



Online-Version und
Zusatz-Downloads inklusive

Langenkämper · Hänsch · Wessels · Hilbertz
Martz · Ronig · Schlegel

Liebhabe- rei im Steuerrecht

LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Liebhaberei im Steuerrecht“
ISBN 978-3-482-**68441**-8

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2022
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Liebhabeerei im Steuerrecht

Von

Bernd Langenkämper, Oberregierungsrat

Falco Hänsch, Dipl.-Finw. (FH), LL.M.

Jens Wessels, Dipl.-Finw. (FH), LL.M.

Martin Hilbertz, Dipl.-Finw. (FH)

Daniel Martz, Dipl.-Finw. (FH), Steuerberater

Roland Ronig, Dipl.-Finw. (FH)

Gerwin Schlegel, Dipl.-Finw. (FH), Steuerberater

VORWORT

Liebe Leser,

mit Liebhaberei hat sich jeder, der mit dem Steuerrecht zu tun hat, schon in unterschiedlichster Form beschäftigt.

Gerichte haben immer wieder Fälle zur Liebhaberei zu klären. So hatte z. B. das FG Köln einen Fall der Liebhaberei bei Anmietung einer Wohnung für das Homeoffice zu entscheiden. Hier stritten die Beteiligten, ob die Kosten einer Badrenovierung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG berücksichtigt werden können. Die Kläger vermieteten in ihrem Haus eine Einliegerwohnung mit Büro, Besprechungsraum, Küche und Bad/WC im Erdgeschoss als Homeoffice des Klägers an dessen Arbeitgeber. Der Mietvertrag war zeitlich an den Arbeitsvertrag des Klägers und an die Weisung des Arbeitgebers gebunden, die Tätigkeit in diesen Büroräumen zu betreiben. Die Kläger machten aus der Vermietung einen Werbungskostenüberschuss geltend. Enthalten waren hierin Aufwendungen für die behindertengerechte Renovierung des Badezimmers mit Dusche und Badewanne. Das Finanzamt ließ die Renovierungskosten nicht zum Abzug zu. Das FG Köln entschied, dass die Absicht, einen Totalüberschuss zu erzielen, als sogenannte innere Tatsache nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden. Entscheidend ist, ob die Vermietungstätigkeit bei objektiver Betrachtung einen Totalüberschuss erwarten lässt (FG Köln, Urteil v. 12.2.2020 - 5 K 2225/18). Dies war hier nicht gegeben und damit der Werbungskostenabzug versagt.

In einem anderen Fall war streitig, wie für Zwecke der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht im Zusammenhang mit der Vermietung von Ferienwohnungen die ortsübliche Vermietungszeit zu bestimmen ist. Hier entschied der BFH mit Urteil v. 26.5.2020 - IX 33/19, dass zur Prüfung der Auslastung einer Ferienwohnung die individuellen Vermietungszeiten des jeweiligen Objekts an Feriengäste mit denen verglichen werden müssen, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden (Bestätigung der Rechtsprechung). Dabei kann das Finanzgericht auf Vergleichsdaten eines Statistikamtes auch dann zurückgreifen, wenn diese Werte für den betreffenden Ort nicht allgemein veröffentlicht, sondern nur auf Nachfrage zugänglich gemacht werden.

Das FG Rheinland-Pfalz hatte darüber zu befinden, ob die schriftstellerische Tätigkeit eines Steuerpflichtigen als Liebhaberei einzustufen war. Es entschied, dass ein Steuerpflichtiger, der an einer Biografie über das Leben und Wirken seines Vaters arbeitet und sonst nicht weiter schriftstellerisch tätig ist bzw. werden möchte, ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt und die Kosten seiner Recherchen nicht absetzen kann (FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 18.9.2019 - 3 K 2083/18).

Die Liste der Rechtsstreitigkeiten rund um die Liebhaberei ließe sich noch um viele weitere Fälle erweitern.

In einem Fall hat die Finanzverwaltung scheinbar mit Schreiben vom 29.10.2021 - IV C 6 - 2240/19/10006 :006 eine „Lösung“ gefunden. Einzelne Länder haben im März 2022 Muster für den Liebhabereiantrag von PV-Anlagen bereitgestellt. Auf schriftlichen Antrag wird danach aus

Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen Veranlagungszeiträumen unterstellt, dass kleinere PV-Anlagen und vergleichbare BHKW ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (siehe NWB Online-Nachrichten v. 31.3.2022 und 2.11.2021). Zu den Voraussetzungen, bei denen die Vereinfachungsregelung greift, und den weiterhin offenen Fragen siehe Kapitel D, S. 92 ff.

Trotz dieser Erleichterung sollten liebhabereigene Tätigkeiten und Fallgestaltungen immer im Blick behalten werden, denn die Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht (Liebhaberei) bei § 15 und § 18 EStG gehörte u. a. zu den Prüffeldern in NRW für 2021.

Es sollte auch immer beachtet werden, dass ertragsteuerlich zwar Liebhaberei vorliegen, der Steuerpflichtige aber gleichwohl Unternehmer i. S. der Umsatzsteuer sein kann. So bspw. im Fall einer Hundezüchterin, die vor dem FG Münster geklagt hatte (FG Münster, Urteil v. 25.3.2021 - 5 K 3037/19 U, NZB anhängig, BFH Az.: XI B 33/21).

Wir wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre und freuen uns über Ihr Feedback zu diesem Thema und dem vorliegenden Werk.

Ihr Lektorat Steuerrecht

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
A. Liebhaberei (Überblick)	1
I. Überblick	1
1. Definition der Liebhaberei	1
2. Unterschiede Gewinneinkunftsarten/Überschusseinkunftsarten	1
a) Gewinneinkunftsarten	1
b) Überschusseinkunftsarten	1
3. Feststellungslast und Rechtsfolge	1
a) Feststellungslast	1
b) Rechtsfolge	2
c) Vorläufige Steuerfestsetzungen	2
4. Beginn und Ende	2
5. Beweisanzeichen (H 15.3 EStH)	3
6. Festsetzungsfrist bei Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht	4
7. Anlaufverluste (H 15.3 EStH)	4
II. Einzelne Einkunftsarten (H 15.3 EStH)	4
1. Land- und Forstwirtschaft	5
2. Gewerbebetrieb	6
3. Selbständige Tätigkeit	9
4. Nichtselbständige Arbeit	9
5. Kapitaleinkünfte	10
6. Vermietung und Verpachtung	11
7. Sonstige Einkünfte	15
III. Verlustzuweisungsgesellschaften	16
IV. Umsatzsteuer	16
B. Liebhaberei bei Gewinneinkünften	17
I. Problemanalyse	17
1. Einführung in die Liebhaberei	17
a) Allgemeine Liebhabereigrundsätze	17
b) Einkünfteerzielungsabsicht als Abgrenzungskriterium	18
c) Anknüpfungspunkte der Einkommensteuer	19
d) Bedeutung und Unterschiede der einzelnen Einkunftsarten	19
2. Gewinnerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal der betrieblichen Einkünfte	21
a) Objektiver Einkunftstatbestand	21
b) Subjektiver Einkunftstatbestand	21
c) Definition der Gewinnerzielungsabsicht durch die Rechtsprechung	22

