

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 56

Die Hürde der Liebhaberei für Vermietungsverluste

Geldanlage Immobilie:
Ferien-, Luxus-, Wohn- und Gewerbeimmobilien
– Verbilligung – Befristung – Totalüberschussprognose –

Von
Michael Stein

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

ESV.info/978-3-503-18287-9

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978-3-503-18287-9

eBook: ISBN 978-3-503-18288-6

Alle Rechte vorbehalten

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

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: tina hoffmann, Berlin

Druck und Bindung: Kösel, Altusried-Krugzell

Vorwort

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

Ohne dies näher zu begründen und auch nur cursorisch hatte sich der Große Senat des Bundesfinanzhofs jedoch auch bei den Vermietungseinkünften für die Anwendung der allgemeinen Liebhabereigrundsätze ausgesprochen²: Liebhaberei liege dem Grunde nach vor, wenn auf Dauer gesehen nicht mit einem, die Gesamtaufwendungen übersteigenden, Einnahmenüberschuss gerechnet werden kann und diese Tatsache von privaten Motiven begleitet wird. Die praktische Umsetzung dieser schlichten Liebhaberei-Formel ist jedoch problembehaftet, zumal sich die Rechtsprechung des für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuständigen IX. Senates des Bundesfinanzhofs nicht an den gängigen Regeln der juristischen Auslegungslehre orientiert³. Der Anlass der Kritik: Der IX. Senat bedient sich bei einer sog. Dauervermietung seit dem Jahre 2005 einer unzulässigen materiellen Typisierung⁴ zu Gunsten fehlender Liebhaberei. Diese Fiktion ist durch nichts gerechtfertigt⁵, sie ist gleichsam rechtswidrig⁶.

Eine Rechtswidrigkeit vor Artikel 20 Abs. 3 GG und § 3 Abs. 1 AO (Gesetzesvorbehalt) dürfte aber auch dort bestehen, wo der Bundesfinanzhof –

1 Stein, Der Geist des EStG.

2 BFH v 25.6.84, GrS 4/82.

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

4 Stein, DStZ 11, 422.

5 Weber-Grellet, DB 02, 2568; Stein, DStZ 04, 189, 195.

6 Stein in DStZ: 13, 33; 13, 114; 11, 442 [449 ff.]; 09, 768; 04, 189; Stein, Investition Immobilie, Rdn. 543–600.

für solch eine Handhabe gibt es wie erwähnt keine normative Entsprechung⁷ – Liebhabereirecht bei den Vermietungseinkünften „aktiv“ anwendet. Dem IX. Senat des Bundesfinanzhofs ist es bis heute nicht gelungen, rechtslogisch nachvollziehbar zu dokumentieren, auf welcher gesetzlichen Grundlage er seine Liebhaberei-Rechtsprechung bei den Vermietungseinkünften (§§ 2, 21 EStG) ausrichtet⁸.

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

Dieses Kompendium soll dem Praktiker ein erster Wegweiser sein¹⁰. Um den Umfang des Ratgebers im Rahmen zu halten, sind die Urteile in gedrängter Form und ohne Fundstelle zitiert.

