BFH, Urteil vom 20.12.1994 – IX R 32/93, BFH/NV 1995, 675; BFH, Urteil vom 12.11.1991 – IX R 15/90, BStBl. II 1992, 289; BFH, Urteil vom 04.09.2000 – IX R 44/97, BFH/NV 2001, 310). Soweit die Schuldzinsen aber einen Kredit betreffen, mit dem Aufwendungen finanziert werden, die während der Vermietung Werbungskosten darstellen, sollen diese nach der Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 16.09.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528) als nachträgliche Werbungskosten abziehbar sein, da diese Aufwendungen nur die Einkünfteerzielungssphäre betreffen und dieser Zusammenhang auch nach der Grundstücksveräußerung erhalten bleibe. Allerdings hat der IX. Senat des BFH in einem neueren Urteil (Urteil vom 23.09.2003 – IX R 20/02, BStBl. II 2004, 57) festgestellt, dass die bei einer vorzeitigen Darlehensablösung zu zahlende Vorfälligkeitsentschädigung, zur Ermöglichung einer lastenfreien Übereignung, auch dann nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar ist, wenn der Steuerpflichtige mit dem Kredit Aufwendungen finanziert hat, die während der Vermietungstätigkeit als sofort abziehbare Werbungskosten zu beurteilen waren, weil die Entschädigung nicht mehr der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, sondern der nicht einkommensteuerbaren Veräußerung zuzurechnen ist. Ansonsten geht der BFH davon aus, dass Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar sind, wenn sie objektiv in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit stehen und subjektiv zur Förderung der Nut-

B. Wohnungsleerstand

An dieser Stelle soll näher untersucht werden, wie die Einkünfteerzielungsabsicht zu beurteilen ist, wenn noch keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, weil eine Vermietung (noch) nicht erfolgt und das Vermietungsobjekt stattdessen leer steht.

I. Meinungsstand

Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung¹³¹³ davon aus, dass Aufwendungen für eine leer stehende Wohnung¹³¹⁴ als Werbungskosten¹³¹⁵ nur abgezogen werden können, wenn der Entschluss zur Einkünfteerzielung endgültig gefasst und später nicht wieder weggefallen ist. Die Absicht zur Einnahmeerzielung müsse anhand objektiver Umstände feststellbar sein¹³¹⁶.

zungsüberlassung ausgeführt wurden. Bei Aufwendungen, die auf die Vermietungszeit entfallen, geht der BFH typischerweise davon aus, dass sie der Einkünfteerzielung dienen und grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (vgl. BFH, Urteil vom 10.10.2000 – IX R 15/96, BStBl. II 2001, 787). Bei Aufwendungen, die nach Ende der Vermietungszeit anfallen, ist er der Ansicht, dass diese regelmäßig mit Rücksicht auf die künftige Verwendung getätigt und nicht mehr durch die frühere Vermietung veranlasst sind und daher grundsätzlich keine Werbungskosten darstellen (vgl. BFH, Urteil vom 11.03.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043; BFH, Urteil vom 17.12.2002 – IX R 6/99, BFH/NV 2003, 610) (zu weiteren Einzelfällen und zur Rechtsprechung ausführlich und kritisch vgl. Eggers in Korn, EStG (Stand: November 01), § 21 Rn 126; Dreseck in Schmidt, EStG, § 9 Rn 40 ff.; Fuhrmann in Korn, EStG (Stand 09/01), § 9 Rn 48 ff.).

¹³¹³ Z.B. BFH, Beschluss vom 21.09.2000 – IX B 75/00, BFH/NV 2001, 585; BFH, Urteil vom 14.02.1995 – IX R 74/92, BFH/NV 1995/1050; BFH, Urteil vom 27.01.1993 – IX R 64/88, BFH/NV 1993, 528; BFH, Urteil vom 19.09.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; BFH, Urteil vom 14.05.2003 – XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315; ähnlich auch BFH, Urteil vom 02.03.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532.

¹³¹⁴ Dieser Grundsatz gilt natürlich nicht nur bei leer stehenden Wohnungen, sondern allgemein für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. BFH, Beschluss vom 19.08.2002 – IX B 190/01, BFH/NV 2003, 147; BFH, Beschluss vom 19.08.2002 – IX B 189/01 (juris); BFH, Beschluss vom 21.06.1993 – IX B 5/93, BFH/NV 1994, 381; BFH, Urteil vom 04.06.1991 – IX R 89/88, BFH/NV 1991, 741; BFH, Urteil vom 04.06.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761).

¹³¹⁵ Zum Werbungskostenabzug bei vorübergehend leer stehenden Gebäuden vgl. auch R 161 Abs. 3 EStR.

¹³¹⁶ BFH, Urteil vom 19.09.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; BFH, Beschluss vom 21.09.2000 – IX B 75/00, BFH/NV 2001, 585; BFH, Urteil vom 04.06.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 (Aktivitäten, die u.U. auf einen entsprechenden Entschluss zur Einkünfteerzielung hindeuten können, sind beispielsweise die Aufgabe eigener Zeitungsinsertate, Antworten auf Mietgesuche, Einschaltung eines Maklers u.s.w., um eine Vermietung der Immobilie zu erreichen (vgl. z.B. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 08.03.2001 – 9 K 513/94, (juris); ähnlich Roemer, INF 1996, 522 (525)); nach Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 291 könnten extreme Mietzinsforderungen dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige nicht an einer Vermietung interessiert ist (In einer neueren Entscheidung weist der BFH (Urteil vom 06.05.2003 (IX R 89/00 (juris)) darauf hin, dass für die Feststellung des Bestehens oder der Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht als innere Tatsache, objektiv feststellbare äußere Umstände

Steht eine Wohnung nach einer Phase einer auf Dauer angelegten Vermietung leer, geht der IX. Senat des BFH (mit seiner neueren Rechtsprechung) von der Möglichkeit des Werbungskostenabzugs aus, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss, auf Dauer einen Einnahmeüberschuss zu erzielen, noch nicht endgültig aufgegeben hat¹³¹⁷. Auch dann sei nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften.

Eine endgültige Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht liege nicht vor, solange der Steuerpflichtige sich ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung bemüht, selbst wenn er das Vermietungsobjekt alternativ verkaufen will, weil es beispielsweise schwierig ist einen Mieter zu finden¹³¹⁸. Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen als Voraussetzungen einer fortbestehenden Einkünfteerzielungsabsicht, trage der Steuerpflichtige die Feststellungslast.

Auch die Finanzgerichte gehen davon aus, dass Aufwendungen für eine leer stehende Wohnung nur dann als Werbungskosten abziehbar sind, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss zur Einkünfteerzielung endgültig gefasst und nicht wieder aufgegeben hat¹³¹⁹ und dieser Entschluss anhand objektiver Umstände feststellbar

und ggf. auch nachträgliche Umstände (vgl. dazu BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580 und BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565) als Indizien herangezogen werden können. Der BFH führt dazu aus, dass für die Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht beispielsweise eine besondere Herrichtung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken oder auch zu Wohnzwecken von Angehörigen, denen die Wohnung anschließend (ohne Vereinbarung eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses überlassen) wird, sprechen kann.).

¹³¹⁷ BFH, Urteil vom 09.07.2003 – IX R 102/00, DStR 2003, 1965; BFH, Urteil vom 09.07.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170; ähnlich im Ergebnis auch BFH, Urteil vom 06.05.2003 – IX R 89/00 (juris).

¹³¹⁸ In dem dem vorgenannten Urteil vom 09.07.2003 (IX R 102/00, DStR 2003, 1965) zu Grunde liegenden Fall wollte der Steuerpflichtige, nach den Feststellungen des Finanzgerichtes, die leer stehende Wohnung in erster Linie vermieten und bemühte sich nur wegen einer finanziellen Notlage parallel um den Verkauf.

¹³¹⁹ FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.12.2002 – 13 K 38/99, EFG 2003, 479; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.03.2002 – 2 K 2458/01 (aufgehoben durch Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170); FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid vom 02.11.2000 – 10 K 224/99, EFG 2001, 427 (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 102/00, DStR 2003, 1965); FG Köln, Urteil vom 22.07.1998 – 12 K 5552/93 (juris) (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 11.03.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043); FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.05.1991 – 2 K 386/86, EFG 1991, 733; ähnlich FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.01.1995 – 6 K 16/94, EFG 1995, 669; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.06.2001 – 12 K 308/00 (juris); Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 08.03.2001 – 9 K 513/94, (juris); FG Hamburg, Urteil vom 16.05.2000 – II 497/99, EFG 2000, 1074; FG Köln, Urteil vom 18.08.1999 – 1 K 7386/98, EFG 2000, 1073; FG München, Urteil vom 21.04.1998 – 2 K 4202/96 (juris); FG Berlin, Urteil vom 12.12.2000 – 7 K 7333/98, EFG 2002, 252; FG Baden-Württemberg, Beschluss vom

ist¹³²⁰. Allerdings haben die Finanzgerichte bisher grundsätzlich entschieden, dass der Steuerpflichtige, der sich nach Auszug des Mieters alternativ um die Vermietung oder den Verkauf bemüht, nicht mehr endgültig zur Einkünfteerzielung entschlossen ist¹³²¹. An einer solchen Beurteilung ändere sich selbst dann nichts, wenn der Steuerpflichtige sich vorwiegend um eine Vermietung bemüht und nur nachrangig wegen schlechter Vermietungsmöglichkeiten einen Verkauf des Objektes beabsichtigt¹³²². Die neben der Vermietungsabsicht bestehende Verkaufsabsicht schließe aus, dass der Steuerpflichtige endgültig zur Einkünfteerzielung entschlossen ist.

Teilweise gehen die Finanzgerichte aber auch davon aus, dass eine nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, neben der Vermietungsabsicht mindestens als gleichwertig einzustufende Verkaufsabsicht, die Einkünfteerzielungsabsicht ausschließt¹³²³. Dann könne sich der Steuerpflichtige nicht mehr darauf berufen, dass er noch die Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns durch langfristige Fremdvermietung hat.

Auch die Literatur geht davon aus, dass ein Abzug von Aufwendungen für eine leer stehende Wohnung nur in Betracht kommt, wenn der Entschluss zur Einkünfteerzielung endgültig gefasst worden ist¹³²⁴. Teilweise wird vertreten, dass die Einkünfteer-

17. 07.1996 – 6 V 8/96, EFG 1996, 1211; FG Köln, Urteil vom 08.05.1991 – 1 K 8/87, EFG 1991, 676 FG München, Urteil vom 19.05.1999 – 1 K 5104/97 (juris).

¹³²⁰ FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.05.1991 – 2 K 386/86, EFG 1991, 733; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.01.1995 – 6 K 16/94, EFG 1995, 669; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.06.2001 – 12 K 308/00 (juris); Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 08.03.2001 – 9 K 513/94, (juris); FG Hamburg, Urteil vom 16.05.2000 – II 497/99, EFG 2000, 1074; FG Köln, Urteil vom 18.08.1999 – 1 K 7386/98, EFG 2000, 1073; FG Köln, Urteil vom 22.07.1998 – 12 K 5552/93 (juris) (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 11.03.2003 – IX R 16/99, BFH/NV 2003, 1043); FG München, Urteil vom 21.04.1998 – 2 K 4202/96 (juris); Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 08.03.2001 – 9 K 513/94, (juris); FG München, Urteil vom 21.04.1998 – 2 K 4202/96 (juris); FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 17. 07.1996 – 6 V 8/96, EFG 1996, 1211.

¹³²¹ FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.12.2002 – 13 K 38/99, EFG 2003, 479; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.03.2002 – 2 K 2458/01 (juris, aufgehoben durch Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170); FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid vom 02.11.2000 – 10 K 224/99, EFG 2001, 427 (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 102/00, DStR 2003, 1965); FG Hamburg, Urteil vom 16.05.2000 – II 497/99, EFG 2000, 1074.

¹³²² FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.12.2002 – 13 K 38/99, EFG 2003, 479; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.03.2002 – 2 K 2458/01 (juris, aufgehoben durch Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170); FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid vom 02.11.2000 – 10 K 224/99, EFG 2001, 427 (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 102/00, DStR 2003, 1965).

¹³²³ FG Berlin, Urteil vom 12.12.2000 – 7 K 7333/98, EFG 2002, 252; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.03.2002 – 2 K 2458/01 (juris, aufgehoben durch Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170), ähnlich schon FG Köln, Urteil vom 08.05.1991 – 1 K 8/87, EFG 1991, 676; FG Köln, Urteil vom 18.08.1999 – 1 K 7386/98, EFG 2000, 1073.

¹³²⁴ Claßen in Lademann/Söffing (Stand: Oktober 98), § 21 Rn 22; Stein, INF 2001, 676; ders., Stein, NWB 2002, F. 3 S. 12169 (12177 f.); ähnlich wohl Roemer, INF 1996, 522; ähnlich wohl Heuer-

zielungsabsicht nicht mehr besteht, wenn der Steuerpflichtige sich entschließt, die Immobilie alternativ zu vermieten oder zu verkaufen, weil dann ein endgültiger Entschluss zur Einkünfteerzielung fehlt¹³²⁵.

Andere gehen demgegenüber davon aus, dass bei einem alternativen Bemühen um Vermietung oder Verkauf nach Auszug des Mieters, die Einkünfteerzielungsabsicht bis zur eindeutigen Aufgabe der Vermietungsabsicht fortbesteht¹³²⁶. Diese Fallgestaltung sei anders zu beurteilen als die Situation, bei der der Steuerpflichtige sich zu Beginn seiner Tätigkeit noch gar nicht entschieden hat, ob er die Immobilie kurzfristig verkaufen oder vermieten will¹³²⁷.

II. Eigene Auffassung

1. Allgemeiner Grundsatz

Es kann zunächst festgestellt werden, dass Rechtsprechung und Literatur übereinstimmend davon ausgehen, dass ein Werbungskostenabzug nur in Betracht kommt, wenn der Entschluss zur Einkünfteerzielung endgültig gefasst und später nicht wieder weggefallen ist. Dem schließt sich auch der Verfasser an, da Voraussetzung für das Erzielen steuerbarer Einkünfte das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht ist. Hat der Steuerpflichtige sich aber noch nicht endgültig entschieden, ob er die Immobilie zur Einkünfteerzielung einsetzen oder anderweitig für private außersteuerliche Zwecke nutzen will, fehlt ihm die Einkünfteerzielungsabsicht und die angefallenen Aufwendungen stellen keine (steuerbaren) Werbungskosten dar.

Da es sich bei der Einkünfteerzielungsabsicht um eine innere Tatsache handelt, wird zu Recht auch davon ausgegangen, dass der Entschluss zur Einkünfteerzielung anhand objektiver Umstände feststellbar sein muss. So hat die Rechtsprechung bei-

mann, INF 2003, 927; ähnlich Fuhrmann in Korn, EStG (Stand: 09/01), § 9 Rn 45; v. Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG Kommentar (Stand: Juli 96), § 9 Rn B 835.

¹³²⁵ Handzik in Littmann/Bitz/Pust (Stand: Mai 02), § 2 Rn 121; ähnlich Stein, INF 2001, 676 (677); Leu, DStZ 2000, 129 (130); ähnlich auch Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG (Stand: Juli 02), § 21 EStG Rn 130.

¹³²⁶ So noch Dreseck in Schmidt, EStG (21. Auflage), § 21 Rn 11; ähnlich wohl Heuermann, INF 2003, 927; ähnlich wohl Fuhrmann in Korn, EStG (Stand 09/01), § 9 Rn 49.

¹³²⁷ So noch Dreseck in Schmidt, EStG (21. Auflage), § 21 Rn 11.

spielsweise richtigerweise den Entschluss zur Einkünfteerzielung verneint, wenn nicht erkennbar war, dass der Steuerpflichtige sich ernsthaft um eine Fertigstellung der Renovierungsarbeiten bemühte¹³²⁸ oder eine Vermietbarkeit aus objektiven Umständen ausschied¹³²⁹.

2. Alternatives Bemühen um Vermietung oder Verkauf

Klärungsbedürftig ist, wie die Einkünfteerzielungsabsicht bewertet werden muss, wenn der Steuerpflichtige sich alternativ um eine Vermietung oder einen Verkauf bemüht.