d)	Gewinnerzielungsabsicht als innere Tatsache	22
3.	Keine Verlustverrechnung bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht	22
4.	Liebhabereifälle in der Praxis	24
a)	Verfahrensrechtliche Grundsätze	24
b)	Aktuelles	24
II.	Problemlösungen	24
1.	Einkünfterzielungsabsicht bei den Gewinneinkunftsarten	24
a)	Beweisanzeichen	24
b)	Objektive und subjektive Merkmale der Gewinnerzielungsabsicht	24
c)	Feststellungslast	25
d)	Objektive Merkmale der Gewinnerzielungsabsicht	25
e)	Totalgewinnprognose	27
f)	Prüfung einer Liebhaberei bei Betrieben der Forstwirtschaft	39
g)	Persönliche Gründe	40
h)	Gewinnerzielungsabsicht eines Besitzunternehmens bei Betriebsaufspaltung	41
i)	Liebhaberei auf Antrag für kleine PV-Anlagen und BHKW	42
2.	Rechtsfolgen bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht	43
a)	Feststellung der Liebhaberei	43
b)	Liebhaberei von Beginn an	43
c)	Übergang von der Einkünfterzielung zur Liebhaberei	43
d)	Übergang von der Liebhaberei zum Erwerbsbetrieb	47
3.	Rechtsformspezifische Besonderheiten	47
a)	Liebhaberei bei Personengesellschaften	47
b)	Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften	48
4.	Verfahrensrechtliche Umsetzung von Liebhabereifällen	49
5.	Anwendung der Liebhabereigrundsätze bei der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer	50
a)	Liebhaberei und Gewerbesteuer	50
b)	Liebhaberei und Umsatzsteuer	50
6.	Einzelfälle aus der Rechtsprechung	51
a)	Annahme einer Liebhaberei bei den betrieblichen Einkunftsarten	51
b)	Verneinung einer Liebhaberei bei den betrieblichen Einkunftsarten	55
C.	Einkünfterzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung	59
I.	Problemanalyse	60
1.	Dauerhafte Vermietung	60
2.	Vermietungsabsicht bei Leerstand	61
3.	Vermietung an Angehörige – Verbilligte Vermietung	61
a)	Vermietung an Angehörige	61
b)	Verbilligte Vermietung	62
4.	Vermietung von Ferienwohnungen	62
5.	Verfahrensrechtliche Probleme	62

II.	Problemlösungen	63
1.	Dauerhafte Vermietung	63
2.	Leerstand	64
	a) Allgemeines	64
	b) Aufwendungen für eine nach Herstellung, Anschaffung oder Selbstnutzung leerstehende Wohnung	65
	c) Leerstand nach Vermietung	65
	d) Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit von Vermietungsbemühungen	67
3.	Vermietung an Angehörige	68
	a) Allgemeines	68
	b) Fremdvergleich	69
	c) Vermietung an Unterhaltsberechtigte	71
4.	Verbilligte Vermietung	72
	a) Ortsübliche Marktmiete	72
	b) Rechtslage bis VZ 2020	73
	c) Rechtslage ab VZ 2021	73
5.	Vermietung von Ferienwohnungen	75
	a) Ausschließliche Vermietung	75
	b) Zeitweise Vermietung und zeitweise Selbstnutzung	77
6.	Verfahrensrechtliche Probleme	80
III.	Zusammenfassendes Schaubild	82
D.	Fotovoltaikanlage	83
I.	Problemanalyse	83
1.	Wirtschaftliches Umfeld	84
	a) Allgemeines	84
	b) Einspeisevergütungen nach dem EEG	84
	c) Das Marktintegrationsmodell	85
	d) Das EEG 2014	86
	e) Das EEG 2017	86
	f) Mieterstrom ab 2017	87
	g) Das Energiesammelgesetz ab 2019	87
	h) Das EEG 2021	87
2.	Unterscheidung der verschiedenen Anlagentypen	88
3.	Steuerliche Rahmenbedingungen	89
	a) Allgemeines	89
	b) Abgabenordnung	89
	c) Einkommensteuer	90
	d) Gewerbesteuer	99
	e) Umsatzsteuer	100
	f) Grunderwerbsteuer	102
	g) Bewertungsrechtliche Behandlung	103
	h) Investitionszulage	104

II.	Problemlösungen	105
1.	Einkommensteuer	105
a)	Richtige Beurteilung der Einkunftsart	105
b)	Ermittlung der Einkünfte	110
c)	Betriebsveräußerung	122
d)	Steuerermäßigung nach § 35c EStG	123
e)	Bauabzugsteuer	123
2.	Gewerbsteuer	124
a)	Einheitlicher oder gesonderter Betrieb?	125
b)	„Erweiterte Kürzung“	127
3.	Umsatzsteuer	130
a)	Vorsteuerabzug	130
b)	Ermittlung der Bemessungsgrundlage	145
c)	Prämien für die Direktvermarktung	150
d)	Bezugsstrom für kleine Anlagen	151
e)	Betreiberwechsel	151
f)	Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen	153
g)	Steuerschuldnerschaft für Wiederverkäufer	153
h)	Hilfsgeschäfte	154
i)	Besonderheiten bei Dachpachtverträgen oder Dachnutzungsverträgen	154
4.	Investitionszulage	156
a)	Auslaufendes Recht	156
b)	Begünstigte Betriebe	156
c)	Einheitlicher Betrieb	156
d)	Betriebsaufspaltung	157
5.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	158
III.	Wichtige Internetadressen im Zusammenhang mit Fotovoltaik	158
E.	Vermietung von Ferienwohnungen	161
I.	Ertragsteuerliche Behandlung	161
1.	Abgrenzung zu Gewinneinkünften	161
a)	Gewerbebetrieb	161
b)	Hausbootvermietung	162
c)	Abgrenzungsfragen bei Land- und Forstwirten	162
2.	Ausschließliche Vermietung	163
3.	Teilweise Eigennutzung	165
a)	Fallgestaltungen ohne Eigennutzung	165
b)	Nachweispflicht	166
4.	Anlage V	167
II.	Umsatzsteuerliche Behandlung	168
1.	Steuerbarkeit der Ferienwohnungsvermietung	168
a)	Sonstige Leistung – Leistungsumfang	168
b)	Dienstleistungskommission	170

