

Urteil vom 12. August 2025, IX R 23/24

Ortsübliche Vermietungszeit für eine Ferienwohnung

ECLI:DE:BFH:2025:U.120825.IXR23.24.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. November 2023, Az: 2 K 2137/20

Leitsätze

1. Bei einer ausschließlich an Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung ist grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen --abgesehen von Vermietungshindernissen-- nicht erheblich (das heißt um mindestens 25 %) unterschreitet.
2. Um den Einfluss temporärer Faktoren möglichst gering zu halten und ein einheitliches Bild zu erlangen, ist auf die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen zusammenhängenden Zeitraum von drei bis fünf Jahren abzustellen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 22.11.2023 - 2 K 2137/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten in den beiden Streitjahren 2017 und 2018 um das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten Ferienwohnung.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) vermietete seit 2008 eine Ferienwohnung. Die Ferienwohnung befand sich in dem Ortsteil ... der Gemeinde ... in der Ferienregion Z.
- 3 In den Jahren 2012 bis 2015 nahm die Klägerin eine Dauervermietung vor. Im Anschluss an eine im Jahr 2016 durchgeführte Renovierung der Wohnung überließ sie diese wieder an wechselnde Feriengäste. Die Klägerin erzielte durchweg Werbungskostenüberschüsse.
- 4 Die Klägerin vermietete im Jahr 2017 an 72 Tagen und im Jahr 2018 an 44 Tagen. Die ortsüblichen Vermietungszeiten in der Tourismusregion beliefen sich in 2017 auf 108 Tage und in 2018 (bereinigt, da die Homepage des Tourismusbüro zeitweise fehlerhaft und die Wohnung zehn Wochen nicht aufgelistet war) auf 87 Tage.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erkannte für das Jahr 2016 den geltend gemachten Werbungskostenüberschuss an. Mit Einkommensteuerbescheid 2017 vom 03.12.2018 und mit Einkommensteuerbescheid 2018 vom 21.02.2020 berücksichtigte das FA die erklärten Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der Wohnung zunächst vorläufig.

- 6 Anschließend kam es zum Streit über das Vorliegen der Überschusserzielungsabsicht in den Streitjahren. Mit geänderten Steuerbescheiden vom 09.06.2020 lehnte das FA daraufhin die Berücksichtigung der Einkünfte aus der Ferienwohnung für die Streitjahre ab. Der dagegen eingelegte Einspruch hatte mit Einspruchsentscheidung vom 22.10.2020 keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die im Anschluss erhobene Klage ab. In den Jahren 2017 und 2018 sei die ortsübliche Vermietungszeit um mehr als 25 % unterschritten. Eine Überschussprognose ergebe auf der Grundlage der seit 2016 entstandenen hohen Werbungskostenüberschüsse, dass mit der von der Klägerin vereinnahmten Miete kein positives Ergebnis zu erreichen sei. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 317 veröffentlicht.
- 8 Mit ihrer Revision bringt die Klägerin vor: Bei der nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) gebotenen Prüfung, ob die ortsübliche Vermietungszeit unterschritten werde, habe das FG nicht beachtet, dass auf die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen längeren Zeitraum abzustellen sei. Das FG lege seiner Entscheidung keinen mehrjährigen Betrachtungszeitraum zugrunde, sondern betrachte jeweils ein Kalenderjahr gesondert und unabhängig von einem anderen Kalenderjahr. Zudem seien die ortsüblichen Vermietungszeiten auch nicht erheblich unterschritten worden. So ergäbe sich für 2019 nur eine Unterschreitung von 17,3 %. In 2020 sei bei 102 Belegungstagen die ortsübliche Auslastung sogar überschritten. Das FG habe die nach der BFH-Rechtsprechung erforderliche Prognose für das Erzielen eines Totalüberschusses unzutreffend vorgenommen. Es habe nicht berücksichtigt, dass die Ferienwohnung nach den streitigen Veranlagungszeiträumen veräußert worden sei. Sei bereits bei Erwerb der Ferienwohnung der später tatsächlich durchgeführte Verkauf ernsthaft in Betracht gezogen worden, sei gegebenenfalls ein kürzerer Zeitraum als 30 Jahre zugrunde zu legen. Ebenso habe das FG die Entwicklung in den Jahren nach dem Streitzeitraum nicht berücksichtigt. Die positive Entwicklung der Umsätze, der Rückgang der Ausgaben, die Renovierung der Wohnung, die geänderte Werbung sowie die Preiserhöhung bei der Vermietung seien nicht in die Beurteilung durch das FG eingeflossen. Zudem sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden.
- 9 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG vom 22.11.2023 - 2 K 2137/20, die Einspruchsentscheidung vom 22.10.2020 und die geänderten Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 vom 09.06.2020 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das FA hält die vom FG vorgenommene Berechnung der Belegungs- beziehungsweise Leerstandszeiten und die Totalüberschussprognose für zutreffend. Hinsichtlich des Unterschreitens der ortsüblichen Vermietungszeiten in einem längeren Zeitraum seien "in erster Linie" die Streitjahre und die vorangegangenen Veranlagungszeiträume zu betrachten. Das FG habe zutreffend die "tatsächlich angefallenen laufenden Kosten" der Jahre 2016 bis 2021 zugrunde gelegt. Zukünftig eintretende Tatsachen seien in die Beurteilung nur einzubeziehen, wenn sie bei objektiver Betrachtung in den Streitjahren vorhersehbar gewesen seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um in der Revisionsinstanz abschließend zu entscheiden, ob dieses die Einkünfterzielungsabsicht der Klägerin zu Recht verneint hat.
- 13 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt, wer ein Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.
- 14 a) Nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften. Dies gilt bei ausschließlich an Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnungen, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von