Jena, im Dezember 2018

Michael Stein

7 Leisner-Egensperger, DStZ 10, 790–800; Hübner, DStR 13, 1520, 1521.

8 Stein, Der Geist des EStG.

9 Ausschließlich zu Vermietung und Verpachtung: Lorenz; Müller; Habl; Credo.

10 Zu vertiefenden Betrachtungen siehe: Stein, Investition Immobilie; Stein, Der Geist des EStG.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Vorwort | 5 |
| Abkürzungsverzeichnis | 13 |
| I. Einleitung | 19 |
| II. Grundsätzliches zur Einkunftserzielungsabsicht | 25 |
| 1. Zur Einkunftserzielungsabsicht allgemein | 25 |
| 1.1 Geschichtliche Entwicklung | 25 |
| 1.2 Keine Rechtfertigung anhand des Gesetzes | 26 |
| 1.3 Fundamentalkritik | 28 |
| 1.4 Das Maß aller Dinge: Die Grundsätze des Großen Senates des BFH GrS 4/82 | 29 |
| 1.5 Liebhabereiprüfung im Rahmen des § 21 EStG – Grundsätzliches und Systematik | 31 |
| 1.5.1 Zur Bestimmung der Einkunftsart | 32 |
| 1.5.2 Vorrang der Liebhabereiprüfung | 34 |
| 1.5.2.1 Nachrangigkeit des § 2a EStG | 36 |
| 1.5.2.2 Nachrangigkeit des § 15b EStG | 37 |
| 1.5.2.3 Nachrangigkeit von Missbrauchs- und Fremdvergleichsprüfung | 37 |
| 1.5.3 Beginn und Wegfall der Einkunftserzielungsabsicht. . | 37 |
| 1.5.4 Grundsätzlich objektbezogene Beurteilung. | 39 |
| 1.5.4.1 Grundsatz: Getrennte Beurteilung der Objekte | 39 |
| 1.5.4.2 Ausnahme 1: Gruppenbildung bei wirtschaftlich gleicher Funktion. | 40 |
| 1.5.4.3 Ausnahme 2: Steuerrechtlich einheitliche Wirtschaftsgüter aufteilen | 41 |
| 1.6 Personengesellschaften/-gemeinschaften mit Vermietungs- einkünften | 41 |
| 1.6.1 Einkunftserzielungsabsicht auf beiden Ebenen erforderlich | 42 |
| 1.6.1.1 Ebene der Gesellschaft | 42 |
| 1.6.1.2 Ebene des Gesellschafters | 42 |
| 1.6.1.3 Ebene des Gesellschafters: Verhältnisse nach Gesellschaftsauflösung | 43 |
| 1.6.2 Sonderfall: Verlustzuweisungsgesellschaften | 43 |
| 1.6.2.1 Merkmale einer Verlustzuweisungsgesellschaft | 43 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------------|---|-----------|
| 1.6.2.2 | Feststellung der Einkunftserzielungsabsicht | 44 |
| 1.6.2.3 | Grundsätze gelten auch im Rahmen des § 21 EStG | 46 |
| 2. | Einkunftserzielungsabsicht als innere Tatsache | 46 |
| 2.1 | Totalüberschuss bei objektiver Zukunftsbetrachtung | 46 |
| 2.2 | Persönliche Gründe – einkommensteuerliche Irrelevanz | 48 |
| 3. | Vermietungsabsicht | 54 |
| 3.1 | Aufwendungen für bebaute Grundstücke | 55 |
| 3.1.1 | Wegfall der Vermietungsabsicht | 56 |
| 3.1.2 | Verzögerte Realisierung der beabsichtigten Vermietung | 57 |
| 3.1.3 | Objektiver Nachweis der Vermietungsabsicht. | 58 |
| 3.1.4 | Beispiele für privat veranlassten Leerstand. | 63 |
| 3.1.5 | Alternative Vermietungs- und Veräußerungsabsicht | 70 |
| 3.1.5.1 | Wohnung war vor dem Leerstand nicht vermietet. | 70 |
| 3.1.5.2 | Wohnung war vor dem Leerstand bereits (auf Dauer) vermietet | 71 |
| 3.2 | Aufwendungen für unbebaute Grundstücke | 82 |