c)	Ort der Vermietungsleistung	171
d)	Unternehmereigenschaft – Ertragsteuerliche Liebhaberei	173
2.	Steuerpflicht und Steuerbefreiung der Vermietungsleistung	173
a)	Grundsatz	173
b)	Stellplätze	174
c)	Optionsmöglichkeit bei der Vermietung	175
3.	Bemessungsgrundlage	176
a)	Grundsatz	176
b)	Leerstand	176
c)	Selbstnutzung	176
4.	Steuersatz	177
a)	Grundsatz	177
b)	Aufteilungsgebot	177
c)	Vereinfachungsregel der Finanzverwaltung	178
d)	Besteuerung nach Durchschnittssätzen bei Land- und Forstwirten	179
5.	Entstehung der Steuer	179
6.	Steuerschuldner	179
a)	Grundsatz	179
b)	Bei Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen	179
7.	Rechnung	179
8.	Vorsteuerabzug	180
9.	Kleinunternehmer	180
10.	Margenbesteuerung nach § 25 UStG	181
a)	Gesetzliche Grundlage	181
b)	BFH-Entscheidung vom 22.8.2019	181
c)	Weitere Folgen	181
11.	Veräußerung und Übertragung von Ferienwohnungen	182
F.	Online-Zusatznutzen	183
I.	Berechnungsprogramme	183
II.	Checkliste und Übersichten	183
III.	Formulare/Vordrucke/Muster	183
IV.	Mandanten-Information und Mandanten-Merkblatt	183

A. Liebhaberei (Überblick)

I. Überblick

1. Definition der Liebhaberei

Tätigkeiten, die sich zwar rein äußerlich den Einkunftsarten i. S. des § 2 Abs. 1 EStG zuordnen lassen, aber nicht Ausdruck eines wirtschaftlichen, auf die Erzielung von positiven Erträgen gerichteten Verhaltens sind, werden aufgrund privater Neigungen und damit persönlicher Motive ausgeübt. Hieraus resultierende Einkünfte sind **nicht steuerbar**, negative Einkünfte können nicht mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Maßgebend für die Einkommensbesteuerung und damit den Ausgleich negativer Einkünfte mit positiven Einkünften ist die Absicht, im Rahmen eines Gesamtplans über längere Zeit positive Einkünfte, also einen Gewinn oder Überschuss zu erzielen. Tätigkeiten sind nur dann auf die Erzielung von positiven Einkünften gerichtet, wenn sie vom Streben nach einer (Betriebs-)Vermögensmehrung getragen sind.¹

2. Unterschiede Gewinneinkunftsarten/Überschusseinkunftsarten

a) Gewinneinkunftsarten

Tätigkeiten sind nur dann auf die Erzielung von positiven Einkünften gerichtet, wenn sie vom Streben nach einer Betriebsvermögensmehrung, also einem Totalgewinn², getragen sind. Wertsteigerungen und stille Reserven sind bei der Berechnung des Totalgewinns mit einzubeziehen, Sonderabschreibungen oder Bewertungsfreiheiten hingegen nicht (H 15.3 EStH).³

Sollen nur die Selbstkosten erwirtschaftet werden, fehlt es an der Totalgewinnerzielungsabsicht.⁴ Die zu erzielende Einkommensteuersparnis aufgrund von Verlustverrechnungen ist bei der Frage nach dem Totalgewinn **nicht** zu berücksichtigen.⁵

b) Überschusseinkunftsarten

Bei den Überschusseinkunftsarten bleiben Wertsteigerungen bei der Frage eines Totalüberschusses⁶ – mit Ausnahme des § 22 Satz 1 Nr. 2 EStG – außer Ansatz.

3. Feststellungslast und Rechtsfolge

a) Feststellungslast⁷

Derjenige, der bestimmte Rechtsfolgen geltend machen will, trägt die objektive Feststellungslast:

1 Mindermann/Lukas, Liebhaberei - eine rein steuerliche Angelegenheit?, NWB 3/2012 S. 182.

2 Dorn/Hauf/Barg, Die Totalerfolgsprognose: Bedeutung und aktuelle Entwicklungen, Beilage zu NWB 52/2019 S. 1.

3 Mindermann/Lukas, Liebhaberei – eine rein steuerliche Angelegenheit?, NWB 3/2012 S. 182; BFH 11.4.1990 - I R 22/88; BFH v. 18.12.1969 - IV R 57/68.

4 FG Baden-Württemberg v. 18.3.2008 - 4 K 111/06.

5 § 12 EStG; BFH v. 25.6.1984 - GrS 4/82.

6 Dorn/Hauf/Barg, Die Totalerfolgsprognose: Bedeutung und aktuelle Entwicklungen, Beilage zu NWB 52/2019 S. 1.

7 BFH v. 23.8.2017 - X R 27/16.

- ▶ Positive Einkünfte → Feststellungslast obliegt dem Finanzamt⁸
- ▶ Negative Einkünfte → Feststellungslast obliegt dem Steuerpflichtigen

b) Rechtsfolge

Als Folge der steuerlichen Liebhaberei bleiben

- ▶ sowohl positive als auch negative Einkünfte unberücksichtigt,
- ▶ werden AfA-Beträge für die der Liebhaberei dienenden Wirtschaftsgüter nicht zum Abzug zugelassen und
- ▶ unterliegen etwaige Veräußerungsgewinne nicht der Besteuerung.⁹

c) Vorläufige Steuerfestsetzungen

Das Finanzamt kann Steuern, die es wegen Liebhaberei vorläufig festgesetzt hat, nicht mehr erhöhen, wenn die regelmäßige Festsetzungsfrist abgelaufen ist und seit mehr als einem Jahr beurteilt werden kann, ob eine Einkünfterzielungsabsicht besteht.¹⁰

4. Beginn und Ende

Die steuerliche Liebhaberei und damit die Einkünfterzielungsabsicht kann

- ▶ bereits zu Beginn der Tätigkeit fehlen¹¹ oder
- ▶ im Laufe der Zeit eintreten oder wegfallen.¹²

Im Zeitpunkt des Übergangs zur Einkünfterzielungsabsicht liegt eine Betriebseröffnung vor. Die dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter sind dann mit dem Teilwert zu bewerten und anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG).

Die Aufgabe der Gewinnerzielungsabsicht¹³ führt zu einem steuerneutralen Strukturwandel und stellt noch keine Betriebsaufgabe mit der Folge dar, dass das Betriebsvermögen unter Auflösung der stillen Reserven in das Privatvermögen überführt wird. Eine Betriebsaufgabe liegt nur vor, wenn sie vom Steuerpflichtigen selbst erklärt wird.¹⁴

Das spätere Entstehen einer Gewinnerzielungsabsicht hat den Wechsel von einer Liebhaberei in einen der Besteuerung unterliegenden Betrieb zur Folge. Entsteht die Gewinnerzielungsabsicht erst zu einem späteren Zeitpunkt, verliert der Betrieb von dem betreffenden Zeitpunkt an seine

8 BFH v. 19.11.1985 - VIII R 4/83; BFH v. 21.8.1990 - VIII R 25/86.

9 BFH v. 22.8.1984 - I R 102/81.

10 FG Münster v. 21.2.2018 - 7 K 288/16 E; Dominik, Vorläufige Steuerfestsetzungen sind zeitlich nur begrenzt änderbar!, NWB 24/2018 S. 1784.