Die Finanzgerichte und die Literatur gehen überwiegend davon aus, dass sowohl beim erstmaligen Beginn der Einkünfteerzielung, als auch bei einem Leerstehen des Vermietungsobjektes, nach einer bereits absolvierten Vermietungsphase, die Einkünfteerzielungsabsicht nicht vorliegt, wenn der Steuerpflichtige sich neben der Vermietung auch um einen Verkauf bemüht, weil dies einen endgültigen Entschluss zur Einkünfteerzielung ausschließt. Andere wollen die Einkünfteerzielungsabsicht nach erstmaligem Beginn der Einkünfteerzielung verneinen, wenn die Vermietungsabsicht und die Verkaufsabsicht zumindest gleichwertig sind.

Der IX. Senat des BFH und ein Teil der Literatur differenzieren im Ergebnis offensichtlich¹³³⁰ danach, ob der Steuerpflichtige erstmals mit der Einkünfteerzielung beginnt, dann müsse der Entschluss zur Einkünfteerzielung endgültig gefasst sein, wofür eine parallele Verkaufsabsicht¹³³¹ als schädlich angesehen wird. Hat demgegenüber bereits eine Einkünfteerzielung stattgefunden und steht das Vermietungsobjekt nach einer Vermietungsphase leer, soll aber trotz der parallelen Verkaufsbemühungen noch vom Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen sein, solange der Steuerpflichtige den Entschluss zur Einkünfteerzielung noch nicht endgültig aufgegeben hat und sich auch noch ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung be-

¹³²⁸ Baden-Württemberg, Urteil vom 12.01.1995 – 6 K 16/94, EFG 1995, 669; FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 17. 07.1996 – 6 V 8/96, EFG 1996, 1211.

¹³²⁹ FG Münster vom 24.09.1996 – 5 K 5212/94 E, EFG 1997, 213.

¹³³⁰ In diesem Sinne interpretiert auch Heuermann (INF 2003, 927) das vorgenannte Urteil des BFH vom 09.07.2003 (IX R 102/00, DStR 2003, 1965).

¹³³¹ So z.B. BFH, Urteil vom 02.03.1993 – IX R 69/89, BFH/NV 1993, 532.

müht¹³³².

M.E. ist für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht, bei alternativem Bemühen um die Vermietung oder den Verkauf, eine Differenzierung zwischen der erstmaligen Einkünfteerzielung und der Fortsetzung einer „unterbrochenen“ Einkünfteerzielung nicht gerechtfertigt. Der IX. Senat des BFH und Teile der Literatur fingieren zu Unrecht quasi den Fortbestand des einmal (wirksam) gefassten Entschlusses zur Einkünfteerzielung bis zu seiner vollständigen Aufgabe durch den Steuerpflichtigen.

Wesentlich für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ist, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Wenn der Steuerpflichtige aber noch nicht genau weiß, ob er die Immobilie zur Einkünfteerzielung einsetzen oder sie stattdessen veräußern wird, hat er sich letztendlich die Entscheidung darüber, ob er einen Totalüberschuss erzielen will, noch offen gehalten und es fehlt die Einkünfteerzielungsabsicht. Ob der Steuerpflichtige sich diese Entscheidung vorbehält, bevor er erstmalig überhaupt mit der Einkünfteerzielung beginnt oder dieser Vorbehalt erst nach einer bereits erfolgten Einkünfteerzielung (bei eingetretenem Leerstand der Immobilie) entsteht, kann m.E. für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht keine Rolle spielen.

In beiden Fallgestaltungen fehlt dem Steuerpflichtigen, mit dem alternativen Bemühen um Vermietung oder Verkauf der Immobilie, der unbedingte Entschluss auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Auch wenn der Steuerpflichtige sich neben dem Verkauf noch ernsthaft um die Vermietung bemüht, hat er jedoch auch den Verkauf der Immobilie in Betracht gezogen. Sobald der Steuerpflichtige jedoch ernsthaft einen Verkauf erwägt, kann nicht mehr von einem endgültigen Entschluss der Einkünfteerzielung ausgegangen werden.

Diese Sichtweise steht nicht im Widerspruch dazu, dass auch der Verfasser mit der Rechtsprechung¹³³³ davon ausgeht, dass ein allgemeiner Vorbehalt des Steuer-

¹³³² Urteil vom 09.07.2003 – IX R 102/00, DStR 2003, 1965; BFH, Urteil vom 09.07.2003 – IX R 48/02, BFH/NV 2004, 170; ähnlich im Ergebnis auch BFH, Urteil vom 06.05.2003 – IX R 89/00 (juris).

¹³³³ BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 57/00, BStBl. II 2003, 695; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 33/01, BFH/NV 2002, 1565; BFH, Urteil vom 09.07.2002 – IX R 99/00, BFH/NV 2002, 1563; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom

pflichtigen, das erworbene Grundstück zu veräußern, soweit die Änderung äußerer Umstände und Bedingungen ihn dazu zwingen, der Einkünfteerzielungsabsicht nicht entgegensteht¹³³⁴. In diesen Fällen ist der Steuerpflichtige unbedingt zur Einkünfteerzielung entschlossen und behält sich die Veräußerung nur für den Fall des (späteren) Eintritts unvorhergesehener Ereignisse vor. Anders ist es, wenn der Steuerpflichtige allgemein noch nicht endgültig entschieden hat, ob er vermieten oder doch verkaufen wird.

Bei der dargestellten Sichtweise des IX. Senats des BFH und von Teilen der Literatur hängt die Bejahung der Einkünfteerzielungsabsicht von Zufällen ab. Erwirbt der Steuerpflichtige beispielsweise eine bereits vermietete Immobilie und ziehen die Mieter nach einer kurzen Phase der Vermietung durch den Steuerpflichtigen aus und bemüht sich der Steuerpflichtige nun alternativ (vorrangig) um eine Vermietung und daneben um einen Verkauf der Immobilie, wäre nach der Auffassung des IX. Senats des BFH die Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu bejahen. Sind die Mieter stattdessen kurze Zeit vor dem Erwerb der Immobilie durch den Steuerpflichtigen aus dem Objekt ausgezogen und bemüht sich der Steuerpflichtige nun alternativ (vorrangig) um eine Neuvermietung und daneben auch um eine Veräußerung der Immobilie, wäre die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen. Schon dieses Beispiel zeigt, dass die Sichtweise des IX. Senats nicht richtig sein kann.

III. Ergebnis

Im Ergebnis kann also festgestellt werden, dass die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt, wenn der Steuerpflichtige sich noch nicht endgültig entschieden hat, ob er die Immobilie vermieten/verpachten oder für außersteuerliche (private) Zwecke einsetzen will. Der endgültige Entschluss des Steuerpflichtigen zur Einkünfteerzielung muss dabei anhand objektiver Umstände feststellbar sein. Ist der endgültige Entschluss zu einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde festbestellbar, kann

20.03.2003 – 4 K 2699/98, EFG 2003, 851; BFH, Urteil vom 04.12.2001 – IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635; BFH, Urteil vom 14.09.1999 – IX R 59/96, BStBl. II 2000, 67; BFH, Urteil vom 22.04.1997 – IX R 17/96, BStBl. II 1997, 650.

¹³³⁴ Ähnlich im Ergebnis auch FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid vom 02.11.2000 – 10 K 224/99, EFG 2001, 427 (aufgehoben mit Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 102/00, DStR 2003, 1965).

nach dem vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweis, bereits vor Beginn der Einnahmeerzielung vom grundsätzlichen Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden.

C. Verfahrensrechtliche Möglichkeiten

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfordert die Einkünfteerzielungsabsicht die Absicht des Steuerpflichtigen, auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Es kann aber sein, dass das Finanzamt zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung noch nicht abschließend beurteilen kann, ob der Steuerpflichtige über die notwendige Einkünfteerzielungsabsicht verfügt oder das Finanzamt erhält nachträglich Kenntnis von Umständen, aus denen sich ergibt, dass die Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr besteht bzw. mittlerweile vorliegt¹³³⁵ oder dass es zu Unrecht vom Fehlen oder Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen ist.

Es stellt sich in der Praxis deshalb regelmäßig die Frage, wie diese Probleme mit Mitteln des Verfahrensrechts gelöst werden können¹³³⁶. Die bestehenden verfahrensrechtlichen Fragestellungen betreffen zwar nicht unmittelbar die Problematik der Einkünfteerzielungsabsicht, sie spielen aber doch im Zusammenhang mit der Frage der Einkünfteerzielungsabsicht eine nicht unerhebliche Rolle, weshalb an dieser

¹³³⁵ Im Bereich der Gewinneinkunftsarten i.S.v. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG wird davon ausgegangen, dass der Übergang von einem „Liebhabereibetrieb“, zu einer mit Einkünfteerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeit, eine Betriebseröffnung darstellt (vgl. z.B. Becker, INF 2001 487 (492 f.); Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 37; ders., DStR 1998, 873 (875); Schneider, SteuerStud 2002, 425 (438); Hessisches FG, Urteil vom 26.07.1989 – 13 K 450b/83, EFG 1990, 261). Umgekehrt wird aber beim Entfallen der Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich keine Betriebsaufgabe, sondern ein erfolgsneutraler Strukturwandel zum Liebhabereibetrieb (mit „ruhemdem“ Betriebsvermögen) angenommen (vgl. z.B. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 37; ders., DStR 1998, 873 (875); Söffing, StVj 1992, 235 (247); Kaminski in Korn, EStG (Stand: November 01), § 2 Rn 47; Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 430; Schneider, SteuerStud 2002, 425 (437); H 139 Abs. 2 EStR (Stichwort: Liebhaberei); BFH, Urteil vom 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 BFH, Urteil vom 15.05.2002 – X R 3/99, BStBl. II 2002, 809), solange der Steuerpflichtige nicht die Betriebsaufgabe erklärt. Derartige Fragestellungen treten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht auf, weil das zur Einkünfteerzielung eingesetzte Vermögen nicht steuerverstrickt ist.

¹³³⁶ Ähnlich auch Hecht, BB 2000, 226 (233).

Stelle zumindest kurz auf die insoweit bestehenden wesentlichen Gesichtspunkte eingegangen werden soll¹³³⁷.

I. Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung

Für das Finanzamt besteht zunächst die Möglichkeit gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorzunehmen, solange der Steuerfall noch nicht abschließend geprüft ist¹³³⁸. Die Vorbehaltsfestsetzung liegt zwar im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde (vgl. § 5 AO), sie bedarf jedoch gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz AO keiner Begründung und ist möglich, wenn das Finanzamt eine weitere Prüfung für erforderlich hält¹³³⁹.

Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 AO die Steuerfestsetzung jederzeit aufgehoben oder geändert werden. Allerdings ist eine Änderung der Steuerfestsetzung auf Grund der Vorbehaltsfestsetzung nicht mehr möglich, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist, da der Vorbehalt der Nachprüfung dann gemäß § 164 Abs. 4 Satz 1 AO entfällt. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 8 AO kommt gemäß § 164 Abs. 4 Satz 2 AO bei der Vorbehaltsfestsetzung nicht zur Anwendung. Daraus ergibt sich, dass das Finanzamt nach Ablauf der Festsetzungsfrist, die gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO grundsätzlich vier Jahre beträgt und die gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO grundsätzlich (soweit eine Steuererklärung einzureichen ist) mit Ablauf des Kalenderjahres in dem die Steuererklärung eingereicht wird, jedoch spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, beginnt, die Steuerfestsetzung auf Grund des Vorbehaltes nicht mehr ändern kann.

Da bei Streitigkeiten hinsichtlich des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht aber häufig ein längerer, mehrere Veranlagungszeiträume umfassender Sachverhalt be-

¹³³⁷ An dieser Stelle werden nicht die teilweise umfangreichen verschiedenen Probleme innerhalb der Änderungsvorschriften dargestellt und erörtert. Die Darstellung beschränkt sich im Wesentlichen auf die im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielungsabsicht bestehenden Besonderheiten.

¹³³⁸ Zu den verfahrensrechtlichen Möglichkeiten bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht vgl. auch von Gehlen, Liebhaberei, S. 227 ff.

¹³³⁹ Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 02), § 164 Rn 21; Becker, INF 2001, 487 (488).

troffen ist, eignet sich eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nur bedingt zur Lösung der oben dargestellten Problemkreise¹³⁴⁰.

II. Vorläufige Steuerfestsetzung

Eine andere Möglichkeit zur Lösung der oben beschriebenen Fragestellungen bietet § 165 AO¹³⁴¹. Diese Vorschrift erlaubt es, eine Steuerfestsetzung in einem bestimmten Punkt vorläufig vorzunehmen, wenn ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind¹³⁴².

Soweit eine Steuerfestsetzung vorläufig erfolgt ist, kann die Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 2 Satz 1 AO jederzeit aufgehoben oder geändert werden. Zwar kann auch bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung eine Änderung nur innerhalb der Festsetzungsfrist erfolgen, jedoch endet die Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 8 Satz 1 AO nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat. Gerade in diesem Hinausschieben des Ablaufes der Festsetzungsfrist liegt der Vorteil der vorläufigen Steuerfestsetzung¹³⁴³.

Erforderlich für eine vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO ist, dass ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer vorliegen. Gemäß § 38 AO entsteht ein Steueranspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Voraussetzung für die Entstehung der Steuerschuld ist damit die Verwirklichung der Tatsachen, die den gesetzlichen Tatbestand oder einzelne Tatbestandsmerkmale erfüllen. Eine Ungewissheit i.S.v. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO muss sich daher auf Tatsachen beziehen¹³⁴⁴. Unter einer Tatsache ist (wie bei § 173 AO, vgl. dazu unten) jeder Lebensvorgang zu

¹³⁴⁰ Ähnlich auch Becker, INF 2001, 487 425 (488); ähnlich im Ergebnis von Gehlen, Liebhaberei, S. 234.

¹³⁴¹ Ähnlich auch Schneider, SteuerStud 2002, (436); dazu vgl. auch von Gehlen, Liebhaberei, S. 230 ff.; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 233; vgl. auch die Verwaltung H 134 b EStR.

¹³⁴² Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 02), § 165 Rn 18.

¹³⁴³ So ausdrücklich auch Becker, INF 2001, 487 (489).

¹³⁴⁴ BFH, Urteil vom 25.04.1985 – IV R 64/83, BStBl. II 1985, 648; BFH, Beschluss vom 08.07.1998 – I B 111/97, BStBl. II 1998, 702; Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 02), § 165 Rn 22; Becker, INF 2001, 487 (489); Anwendungserlass zur AO (2003) zu § 165, Nr. 1.

verstehen, der insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Steuertatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestandes erfüllt¹³⁴⁵.

Eine Ungewissheit hinsichtlich der Anwendung oder Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften genügt nicht, um eine vorläufige Steuerfestsetzung durchzuführen¹³⁴⁶. Als Tatsachen gelten auch Unsicherheiten hinsichtlich des Bestehens der Einkünfteerzielungsabsicht¹³⁴⁷. Da die Einkünfteerzielungsabsicht als innere Tatsache nur auf Grund äußerer Umstände (Hilfstatsachen) festgestellt werden kann, ist eine Ungewissheit i.S. des § 165 AO nur gegeben, wenn die für die Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Einzeltatsachen, nicht mit der gebotenen Sicherheit festgestellt werden können¹³⁴⁸. Gemäß § 165 Abs. 1 Satz 3 AO müssen Grund und Umfang der Vorläufigkeit (deutlich) angegeben werden¹³⁴⁹.

III. Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel

Soweit die Steuerfestsetzung nicht vorläufig erfolgt ist und auch nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht und nicht mehr anfechtbar ist, kommt als Änderungsvorschrift die Bestimmung des § 173 Abs. 1 AO in Betracht¹³⁵⁰. Die Vorschrift ermöglicht die Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheides, wegen neuer (nachträglich bekannt gewordener) Tatsachen oder Beweismittel.

Eine Tatsache (vgl. dazu schon oben) ist dabei alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestandes sein kann, also tatsächliche Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften, materieller oder immaterieller Art¹³⁵¹. Dazu

¹³⁴⁵ BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 51/88, BFH/NV 1990, 502; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278.

¹³⁴⁶ Becker, INF 2001, 487 (489).