| 3.2.1 | Bebauung in überschaubarer Zeit | 82 |
| 3.2.2 | Glaubhaftmachung der Vermietungsabsicht | 85 |
| 3.2.3 | Alternative Vermietungs- und Veräußerungsabsicht | 86 |
| 3.3 | Aufwendungen vor Erwerb eines Vermietungsobjektes | 86 |
| III. | Die Totalüberschussprognose | 87 |
| 1. | Die Einkunftserzielungsabsicht als zweigliedriges Merkmal | 87 |
| 2. | Die Prognose | 89 |
| 2.1 | Grundsätzliches | 89 |
| 2.1.1 | Zeitpunkt der Prognoseerstellung | 89 |
| 2.1.2 | Prognose als Schätzung | 90 |
| 2.1.3 | Zuschlag und Abschlag von je 10% | 90 |
| 2.1.4 | Nominalwertprinzip (kein Inflationsausgleich). | 92 |
| 2.1.5 | Vergangenheitsdurchschnitt. | 92 |
| 2.1.6 | Auswirkung ertragsverbessernder Maßnahmen | 93 |
| 2.1.7 | Überschuss nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften | 95 |
| 2.1.8 | Geringfügiger Überschuss. | 96 |
| 2.1.9 | Zukünftige Faktoren und bereits abgelaufene Zeiträume. | 96 |
| 2.2 | Berechnungsgrundlagen der Prognose | 97 |
| 2.2.1 | Die Prognosebestandteile im Überblick | 97 |
| 2.2.2 | Bestandskräftig veranlagte Verluste. | 97 |
| 2.2.3 | Verzicht auf Abzug von Werbungskosten | 98 |
| 2.2.4 | Finanzierungskosten | 98 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|------------|---|------------|
| 2.2.5 | Instandhaltungskosten | 99 |
| 2.2.6 | Schönheitsreparaturen | 100 |
| 2.2.7 | Verwaltungskosten | 100 |
| 2.2.8 | Mietausfallrisiko | 100 |
| 2.2.9 | AfA auf Einrichtungsgegenstände | 101 |
| 2.2.10 | Künftige Einnahmen bei verbilligter Vermietung | 101 |
| 2.2.11 | Kürzung der Werbungskosten bei verbilligter Vermietung | 103 |
| 2.2.12 | Gebäudeabschreibungen | 103 |
| 2.2.12.1 | Die Vorgeschichte zu den Normal-AfA | 103 |
| 2.2.12.2 | Die Vorgeschichte zu den Subventions-AfA | 104 |
| 2.2.12.3 | Die aktuelle Rechtslage zu den Gebäude-AfA | 110 |
| 2.2.12.4 | Stellungnahme zur BFH-Rechtsprechung | 112 |
| 2.2.13 | Wertsteigerungen | 119 |
| 2.2.14 | Investitionszulagen | 128 |
| 2.3 | Zeitraum der Prognose | 132 |
| 2.3.1 | Prognosedauer | 132 |
| 2.3.2 | Subjektbezogene Betrachtung | 141 |
| 2.3.3 | Einbeziehung des Rechtsnachfolgers | 142 |
| 2.3.3.1 | Herrschende Meinung | 142 |
| 2.3.3.2 | Mindermeinung | 144 |
| 2.3.3.3 | Kritische Stellungnahme zur herrschenden Meinung | 144 |
| 2.4 | Prognose bei befristeter Vermietung | 147 |
| 2.5 | Prognose bei zeitweise vermieteter und zeitweise selbstgenutzter Ferienwohnung | 147 |
| IV. | Vermietung auf Dauer | 149 |
| 1. | Die Fiktion – keine Liebhaberei bei Dauervermietung | 149 |
| 1.1 | Die alte Rechtslage | 149 |
| 1.2 | Die Grundsatzentscheidung vom 30.9.1997 – IX R 80/94 | 152 |
| 1.3 | Kritik zur Fiktion des BFH | 161 |
| 1.3.1 | Die rechtliche Qualität der Fiktion des BFH: Formelle oder – unzulässige – materielle Regel? | 166 |
| 1.3.1.1 | Beurteilung als widerlegbare Vermutung (formelle Typisierung) | 167 |