11 FG München v. 17.10.2012 - 5 V 2168/12.

12 BFH v. 25.6.1984 - GrS 4/82; BFH v. 21.8.1990 - VIII R 25/86; BFH v. 24.8.2000 - IV R 46/99.

13 Rätke, Strukturwandel bei Übergang zur Liebhaberei, BBK 12/2018 S. 560; BFH v. 5.4.2017 - X R 6/15; Dorn/Hauf/Barg, Die Totalerfolgsprognose: Bedeutung und aktuelle Entwicklungen, Beilage zu NWB 52/2019 S. 1.

14 BFH v. 29.10.1981 - IV R 138/78; BFH v. 11.5.2016 - X R 61/14.

Eigenschaft als Liebhaberei. Die anschließend erzielten Einkünfte unterliegen dann der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer.¹⁵

Stellt ein Steuerpflichtiger seine mit Einkunftserzielungsabsicht begonnene Tätigkeit als Konsequenz aus der verlustbringenden Tätigkeit wieder ein, so erstreckt sich die Einkunftserzielungsabsicht auch auf die Abwicklung.¹⁶

5. Beweisanzeichen (H 15.3 EStH)

Bei den Gewinneinkunftsarten sind in erster Linie die **Art der Tätigkeit** und die **Art der Betriebsführung** ein Indiz und somit ein Beweisanzeichen für das Streben nach Gewinn. Das erfordert eine zukunftsgerichtete längerfristige Beurteilung, wobei die Verhältnisse im abgelaufenen Zeitraum wichtige Anhaltspunkte bieten können:

► Art der Tätigkeit:

- Liegt ein dem Grunde nach typischer oder eher untypischer Gewerbebetrieb vor?
- Betrifft die Tätigkeit die Bereiche Sport, Erholung, Freizeit oder Hobby?
- Handelt es sich um eine nebenberufliche aber nicht existenznotwendige Tätigkeit?
- Wird die Tätigkeit nur fortgeführt, um den Betrieb für die Übergabe an einen künftigen Nachfolger aufrecht zu erhalten?

► Art der Betriebsführung:

- Sind umfangreiche Werbemaßnahmen durchgeführt worden?
- Hat der Steuerpflichtige einen nach außen hin erkennbaren Geschäftssitz?
- Sind allgemein übliche Betriebsöffnungs- oder Ansprechzeiten festgelegt?
- Wird mit Kunden ein geschäftsüblicher Abrechnungsverkehr geführt?
- Ist das Verhalten des Betriebsinhabers marktüblich?
- Liegt ein steigender Kreditbedarf in Folge eines Missverhältnisses zwischen Kosten und Umsatz vor?
- Wird die verlustbringende Tätigkeit unverändert fortgeführt?
- Hat der Betriebsinhaber bei andauernder verlustbringender Tätigkeit Umstrukturierungsmaßnahmen ergriffen?
- Sind bei einer verlustbringenden Tätigkeit Maßnahmen zur Betriebseinstellung ergriffen worden?

► Ergebniserwartung:

- Liegt bzw. lag bei Betriebseröffnung eine positive Gewinnprognose vor?¹⁷
- Ist die Ergebnisprognose laufend fortgeschrieben worden?

15 BFH v. 16.3.2012 - IV B 155/11; Schneider, Wechsel von Liebhaberei zum Gewerbebetrieb mit Eintritt der Gewinnerzielungsabsicht, NWB 27/2012 S. 2200; Loll, Besteuerung stiller Reserven nach Veräußerung eines Liebhabereibetriebs, NWB 14/2016 S. 1010.

16 BFH v. 29.6.1995 - VIII R 68/93; Loll, a.a.O.

17 Schmidt, Beurteilung der Wirtschaftlichkeit von Immobilienanlagen, NWB 51/2013 S. 4037; Dorn/Hauf/Barg, Die Totalerfolgsprognose: Bedeutung und aktuelle Entwicklungen, Beilage zu NWB 52/2019 S. 1.

- Sind vor der Betriebseröffnung Marktuntersuchungen durchgeführt worden?
- Wurde vor Beginn der Tätigkeit eine Tätigkeits- oder Investitionsplanung aufgestellt?

6. Festsetzungsfrist bei Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht

Die Ungewissheit i. S. von § 165 AO, ob ein Steuerpflichtiger mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig geworden ist oder ob Liebhaberei vorliegt, ist beseitigt, wenn die für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht maßgeblichen Hilfstatsachen festgestellt werden können und das Finanzamt davon positive Kenntnis hat.

7. Anlaufverluste (H 15.3 EStH)¹⁸

Anlaufverluste in den ersten Jahren der Anlauf- oder Aufbauphase sind **kein Indiz** für die Liebhaberei. Nur wenn von vornherein feststeht, dass der Steuerpflichtige keine Gewinne bzw. Überschüsse erzielen wird, sind Verluste nicht anzuerkennen. In Zweifelsfällen wird das Finanzamt die Veranlagung zunächst vorläufig durchführen (§ 165 AO).¹⁹

Wird ein Gewerbebetrieb im Wesentlichen aufgrund der persönlichen Interessen und Neigungen des Steuerpflichtigen gegründet (Hobbybereich), so sind die in einer betriebspezifischen Anlaufphase entstehenden Verluste nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn gleich zu Beginn der Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt wird, wonach angenommen werden kann, dass durch die Tätigkeit insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden kann.

Gehört die Tätigkeit nicht zum Hobbybereich eines Steuerpflichtigen, so ist ein Verlust trotz fehlendem Betriebskonzept während der Anlaufphase anzuerkennen.²⁰

Die Dauer der Anlauf- oder Aufbauphase ist betriebsindividuell und branchentypisch zu bestimmen. Besondere Ereignisse wie die plötzliche längere Erkrankung des Steuerpflichtigen, konjunkturelle Einschnitte etc. sind zu berücksichtigen. Als betriebspezifische Anlaufzeit bis zur Durchführung von Korrektur- und Umstrukturierungsmaßnahmen wird regelmäßig ein Zeitraum von mindestens fünf Jahren in Betracht kommen.²¹

II. Einzelne Einkunftsarten (H 15.3 EStH)²²

Eine Liebhaberei ist bei allen Einkunftsarten möglich, bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit und bei den sonstigen Einkünften ist sie eher selten:

18 Mindermann/Lukas, Liebhaberei – eine rein steuerliche Angelegenheit?, NWB 3/2012 S. 182; Hohage/Schäfer, Verbrauch des Vorbehalts der Nachprüfung im Rahmen der Vorläufigkeitsfeststellung bei Liebhaberei, NWB 34/2016 S. 2570.