¹³⁴⁷ BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 51/88, BFH/NV 1990, 502; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 02), § 165 Rn 22; Becker, INF 2001, 487 (489); ähnlich im Ergebnis Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 15 Rn 36.

¹³⁴⁸ BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 51/88, BFH/NV 1990, 502.

¹³⁴⁹ Dazu vgl. Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Januar 02), § 165 Rn 57, 82 ff.; BFH, Urteil vom 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278.

¹³⁵⁰ Dazu vgl. auch von Gehlen, Liebhaberei, S. 234 ff.; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 235

¹³⁵¹ Vgl. von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: April 02), § 173 Rn 3; Becker, INF 2001, 487; BFH, Urteil vom 24.07.1984 – VIII R 304/81, BStBl. II 1984, 785; BFH, Ur-

zählen auch innere Tatsachen, wie die Einkünfteerzielungsabsicht, die nur auf Grund äußerer Umstände (Hilfstatsachen) festgestellt werden können¹³⁵². Keine Tatsachen sind Schlussfolgerungen und rechtliche Würdigungen¹³⁵³.

Voraussetzung für eine Änderung des Steuerbescheides gemäß § 173 Abs. 1 AO ist, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die bei Erlass des ursprünglichen Bescheids vorhanden waren und vom Finanzamt bei umfassender Kenntnis des Sachverhalts hätten berücksichtigt werden können, nachträglich bekannt werden¹³⁵⁴.

Die Tatsachen oder Beweismittel werden nachträglich bekannt, wenn sie einem für die Steuerfestsetzung zuständigen Beamten bekannt werden, nachdem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen worden ist¹³⁵⁵. Erst nachträglich eintretende Tatsachen berechtigen nicht zu einer Änderung gemäß § 173 Abs. 1 AO¹³⁵⁶. Allerdings ist eine Änderung der Steuerfestsetzung gemäß § 173 Abs. 1 AO auch möglich, wenn die äußeren Umstände (Hilfstatsachen), die einen sicheren Schluss (Vermutungen und Wahrscheinlichkeiten reichen nicht) auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ermöglichen, erst nach Ablauf des VZ bzw. nach Durchführung der Veranlagung entstehen, denn dadurch wird die Haupttatsache nachträglich bekannt¹³⁵⁷.

teil vom 20.12.1988 – VIII R 121/83, BStBl. II 1989, 585; BFH, Urteil vom 02.08.1994 – VIII R 65/93, BStBl. II 1995, 264; BFH, Urteil vom 03.05.1991 – V R 36/90, BFH/NV 1992, 221; BFH, Urteil vom 31.03.1981 – VII R 1/79, BStBl. II 1981, 507; BFH, Urteil vom 13.09.1990 – V R 110/85, BStBl. II 1991, 124; BFH, Urteil vom 18.03.1988 – V R 206/83, BFH/NV 1990, 1; BFH, Urteil vom 27.10.1992 – VIII R 41/89, BStBl. II, 1993, 569.

¹³⁵² Vgl. von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: April 02), § 173 Rn 4; Becker, INF 2001, 487; BFH, Urteil vom 06.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192; Anwendungserlass zur AO (2003) zu § 173, Nr. 1.1.

¹³⁵³ BFH, Urteil vom 24.07.1984 – VIII R 304/8, BStBl. II 1984, 785; BFH, Urteil vom 20.12.1988 – VIII R 121/83, BStBl. II 1989, 585; Anwendungserlass zur AO (2003) zu § 173, Nr. 1.1.2.

¹³⁵⁴ BFH, Urteil vom 06.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192.

¹³⁵⁵ Anwendungserlass zur AO (2003) zu § 173, Nr. 2.1; von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: April 02), § 173 Rn 47; ähnlich Becker, INF 2001, 487; BFH, Urteil vom 20.06.1985 – IV R 114/82, BStBl. II 1985, 492.

¹³⁵⁶ BFH, Urteil vom 06.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192; BFH, Urteil vom 26.07.1984 – IV R 10/83, BStBl. II 1984, 786.

¹³⁵⁷ BFH, Urteil vom 06.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192; Stein, INF 2001, 641 (642); ähnlich wohl auch Lüdicke/Pannen, DStR 2109 (2111); ähnlich im Ergebnis wohl auch Weber-Grellet, DStR 1992, Stein, ZfIR 2003, 323 (331); ders., StBp 2003, 199 (202), Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 235.

Die Feststellungslast für die tatsächlichen Voraussetzungen einer Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (zu Ungunsten des Steuerpflichtigen¹³⁵⁸) trägt das Finanzamt¹³⁵⁹. Erforderlich ist eine substantiierte Darlegung (und ggf. der Nachweis) der Umstände, die nachträglich bekannt geworden sind und einen sicheren Schluss auf das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht zulassen¹³⁶⁰.

So kann ggf., durch einen kurzfristigen Übergang zur Selbstnutzung oder durch eine kurzfristige Veräußerung der Immobilie, eine schon anfänglich bestehende Absicht des Steuerpflichtigen zur Selbstnutzung oder zum Verkauf des Einkünfteerzielungsobjektes, innerhalb eines Zeitraumes, in dem nur Werbungskostenüberschüsse erzielt werden können, nachträglich bekannt werden und zu einer Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO berechtigen, wenn diese Umstände einen sicheren Schluss auf das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht zulassen¹³⁶¹.

Eine Änderung der Steuerfestsetzung ist aber ausgeschlossen, wenn die entsprechenden Umstände, aus denen die fehlende Einkünfteerzielungsabsicht abgeleitet werden kann, dem für die Bearbeitung des Steuerfalls zuständigen Bearbeiter bereits vor seiner abschließenden Willensbildung bekannt waren¹³⁶².

¹³⁵⁸ Becker, INF 2001, 487, weist m.E. zu Recht darauf hin, dass in der Praxis wohl eher Änderungen gemäß § 173 Abs. Nr. 1 AO (zu Ungunsten) des Steuerpflichtigen vorkommen und Änderungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO praktisch die Ausnahme darstellen, weil den Steuerpflichtigen regelmäßig ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der steuermindernden Tatsachen oder Beweismittel treffen wird.

¹³⁵⁹ Stein, ZfIR 2003, 323 (331); BFH, Urteil vom 06.12.1994 – IX R 11/91, BStBl. II 1995, 192;

¹³⁶⁰ Stein, ZfIR 2003, 323 (331); ders., StBp 2003, 199 (202).

¹³⁶¹ Ähnlich Stein, ZfIR 2003, 323 (331 f.); ders., StBp 2003, 199 (202 f.).

¹³⁶² Eine Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet m.E. aus (so auch Becker, INF 2001, 487 (488)). Im Gegensatz zu § 173 AO (§ 173 AO und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO schließen sich gegenseitig aus) ändert sich bei § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO der der Steuerfestsetzung zu Grunde liegende Sachverhalt (vgl. dazu auch von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Mai 02), § 175 Rn 47). Der Steuerbescheid ist zunächst fehlerfrei und wird durch den nachträglichen Eintritt des rückwirkenden Ereignisses fehlerhaft und damit rechtswidrig. Die Vorschrift des § 173 AO setzt dagegen einen schon anfänglich fehlerhaften Bescheid voraus, bei dem die Tatsachen, die eine andere Beurteilung rechtfertigen, lediglich nachträglich bekannt werden. Der mögliche spätere Eintritt der äußeren Umstände (Hilfstatsachen), die einen sicheren Schluss auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht zulassen, führt aber nicht dazu, dass die Einkünfteerzielungsabsicht (rückwirkend) wegfällt bzw. Eintritt und die Steuerfestsetzung nachträglich rechtswidrig werden lässt, sondern es wird nur bekannt, dass die Einkünfteerzielungsabsicht schon anfänglich gefehlt hat bzw. vorhanden war und man lediglich zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung fälschlicherweise vom Vorliegen bzw. Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen ist. Es ändert sich also nicht nachträglich der Sachverhalt, sondern es werden lediglich nachträglich Tatsachen bekannt, die eine andere Beurteilung rechtfertigen.

Allerdings ist eine Änderung der Steuerfestsetzung gemäß § 173 AO nach Ablauf der Festsetzungsfrist (vgl. dazu oben und § 169 Abs. 1 Satz 1 AO) ausgeschlossen. Eine Ablaufhemmung besteht aber gemäß § 171 Abs. 3a AO, soweit der Steuerbescheid mit Einspruch oder Klage angefochten ist¹³⁶³.

IV. Bedenken gegen die Möglichkeit der Berücksichtigung künftig eintretender Umstände und bereits abgelaufener Veranlagungszeiträume zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht

1. Kritik der Literatur

An dieser Stelle soll aber auch darauf hingewiesen werden, dass die Möglichkeit, einen Steuerbescheid wegen der Unsicherheit in der Beurteilung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht vorläufig zu erlassen bzw. eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorzunehmen, nicht unumstritten ist.

In der Literatur wird teilweise eingewandt, dass alle Tatbestandsmerkmale, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Entstehung der Einkommensteuer gemäß § 36 EStG ist, innerhalb des jeweiligen VZ (§ 25 EStG) erfüllt sein müssen (vgl. § 38 AO). Künftige (zum Zeitpunkt der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht noch verwirklichte) Tatsachen gehörten nicht dazu¹³⁶⁴. Ebenso soll es auch ausgeschlossen sein, bereits abgelaufene Zeiträume mit zur Beurteilung der Frage des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht zu einem früheren Zeitpunkt heranzuziehen¹³⁶⁵.

Dies widerspreche dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung¹³⁶⁶. Bei der von der Rechtsprechung zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht geforderten langfristigen Prognose dürften nur gegen-

¹³⁶³ Vgl. auch Becker, INF 2001, 487 (488).

¹³⁶⁴ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.

¹³⁶⁵ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.; ders. in Schmidt, EStG, § 2 Rn 31; kritisch auch Meyer-Scharenberg, DStR 2000, 670 (673, 677); zweifelnd auch Schwarz, DStZ 1991, 202 (209 f.); ders., DStR 1991, 401 (406 f.); Jakob/Hörmann, FR 1989, 665 (667 f.).

¹³⁶⁶ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.; kritisch auch Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Stand: Juni 96), § 21 Rn B 296; ähnlich mit zudem verfassungsrechtlichen Bedenken auch Vinzenz, DStR 1993, 550 (553 ff.) (aber m.E. überzeugend gegen Vinzenz vgl. Weber-Grellet, DStR 1993, 930).

wärtig bekannte oder feststellbare Umstände berücksichtigt werden¹³⁶⁷. Soweit diese keine ausreichende Überzeugungsbildung hinsichtlich des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht zulassen, müsse eine Entscheidung nach Maßgabe der Feststellungslast getroffen werden.

Eine vorläufige Steuerfestsetzung zur Verwertung künftiger Tatsachen widerspreche zudem auch dem Wortlaut des § 165 AO, denn die Totalgewinnprognose stelle keine künftige Tatsache, sondern eine Schlussfolgerung dar¹³⁶⁸. Aus diesem Grund könne auch keine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur Verwertung künftiger Tatsachen erfolgen. Die Vorschrift des § 164 AO gestatte zwar, die Prüfung des Steuerfalls hinauszuschieben, nicht aber die §§ 25, 36 EStG und 38 AO zu unterlaufen.

Entsprechendes gelte, wenn man künftige Tatsachen, nachdem sie eingetreten sind, als neue Tatsachen i.S.v. § 173 Abs. 1 AO auffasse. Das subjektive Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht sei außerdem einer nachträglich besseren Erkenntnis nicht zugänglich¹³⁶⁹. Es dürften nur gegenwärtig bekannte oder feststellbare Umstände in die Prüfung einbezogen werden¹³⁷⁰.

2. Stellungnahme

Die Berücksichtigung zukünftig eintretender Faktoren und auch die Heranziehung bereits abgelaufener Zeiträume zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht, widerspricht m.E. nicht dem Charakter der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal und auch nicht der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung.

Strittig ist zwar, ob es sich bei dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung um ein

¹³⁶⁷ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 48.

¹³⁶⁸ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 48; ähnlich im Ergebnis insgesamt auch Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 364, 404.

¹³⁶⁹ Fleischmann, DStR 1984, 735; Jakob/Hörmann FR 1989, 665 (667); ähnlich im Ergebnis Raupach/Schencking in Hermann/Heuer/Raupach (Stand: Mai 90), § 2 EStG Anm. 404, 364.

¹³⁷⁰ Seeger, Gewinnerzielungsabsicht, S. 46 ff.

technisches Prinzip (formale Veranlagungsregel)¹³⁷¹ oder um ein materielles Prinzip¹³⁷² handelt, jedoch liegt in der Berücksichtigung künftig eintretender Umstände und bereits abgelaufener Veranlagungszeiträume, zur Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht, kein Verstoß gegen den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung. Es wird nicht vom Prinzip der jährlichen Veranlagung abgewichen, da grundsätzlich für jeden VZ erneut geprüft wird, ob die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Die Einkünfteerzielungsabsicht wird weiterhin für jeden VZ abschnittsbezogen festgestellt und muss auch innerhalb des VZ vorliegen. Lediglich zur Beurteilung der Frage, ob die Einkünfteerzielungsabsicht im jeweiligen VZ vorhanden ist, werden nachträglich eintretende Umstände (Hilfstatsachen) und bereits abgelaufene Zeiträume mit herangezogen. Die Berücksichtigung dieser Umstände stellt lediglich ein Hilfsmittel zur Beurteilung einer im betreffenden VZ vorliegenden Motivation dar.

Auch aus § 25 Abs. 1 EStG ergibt sich lediglich, dass die Einkommensteuer nach Ablauf des VZ nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige im VZ bezogen hat, veranlagt wird¹³⁷³. Darüber, wie die einzelnen Besteuerungsmerkmale zu bestimmen sind, trifft die Vorschrift keine Aussage¹³⁷⁴.

Ebenso scheidet ein Verstoß gegen § 36 Abs. 1 EStG aus. Diese Vorschrift bestimmt, dass die Einkommensteuer grundsätzlich mit Ablauf des VZ entsteht. Aber auch aus § 36 Abs. 1 EStG ergibt sich nicht, wie die Ermittlung der einzelnen Elemente des Einkommens im jeweiligen VZ zu erfolgen hat.

Gleiches gilt für § 38 AO. Dort wird lediglich geregelt, dass die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Auch diese Bestimmung sagt nichts über die Qualifikation der einzelnen Tatbestandsmerkmale aus¹³⁷⁵.

¹³⁷¹ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, S. 754 ff.

¹³⁷² Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 23.

¹³⁷³ Vgl. zu der folgenden Argumentation insgesamt auch Rose, DB 1994, 851 (854).

¹³⁷⁴ Ähnlich auch Weber-Grellet, DStR 1993, 930.

¹³⁷⁵ Ähnlich auch der BFH, Urteil vom 25.10.1989 — X R 109/87, BStBl. II 1990, 278, der wie folgt ausführte: „Zwar ist es richtig, daß alle für die Entstehung des Steueranspruchs i.S. des § 38 AO 1977 bedeutsamen Tatsachen innerhalb eines VZ (§ 25 EStG) gegeben sein und daher für jeden VZ gesondert geprüft werden müssen. Geht es aber - wie hier - bei der Gewinnerzielungsabsicht um ein Tatbestandsmerkmal, das durch Elemente der Dauerhaftigkeit und Nachhaltigkeit geprägt ist, muß auch der Beurteilungszeitraum entsprechend ausgedehnt werden: Wo das Gesetz Streben nach Totalgewinn oder Totalüberschuß fordert, darf der Blick nicht auf einen VZ verengt werden.“

Die Ermittlung der einzelnen Besteuerungsmerkmale ist vielmehr gem. § 88 AO Aufgabe der Finanzverwaltung, die den Sachverhalt von Amts wegen aufklären muss und Art und Umfang der Ermittlungen bestimmt. In der Literatur wird zutreffend darauf hingewiesen, dass der Beurteiler eines steuerrechtlichen Sachverhaltes, am Ende eines bestimmten Abschnitts, nicht die Beurteilung beenden und alle weiteren Geschehnisse und Entwicklungen aus der Betrachtung ausblenden kann¹³⁷⁶.