| 1.3.1.2 | Beurteilung als unwiderlegliche Vermutung (materielle Typisierung) | 175 |
| 1.3.2 | Materiell-rechtliche Kritik zur Fiktion des BFH | 179 |
| 2. | Die Ausnahmen von der – unwiderleglichen – Fiktion | 212 |
| 2.1 | Reichweite der Fiktion – Beschränkung auf die Einkunftsart | 214 |
| 2.2 | Die Ausnahmen im Einzelnen | 215 |
| 2.3 | Einfluss von Art und Umfang der Finanzierung | 230 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|------------|
| 2.4 Sonderfall – Befristete Gesamthandsgemeinschaft (so genanntes Hamburger Modell) | 239 |
| 2.4.1 Zur Einkunftserzielungsabsicht auf Ebene der Gesellschaft | 240 |
| 2.4.2 Bisheriger Gesellschafter vermietet weiter | 240 |
| 2.4.2.1 Verwaltungsauffassung | 240 |
| 2.4.2.2 Abweichende neuere Auffassung des BFH und Kritik | 241 |
| 2.4.3 Stellungnahme zur Verwaltungsauffassung. | 242 |
| 3. Vermietung unter Marktniveau. | 246 |
| 3.1 Vorbemerkungen | 246 |
| 3.1.1 Grundanliegen der BFH-Rechtsprechung | 246 |
| 3.1.2 Ermäßigte Miete und hohe Werbungskosten- überschüsse | 247 |
| 3.1.3 Begünstigte Vermietung unter nahen Angehörigen (§ 21 Abs. 2 EStG). | 248 |
| 3.1.3.1 Ermäßigte Vermietung an unterhaltsberechtigte Kinder | 256 |
| 3.1.3.2 Ermäßigte Vermietung unter Ehegatten | 258 |
| 3.1.4 Gunstmiete ausnahmsweise bei fremden Dritten | 259 |
| 3.2 Rechtsprechung | 259 |
| 3.2.1 Die Rechtsprechung der Finanzgerichte | 260 |
| 3.2.2 Die Entwicklung der BFH-Rechtsprechung | 265 |
| 3.2.2.1 BFH-Urteil vom 25.1.1994 – IX R 139/92 | 265 |
| 3.2.2.2 BFH-Urteil vom 27.7.1999 – IX R 64/96 | 267 |
| 3.2.2.3 Stellungnahme zum BFH-Urteil IX R 64/96. | 268 |
| 3.2.2.4 BFH-Urteil vom 5.11.2002 – IX R 48/01 | 271 |
| 3.2.2.5 Stellungnahme zum BFH-Leiturteil IX R 48/01 (Anwendung durch FinVerw bis 2011). | 273 |
| 3.2.2.6 BFH-Urteil vom 22.7.2003 – IX R 59/02 | 296 |
| 3.2.2.7 Stellungnahme zum BFH-Urteil IX R 59/02. | 298 |
| 3.2.2.8 BFH-Urteil vom 6.10.2004 – IX R 30/03 | 299 |
| 3.2.2.9 Stellungnahme zum BFH-Urteil IX R 30/03. | 302 |
| 3.3 Zusammenfassung / Ausblick | 305 |
| V. Vermietung für kurze Zeit | 309 |
| 1. Zu beurteilende Fallgestaltungen | 309 |
| 2. Alsbaldiger Verkauf | 310 |
| 2.1 Auffassung der Finanzverwaltung. | 324 |
| 2.1.1 Bis VZ 2002: Finanzamt trägt grundsätzlich Beweislast | 324 |
| 2.1.2 Aktuelle Verwaltungsansicht ab VZ 2003: Steuerpflichtiger trägt Beweislast | 326 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|---------|--|-----|
| 2.1.3 | Sonderfall kurzfristigen Engagements – Verkauf beim „Hamburger Modell“ | 327 |
| 2.1.4 | Sonderfall kurzfristigen Engagements – Schenkung beim „Hamburger Modell“ | 328 |
| 2.2 | Übersicht zur Rechtsprechung des BFH | 329 |
| 2.2.1 | Veräußerung nach einem Jahr – BFH-Urteil vom 9.7.2002 – IX R 47/99 | 329 |
| 2.2.2 | Kurzfristige Vermietung und Veräußerung nach 14 Monaten – BFH-Urteil vom 18.1.2006 – IX R 18/04 | 331 |
| 2.2.3 | Kurzfristige Vermietungen/Leerstand und Veräußerungsabsicht – BFH-Urteil vom 5.4.2005 – IX R 48/04 | 332 |