19 Keine zeitlich unbegrenzte Änderungsmöglichkeit des Finanzamts bei Liebhaberei, NWB EN 22/2018 S. 1588.

20 BFH v. 23.5.2007 - X R 33/04.

21 BFH v. 18.3.1976 - IV R 113/73; BFH v. 13.12.1984 - VIII R 59/82; FG Düsseldorf v. 6.11.1984 - II 289/79 E.

22 Maier/Gunsenheimer/Kremer, Lehrbuch Einkommensteuer, 27. Aufl. 2021, Rz. 76; BFH v. 23.8.2017 - X R 27/16.

1. Land- und Forstwirtschaft²³

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe werden häufig aus privaten Erwägungen als Nebenerwerbsbetriebe erworben oder den persönlichen Neigungen entsprechend betrieben.

Anlaufverluste sind dabei einzukalkulieren und Investitionsverschiebungen auf mehrere Jahre können betriebswirtschaftlich sinnvoll sein. Eine **Anlaufphase** mit Verlusten von **bis zu zehn Jahren** kann hinnehmbar sein.²⁴

Einzelfälle:

► **Einstellung eines Verwalters**

Wird ein Verwalter durch einen Laien eingestellt, liegt nicht zwingend eine Liebhaberei vor. Führen die Verwalterkosten jedoch dauerhaft zu Verlusten, liegt keine Gewinnerzielungsabsicht vor.²⁵

► **Nebenbetrieb**

Nebenbetriebe und land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind als Einheit zu beurteilen. Wird ein Nebenbetrieb jedoch zum Gewerbebetrieb, kann der land- und forstwirtschaftliche Betrieb ein Liebhabereibetrieb sein. Hierbei ist jedoch nach Betriebszweigen zu beurteilen.²⁶

► **Forstbetrieb**

Gehören zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eine Landwirtschaft und eine Forstwirtschaft, die beide lebensfähige Betriebe darstellen, so ist für jeden Betriebszweig die Liebhaberei getrennt zu prüfen.²⁷

Bei der Prüfung der Liebhaberei bei Forstbetrieben²⁸ ist die längere Wachstumsdauer zu berücksichtigen, die Totalgewinnprognose hat sich grds. generationenübergreifend über den Zeitraum der durchschnittlichen Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu erstrecken.²⁹

Bei der Abgrenzung eines Nebenerwerbsforstwirts von einem privaten Waldbesitzer für die Frage des Vorliegens eines forstwirtschaftlichen Betriebs ist das Kriterium der Marktteilnahme von Bedeutung³⁰

► **Jagd/Jagdausübung**

Besteht ein Zusammenhang mit der Land- oder Forstwirtschaft oder einem Gewerbebetrieb (Wildbreithandel) sind die Einnahmen aus einer Jagd diesen Einkunftsarten zuzuordnen und entsprechend zu beurteilen.³¹

Ein Jagdpächter ohne land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder Gewerbebetrieb betreibt die Jagd insgesamt als Liebhaberei.

23 Mindermann/Lukas, Liebhaberei – eine rein steuerliche Angelegenheit?, NWB 3/2012 S. 182.

24 BFH v. 6.3.1980 - IV R 182/78; BFH v. 22.7.1982 - IV R 74/79; BFH v. 11.10.2007 - IV R 15/05.

25 BFH v. 27.6.1968 - IV 69/63.

26 BFH v. 13.12.1990 - IV R 1/89.

27 BFH v. 13.12.1990 - IV R 1/89.

28 BMF v. 18.5.2018 - S 2232, BStBl 2018 I 689, Tz. IV (siehe auch Anhang 20 II zu den EStH 2021).

29 BFH v. 9.12.1960 - IV 67/58 U; BFH v. 13.4.1989 - IV R 30/87; BFH v. 7.4.2016 - IV R 38/13; Kanzler, Totalgewinnprognose bei Betriebsübertragung mit zwischengeschalteter Nutzungsüberlassung, NWB 36/2016 S. 2716.

30 FG Nürnberg v. 21.2.2019 - 6 K 130/18.

31 BFH v. 13.7.1978 - IV R 35/77.

Bilden die Flächen eines land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetriebs einen Eigenjagdbezirk und werden diesem durch Vertrag Flächen angegliedert, so ist der Zusammenhang der Jagd in dem vergrößerten gepachteten Eigenjagdbezirk mit dem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb jedenfalls dann noch zu bejahen, wenn die Jagd überwiegend auf eigenbetrieblich genutzten Flächen ausgeübt wird.³²

► **Pensionstierhaltung mit Reitferden/Reitstall/Reitschule³³**

Die Pensionstierhaltung ohne weitere Leistungen kann im Allgemeinen als landwirtschaftliche Betätigung angesehen werden.³⁴ Der Betrieb eines Reitstalls ist i. d. R. ein Gewerbebetrieb.³⁵

► **Übertragung eines Landwirtschaftsbetriebs**

Bei einem landwirtschaftlichen Betrieb kann eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose unter Einbeziehung des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers in Betracht kommen, wenn der aktuell zu beurteilende Steuerpflichtige mittels umfangreicher Investitionen die wirtschaftliche Grundlage des späteren Erfolgs in Form von positiven Einkünften bei seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger gelegt hat.³⁶

► **Weinbaubetrieb³⁷**

Stehen einem Steuerpflichtigen anderweitige hohe positive Einkünfte zur Verfügung, auf deren Grundlage er in der Lage ist, einen Weinbaubetrieb trotz andauernder hoher Verluste über einen längeren Zeitraum zu führen, so bringt dieses die vom wirtschaftlichen Erfolg unabhängigen persönlichen Motive des Steuerpflichtigen zum Ausdruck.³⁸

2. **Gewerbebetrieb³⁹**

Bei neu gegründeten Gewerbebetrieben – außer bei Verlustzuweisungsgesellschaften (s. Tz. III.) – spricht der Beweis des ersten Anscheins für eine Gewinnerzielungsabsicht. Gleichwohl kann auch in diesen Fällen die Tätigkeit auf der Befriedigung persönlicher Neigungen beruhen.⁴⁰

Bei bestehenden Gewerbebetrieben ist die Betriebsführung Beweiszeichen für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht.⁴¹

Bei einer Personengesellschaft kann sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht vorliegen.⁴²

32 BFH v. 22.5.2019 - VI R 11/17.

33 Maier/Gunshheimer/Kremer, Lehrbuch Einkommensteuer, 27. Aufl. 2021, Rz. 1458.

34 BFH v. 24.1.1989 - VIII R 91/83.

35 BFH v. 16.11.1978 - IV R 191/74.

36 Kanzler, Generationen- und betriebsübergreifende Totalgewinnprognose bei Übertragung eines Landwirtschaftsbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt, NWB 4/2019 S. 158; BFH v. 23.10.2018 - VI R 5/17.

37 BFH v. 25.11.2004 - IV R 8/03.

38 BFH v. 14.7.2003 - IV B 81/01.

39 Maier/Gunshheimer/Kremer, Lehrbuch Einkommensteuer, 27. Aufl. 2021, Rz. 1458; Ebner, Zur Steuerbarkeit von Preisgeldern aus Turnierpokerspielen, NWB 21/2016 S. 1584; Kanzler, Totalgewinnprognose bei Betriebsübertragung mit zwischengeschalteter Nutzungsüberlassung, NWB 36/2016 S. 2716.