Die Berücksichtigung nachträglich eintretender Umstände bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht, widerspricht auch nicht dem Charakter der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal. Es kommt weiterhin auf die Sichtweise des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ an. Zur Feststellung dieser (inneren) Motivation werden lediglich auch nachträglich eintretende (äußere) Umstände berücksichtigt, die ggf. einen Rückschluss auf die anfänglich bestehende Motivation zulassen.

Eine andere Vorgehensweise wird regelmäßig nicht zu befriedigenden Ergebnissen führen, da bei Verengung der Sichtweise des den Fall prüfenden Rechtsanwenders nur auf einen bestimmten VZ, für den das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht geprüft wird, es regelmäßig schwer sein wird, eine zutreffende Aussage zum Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht zu treffen. Allerdings ist m.E., da es bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht auf die Sichtweise des Steuerpflichtigen im jeweiligen VZ ankommt, bei später eingetretenen Umständen immer genau zu prüfen, ob diese tatsächlich Rückschlüsse auf eine schon im jeweiligen VZ bestehende Motivation zulassen.

Eine vorläufige Steuerfestsetzung bei Unsicherheiten über die Beurteilung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht widerspricht auch nicht dem Wortlauf des § 165 AO. Richtig ist zwar, dass die Ungewissheit i.S.v. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO sich auf Tatsachen beziehen muss und bloße Unsicherheiten in Bezug auf Schlussfolgerungen und rechtliche Würdigungen keine vorläufige Steuerfestsetzung rechtfertigen. Bei der Frage nach dem Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht handelt, es sich aber nicht lediglich um eine rechtliche Würdigung oder eine Schlussfolgerung, son-

¹³⁷⁶ Rose, DB 1994, 851 (854).

dern um eine innere Tatsache, deren Vorliegen zum Zeitpunkt der Veranlagung ggf. noch nicht abschließend beurteilt werden kann.

Ob die Einkünfteerzielungsabsicht als innere Tatsache vorliegt, lässt sich aber nur durch äußere Umstände (Hilfstatsachen) beurteilen, die ggf. zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung noch nicht bekannt sind. Daher ist auch grundsätzlich eine vorläufige Steuerfestsetzung möglich. Zutreffend wird in diesem Zusammenhang in der Literatur allerdings darauf hingewiesen, dass es bedenklich ist, alle „liebhabeiverdächtigen“ Fälle schematisch, ohne nähere Prüfung im Einzelfall, vorläufig zu veranlagern. Vielmehr kann bei ausreichend vorhandenem Tatsachenmaterial die notwendige Beurteilung sofort vorgenommen werden¹³⁷⁷.

Die Möglichkeit der vorläufigen Steuerfestsetzung bei Unsicherheiten hinsichtlich des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht ist aber auch sachlich gerechtfertigt. Gerade die von der Gegenauffassung geforderte Entscheidung nach Maßgabe der Feststellungslast, führt u.U. zu unbilligen Ergebnissen für den Steuerpflichtigen¹³⁷⁸. Bereits oben wurde dargestellt, dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt, wenn er die Anerkennung negativer Einkünfte begehrt¹³⁷⁹. Die Folge wäre, dass bei verbleibenden Zweifeln über das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht im jeweiligen VZ, die Einkünfteerzielungsabsicht verneint werden müsste. Gerade eine solche Verfahrensweise würde aber dem Interesse des Steuerpflichtigen widersprechen.

Die dargestellten Erwägungen gelten entsprechend auch für die Möglichkeit der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Aber auch eine Änderung einer bestandskräftigen Veranlagung gemäß § 173 Abs. 1 AO muss möglich sein, wenn die äußeren Umstände (Hilfstatsachen), die einen sicheren Schluss auf das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ermöglichen, erst nach Ablauf des VZ bzw. nach Durchführung der Veranlagung eintreten. Entgegen der oben dargestellten Auffassung werden damit nicht „künftige Tatsachen“ als neue Tatsachen i.S.v. § 173 Abs. 1 AO aufgefasst. Vielmehr geht es bei dem Beste-

¹³⁷⁷ So Weber-Grellet, DStR 1993, 930 (931).

¹³⁷⁸ Ähnlich auch Weber-Grellet, DStR 1993, 930 (931).

¹³⁷⁹ 6. Teil Abschnitt B. I.

hen/Nichtbestehen der Einkünfteerzielungsabsicht nicht um eine künftige Tatsache, die erst nach Ablauf des VZ eintritt und dann zu einer Änderung berechtigt, sondern das Vorliegen/Nichtvorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht in einem VZ wird ggf. durch die nachträglich eintretenden Hilfstatsachen nur nachträglich bekannt.

V. Änderungsmöglichkeit gemäß § 174 Abs. 4 AO

Eine weitere, für die Praxis relevante Änderungsvorschrift, die im Zusammenhang mit der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht Bedeutung erlangen kann, ist § 174 Abs. 4 AO¹³⁸⁰. Die Vorschrift setzt voraus, dass durch die irrige Beurteilung eines Sachverhaltes ein Steuerbescheid ergangen ist und dieser auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonstigen Antrags des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird. Wird eine solche Änderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen, ermöglicht es § 174 Abs. 4 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheides oder mehrerer Steuerbescheide, die richtigen steuerlichen Folgerungen zu ziehen¹³⁸¹.

Der Zweck der Regelung besteht darin, dem Finanzamt zu ermöglichen, aus einem bestimmten Sachverhalt insgesamt die richtigen rechtlichen Konsequenzen ziehen zu können und zu verhindern, dass ein Steuerpflichtiger durch einen Rechtsbehelf oder sonstigen Antrag nur die für ihn günstigen Schlussfolgerungen aus einem Sachverhalt herbeiführt, ihn die damit notwendig verbundenen negativen Wirkungen aber nicht treffen¹³⁸².

Hat der Steuerpflichtige beispielsweise¹³⁸³ für einen VZ oder mehrere VZ, für den bzw. die das Finanzamt zunächst wegen falscher Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes vom Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen ist, auf

¹³⁸⁰ Ähnlich Becker, INF 2001, 487 (488); zur Änderungsmöglichkeit gem. § 174 Abs. 4 AO vgl. auch Seeger in Schmidt, EStG, § 2 Rn 31; Jäschke in Lademann/Söffing (Stand: April 02), EStG, § 2 Rn 236.

¹³⁸¹ BFH, Urteil vom 24.03.1981 – VIII R 85/80, BStBl. II 1981, 778; BFH, Urteil vom 18.02.1997 – VIII R 54/95, BStBl. II 1997, 647; von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: April 02), § 174 Rn 93.

¹³⁸² Ähnlich von Wedelstädt in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: April 02), § 174 Rn 91; BFH, Urteil vom 18.02.1997 – VIII R 54/95, BStBl. II 1997, 647; BFH, Urteil vom 11.07.1991 – IV R 52/90, BStBl. II 1992, 126; Becker, INF 2001, 487 (488).

Grund eines Rechtsbehelfs die Anerkennung des Bestehens der Einkünfteerzielungsabsicht und damit die Anerkennung bestimmter negativer (bisher nicht anerkannter) Einkünfte erreicht, kann das Finanzamt aus diesem fehlerhaft beurteilten Sachverhalt auch die weiteren richtigen Konsequenzen für eine andere, bereits bestandskräftige, Steuerfestsetzung ziehen, für die es auf Grund dieses Sachverhalts auch vom Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen ist, der Steuerpflichtige aber positive Einkünfte erzielt hatte.

VI. „Verbindliche Auskunft“ des Finanzamtes

Problematisch ist schließlich, ob der Steuerpflichtige sich durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes gegen die spätere Feststellung des Fehlens der Einkünfteerzielungsabsicht absichern kann. Gerade wegen des bei der Vermietung/Verpachtung von Immobilien meist vorliegenden erheblichen Investitionsvolumens, für die Anschaffung bzw. Herstellung des Einkünfteerzielungsobjektes, wird der Steuerpflichtige regelmäßig ein starkes Interesse daran haben, sich gegen die spätere Nichtanerkennung von negativen Einkünften abzusichern¹³⁸⁴.

Neben der in der Abgabenordnung ausdrücklich gesetzlich geregelten Möglichkeit einer verbindlichen Zusage gemäß § 204 AO im Anschluss an eine Außenprüfung, bietet sich hier auch die durch die Rechtsprechung entwickelte verbindliche Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben an¹³⁸⁵. Die Erteilung einer derartigen verbindlichen Auskunft steht grundsätzlich im Ermessen¹³⁸⁶ der Finanzverwaltung, jedoch hat die Finanzverwaltung ihr Ermessen durch ein BMF-Schreiben eingeschränkt¹³⁸⁷.

¹³⁸³ Dazu siehe auch BFH, Urteil vom 18.02.1997 – VIII R 54/95, BStBl. II 1997, 647 und Anwendungserlass zur AO (2003) zu § 174, Nr. 5 b).

¹³⁸⁴ Zu dieser Fragestellung vgl. auch Becker, INF 2001, 487 (490 f.).

¹³⁸⁵ Dazu auch Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: März 03), Vor § 204-207 Rn 18, 38.

¹³⁸⁶ Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: März 03), Vor § 204-207 Rn 22; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 16; BFH, Urteil vom 04.08.1961 – VI 269/60 S, BStBl. III 1961, 562.

¹³⁸⁷ Vgl. das neue BMF-Schreiben vom 29.12.2003 – IV A 4 – S 0430 – 7/03, BStBl. I 2003, 742 (Dieses BMF-Schreiben ist an die Stelle des alten BMF-Schreibens vom 24.07.1987 – IV A 5 – S 0430 – 9/87, BStBl. I 1987, 474 getreten).

1. Verbindliche Zusage

Gemäß § 204 AO soll die Finanzbehörde in Anschluss an eine Außenprüfung dem Steuerpflichtigen auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist. Die Entscheidung steht zwar grundsätzlich im Ermessen der Finanzverwaltung, allerdings kann die Erteilung der Zusage nur abgelehnt werden, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorliegen oder wenn sich der Sachverhalt nicht für eine verbindliche Zusage eignet¹³⁸⁸.

M.E. eignet sich die Frage nach der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht für die Erteilung einer verbindlichen Zusage i.S.v. § 204 AO¹³⁸⁹. Bei der Einkünfteerzielungsabsicht handelt sich um eine innere Tatsache, die anhand äußerer Umstände festgestellt werden muss. Zur Beurteilung der Frage, ob die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, kann nicht von einem bestimmten feststehenden (in der Vergangenheit festgestellten) Sachverhalt ausgegangen werden, für den für die Zukunft eine bestimmte gleich bleibende Behandlung zugesagt wird.

Es ist bereits dargestellt worden, dass in die Beurteilung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht, auch nachträglich eintretende Umstände einbezogen werden können und müssen. Die Einkünfteerzielungsabsicht muss in jedem VZ vorliegen und bei Eintritt bestimmter (künftiger) Umstände kann u.U. eine andere Beurteilung der Frage der Einkünfteerzielungsabsicht geboten sein. Außerdem kann die Einkünfteerzielungsabsicht später eintreten bzw. wegfallen. Ob die Einkünfteerzielungsabsicht in der Zukunft eintritt oder wegfällt, lässt sich aber schwerlich durch die Beurteilung eines bestimmten in der Vergangenheit geprüften Sachverhalts erkennen¹³⁹⁰.

¹³⁸⁸ Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: März 03), § 204 Rn 8 f.; Anwendungserlass zur AO (2003) zu § 204, Nr. 5.

¹³⁸⁹ So auch Becker, INF 2001, 487 (491).

¹³⁹⁰ Ähnlich wohl auch Becker, INF 2001, 487 (491).

2. Verbindliche Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben

Aber auch die Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben ist m.E. grundsätzlich ausgeschlossen. Die Erteilung einer solchen Auskunft kann gemäß dem o.g. BMF-Schreiben, durch dass die Verwaltung das ihr grundsätzlich zustehende Ermessen eingeschränkt hat, im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens abgelehnt werden¹³⁹¹. Die gegen die Erteilung einer verbindlichen Zusage gemäß § 204 AO sprechenden Erwägungen, rechtfertigen m.E. auch die Ablehnung einer verbindlichen Auskunft im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens.

Außerdem dürfen nach dem genannten BMF-Schreiben für Sachverhalte, bei denen die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht (z.B. Prüfung von Steuersparmodellen), verbindliche Auskünfte nicht erteilt werden¹³⁹², so dass eine verbindliche Auskunft ggf. schon aus diesem Grund ausgeschlossen sein kann. Weiterhin ist es auch möglich, dass das Finanzamt eine verbindliche Auskunft, mit einem für den Antragsteller negativen Inhalt erteilt und davon ausgeht, dass die Einkünfteerzielungsabsicht nicht vorliegt, so dass der Steuerpflichtige mit seinem Antrag u.U. die gewünschte Planungssicherheit nicht erreichen kann.

VII. Tatsächliche Verständigung

Allerdings wird für den Bereich der Einkünfteerzielungsabsicht eine sogenannte tatsächliche Verständigung zwischen SteuerpflichtigeM und Finanzamt für möglich erachtet¹³⁹³. In der Rechtsprechung ist anerkannt, dass sich Steuerpflichtiger und Finanzamt bei einem nicht oder nur schwer zu ermittelnden Sachverhalt, im Wege der sogenannten tatsächlichen Verständigung¹³⁹⁴, bindend über den der Besteuerung zu

¹³⁹¹ Vgl. Ziffer 2.6 des BMF-Schreibens vom 29.12.2003 – IV A 4 – S 0430 – 7/03, BStBl. I 2003, 742.

¹³⁹² Vgl. Ziffer 2.5 des BMF-Schreibens vom 29.12.2003 – IV A 4 – S 0430 – 7/03, BStBl. I 2003, 742.

¹³⁹³ FG Düsseldorf, Urteil vom 06.09.1996 – 18 K 4217/93 E, EFG 1998, 5; Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Dezember 02), § 201 Rn 30; Fumi, EFG-Beilage 1/1998, 1; v. Reden in Littmann/Bitz/Pust (Stand: November 03), § 21 Rn 7.

¹³⁹⁴ Vgl. ausführlich zu den Voraussetzungen und der Rechtsgrundlage, sowie Nachweisen zur einschlägigen Rechtsprechung und Literatur Rüsken in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Juli 00), § 78 Rn 51 ff.; Hollatz, NWB 02, F. 2, S. 7837; vgl. auch Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 19 ff.

Grunde zu legenden Sachverhalt einigen können¹³⁹⁵. Nicht für zulässig erachtet es die Rechtsprechung¹³⁹⁶ aber, sich im Wege der tatsächlichen Verständigung über bestimmte Rechtsfragen zu einigen¹³⁹⁷.

Die tatsächliche Verständigung enthält keine Zusage eines bestimmten künftigen Verhaltens der Finanzbehörde¹³⁹⁸, sondern führt nur zu einer Festlegung hinsichtlich eines bestimmten Sachverhaltes¹³⁹⁹. Damit können sich Steuerpflichtiger und Finanzamt grundsätzlich über das Vorliegen eines Sachverhalts einigen, der die Annahme des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht rechtfertigt.

Allerdings ist eine tatsächliche Verständigung nach der Rechtsprechung des BFH nur in Bezug auf die Ermittlung eines zurückliegenden, nicht aber eines zukünftigen Sachverhalts zulässig¹⁴⁰⁰. Daher eignet sich auch die tatsächliche Verständigung nicht dazu, den Steuerpflichtigen gegen die spätere Feststellung des Fehlens der Einkünfteerzielungsabsicht abzusichern.

VIII. Ergebnis

Es kann also festgestellt werden, dass das Verfahrensrecht einige Möglichkeiten bietet, die Problematik, dass zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung ggf. noch nicht abschließend beurteilt werden kann, ob der Steuerpflichtige über die notwendige Einkünfteerzielungsabsicht verfügt, zu bewältigen und auch Änderungsmöglichkeiten für die Steuerfestsetzung bestehen, wenn das Finanzamt nachträglich Kenntnis von Umständen erhält, die eine andere Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht recht-

¹³⁹⁵ Grundlegend z.B. BFH, Urteil vom 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; BFH, Urteil vom 05.10.1990 – III R 19/88, BStBl. II 1991, 45.