| 2.2.4 | Zeitmietvertrag und Veräußerungsabsicht – BFH-Urteil vom 4.12.2001 – IX R 70/98 | 332 |
| 2.2.5 | Zeitmietvertrag, Vorkaufsrecht und Verkauf – BFH-Urteil vom 9.7.2002 – IX R 33/01 | 333 |
| 2.2.6 | Zeitmietvertrag und Verkauf – BFH-Urteil vom 9.7.2002 – IX R 99/00 | 334 |
| 2.2.7 | Zeitmietvertrag ohne Verlängerungsklausel – BFH-Urteil vom 14.12.2004 – IX R 1/04 | 335 |
| 2.3 | Übersicht zur Rechtsprechung der Finanzgerichte | 335 |
| 2.3.1 | Klageabweisende Entscheidungen | 336 |
| 2.3.2 | Klagestattgebende Entscheidungen | 343 |
| 3. | Als baldige Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken | 345 |
| 3.1 | Vorbemerkung | 345 |
| 3.1.1 | Grundsätze zum Abzug von Werbungskosten | 345 |
| 3.1.2 | Liebhabeprüfung hat Vorrang | 348 |
| 3.2 | Auffassung der Finanzverwaltung | 348 |
| 3.2.1 | Bisherige Auffassung (VZ 1995 – VZ 2003) | 348 |
| 3.2.2 | Geänderte Verwaltungsauffassung (gültig ab VZ 2004) | 349 |
| 3.3 | Stellungnahmen der Literatur | 349 |
| 3.4 | Rechtsprechung | 351 |
| 3.4.1 | Rechtsprechung der Untergerichte | 351 |
| 3.4.2 | BFH-Rechtsprechung | 358 |
| 3.4.2.1 | Bis 2002: Keine einschlägige BFH-Rechtsprechung | 358 |
| 3.4.2.2 | BFH-Urteil vom 7.9.2002 – IX R 57/00 | 359 |
| 3.4.2.3 | BFH-Beschluss vom 31.10.2003 – IX B 97/03 | 359 |
| 3.4.2.4 | BFH-Urteil vom 4.11.2003 – IX R 55/02 | 360 |
| 3.5 | Stellungnahme zu Verwaltungsansicht und Rechtsprechung | 362 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|------------|---|------------|
| 3.5.1 | Verwaltungsauffassung begünstigte Steuersparmodelle bis 2004 | 362 |
| 3.5.2 | „Alte“ Verwaltungsauffassung ohne rechtliche Grundlage | 363 |
| 3.5.3 | Urteilsanwendung IX R 57/00 durch die Verwaltung ab 2004 | 365 |
| 4. | Als baldige unentgeltliche Nutzungsüberlassung | 367 |
| 5. | Modelle mit Rückkaufangeboten oder Wiederverkaufsgarantien | 368 |
| VI. | Einkunftserzielung und Einkunftsermittlung bei Ferienwohnungen | 373 |
| 1. | Die „alte“ Rechtsprechung | 373 |
| 2. | Die Rechtsprechung ab 2001 | 375 |
| 2.1 | „Vorarbeit“ der Finanzgerichte | 375 |
| 2.2 | Die geltende Rechtsprechung des BFH | 376 |
| 2.2.1 | Ausschließliche Vermietung | 378 |
| 2.2.1.1 | Definition „ausschließliche Vermietung“ | 386 |
| 2.2.1.2 | Kritik zur BFH-Rechtsprechung: Keine Liebhabereiprüfung bei ausschließlicher Vermietung | 392 |
| 2.2.2 | Zeitweise Vermietung und zeitweise Selbstnutzung | 403 |
| 2.2.2.1 | Selbstnutzung | 405 |
| 2.2.2.2 | Keine Selbstnutzung | 409 |
| 2.2.3 | Ermittlung des Totalüberschusses | 410 |
| 2.2.3.1 | Prognose des Steuerpflichtigen | 410 |
| 2.2.3.2 | Aufteilung der Werbungskosten | 411 |
| 2.2.4 | Zuordnung der Leerstandszeiten und Renovierungstage | 412 |
| 2.2.4.1 | Leerstandszeiten | 412 |
| 2.2.4.2 | Renovierungstage | 414 |
| 2.2.5 | Prognosezeitraum | 414 |
| | Literaturverzeichnis | 417 |