40 Gehrman, Verlustzuweisungsgesellschaft, infoCenter; FG München v. 17.10.2012 - 5 V 2168/12.

41 BFH v. 5.5.1988 - III R 41/85.

42 BFH v. 25.6.1984 - GrS 4/82.

Einzelfälle:

► **Atypisch stille Gesellschaft**

Die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen überschuldeter GmbH und ihrem Alleingesellschafter ist bei einer fehlenden Sanierungsfähigkeit der GmbH steuerlich nicht berücksichtigungsfähig.⁴³

► **Filmgesellschaft**

Wird ein Produktionsvertrag abgeschlossen, obwohl das Drehbuch nicht bekannt ist und auch Kenntnisse über wirtschaftliche Verwertbarkeit nicht vorliegen, handelt eine Filmgesellschaft nicht mit Gewinnerzielungsabsicht.⁴⁴

► **Gewerblich geprägte Personengesellschaft**

Auch bei Prüfung der gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) muss die Absicht zur Erzielung eines Totalgewinns vorhanden sein.⁴⁵

► **Gewerblicher Wertpapierhandel**

Auch bei Kapitalgesellschaften ist die Frage der Liebhaberei in Anlehnung an die für natürliche Personen geltenden Abgrenzungskriterien zu prüfen.

► **Möbele Einzelhandelsgeschäft**

Fehlende Reaktionen auf bereits eingetretene Verluste und das unveränderte Beibehalten des verlustbringenden Geschäftskonzeptes sind ein Beweiszeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht.⁴⁶

► **Motorbootvercharterung**

Bei der Motorbootvercharterung kann Liebhaberei anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige selbst einen Motorbootführerschein hat und bei der Art der Betriebsführung auf Dauer mit Verlusten zu rechnen ist.⁴⁷

► **Sammlung, Abverkauf**

Das FG Rheinland-Pfalz hatte mit Urteil v. 21.8.2018 entschieden, dass eine große Anzahl von Verkäufen über die Internetplattform eBay mit damit verbundenen hohen Umsätzen keine bloße private Vermögensverwaltung mehr darstellt, auch wenn mit den Verkäufen die Auflösung einer zuvor privat angelegten Sammlung verbunden ist.⁴⁸ Die dagegen eingelegte Revision war begründet und führte zur Zurückverweisung an das Finanzgericht.⁴⁹ Der X. Senat führte aus, dass dies auch dann der letzte Akt der privaten Vermögensverwaltung sein kann, wenn privat und ohne Veräußerungsabsicht angeschaffte bewegliche Wirtschaftsgüter veräußert werden und die Veräußerung über einen langen Zeitraum und in zahlreichen Einzelakten ausgeführt wird. Allein die Verwendung einer auch von gewerblichen Händlern genutzten Internetplattform führe zu keinem anderen Ergebnis.

43 FG Sachsen v. 4.6.2008 - 2 K 482/07.

44 BFH v. 28.1.1988 - IV R 148/85.

45 BFH v. 25.9.2008 - IV R 80/05.

46 BFH v. 17.11.2004 - X R 62/01.

47 BFH v. 28.8.1987 - III R 273/83.

48 FG Rheinland-Pfalz v. 21.8.2018 - 4 K 1593/16.

49 BFH v. 17.6.2020 - X R 18/19, BStBl 2021 II S. 213.

► **Segelyacht**

Die nebenberufliche Vermietung einer Segelyacht wird selbst dann ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben, wenn sie laufend vermietet wird und aufgrund der hohen Fixkosten kein Einnahmenüberschuss erzielt wird.⁵⁰

► **Verkauf auf dem Weihnachtsmarkt**

Die Entscheidung, ob es sich um steuerbare Einkünfte oder um Liebhaberei handelt, muss unter Berücksichtigung aller Gesamtumstände des Einzelfalls und oft anhand von Indizien getroffen werden.⁵¹

► **Vertrieb von Wasserfahrzeugen und Tauchsportartikeln**

Die Einkunftserzielungsabsicht kann nicht allein deshalb abgesprochen werden, weil über einen längeren Zeitraum beachtliche Verluste entstanden sind und mit einem Totalgewinn noch nicht gerechnet werden kann.

► **Wohnmobile**

Die Vermietung von Kraftfahrzeugen und Wohnmobilen ist grundsätzlich eine gewerbliche Betätigung. Ist bei einer Vermietung während der Sommersaison der Mietpreis so niedrig bemessen, dass selbst die Kosten nicht gedeckt werden, ist von einer Liebhaberei auszugehen.⁵²

► **Gewerbliche Ferienhausvermietung**

Die Beurteilung, ob bei einer gewerblichen Ferienhausvermietung eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, richtet sich ausschließlich nach dem Totalgewinn i. S. der H 15.3 EStH.⁵³

► **Oldtimer**

Fallen die Reparaturkosten für einen Oldtimer gegenüber den historisch niedrigen Anschaffungskosten erheblich ins Gewicht, liegt eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.⁵⁴

► **Ansparabschreibung**

Die Ansparabschreibung nach § 7g EStG kann nur für einen werbenden, aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden Betrieb gebildet werden.⁵⁵

► **Blockheizkraftwerke**

Steuerpflichtige, die ein BHKW betreiben, erzielen hieraus nur unter der Voraussetzung des Bestehens einer Gewinnerzielungsabsicht Einkünfte aus einer gewerblicher Betätigung.⁵⁶

► **Photovoltaikanlage**

Bei dem Betrieb einer Photovoltaikanlage spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass sie in der Absicht der Gewinnerzielung betrieben wird.⁵⁷ Zur Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen (bis 10 kW) und vergleichbaren Blockheizkraftwerken (bis 2,5 kW)

50 BFH v. 11.4.1990 - I R 22/88.

51 Baltromejus, Es weihnachtet sehr – Steuerliche Fallstricke in der Weihnachtszeit, NWB 48/2016 S. 3590.

52 FG Niedersachsen v. 15.8.2001 - 2 K 912/99.

53 FinMin Saarland v. 17.11.2004 - S 2240.

54 FG Münster v. 29.4.2011 - 4 K 4855/08 E.

55 BFH v. 11.10.2017 - X R 2/16; Ansparabschreibung im Liebhabereibetrieb, NWB EN 8/2018 S. 458.

56 Schmidt, Steuerliche Folgen des Betriebs von Blockheizkraftwerken durch Wohnungseigentümergeinschaften, NWB 27/2019 S. 1964; Gragert/Wißborn, Besteuerung von Photovoltaikanlagen auf Ein- und Zweifamilienhäusern, NWB 30/2021 S. 2182 ff.