¹³⁹⁶ Vgl. z.B. BFH, Beschluss vom 30.07.1997 – II B 18/97, BFH/NV 1998, 188; BFH, Urteil vom 13.12.1995 – XI R 43 – 45/89, BStBl. II 1996, 232; so auch Hollatz, NWB 02, F. 2, S. 7837.

¹³⁹⁷ Kritisch insoweit aber teilweise die Literatur vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn 21.

¹³⁹⁸ Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: März 03), Vor § 204-207 Rn 10.

¹³⁹⁹ Darüber hinaus ist die Rechtsprechung des BFH wohl auch so zu verstehen, dass eine tatsächliche Verständigung nur für bereits abgelaufene, aber nicht für zukünftige Sachverhalte möglich ist (so Rüsken in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Juli 00), § 78 Rn 56.2; nach a.A. soll eine tatsächliche Verständigung auch für zukünftige Sachverhalte möglich sein (vgl. Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Dezember 02), § 201 Rn 30).

¹⁴⁰⁰ BFH, Urteil vom 06.03.1997 – IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762; so auch Rüsken in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Juli 00), § 78 Rn 56.2; Fumi, EFG-Beilage 1/1998, 1; nach a.A. soll eine tatsächliche Verständigung auch für zukünftige Sachverhalte möglich sein (vgl. Sauer in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht (Stand: Dezember 02), § 201 Rn 30).

fertigen. Die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, sich durch eine „verbindliche Auskunft“ der Finanzbehörde gegen die spätere Feststellung des Fehlens der Einkünfteerzielungsabsicht abzusichern, sind demgegenüber stark eingeschränkt.

Literaturverzeichnis

App, M; Hörtnagl, R; Stratz, R.-Chr: Überblick über die Neuregelung des Umwandlungsrechts, NWB 1995, F. 18 S. 3371.

Apitz, Wilfried: Die Ferienwohnung im Einkommensteuerrecht, DStZ 1998, 430.

Bader, Alex: Steuerliche Probleme bei Fondsbeteiligungen zur Sicherstellung der 50%igen Fördergebiets-AfA, DStR 1997, 1917.

Bartholl, Heino: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 21.08.1990 – VIII R 25/86 -, BB 1991, 1533.

Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann: Zivilprozessordnung, 62. Auflage, München 2004 [zit.: Bearbeiter in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO].

Beck, Hans-Joachim: Der neue Fondserlass - Das Aus für geschlossene Immobilienfonds?, DStR 2002, 1846.

Becker, Uwe: Praktische Probleme bei Eintritt und Wegfall der Liebhaberei, INF 2001, 487.

Becker, Uwe; Urbans, Rüdiger: Die Ferienwohnung im Steuerrecht – Teil I -, StBp, 2000, 177.

- Zur Gewerblichkeit der Ferienwohnungsvermietung, DStZ 1998, 863.

- Die spanische Ferienwohnung im Steuerrecht, INF, 1999, 427.

Beermann: Steuerliches Verfahrensrecht, AO, FGO, Nebengesetze, Bonn 1995- (Loseblattausgabe) [zit.: Bearbeiter in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht].

Berz, Stefan: Liebhaberei und Segmentierung einer einheitlichen gewerblichen Tä-

tigkeit von Personengesellschaften – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 25.06.1996 – VIII R 28/94 -, DStR 1997, 358.

Best, Michael: Die Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht als konstituierendes Merkmal der steuerbaren Tätigkeit, Diss., München 1991 [zit. Best, Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht].

Bayer, Herrmann-Wilfried: Die Liebhaberei im Steuerrecht, Tübingen 1981 [zit.: Bayer, Liebhaberei].

- Steuerlehre: Steuerverfassung – Steuergesetz – Steuergericht -, Berlin/New York 1998 [zit.: Bayer, Steuerlehre].

Bilsdorfer, Peter: Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 30.09.1997 – IX R 80/94, SteuerStud 1998, 264.

- Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 27.07.1999 – IX R 64/96, SteuerStud 2000, 276.

- Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 06.11.2001 – IX R 97/00, SteuerStud 2002, 518.

Blümich: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, München 1984- (Loseblattausgabe) [zit.: Bearbeiter in Blü-mich, EStG/ KStG/GewStG].

Bordewin, Arno: Die Besteuerung der Personengesellschaften in der Praxis – Zur BFH-Rechtsprechung 1997 -, NWB 1999, F. 18 S. 3649.

Bordewin/Brandt: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Wiesbaden 1995 (Lo-seblattausgabe) [zit.: Bearbeiter in Bordewin/Brandt].

Braun, Norbert: Objektivierung der Gewinnerzielungsabsicht bei der Liebhaberei, BB 2000, 283.

Brechtens, Cornelius van; Flecken, Stephan: Bauherren-Mietkauf-Modelle in der Diskussion, DB 1979, 2146.

Buciek, Klaus: Anmerkung zum Urteil des FG Hamburg vom 15.08.1996 – III 2/96, EFG-Beilage 2/1997, 7.

- Anmerkung zum BFH-Urteil vom 09.07.2002 – IX R 47/99, DStZ 2002, 723.

Charlier, Rudolf: Lexikon der BFH-Entscheidungen im 1. Vierteljahr 1997 zur Einkommensteuer, NWB 1997, F. 3a S. 1805.

Crezelius, Georg: Verkappte Analogien in der Finanzrechtsprechung, StuW 1981, 117.

- Zur einkommensteuerrechtlichen Beurteilung des sogenannten Mietkauf-Modells, BB 1980, 619.

Curtius-Hartung, Rudolf: Zur Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, StbJb 1981/82, 11.

Damas, Jens-Peter: Die Kenntnis hinreichender Erfolgswahrscheinlichkeit als Bestandteil der Einkünfteerzielungsabsicht, DStZ 2002, 408.

Dehmer, Hans: Das Umwandlungssteuergesetz 1994 (Teil II), DStR 1994, 1753 (1754).

Detering, Thomas; Pohl, Dirk: Der Unterschied zwischen Anscheins- und Indizienbeweis – am Beispiel von Rückkaufangebot und Verkaufsgarantie im Bauherrenmodell -, DStZ 1995, 361.

Drenseck, Walter: Anmerkung zu den Entscheidungen des BFH vom 14.09.1994 – IX R 71/93 und IX B 142/93, FR 1995, 59.

Drüen, Klaus-Dieter: Über den Totalgewinn – Maßstab der Gewinnerzielungsabsicht

und Störfaktor für die Gewinnermittlung -, FR 1999, 1097.

Duden: Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, Band III, 3. Auflage, Mannheim 1999 [zit.: Duden].

Ebling, Klaus: Schornsteinfegergebühren und Liebhaberei, in Festschrift für Offerhaus, Köln 1999, S. 567 [zit.: Ebling, in FS für Offerhaus, 1999].

- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 08.12.1998 – IX R 49/95, DStR 1999, 362.

Eggesiecker, Fritz: Die steuerliche Anerkennung des Mietkauf-Modells, DB 1979, 1383.

- Die steuerliche Anerkennung des Mietkaufmodells (II), DB 1979, 1432.

Engelsing, Lutz: Praxishinweis zum BMF-Schreiben vom 14.10.2002 – IV C 3 – S 2253 – 77/02, StuB 2002, 1070.

Elicker, Michael: § 2b EStG – Symbol der Verfassungsferne des geltenden Steuerrechts, FR 2002, 1041.

Fischer, Peter: Zur Problematik des Begriffs der „Liebhaberei“, DB 1987, 1713.

- Kommentar zum Urteil des BFH vom 27.07.1999 IX R 64/96, FR 1999, 1377.
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 20.01. 1999 – I R 69/97, FR 1999, 811.

Fleischmann, Gunnar: Zur steuerlichen Liebhaberei – Die neuesten Tendenzen in Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung, DStR 1998, 364.

- Der 5. Bauherren-Erlass – das Ende aller Fonds-Modelle? – Anmerkungen zum Entwurf eines neuen Bauherren- und Fonds-Erlasses, DStR 2002, 1293.

- Steuerbegünstigte Kapitalanlagen: neue BFH-Rechtsprechung, anstehende Gesetzesänderungen, neue Verwaltungserlasse, DStR 1984, 735.

Fleischmann, Gunnar; Meyer-Scharenberg Dirk: Ein neuer „Zweifelsfragen-Erlass“ DB 1997, 395.

Fuisting, Bernhard.: Die Preußischen direkten Steuern, 4. Band: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902 [zit.: Fuisting, Steuerlehre].

Fumi: Einkünfteerzielungsabsicht bei befristeter Vermietung, Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 23.04.1998 – I 399/95, EFG, Beilage 8/1999, S. 30.

- Tatsächliche Verständigung mit dem Finanzamt, Anmerkung zum Urteil des FG Düsseldorf vom 06.09.1996 – 18 K 4217/93 E, EFG-Beilage 1/1998, 1.

Gehlen von, Dirk: Die Abgrenzung von Liebhaberei und einkommensteuerlich relevanter Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Bergisch Gladbach, Köln 1989, zugleich Diss., Siegen 1988 [zit.: von Gehlen, Liebhaberei].

Goecke, Oskar: Finanztechnische Analyse einer kreditfinanzierten privaten Rentenversicherung, DStR 1998, 866.

Görlich, Wolfgang: Grundlagen des offenen und des geschlossenen Immobilienfonds, NWB 1998, F. 18 S. 3571.

Gosch, Dietmar: Zur Überschusserzielungsabsicht bei Personengesellschaften, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 30.06.1999 – IX R 68/96, StBp 2000, 29.

- Zur Liebhaberei einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 25.06.1996 – VIII R 28/94, StBp 1997, 23.

Groh, Manfred: Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerschaft, Anmerkung zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 GrS 4/82 -, DB

1984, 2424.

Grube, Georg: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 25. 6. 1991 – IX R 163/84, DB 1991, 2220.

Grützner, Dieter: Fragen zur Außenprüfung bei Bauherrengemeinschaften, NWB 1992, F. 17 S. 1199.

Hecht, Gottfried: Ist der Begriff der „Liebhaberei“ im Vermietungs- und Verpachtungsbereich noch aktuell?, BB 2000, 226.

Hellwig, Peter: Der Verlust im Steuerrecht (I), DStR 1984, 287.

- Der Verlust im Steuerrecht (II), DStR 1984, 325.

Hemmelrath, Alexander; Abele, Stephan: Sondersteuerrecht für Immobilienfonds: Sind Provisionen für die Vermittlung von Eigenkapital stets Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Fondsimmoblie?, NWB Blickpunkt Steuern 1/2002, S. 1.

Hemmelrath, Alexander; Busch, Babara: Steuerliche Risiken für die Anleger eines geschlossenen Immobilienfonds? – Zugleich Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 03.12.1991 – IX R 155/89, DStR 1992, 1347.

Henkel, Udo; Jakobs, Norbert: Einkünfteerzielung als Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 3 EStG, FR 1995, 145.

Hergarten, Lothar: Die steuerorientierte Immobilieninvestition „am Ende“? – Anmerkung zum Beschluss des Großen Senats vom 25.6 1984 –, BB 1984, 2121.

Hermann/Heuer/Raupach: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 21. Auflage, Köln (Loseblattausgabe) [zit.: Bearbeiter in Hermann/Heuer/-Raupach].

Herold, Christian: Besteht die Einkünfteerzielungsabsicht bei befristeter Vermietung?, GStB 1999, 252.

Herrmann, Joachim: Einkommensteuerrechtliche Fragen der Gestaltung geschlossener Immobilienfonds, StuW 1989, 97.

Heß, Ines: Der neue Fondserlass – Neue Regelungen im Einkommensteuerrecht für Bauherren- und Erwerbbermodelle sowie geschlossene Immobilienfonds, DStR 2003, 1953.

Heuermann, Bernd: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 08.12.1998 – IX R 49/95, KFR 1/99, 180.

- Vermietung auf bestimmte Zeit, Überschusserzielungsabsicht und in die Prognose einzubeziehende Besteuerungsmerkmale, DB 2002, 2011.
- Anmerkung Urteil des BFH vom 05.11.2002 – IX R 48/01, HFR 2003, 249.
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 22.07.2003 – IX R 59/02, INF 2003, 766.
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 09.07.2003 – IX R 102/00, INF 2003, 927.
- Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 25.03.2003 – IX B 2/03, INF 2003, 405.
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 05.11.2002 – IX R 18/02, INF 2003, 208.
- Verbilligtes Vermieten als teilentgeltliche Nutzungsüberlassung – § 21 Absatz 2 EStG im Fadenkreuz von Rechtsprechung und Gesetzgeber – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 05.11.2002 IX R 48/01 –, DB 2003, 112.
- Soll ein Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG in die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein-

bezogen werden?, DStZ 2002, 864.

Hilbertz, Martin: Einkünfteerzielungsabsicht bei verbilligter Wohnungsüberlassung, Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 29.07.2003 – IV C 3 – S 2253 – 73/03, EStB 2003, 336.

Hoffmann: Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (hier: bei Verträgen zwischen Angehörigen), Anmerkung zum Urteil des FG Düsseldorf vom 14.06.2000 – 11 K 7387/97 E, EFG Beilage 16/2000, 124.

Hoffmann, Jürgen: Anmerkung zum Urteil des FG Münster vom 21.02.2001 – K 5625/99 F, EFG 2002, 462.

Hoffmann, Wolf-Dieter: Sonderabschreibungen und Gewinnerzielungsabsicht, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 21.8.1990 – VIII R 25/86, BB 1991, 1533.

- Steuerliche „Liebhaberei“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften – Anmerkungen zu zwei jüngst ergangenen BFH-Urteilen, INF 1997, 362.

Hollatz, Alfred: Tatsächliche Verständigungen im Steuerverfahren, NWB 02, F. 2, S. 7837.

Holland, Ralf; Dörschner, Andreas: Überblick über das Gesetz zur Reform des Wohnungsbaurechts, NWB 2002, F. 24 S. 2251.

Honisch, Werner: Zu den Inflationstendenzen bei der Liebhaberei – Zugleich Anmerkung zur neuesten Rechtsprechungsentwicklung –, DStR 2000, 545.

Horlemann, Heinz-Gerd: Das BMF-Schreiben zu Verlustzuweisungsmodellen i. S. des § 2 b EStG, insbesondere für fremdfinanzierte Renten- und Lebensversicherungen, BB 2001, 650.

- Verluste bei der Vermietung von Immobilien, Einkünfteerzielungsabsicht, Ver-

lustzuweisungsgesellschaften, Einkommensteuervorauszahlungen und Lohnsteuerermäßigungen -, DStZ 1993, 38.

Hutter, Ulrich: Die persönlichen Motive und deren Feststellung in der Liebhaberei-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – Eine Bestandsaufnahme seit dem Beschluss des Großen Senats vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 -, DStZ 1998, 344.

- Überlegungen zur „Gunstmiete“ zwischen Angehörigen – Liebhaberei oder Werbungskostenabzug –, DStZ 2002, 873.

Jakob, Wolfgang; Hörmann, Norbert: Einkünfteerzielungsabsicht oder Liebhaberei im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, FR 1989, 665.

- Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung – Zugleich ein Beitrag zur steuerrechtlichen Dogmatik von Personengesellschaften -, FR 1990, 33.

Jakobs, Norbert: Einkommensteuerliche Aspekte der Beteiligung an geschlossenen Fonds auf der Ebene der Anleger, FR 1996, 402.

Job, Ulrich: Die steuerliche Liebhaberei, Diss., Bochum 1977 [zit.: Liebhaberei].

Jorde, Thomas R.: Umwandlung nach altem und neuem Recht, NWB Aktuelles 22/1994, 1796.

Kaligin, Thomas: Anwendungsfragen zur Gewährung von Investitionszulagen für Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohnungsgebäuden nach den §§ 3 und 3 a InvZulG, DStR 2002, 526.

Kanzler, Hans-Joachim: Kommentar zum Urteil des BFH vom 05.11.2002 – IX R 48/01, FR 2003, 242.

Kirchhof/Söhn/Mellinghoff: Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg 1986-

(Loseblattausgabe) [zit.: Bearbeiter in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG].

Klose, Holger: Die Offene Handelsgesellschaft, NWB 2000, F. 18 S. 3749.

- Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, NWB 02, F. 18 S. 3889.

Kögel, Corina: Vermietung vor Selbstnutzung – Werbungskostenabzug oder Vorkosten?, DStZ 1996, 647.

Kohlhaas, Karl-Friedrich: Liebhaberei bei vermieteten Immobilien im Privatvermögen – Praktische Konsequenzen aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BB 1998, 1139.

- Vertrauensschutz bei steuerlichen Verlusten, BB 1999, 2004.

- Verlustzuweisungsgesellschaften i.S. der bisherigen BFH-Rechtsprechung – Tatbestandsmerkmal des neuen § 2 b EStG?, FR 1999, 504.

- Die Verlustzuweisungsgesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht – ein neuer Typus?, Stbg 2000, 249.

- Die typische Verlustzuweisungsgesellschaft – ein Rechtsgebilde der 70er Jahre? BB 1998, 399.

- Die Personengesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht – ein Mythos?! – 3 unterschiedliche Typen von Verlustzuweisungsgesellschaften –, FR 2003, 598.

- Die Modellhaftigkeit im Sinne des § 2b EStG, DStR 2001, 1137.

- Gilt der Anscheinsbeweis für fehlende Einkunftserzielungsabsicht bei jeder Verlustzuweisungsgesellschaft?, DStR 1996, 209.

- Fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften –

Praktische Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92-, DStR 1996, 945.

Korn: Einkommensteuergesetz, Bonn (u.a.) 2000 (Loseblattausgabe) [zit.: Bearbeiter in Korn, EStG].

Korn, Klaus; Fischer, Gerd : Steuerliche Übersicht zum Jahresende 1997, NWB 1997, F. 2 S. 6843.

Korn, Klaus; Strahl, Martin: Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2002 - Orientierungen, Planungen und Gestaltungen -, NWB 02, F. 2 S. 8005.

Kreidl, Christine; Kächele, Oliver: Einkünfteerzielungsabsicht gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei (Leasing-) Objektgesellschaften, DStR 1995, 625.

Kruse, Heinrich-Willhelm: Grundfragen der Liebhaberei, StuW 1980, 226.

Kupfer, Gerhard: Beratungserkenntnisse aus der neueren Rechtsprechung zur Einkünfteerzielungsabsicht, KÖSDI 2000, 12514.

- Grenzbereich zwischen Einkünfteerzielung und Liebhaberei, KÖSDI 1993, 9212.

Kußmann, Michael: Das „Unterbeteiligungsurteil“ des BFH vom 03.12.1991 – IX R 155/89 – Das praktische Ende der Unterbeteiligung im Steuerrecht bei Personengesellschaften mit Vermietungseinkünften -, DB 1994, 2520.

Lademann/Söffing/Brockhoff: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart (u.a.) 1950- [zit.: Bearbeiter in Lademann/Söffing].

Lang, Joachim: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln, 1988, zugleich Kölner Habilitationsschrift 1981 [zit.: Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer].

- Einkünfteerzielungsabsicht bei Bauherrenmodellen mit Rückkaufangeboten oder Verkaufsgarantien, FR 1997, 201.
- Liebhaberei im Einkommensteuerrecht – Grundsätzliches zur Abgrenzung einkommensteuerbarer Einkünfte -, StuW 1981, 223.

Lang, Joachim; Seer, Roman: Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637.

Leingärtner, Wilhelm: Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, FR 1979, 105.

- Negative Einkünfte aus Liebhaberei nach bisheriger Rechtsprechung und nichtsteuerbare Einkünfte nach dem Beschluss des GrS 4/82 – Was hat sich geändert?, DStR 1985, 131.

Leistikow, Michael: BB- Gesetzgebungsreport: Neuerungen nach dem Investmentgesetz, BB 2003, 2693.

Letzsch, Alexander, P.: Die selbstgenutzte Ferienimmobilie eines deutschen Steuerpflichtigen im Ausland, IWB 03, Fach 3, Gruppe 2, S. 1057.

Leu, Dietmar: Die Einkünfteerzielungsabsicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung — Verbliebene Praxisrelevanz, DStZ 2000, 129.

Littmann/Bitz/Pust: Das Einkommensteuerrecht, 15. Auflage, Stuttgart 1988- (Loseblattausgabe) [zit.: Bearbeiter in Littmann/Bitz/Pust].

Loritz, Karl-Georg: Die angeblich erst später einsetzende Gewinnerzielungsabsicht der Personengesellschaft und die steuerorientierten Kapitalanlagen – Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 21.8.1990 VIII R 25/86 und vom 10.9.1991 VIII R 39/86 -, DB 1992, 1156.

- Verlustzuweisungsgesellschaften und Gewinnerzielungsabsicht – „Ein Lehr-

stück ohne Lehre“ -, BB 1997, 1281.

Lüdicke, Jochen: Steuerliche Liebhaberei bei der Beteiligung an einer Leasing-Fonds GmbH & Co. KG, FR 1994, 110.

Lüdicke, Jochen; Pannen, Volker: Gewinnerzielungsabsicht und Mitunternehmerrisiko bei gewerblichen Fondsgesellschaften, DStR 2000, 2109.

Meichssner, Claus: Die Überschusserzielungsabsicht als Abgrenzungsmerkmal zur Liebhaberei bei den Immobilieninvestitionen, DStR 1985, 647.

Meilicke, Heinz: „Liebhaberei“ im Einkommensteuerrecht – ein Lieblingskind richterlicher Gesetzgebung, FR 1979, 337.

Meurer, Hermann-Josef: Einkunftserzielungsabsicht bei Verpachtung unbebauter Grundstücke, Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 25.03.2003 – IX B 2/03, EStB 2003, 212.

Meyer, Bernd; Ball, Jochen: Fördergebietsgesetz – Abzugsprobleme bei Veräußerung oder Nutzungsänderung, FR 1997, 210.

Meyer-Scharenberg, Dirk: „Liebhabereitest am Beispiel der fremdfinanzierten Rentenversicherung nach dem BFH-Urteil vom 15.12. 1999, X R 23/95, DStR 2000, 670.

Milatz, Jürgen E.: Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten bei geschlossenen Immobilienfonds, BB 2003, 1204.

Mitsch, Bernd; Sondermann, Frank: Vorüberlegungen zur Beteiligung an geschlossenen Immobilienfonds – Teil II, INF 2003, 787.

Moritz, Joachim: Einkünfteerzielungsabsicht bei Beteiligung an Immobilienfonds – Anmerkung zum Urteil des BFH vom 21.11.2000 – IX R 2/96, KFR F. 3 EStG § 21, 4/01, S. 167.

Münchener Kommentar: Zivilprozessordnung, Band 1, 2. Auflage, München 2000 [zit.: Bearbeiter in Münchener Kommentar, ZPO].

Nieland, Huber: Zuschüsse im Einkommensteuerrecht – Teil I -, DStZ 1986, 183.

Obermeier, Arnold: Die Ferienwohnung und die neueste Rechtsprechung des BFH, DStR 1991, 1613.

Paus, Gerhard: Gewinnerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 21.08.1990 – VIII R 25/86, DStZ 1991, 565.

- Liebhaberei trotz positiver Gesamteinkünfte?, DStZ 2001, 200.
- Bauherrengemeinschaften, LSW Gruppe 4/99 (Heft 9/2001), S. 1.
- Zur Diskussion – Liebhaberei bei verbilligter Vermietung? – Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 27.07.1999 – IX R 64/96, DStZ 2000, 259.
- Ungelöste Probleme der Liebhaberei, StVj 1992, 128 .
- Keine Liebhaberei bei Dauervermietung, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 30.09.1997, KFR F. 3 EStG § 21, 4/98, S. 171.
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 27.07.1999 – IX R 64/94, KFR F. 3 EStG § 2, 1/00, S. 101.
- Wohnungsvermietung an Angehörige, NWB 1998, F. 3 S. 10597.
- Liebhaberei bei verbilligter Wohnungsvermietung – Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01 –, DStZ 2003, 189.

Pezzer, Heinz-Jürgen: Die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – ein Mysterium als Folge des Einkünftedualismus,

StuW 2000, 457.

- Neue Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung zu § 42 AO, StbJb 2000/01, 61.
- Steuerliche Gestaltungen und ihre Grenzen bei Vermietung und Verpachtung unter nahen Angehörigen (Teil 1), DStR 1995, 1853.

Pferdmenges, Günther: Die steuerliche Totalperiode als Merkmal der Einkünfteerzielungsabsicht, FR 1990, 700.

- Die Steuerrechtliche Totalperiode als Charakteristikum der Einkünfteerzielungsabsicht, StuW 1990, 240.
- Einkünfteerzielungsabsicht: eine steuerliche Analyse unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung der Personengesellschaften, Düsseldorf 1990, zugleich Diss., Köln 1989 [zit.: Einkünfteerzielungsabsicht].

Pieper, Rolf-Bernd: Sonderabschreibungen in den neuen Bundesländern, DB-spezial, Beilage 16/1997 zu Heft 45/1997.

Risthaus, Anne: Verbesserte Verlustabzugsmöglichkeiten bei der Vermietung von Ferienwohnungen? – Neue Rechtsprechungsgrundsätze des BFH -, FR 2002, 909.

Rödler, Thomas: Die Beurteilungseinheit bei der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht mittels „Totalerfolg“, DB 1986, 2241.

Roemer, Manfred: Vermeidung der Liebhaberei bei Vermietung und Verpachtung durch Renditeberechnungen, INF 1996, 522.

Rößler, Gerhard: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 27.07.1999 – IX R 64/96, BB 2000, 808.

- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 10.09.1991 – VIII R 39/86, DStZ 1992, 90.

Rosarius, Lothar: Einkunftserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, D-Ost-spezial 5/99, S. 1.

Roscher, Wilhelm: System der Volkswirtschaft, 1. Band: Die Grundlagen der Nationalökonomie, 5. Auflage., Stuttgart 1864 [zit.: Roscher Nationalökonomie].

Rose, Gerd: Einkünfterzielungsabsicht – Steuerbetriebswirtschaftliche Überlegungen zu den Thesen des Bundesfinanzhofs, StbJb 1985/86, 177.

- Zur Bestimmung der Einkunftsart bei gemischten wirtschaftlichen Aktivitäten von Einzelpersonen, DB 1980, 2464.
- Abschnittsbesteuerung und Beurteilungszeitraum.

Rosenberg/Schwab/Gottwald: Zivilprozessrecht, 15. Auflage, München 1993 [zit.: Rosenberg/Schwab/Gottwald, ZPO].

Ross, Hartmut: Einkünfterzielungsabsicht bei steuersparenden Anlagen – Einfluss des Nominalwertprinzips auf die Ergebnisprognose -, DStZ 1998, 717.

Ruppel, Alfred: Der Indizienbeweis als Problematik der Auslandsreise, DStZ A 1970, 38.

Sauren, Marcel: Rückkaufs- bzw. Verkaufsgarantien beim Erwerb von Immobilien, DStR 1996, 1438.

- Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 4.11. 1998, IV C 3 – S 2253 – 8/98, DStR 1998, 1877.
- DStR-Fachliteratur-Auswertung: Vermietung und Verpachtung, DStR 1998, 1413.

- Schanz von, Georg.:* Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinanzArch., 13. Jahrgang (1896), S. 1.
- Schellenberger, Heinz:* Der Bundesfinanzhof-Beschluss vom 25.6. 1984, GrS 4/82 – Folgen und Folgerungen, DStR 1985, 163.
- Schempp, Uwe; Urbans Rüdiger:* Die Zuordnung von Leerstandszeiten bei gemischt genutzten Ferienwohnungen, INF 1998, 422.
- Schmider, Karl Heinz:* Zur Berücksichtigung von Verlusten im Bauherren-Mietkauf-Modell, DB 1979, 806.
- Schmidt, Michael:* Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, Berlin 1998, zugleich Diss., Würzburg 1996 [zit.: Schmidt, Objektive Beweislast].
- Schmidt:* Einkommensteuergesetz (Kommentar), 22. Auflage, München 2003 [zit.: Bearbeiter in Schmidt, EStG].
- Schmittmann, Jens M.:* Abgrenzung von Einkunftserzielungsabsicht und Liebhaberei, StuB 1999, 464.
- Schmitz, Carsten; Hildesheim, Carl-Ulrich:* Die Ferienwohnung im Steuerrecht – Teil I –, DStZ 2001, 413.
- Schneider, Josef:* Die Liebhaberei im Steuerrecht – Ein Überblick über die Rechtsprechung und die Verwaltungsauffassung -, SteuerStud 2002, 425.
- Schuck, Stephan:* Veranlassung als Kriterium der „Liebhaberei“ – Kritische Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BFH, DStR 1993, 975.
- Schuhmann, Helmut:* Die „Liebhaberei“ und kein Ende, StbG 2000, 357.
- Schuler, Roland:* Werbungskostenabzug bei zeitweise leerstehenden Ferienwoh-

nungen, DB 1993, 1318.

Schulze-Osterloh, Joachim: Teil I: Gute Verluste – Böse Verluste – Ausschluss und Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs, JbFfSt 1984/85, 267.

- Gemeinschaftliche Einkunftserzielung oder Liebhaberei – Zum Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 25.06.1984, FR 1985, 197.

Schwarz, Jörg: „Liebhaberei“ im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1991, 401.

- Liebhaberei im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, DStZ 1991, 202.

Seeger, Siegbert F.: Die Gewinnerzielungsabsicht – Ein unmögliches Tatbestandsmerkmal, in: Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993 [zit. Seeger, Gewinnerzielungsabsicht].

Selder, Johannes: Einkünfteerzielungsabsicht bei Beteiligung an Immobilienfonds – Anmerkung zum Urteil des BFH vom 05.09.2000 – IX R 33/97, KFR F. 3 ESG § 21, 1/01, S. 89.

Serafini, Jürgen: Neue Rechtsprechungsgrundsätze bei der Besteuerung von Ferienwohnungen, GStB 2002, 185.

Söffing, Günter: § 2b EStG und der § 2b-Erlass, DB 2000, 2340.

- Einkünfteerzielungsabsicht – Liebhaberei, StVj 1992, 235.
- Segmentierung verlustbringender Tätigkeiten bei Personengesellschaften – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 25.06.1996 – VIII R 28/94, NWB 1997, F. 3 S. 10007.
- Einkünfteerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften – Anmer-

kung zum BFH – Urteil vom 21.08.1990 – VIII R 25/86, NWB 1991, F. 3, S. 7973.

Söffing, Günter; Fleischmann Gunnar: Die Auswirkungen des Beschlusses des Großen Senats vom 25. 6. 1984 GrS 4/84, DB 1984, 2433.

Spindler, Wolfgang: Zur steuerlichen Bedeutung von Rück- und Verkaufsgarantien bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DB 1995, 894.

- Neue Rechtsprechungsgrundsätze zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Ferienwohnungen, NWB 02, F. 3 S. 11881.

Stein, Michael: Einflüsse der Fördergesetze auf die Totalüberschussermittlung, DStZ 2000, 780.

- Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei Vermietung von Grundstücken – Teil I – Einkünfteerzielungsabsicht und Totalüberschussprognose -, INF 2001, 641.
- Fördergebietsgesetz und Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 30.09.1997 – IX R 80/94, BuW, 1999, 9.
- Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei Vermietung von Grundstücken – Teil III – Kurzfristige Vermietung, Veräußerung, Selbstnutzung, Nutzungsüberlassung -, INF 2001, 710.
- Die neue BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei Vermietung von Ferienwohnungen, INF 2002, 257.
- Aktuelle Fragen zur Einkünfteerzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung – Anmerkung zum Urteil des FG Kiel vom 07.05.1998 – V 972/97, BuW, 2000, 862.