57 FG Thüringen 11.9.2019 - 3 K 59/18, rkr.

auf zu eigenen Wohnzwecken genutzten Ein-/Zweifamilienhäusern hat das BMF mit Schreiben v. 29.10.2021 - S 2240 Stellung genommen und festgelegt, dass aus Vereinfachungsgründen von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden kann.⁵⁸

3. Selbständige Tätigkeit⁵⁹

Eine Liebhaberei wird häufiger bei einer **nebenberuflichen** schriftstellerischen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Tätigkeit anzunehmen sein als bei einer hauptberuflichen Tätigkeit.

Einzelfälle:

► Kunstgalerist

Die Kunstgalerie eines selbständig tätigen Facharztes kann ohne Einkunftserzielungsabsicht betrieben werden.⁶⁰

► Künstlertätigkeit

Ein Künstler, der nach Jahren mit Einnahmenüberschüssen seit acht Jahren Verluste erzielt, ist noch nicht ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig.⁶¹

► Rechtsanwaltstätigkeit⁶²

Langjährige Verluste eines selbständigen Anwalts, dessen Einnahmen ohne plausible Gründe auf niedrigstem Niveau stagnieren und der seinen Lebensunterhalt aus anderweitigen Einkünften und Vermögensbeständen bestreitet, werden i. d. R. aus persönlichen Gründen fortgeführt. Verluste sind dann nicht zu berücksichtigen.⁶³

► Nebenberuflich tätiger Sporttrainer

Ein nebenberuflich tätiger Übungsleiter (Trainer) kann einen Verlust grundsätzlich auch dann absetzen, wenn seine Einnahmen niedriger sind als der Freibetrag für Übungsleiter i. H. von 3.000 € (bis 2020: 2.400 €, § 3 Nr. 26 EStG). Allerdings muss der Übungsleiter eine Einkünfteerzielungsabsicht haben.⁶⁴

4. Nichtselbständige Arbeit

Eine fehlende Überschusserzielungsabsicht wird bei der nichtselbständigen Tätigkeit allenfalls dann in Betracht kommen, wenn der Arbeitnehmer unter Inkaufnahme von Verlusten aus reinem Interesse an der Arbeit oder aufgrund seines Geltungsbedürfnisses tätig wird. Bei der Erstellung der Totalüberschussprognose sind das zu erwartende Ruhegehalt sowie etwaige Hinterbliebenenbezüge einzubeziehen.⁶⁵

58 Gragert, Kleine Photovoltaikanlagen und vergleichbare BHKW – Update zur fehlenden Gewinnerzielungsabsicht, NWB 45/2021 S. 3312.

59 Mindermann/Lukas, Liebhaberei – eine rein steuerliche Angelegenheit?, NWB 3/2012 S. 182; Homuth, Einkünfte X.0: Blogger, Influencer, YouTuber & Co., NWB 26/2018 S. 1891, unter II., 2.

60 FG Düsseldorf v. 31.3.1992 - 27 K 131/85.

61 BFH 26.4.1989 - VI R 104/86; FG München v. 9.10.2009 - 7 K 1731/0.

62 BFH v. 13.5.2013 - VIII B 162/11.

63 BFH v. 14.12.2004 - XI R 6/02; FG Münster v. 22.8.2012 - 7 K 2000/11 E.

64 BFH v. 20.11.2018 - VIII R 17/16; Scheib, Ertragsteuerliche Beurteilung von Einkünften aus sportlicher Betätigung, NWB 20/2019 1442; Nacke, Steuerlich zu berücksichtigende Verluste aus Übungsleitertätigkeit, NWB 32/2019 S. 2378.

65 BFH v. 28.8.2008 - VI R 50/06; BFH v. 26.4.1989 - VI R 104/86.

5. Kapitaleinkünfte

Eine fehlende Einkunftserzielungsabsicht kann anzunehmen sein, wenn die Aufwendungen (insbesondere Schuldzinsen) nachhaltig die Kapitalerträge übersteigen. Dabei sind nicht einkommensteuerpflichtige Veräußerungsgewinne nicht zu berücksichtigen.

Bei verschiedenen Kapitalanlagen, z.B. Wertpapieren, ist auf die Ertragsaussichten der einzelnen Wertpapiergruppen abzustellen.⁶⁶

Ist eine Liebhaberei anzunehmen, ist die auf die entsprechenden Einnahmen entfallende Körperschaftsteuer nicht anrechenbar.⁶⁷

Mangels Werbungskostenabzug ab dem 1.1.2009 wird i. d. R. nunmehr kein Totalverlust entstehen und somit keine steuerliche Liebhaberei bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzunehmen sein.

Einzelfälle:

► Missverhältnis zwischen Schuldzinsen und Kapitalertrag

In diesen Fällen ist eine fehlende Einkunftserzielungsabsicht anzunehmen.⁶⁸

► Schuldzinsen für Aktien

Werden Schuldzinsen allein für Aktien gezahlt, die zur Abschöpfung von Kursgewinnen angeschafft wurden, kann bei einem dauerhaften Werbungskostenüberschuss eine Liebhaberei vorliegen. Wenn hingegen auf Dauer die gesamten Zinseinnahmen die gesamten Zinsaufwendungen übersteigen, ist von einer Einkunftserzielungsabsicht auszugehen.⁶⁹

► Verluste aus der Veräußerung einer fondsgebundenen Lebensversicherung

Die mit der Abgeltungsteuer als Schedule eingeführten Besonderheiten der Einkünfte aus Kapitalvermögen bedingen eine tatsächliche Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht.⁷⁰

► Von vornherein geplante Übertragung der Einkunftsquelle auf einen Rechtsnachfolger

Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung hat sich die Überschussprognose auch bei unentgeltlicher Übertragung der Einkunftsquelle regelmäßig an der Nutzung des Vermögensgegenstandes durch den Steuerpflichtigen zu orientieren. Eine Ausnahme liegt vor, wenn bereits bei Eingehung des Investments geplant ist, die Einkunftsquelle vor dem Eintreten positiver Einkünfte auf einen Rechtsnachfolger zu übertragen.⁷¹

66 BFH v. 24.3.1992 - VIII R 12/89.

67 BFH v. 27.3.1996 - I R 87/95.

68 BFH v. 23.3.1982 - VIII R 132/80.

69 BFH v. 26.11.1974 - VIII R 266/72; BFH v. 8.7.2003 - VIII R 43/01.

70 BFH v. 14.3.2017 - VIII R 38/15; Becker/von Zitzewitz, Verluste aus Gesellschafterdarlehen – Die Grenze der (widerlegbaren) Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, NWB 22/2021 S. 1583.

71 Nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung hat sich die Überschussprognose auch bei unentgeltlicher Übertragung der Einkunftsquelle regelmäßig an der Nutzung des Vermögensgegenstandes durch den Steuerpflichtigen zu orientieren. Eine Ausnahme liegt vor, wenn bereits bei Eingehung des Investments geplant ist, die Einkunftsquelle vor dem Eintreten positiver Einkünfte auf einen Rechtsnachfolger zu übertragen. BFH v. 18.4.2018 - I R 2/16.