- Noch einmal: Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung vor Selbstnutzung – Nachtrag zum Beitrag in DStZ 2000, 626 und kritische Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 15.08.2003-, DStZ 2003, 730.
- Aktuelle Problemfelder bei der Prüfung der Überschusserzielungsabsicht im Rahmen des § 21 EStG, StBp 2001, 294.
- Fallstricke bei verbilligter Vermietung an nahe Angehörige, GStB 2000, 309.
- Liebhaberei und Fremdvergleich bei verbilligter Vermietung unter Angehörigen – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 05.11.2002 – IX R 48/01, BuW 2003, 758.
- Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei Vermietung von Grundstücken – Teil II – Wohnungsleerstand, Vermietung auf Dauer, INF 2001, 676.
- Die neue BFH-Rechtsprechung bei der Immobilienvermietung – Grundsätze und Schätzung von Einnahmen und Werbungskosten, ZfIR 2003, 226.
- Die neue BFH-Rechtsprechung zur Überschusserzielungsabsicht bei der Immobilienvermietung – Ferienwohnung und kurzfristiges Engagement, ZfIR 2003, 323.
- Einkünfteerzielungsabsicht oder „Liebhaberei“ bei der Vermietung von Immobilien, BuW, 2001, 1016.
- Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung vor Selbstnutzung, DStZ 2000, 626.
- Anmerkung zur Verfügung der OFD Düsseldorf vom 05.02.1999 – S 2253 – St 121, FR 1999, 390.
- Vermietung vor Selbstnutzung – Ist das „Bonner Modell“ in Gefahr?, GStB

2000, 361.

- Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz bei Vermietung vor Selbstnutzung bzw. vor Veräußerung, FR 1997, 939.
- Liebhaberei und Fremdvergleich bei verbilligter Vermietung – Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 30.09.1997 – IX R 80/94 und vom 27.07.1999 – IX R 64/96, BuW, 2000, 619.
- Die neue BFH-Rechtsprechung zur Überschusserzielungsabsicht bei der Immobilienvermietung – Vermietung auf Dauer, ZfIR 2003, 274.
- Überschusserzielungsabsicht bei Vermietungseinkünften, NWB 01 F. 3, S. 11519.
- Neues zur Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei bei Vermietung von Grundstücken, INF 2003, 902.
- Neue Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung zur Liebhabereiprüfung im Rahmen des § 21 EStG, StBp 2003, 199.
- Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung – Aktuelle Tendenzen zur Abgrenzung von Liebhaberei -, EStB 2002, 180.
- Praxisfragen zur Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Immobilien, DStR 2002, 1419.
- Zur Überschusserzielungsabsicht bei kurzzeitiger Vermietung vor Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken, BuW 2002, 933.
- Zur Einbeziehung von steuerbaren Veräußerungserlösen in die Liebhabereiprüfung bei § 21 EStG, DStZ 2003, 803.
- Liebhaberei trotz positiven Gesamtüberschusses?, NWB 01, F. 3, S. 11771.

- Überschusserzielungsabsicht bei Vermietungseinkünften, NWB 02, F. 3 S. 12169.

Schwering, Ulrich: Einkünfteerzielungsabsicht als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs. 2 EStG unter besonderer Berücksichtigung der Mietkaufmodelle, Diss., Münster 1993 [zit.: Schwering, Einkünfteerzielungsabsicht].

Streck; Mack; Schwedhelm: Sonderabschreibungen sind nicht in die Totalprognose einzubeziehen, Stbg 1999, 209.

Stuhrmann, Gerd: Einbeziehung von Sonderabschreibungen in die steuerrechtliche Totalüberschussermittlung, BB 1996, 1645.

- ABC: V 2. Verluste/Verlustausgleich/Verlustabzug, NWB 1999, F. 3c, S. 5512.
- Einkünfteerzielungsabsicht unter Berücksichtigung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne, StB 2003, 82.

Terhart, Klaus: Investitionsrechnung zur Feststellung der Liebhaberei – Anmerkung zu dem Beitrag von Groh (DB 1984, 2425), DB 1985, 2587.

Theisen, Manuel René: Die Liebhaberei – Ein Problem des Steuerrechts und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 1999, 255.

Thomas/Putzo: Zivilprozessordnung, 25. Auflage, München 2003 [zit.: Bearbeiter in Thomas/Putzo, ZPO].

Thürmer, Bernd: Einkünfteermittlung beim Vermieten von Ferienwohnungen; die neuen Rechtsprechungsgrundsätze – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 06.11.2001 IX R 97/00 –, DB 2002, 444.

- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 06.11.2001 – IX R 97/00, HFR 2002,

400.

- Einkünfteermittlung beim Vermieten von Ferienwohnungen, DStZ 2002, 855.
- Anmerkung zum Urteil des BFH vom 09.07.2002 – IX R 47/99, HFR 2002, 1003.

Tiedtke, Klaus; Striegel, Andreas: Vereinbarkeit des § 2 b EStG mit dem Bestimmtheitsgebot und dem objektiven Nettoprinzip – Zugleich eine Erwiderung auf den Beitrag von Elicker (FR 2002, 1041 ff.), FR 2003, 433.

- Die Auslegung des § 2b EStG, FR 2002, 701.

Tipke, Klaus: Über „erwirtschaftete“ Einkünfte und Einkünfteerzielungsabsicht, FR 1993, 580.

- Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln 2003 [zit.: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II].

Tipke/Kruse: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO, 16. Auflage, Köln 1980- (Loseblattausgabe) [zit. Bearbeiter in Tipke/Kruse, AO bzw. Bearbeiter in Tipke/Kruse, FGO].

Tipke/Lang: Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002 [zit.: Bearbeiter in Tipke/Lang, Steuerrecht].

Urbans, Rüdiger; Becker, Uwe: Gewinnerzielungsabsicht bei Vermietung von (Ferien-) Wohnungen, INF 1999, 673.

Urban, Bernd: Wiederverkaufsgarantie und Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – Anmerkung zum Urteil des BFH vom 14. 9. 1999 – IX R 59/96, KFR F. 3 EStG § 21, 3/00, S. 131.

Valentin, Achim: Personenübergreifende Betrachtungsweise bei Bestimmung der

Totalerfolgsperiode zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht?, DStR 2001, 505.

Vinzenz, Klaus: Steht der Fiskus noch auf dem Boden des Grundgesetzes? – Zur Beurteilung der „Gewinnerzielungsabsicht“ im Einkommensteuerrecht, DStR 1993, 550.

Völlmeke, Monika: Überlegungen zur tatsächlichen Vermutung und zum Anscheinsbeweis im finanzgerichtlichen Verfahren: DStR 1996, 1070.

Voos, Christoph: Aktuelle Tendenzen bei der Ermittlung des Totalüberschusses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1999, 877.

Voß, Reimer: Bundesfinanzhof unter Kuratel der Bundesfinanzministeriums? – Finanzverwaltung verweigert und verzögert Umsetzung der BFH-Rechtsprechung -, DStR 2003, 441.

Wagner, Klaus-R.: Geschlossene Immobilien-Fonds: Steuerliche Notwendigkeit von gesellschaftsrechtlichem Krisenmanagement, DStR 2001, 1529.

Walter, Gerhard: Der Anwendungsbereich des Anscheinsbeweises, ZZP, 90. Band, Heft 3, 1977.

Weber-Grellet, Heinrich: Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, DStR 1998, 873.

- Die leidige Gewinnerzielungsabsicht – Erwiderung auf Vinzenz (DStR 1993, 550), DStR 1993, 980.
- Wo beginnt die Grenze zur „Liebhaberei“? (Teil I), DStR 1992, 561.
- Wo beginnt die Grenze zur „Liebhaberei“? (Teil II), DStR 1992, 602.
- Vom normtypischen Verhalten zur normgerechten Tatbestandsprüfung, DB 2002, 2568.

Wirtz, Georg: Die Einbeziehung von steuerbaren Veräußerungserlösen in die Überschussprognose bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 2003, 711.

Wittig, Goetz: Kritik an Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, DStR 1972, 164.

Wöhe, Günter: Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre (unter Mitarbeit von Ulrich Döring), 21. Auflage, München 2002 [zit.: Wöhe, Betriebswirtschaftslehre].

Woerner, Lothar: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.12.1984 – VIII R 59/82, BB 1985, 908.

Wollny, Paul: Anmerkung zum Urteil des BFH vom 31.03.1987 – IX R 112/83, FR 1988, 47.

- Auswirkungen des Beschlusses des Großen Senats vom 25.06.1984 auf den Immobilienbereich, DStZ 1985, 107.

Wotschofsky, Stefan; Meßmer, Markus: Beschränkung der Verlustverrechnung durch § 2b EStG – Teil I: Intention und Rechtsfolgen, Stbg 2002, 441.

Wurm, Felix: Monatliche Quintessenz mit Hinweisen und Empfehlungen, NWB Blickpunkt Steuern 1/97, S. 1.

Zitzmann, Gerhard: Sonderabschreibungen nach §§ 3, 4 FördG bei Selbstnutzung oder Veräußerung eines zunächst vermieteten Objekts, NWB 1996, F. 3 S. 9895.

- Steuervorteile nach dem Fördergebietsgesetz bei Gebäuden des Privatvermögens ab 1997, DB 1997, 1001.

Thesen

Ziel der Arbeit

Die vorliegende Arbeit widmet sich der Abgrenzung von Einkünfteerzielungsabsicht und steuerrechtlich unbeachtlicher Liebhaberei am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien gemäß § 21 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz.

Es sollen die in der Literatur, der Rechtsprechung und der Verwaltung existierenden Auffassungen und Methoden zur Unterscheidung von Einkünfteerzielungsabsicht und Liebhaberei im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien untersucht und ein eigener Beitrag zur Weiterentwicklung des Rechts und der erforderlichen Abgrenzung auf diesem Gebiet geliefert werden.

Ergebnisse

1. Im Wege der Auslegung lässt sich aus § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG ein für alle Einkunftsarten und damit auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderliches Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht ableiten. Der Steuerpflichtige muss mit der Absicht tätig werden, auf Dauer gesehen ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Fehlt die Einkünfteerzielungsabsicht, so sind die entsprechenden Tätigkeiten/Vermögensnutzungen nicht steuerbar. Die positiven Einkünfte sind nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen und auch die negativen Einkünfte dürfen nicht ausgeglichen werden.
2. Die Einkünfteerzielungsabsicht muss sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich auf einen nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Totalüberschuss beziehen. Ein Streben nach einem sonstigen wirtschaftlichen Vorteil oder ein sogenanntes natürliches Erwerbssterben sind nicht ausreichend. Ein Abweichen von den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften ist aber geboten, wenn ansonsten ein vom Gesetzgeber mit einer Lenkungsnorm im Einzelfall verfolgter Steuerungszweck vereitelt würde. Die

Einkünfteerzielungsabsicht kann auch Nebenzweck sein. Sie wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige noch andere außersteuerliche Motive verfolgt, solange er auch mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig wird.

3. Beim Begriff der Liebhaberei handelt es sich um eine Wortschöpfung der Rechtsprechung, die den Zustand der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht beschreibt. Als Liebhaberei werden Tätigkeit und Vermögensnutzung bezeichnet, bei der die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt und die aus persönlichen Gründen oder Neigungen ausgeübt werden. Die persönlichen Gründe und Neigungen müssen dahingehend interpretiert werden, dass darunter alle außersteuerlichen Gründe zu verstehen sind. Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stellt insbesondere die Absicht, Steuervorteile zu erzielen, einen wesentlichen außersteuerlichen Grund dar.
4. Bei der Einkünfteerzielungsabsicht handelt es sich um einen zweigliedrigen Tatbestand, bei dem grundsätzlich neben einer entsprechenden Totalüberschussprognose zusätzlich noch die Feststellung notwendig ist, dass der Steuerpflichtige das Ergebnis nicht aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt.
5. Einkunftsartspezifische Besonderheiten bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht machen eine Bestimmung der Einkunftsart erforderlich, bevor das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht festgestellt werden kann.
6. Für eine positive Totalüberschussprognose muss der Totalüberschuss keine bestimmte Mindesthöhe erreichen, es reicht aus, wenn insgesamt ein positives Ergebnis zu erwarten ist.
8. Bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht und der Bestimmung des Prognosezeitraums bei der Totalüberschussprognose ist eine subjektbezogene Betrachtungsweise ohne Einbeziehung von Rechtsnachfolgern anzuwenden, wobei aber die vermutliche Lebensdauer des Steuerpflichtigen unbeachtlich ist.

9. Wenn keine Begrenzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Grundstücks durch den Steuerpflichtigen ersichtlich ist, ist der Prognosezeitraum typisierend mit 30 Jahren anzusetzen.
10. Bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht sind verschiedene Objekte zu einer Beurteilungseinheit zusammenzufassen, wenn der Steuerpflichtige selbst von einem einheitlichen Beurteilungsgegenstand ausgeht und sich das Vorliegen einer Beurteilungseinheit anhand eines objektiv erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs bestätigt, der durch eine Gesamtabwägung unter Einbeziehung aller äußeren Umstände festgestellt werden muss.
11. Die von der Rechtsprechung entwickelten Prognosegrundsätze sind zur Ermittlung der Erzielbarkeit eines Totalüberschusses geeignet. Bei der Ermittlung des Totalüberschusses im Wege der Prognose, anhand einkommensteuerrechtlicher Vorschriften, sind alle objektiv erkennbaren Umstände zu berücksichtigen. Ergebnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums können wichtige Anhaltspunkte liefern. Die im Prognosezeitraum voraussichtlich zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben sind zu schätzen. Wenn der Steuerpflichtige keine ausreichenden objektiven Umstände über die bereits im VZ ersichtliche künftige Entwicklung der zu erwartenden Mieteinnahmen und Werbungskosten vorträgt, sind die Einnahmen und Ausgaben anhand eines Durchschnitts der in der Vergangenheit, innerhalb eines bestimmten Zeitraums angefallenen Einnahmen und Werbungskosten, zu ermitteln. Eine Grundlage dazu können in der Regel die in den letzten fünf Veranlagungszeiträumen angefallenen Einnahmen und Werbungskosten bilden. Inflationsbedingte Erhöhungen der Einnahmen und Werbungskosten sind nicht zu berücksichtigen. Dem Umstand, dass eine Prognose viele Unsicherheitsfaktoren enthält, wird dadurch Rechnung getragen, dass hinsichtlich der geschätzten Einnahmen ein Sicherheitszuschlag von 10 % und hinsichtlich der geschätzten Ausgaben ein Sicherheitsabschlag von 10 % vorzunehmen ist. Legt der Steuerpflichtige dar, dass er auf die in der Vergangenheit entstandenen Werbungskosten mit einer Änderung der Art und Weise seiner Vermietung reagiert hat, ist der Schätzung der Durchschnitt der Einnahmen und Ausgaben der zukünftigen (z.B. fünf) Veranlagungszeiträume zu Grunde legen, in denen sich die objektiv erkennbaren Maßnahmen erstmals

ausgewirkt haben.

12. Steuerfreie und nicht steuerbare Einnahmen sind bei der Totalüberschussprognose grundsätzlich außer Betracht zu lassen. Sie sind ausnahmsweise in die Totalüberschussprognose einzubeziehen, wenn ohne den Ansatz ein mit der Steuerfreiheit oder Nichtsteuerbarkeit vom Gesetzgeber verfolgter Zweck vereitelt werden würde. Ob bei einer Nichteinbeziehung bestimmter steuerfreier oder nicht steuerbarer Einnahmen eine Zweckvereitelung eintritt, ist im Einzelfall zu prüfen; generelle Aussagen sind nicht möglich.
13. Eine Einbeziehung der Investitionszulage in die Totalüberschussprognose ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht geboten, da der Förderzweck der Investitionszulage eine solche Einbeziehung nicht erfordert. Auch nicht steuerbare Veräußerungsgewinne sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht in die Prognose einzubeziehen.
14. Um den Förderzweck nicht zu vereiteln sind Werbungskostenüberschüsse, in Folge staatlicher Reglementierungen des Mietwohnungsmarktes, bei der Totalüberschussprognose nicht zu berücksichtigen. Stattdessen sind im Rahmen der Prognose die erzielbaren Mieten anzusetzen.
15. Mögliche steuerpflichtige Veräußerungsgewinne i.S.v. § 23 Absatz 1 Nr. 1 EStG, aus einer beabsichtigten Veräußerung der Einkunftsquelle, sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen.
16. Im Rahmen der Totalüberschussprognose ist allgemein von der „Normal-AfA“ (lineare AfA gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG) auszugehen. Alle die die „Normal-AfA“ übersteigenden Absetzungen, insbesondere die degressive AfA i.S.v. § 7 Abs. 5, die erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen, sind hingegen nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine befristete Vermietung oder um eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit handelt.

17. Nichtabziehbare Aufwendungen und gemischte Aufwendungen i.S.v. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG sind nicht in die Totalüberschussprognose einzubeziehen. Unnötige, unangemessene und vermeidbare Aufwendungen finden Eingang in die Totalüberschussprognose.
18. Bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht von vermögensverwaltenden Personenmehrheiten ist eine Prüfung auf der Ebene der Personenmehrheit und auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters/Gemeinschafters erforderlich. Der Charakter der Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Tatbestandsmerkmal erfordert aber eine Modifikation der Prüfung auf der Ebene der Gesellschaft/Gemeinschaft. Für die Bejahung steuerbarer Einkünfte auf der Ebene der Personenmehrheit ist es ausreichend, wenn die objektive Möglichkeit eines positiven Totalüberschusses besteht. Erst auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters/Gemeinschafters ist zusätzlich neben der Totalüberschussprognose eine Prüfung dahingehend möglich, ob ein auf der Ebene des einzelnen Beteiligten zu erwartender negativer Totalüberschuss aus außersteuerlichen Gründen in Kauf genommen wird. Verläuft die Prüfung auf der Ebene der Personengesellschaft/Gemeinschaft negativ, liegt keine steuerbare Tätigkeit auf der Ebene der Personengesellschaft/Gemeinschaft vor. Den Gesellschaftern/Gemeinschaftern können keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte aus ihrer Beteiligung zugerechnet werden. Bei Nichtsteuerbarkeit auf der Ebene der Personenmehrheit kann aber nicht automatisch auch von einem Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des einzelnen Beteiligten ausgegangen werden. Vielmehr sind die Aktivitäten der beteiligten Personen nun als wirtschaftliche Aktivitäten von Einzelpersonen zu beurteilen.
19. Im Fall der Auflösung der Gesellschaft und Verteilung des Gesellschaftsvermögens (der jeweiligen Wohneinheiten) auf die Gesellschafter, bevor bei der Gesellschaft die objektive Möglichkeit der Erzielbarkeit eines Totalüberschusses besteht, fehlt es an der Steuerbarkeit auf der Ebene der Gesellschaft, auch wenn die dem einzelnen Beteiligten zugewiesenen Wohneinheiten, weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt werden. Die fehlende Steuerbarkeit auf der Ebene der Gesellschaft führt aber nicht zu einer automatischen Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der E-

- bene des einzelnen Beteiligten. Ihm können lediglich keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte aus seiner Beteiligung zugerechnet werden. Es ist dann zu prüfen, ob der jeweilige Steuerpflichtige als einzelne Person mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist.
20. Bei der Umwandlung einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in eine andere Personengesellschaft ist von einer Fortsetzung der Totalperiode der Personengesellschaft auszugehen, wenn auch die Nachfolgegesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Auch für den Gesellschafter führt diese Umwandlung nicht zu einer Unterbrechung seiner Totalperiode.
 21. Änderungen im Gesellschafterbestand wirken sich grundsätzlich nicht auf den Prognosezeitraum der Gesellschaft und der Altgesellschafter aus. Für einen Gesellschafter, der beabsichtigt aus der Gesellschaft auszuschneiden, endet die Totalperiode mit dem Zeitpunkt seines geplanten Ausscheidens.
 22. Auch bei der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht von Personenmehrheiten können verschiedene Objekte zu einer Beurteilungseinheit zusammengefasst werden. Für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene der Personengesellschaft ist dabei allein entscheidend, ob sich eine Beurteilungseinheit anhand eines objektiv erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs verschiedener Vermietungsobjekte/Verpachtungsobjekte bestätigt. Möglicherweise abweichende subjektive Vorstellungen einzelner Gesellschafter können allein bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters Berücksichtigung finden. Abweichende Ergebnisse zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene sind aber kaum denkbar, da auch insoweit erforderlich ist, dass sich das Vorliegen der vom Gesellschafter behaupteten Beurteilungseinheit anhand äußerer objektiv erkennbarer Umstände bestätigt.
 23. Die Vorschrift des § 21 EStG enthält, entgegen der Ansicht des IX. Senats des BFH, keinen Normzweck dahingehend, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich ungeprüft davon auszugehen ist, dass der

Steuerpflichtige einen Einnahmeüberschuss erzielen will. Aus § 21 EStG kann auch nicht abgeleitet werden, dass im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur derjenige die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht besitzt, der beabsichtigt, durch eine langfristige Vermietung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. § 21 EStG differenziert für die Einkünfteerzielungsabsicht nicht zwischen einer Vermietung/Verpachtung auf Dauer und einer kurzfristigen Vermietung/Verpachtung.

24. Die Feststellungslast für die Einkünfteerzielungsabsicht trägt derjenige, der sich zur Ableitung ihm günstiger Rechtsfolgen auf ihr Vorliegen beruft. Den Steuerpflichtigen trifft die Feststellungslast für die Einkünfteerzielungsabsicht, wenn er bestimmte negative Einkünfte aus einer Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit geltend macht. Der Steuergläubiger trägt hingegen die Feststellungslast, wenn er bestimmte positive Einkünfte besteuern will.
25. Bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen und auch beim subjektiven Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht besteht generell die Möglichkeit der Anwendung eines Anscheinsbeweises.
26. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung bzw. Verpachtung einer Immobilie an Fremde kann im Wege des Anscheinsbeweises davon ausgegangen werden, dass die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, da es äußerst unwahrscheinlich ist, dass ein Steuerpflichtiger eine Immobilie dauerhaft an fremde Personen vermietet bzw. verpachtet, ohne dass er beabsichtigt, mit seinem Engagement insgesamt einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.
27. Der Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung gilt nicht bei einer Vermietung/Verpachtung an nahe Angehörige. Bei der Nutzungsüberlassung an Angehörige können Gründe der Unterstützung der Angehörigen oder sonstige außerhalb der Einkünfteerzielung liegende Beweggründe im Vordergrund stehen, die es nicht erlauben davon auszugehen, dass typischerweise die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.

28. Zutreffend geht die Rechtsprechung davon aus, dass eine Vermietungstätigkeit auf Dauer angelegt ist, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt. Hat der Steuerpflichtige den Entschluss auf Dauer zu vermieten endgültig gefasst, ist es unschädlich, wenn er die Immobilie auf Grund eines neu gefassten Entschlusses veräußert oder selbst nutzt. Ein allgemeiner Vorbehalt des Steuerpflichtigen, das erworbene Grundstück zu veräußern, soweit die Änderung äußerer Umstände und Bedingungen dies erfordert, steht der Annahme einer auf Dauer angelegten Vermietung nicht entgegen.
29. Liegen die Voraussetzungen des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises nicht vor bzw. ist der Anscheinsbeweis durch den Vortrag und ggf. den Beweis des Vorliegens eines atypischen Sachverhalts erschüttert, ist im Wege einer durchzuführenden Totalüberschussprognose zu ermitteln, ob der Steuerpflichtige voraussichtlich einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen kann. Ist ein positives Totalergebnis nicht erreichbar, muss geprüft werden, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt. An außersteuerlichen Gründen fehlt es, wenn die Prüfung ergibt, dass der Steuerpflichtige die objektiven Gegebenheiten falsch eingeschätzt und erwartet hat, dass er ein bereits entstandenes negatives Ergebnis wieder ausgleichen und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielen kann. Nicht gefolgt werden kann dem IX. Senat des BFH, im Falle einer nicht auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit, nicht mehr zu prüfen, ob der Steuerpflichtige das negative Ergebnis aus außersteuerlichen Gründen in Kauf nimmt.
30. Eine kurzfristige Veräußerung oder ein kurzfristiger Übergang zur Eigennutzung bzw. unentgeltlichen Überlassung innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – von in der Regel bis zu fünf Jahren – seit der Anschaffung oder Herstellung, stellen ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz dar. Der Steuerpflichtige kann aber Umstände darlegen und nachweisen, aus denen gefolgert werden kann, dass er den Entschluss zur Veräußerung bzw. Eigennutzung erst nachträglich gefasst hat. Bei einer kurzfristigen Veräußerung oder einem kurzfristigen Übergang zur Eigennutzung bzw. unentgeltli-

chen Überlassung greift der vom Verfasser vertretene Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde nicht ein, es sei denn, dem Steuerpflichtigen gelingt der Nachweis, dass er anfänglich eine auf Dauer angelegte Vermietung/Verpachtung beabsichtigt und er den Entschluss zur Veräußerung bzw. Eigennutzung erst nachträglich gefasst hat.

31. Bei einer Beteiligung an einem Mietkaufmodell fehlt es an einer auf Dauer angelegten Vermietung. Hat der Anleger gegenüber dem „Mietkäufer“ ein bindendes Verkaufsangebot abgegeben und verfällt nach der Vereinbarung die Optionsgebühr bei Nichtausübung der Option, spricht der Beweis des ersten Anscheins gegen das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht.
32. Bei der Beteiligung an einem Bauherren- oder Erwerbmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie liegt regelmäßig keine auf Dauer angelegte Vermietung vor. Einem Rückkaufangebot oder einer Verkaufsgarantie kommt aber nur dann eine negative Indizwirkung zu, wenn der Anleger Kenntnis von dem jeweiligen Rückkaufangebot bzw. der Verkaufsgarantie hat. Hat der Steuerpflichtige sich das Rückkaufangebot bzw. die Verkaufsgarantie nur einräumen lassen, um sich gegen unvorhergesehene Ereignisse abzusichern („Notfallgarantie“), können daraus keine negativen Schlüsse hinsichtlich der Einkünfteerzielungsabsicht gezogen werden.
33. Bei einer „Verlustzuweisungsgesellschaft kann nicht von einem Anscheinsbeweis der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden. Allerdings scheidet bei einer Gesellschaft, die die Anleger mit dem Versprechen von Einkommensteuerminderungen durch Verlustzuweisungen zum Beitritt bewegen will, die Anwendung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde aus, da bei derartigen Gesellschaften nicht typischerweise vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden kann. Es ist vielmehr eine Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht im Wege der Totalüberschussprognose und bei einem negativen Ergebnis durch Prüfung, ob das Ergebnis aus einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen

Motiven in Kauf genommen wird, erforderlich.

34. Rechtsprechung und Finanzverwaltung differenzieren hinsichtlich der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung von Ferienwohnungen zu-
treffend zwischen einer Vermietung, bei der ausschließlich an wechselnde Fe-
riengäste vermietet und die Wohnung in der übrigen Zeit ausschließlich für eine
solche Vermietung bereit gehalten wird und einer Vermietung der Ferienwoh-
nung mit erfolgter oder zumindest vorbehaltener Selbstnutzung. Nicht gefolgt
werden kann der Rechtsprechung und Verwaltung aber, wenn sie davon aus-
gehen, dass bei einer ausschließlichen Vermietung der Ferienwohnung an
wechselnde Feriengäste und einem Bereithalten zur Vermietung in der übrigen
Zeit, stets ohne weitere Prüfung von der Einkünfteerzielungsabsicht des Steu-
erpflichtigen auszugehen ist. Eine solche Fiktion der Einkünfteerzielungsab-
sicht, mit einem praktischen Verbot der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht,
geht zu weit. Auch bei einer ausschließlich fremdvermieteten Ferienwohnung
ist es möglich, dass die Einkünfteerzielungsabsicht fehlt und es können außer-
steuerliche Gründe (z.B. das Erlangen von Steuervorteilen durch Verlustver-
rechnung mit anderen positiven Einkünften und die Absicht Veräußerungsge-
winne zu erzielen) maßgeblich sein. Vielmehr ist der vom Verfasser vertretene
Anscheinsbeweis des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf
Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung an Fremde, auch bei der Vermie-
tung von Ferienwohnungen anwendbar. Beabsichtigt der Steuerpflichtige, aus-
schließlich auf Dauer an wechselnde (fremde) Feriengäste zu vermieten und
hält er die Ferienimmobilie die übrige Zeit dafür bereit, kann nach der allgemei-
nen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige
typischerweise beabsichtigt, auf Dauer einen Überschuss der Einnahmen über
die Werbungskosten zu erzielen. Es besteht aber weiterhin die Möglichkeit, die
Einkünfteerzielungsabsicht bei Vorliegen eines atypischen Sachverhaltes zu
prüfen.
35. Ein atypischer, der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechender Sachver-
halt, der zur Erschütterung des vom Verfasser vertretenen Anscheinsbeweises
und zu einer Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Einzelfall führen
muss, liegt bei einer auf Dauer angelegten Vermietung/Verpachtung immer

dann vor, wenn es offensichtlich ist, dass auf Dauer gesehen kein Totalüberschuss erzielt werden kann. Ist ein Sachverhalt gegeben, bei dem augenscheinlich die Erreichbarkeit eines Totalüberschusses ausgeschlossen ist, kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass bei dem betreffenden Steuerpflichtigen typischerweise die Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Von einem offensichtlich nicht erreichbaren Totalüberschuss muss beispielsweise immer dann ausgegangen werden, wenn auch bei Außerachtlassung von Zinsaufwendungen und AfA jährlich erhebliche Werbungskostenüberschüsse entstehen und die Mieteinnahmen über einen längeren Zeitraum nicht einmal ausreichen, die laufenden Bewirtschaftungskosten zu decken oder wenn der vereinbarte Mietzins geringer als die anzusetzende „Normal-AfA“ ist.

36. Die Einkünfteerzielungsabsicht kann von Beginn der Tätigkeit an fehlen und erst später einsetzen oder eine zunächst bestehende Einkünfteerzielungsabsicht kann wieder wegfallen. Soweit die Einkünfteerzielungsabsicht noch nicht oder nicht mehr besteht, werden keine einkommensteuerrechtlich relevanten Einkünfte erzielt. Allerdings ist ein Werbungskostenabzug auch schon möglich, wenn noch keine Einnahmen erzielt werden. Voraussetzung ist, dass ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den zu erwartenden Einnahmen besteht. Ein solcher Zusammenhang ist gegeben, wenn sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Steuerpflichtige den Entschluss, Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst hat und dieser später nicht wieder weggefallen ist. Steht eine Wohnung leer und bemüht sich der Steuerpflichtige alternativ um eine Vermietung oder einen Verkauf, fehlt es an der Einkünfteerzielungsabsicht, da der Steuerpflichtige noch nicht endgültig zur Einkünfteerzielung entschlossen ist.
37. Das Verfahrensrecht bietet Möglichkeiten, die Problematik, dass zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung ggf. noch nicht abschließend beurteilt werden kann, ob der Steuerpflichtige über die notwendige Einkünfteerzielungsabsicht verfügt, zu bewältigen. Es bestehen auch Änderungsmöglichkeiten für die Steuerfestsetzung, wenn das Finanzamt nachträglich Kenntnis von Umständen erhält, die eine andere Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht rechtfertigen. Die Mög-

lichkeiten des Steuerpflichtigen, sich durch eine „verbindliche Auskunft“ der Finanzbehörde gegen die spätere Feststellung des Fehlens der Einkünfteerzielungsabsicht abzusichern, sind demgegenüber stark eingeschränkt.

Erklärung

Hiermit erkläre ich, Hartmut Credo, dass mir die geltende Promotionsordnung der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena bekannt ist.

Ich habe die Dissertation selbst angefertigt und alle von mir benutzten Hilfsmittel und Quellen in meiner Arbeit angegeben.

Die Hilfe eines Promotionsberaters habe ich nicht in Anspruch genommen.

Dritte haben weder unmittelbar noch mittelbar geldwerte Leistungen von mir erhalten, die im Zusammenhang mit dem Inhalt der vorgelegten Dissertation stehen.

Die vorliegende Arbeit oder eine in wesentlichen Teilen ähnliche Abhandlung habe ich noch nicht als Prüfungsarbeit für eine staatliche oder andere wissenschaftliche Prüfung und auch nicht als Dissertation bei einer anderen Hochschule eingereicht.

Beim Korrekturlesen hat mich meine Ehefrau Mandy Credo unterstützt.

Besonderer Dank gebührt Frau Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger für die wertvollen Hinweise in der Schlussphase der Erstellung meiner Dissertation zur Verbesserung der Gliederung und der Lesbarkeit meiner Arbeit.