6. Vermietung und Verpachtung⁷²

Die Prüfung der Überschusserzielungsabsicht muss grds. für jede einzelne vermietete Immobilie/für jeden einzelnen Gebäudeteil gesondert erfolgen. Bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Grundstücksteilen etc. muss der Saldo über die Dauer der Vermögensnutzung einen positiven Ertrag ausweisen. Bei einer langfristig angelegten Vermietung wird die Einkunftserzielungsabsicht unterstellt, sofern nicht besondere Umstände, wie z. B.⁷³

- ▶ zeitweise Vermietung und zeitweise Selbstnutzung einer Ferienwohnung,⁷⁴
- ▶ kurzfristige Vermietung wegen anschließender Selbstnutzung oder Veräußerungsabsicht vor Vermietung,⁷⁵
- ▶ verbilligte Vermietung (Mietermäßigung mehr als 34 %, § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG),
- ▶ kurzfristige Veräußerung (i. d. R. bis fünf Jahre nach Erwerb),⁷⁶
- ▶ Vermietung einer Luxusimmobilie,
- ▶ Mietkaufmodell,
- ▶ Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie,
- ▶ ein langjährig strukturell bedingter Leerstand einer Wohnung.⁷⁷

gegen eine Überschusserzielungsabsicht sprechen.⁷⁸

Die typisierende Annahme, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, gilt nicht für die dauerhafte Verpachtung unbebauter Grundstücke. Wird ein besonders aufwendig gestaltetes Wohngebäude verbilligt vermietet und übersteigt die Kostenmiete die marktübliche Miete, so kann in Bezug auf den entgeltlichen Teil die Überschusserzielungsabsicht zu prüfen sein.⁷⁹

Sprechen Beweisanzeichen gegen die Absicht, auf Dauer einen Einnahmenüberschuss bei der Vermietung und Verpachtung zu erzielen, ist eine **Prognoseberechnung** durchzuführen, wobei der Prognosezeitraum der voraussichtlichen Vermietungszeit, i. d. R. 30 Jahre, entspricht.⁸⁰

72 Schmidt, Beurteilung der Wirtschaftlichkeit von Immobilienanlagen, NWB 51/2013 S. 4037.

73 BFH v. 26.11.2008 - IX R 67/07; FG Rheinland-Pfalz v. 18.11.2014 - 5 K 1403/14.

74 BFH v. 26.10.2004 - IX R 57/02; OFD München v. 25.7.2005 - S 2253; Hofele, Die Vermietung von Ferienwohnungen, NWB 28/2016 S. 2125.

75 Knüppel, Einkünfterzielungsabsicht bei Veräußerung vermieteter Immobilien, NWB 20/2011 S. 1680.

76 BFH v. 9.3.2011 - IX R 50/10.

77 BFH v. 9.7.2013 - IX R 48/12.

78 BMF v. 8.10.2004 - S 2253; BFH v. 30.9.1997 - IX R 80/94; OFD Berlin v. 4.7.2003 - S 2253 ; BFH v. 24.8.2006 - IX R 15/06; Paus, Aufwendungen in Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb, NWB 46/2013 S. 3612.

79 BMF v. 8.10.2004 - S 2253; BFH v. 25.3.2003 - IX B 2/03; BFH v. 6.10.2004 - IX R 30/03; FG Düsseldorf 21.10.2004 - 11 K 2425/02 E.

80 OFD München v. 27.10.2004 - S 2253; BMF v. 8.10.2004 - S 2253; BFH v. 28.11.2007 - IX R 9/06; BFH v. 19.2.2019 - IX R 16/18.

Einzubeziehen sind:

- ▶ zu erwartende Einnahmen und Werbungskosten,
 - Grundlage kann das Ergebnis der letzten fünf Veranlagungszeiträume sein,
 - Berücksichtigung zukünftiger Faktoren, wenn sie objektiv vorhersehbar sind,
 - Ermittlung nach den steuerrechtlichen Vorschriften,
 - Außerachtlassen von Subventions- und Lenkungsnormen (z. B. §§ 7f, 7h und 7i EStG),
 - Einbeziehung von Sonderabschreibungen und degressiver Abschreibung bei befristeten Vermietungen, nicht hingegen bei einer Dauervermietung.⁸¹
- ▶ ein Sicherheitszuschlag von 10 % bei den Einnahmen und ein Sicherheitsabschlag von 10 % bei den Werbungskosten,
- ▶ **nicht** ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Grundstücks.

Einzelfälle:

▶ **Ferienhausvermietung**⁸²

Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten Wohnung ohne vorbehaltenen Selbstnutzung ist **grundsätzlich** von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen und zwar unabhängig davon, ob die Vermietung in Eigenregie oder über fremde Dritte erfolgt.

Bei einer

- zeitweisen Vermietung und zeitweisen Selbstnutzung oder einer
- Vermietung ohne Selbstnutzung an weniger als 75 % der ortsüblichen Vermietungszeit

ist die Überschusserzielungsabsicht hingegen stets zu prüfen.⁸³

Nach dem BFH-Urteil v. 16.4.2013⁸⁴ ist bei teilweise selbstgenutzten und teilweise vermieteten Ferienwohnungen die Frage, ob der Steuerpflichtige mit oder ohne Einkünfteerzielungsabsicht vermietet hat, anhand einer unter Heranziehung aller objektiv erkennbaren Umstände zu treffenden Prognose zu entscheiden. Die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen ist schon dann erforderlich, wenn er sich eine Zeit der Selbstnutzung vorbehalten hat unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang er von seinem Eigennutzungsrecht tatsächlich Gebrauch macht oder nicht.⁸⁵

▶ **Befristete Vermietung mit anschließender Selbstnutzung**

Werden bei einer befristeten Vermietung im Anschluss an den Erwerb oder die Herstellung des Gebäudes mit anschließender Selbstnutzung Werbungskostenüberschüsse erzielt, kann Liebhaberei vorliegen.⁸⁶

Ein zeitlich befristeter Mietvertrag selbst reicht noch nicht aus, um die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen. Es müssen weitere Umstände hinzukommen, wie z. B.

81 BFH v. 9.7.2002 - IX R 57/00.

82 Hofele, Die Vermietung von Ferienwohnungen, NWB 28/2016 S. 2125; L'habitant, Ferienimmobilien im Fokus der Finanzverwaltung, NWB 46/2017 S. 3490.

83 BMF v. 8.10.2004 - S 2253; Hilbertz, Ferienwohnung: Führt (Vorbehalt der) Selbstnutzung zwangsweise zu einer Prognoseberechnung?, NWB 21/2012 S. 1720.

84 BFH v. 16.4.2013 - IX R 26/11.

85 BFH v. 16.4.2013 - IX R 26/11; L'habitant, Ferienimmobilien im Fokus der Finanzverwaltung, NWB 46/2017 S. 3490.

86 BFH v. 9.7.2002 - IX R 57/00.