Ferienwohnungen --abgesehen von Vermietungshindernissen-- nicht erheblich (das heißt um mindestens 25 %) unterschreitet (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. Senatsurteile vom 24.08.2006 - IX R 15/06, BFHE 215, 112, BStBl II 2007, 256, unter II.2.; vom 19.08.2008 - IX R 39/07, BFHE 222, 478, BStBl II 2009, 138, unter II.1.a; vom 29.08.2007 - IX R 48/06, BFH/NV 2008, 34, unter II.3., und vom 26.05.2020 - IX R 33/19, BFHE 269, 100, BStBl II 2020, 548, Rz 18; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 21 EStG Rz 72; Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 21 Rz 43; Mellinghoff in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 21 Rz 15; KKB/Escher, § 21 EStG, 10. Aufl., Rz 35; Pieske-Kontny, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2020, 327; Mühlenstädt, Der Betrieb --DB-- 2023, 2713, 2719; Köster, FinanzRundschau 2024, 1079, 1080). Denn das Vermieten einer Ferienwohnung ist mit einer auf Dauer angelegten Vermietung nur dann vergleichbar, wenn die Ferienwohnung im ganzen Jahr --bis auf ortsübliche Leerstandszeiten-- an wechselnde Feriengäste vermietet wird. Nur so zeigt sich in nachprüfbarer Weise, dass der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten und alle in Betracht kommenden Interessenten berücksichtigt hat (vgl. Senatsurteile vom 26.10.2004 - IX R 57/02, BFHE 208, 151, BStBl II 2005, 388, beginnend ab II.2.c, sowie vom 26.05.2020 - IX R 33/19, BFHE 269, 100, BStBl II 2020, 548, Rz 18, m.w.N.). Seine Tätigkeit entspricht dann dem Typus des "Dauervermieters" und rechtfertigt die typisierende Annahme, dass die Vermietung und Verpachtung trotz über längere Zeiträume anfallender Werbungskostenüberschüsse in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führt (vgl. zur Wohnungsvermietung Senatsurteil vom 30.09.1997 - IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, unter 2.c; s.a. Thürmer, DB 2002, 444, 447).

- 15** Zur Prüfung der Auslastung einer Ferienwohnung müssen die individuellen Vermietungszeiten des jeweiligen Objekts an Feriengäste mit denen verglichen werden, die bezogen auf den gesamten Ort im Durchschnitt erzielt werden (vgl. Senatsurteile vom 24.06.2008 - IX R 12/07, BFH/NV 2008, 1484, unter II.2.c; vom 31.01.2017 - IX R 23/16, Rz 19, und vom 26.05.2020 - IX R 33/19, BFHE 269, 100, BStBl II 2020, 548, Rz 19). Dabei ist "Ort" nicht identisch mit dem Gebiet einer Gemeinde; er kann --je nach Struktur des lokalen Ferienwohnungsmarkts-- das Gebiet einer oder mehrerer (vergleichbarer) Gemeinden oder aber auch lediglich Teile einer Gemeinde oder gar nur den Bereich eines Ferienkomplexes umfassen (s. allgemein Senatsurteile vom 19.08.2008 - IX R 39/07, BFHE 222, 478, BStBl II 2009, 138, unter II.1.a; vom 08.01.2019 - IX R 37/17, Rz 24, und vom 26.05.2020 - IX R 33/19, BFHE 269, 100, BStBl II 2020, 548, Rz 19; s.a. HHR/Pfirrmann, § 21 EStG Rz 72).
- 16** b) Liegen die genannten zusätzlichen Voraussetzungen bei einer Ferienimmobilie nicht vor oder können ortsübliche Vermietungszeiten nicht festgestellt werden, ist die Vermietung an Feriengäste mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit nicht vergleichbar. Das bedeutet, es fehlt in Ermangelung einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit die Basis, aufgrund derer das Gesetz die Einkünfterzielungsabsicht typisiert. Die Einkünfterzielungsabsicht muss dann durch eine Prognose überprüft werden, die den Anforderungen des Senatsurteils vom 06.11.2001 - IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) entspricht (vgl. Senatsurteil vom 26.05.2020 - IX R 33/19, BFHE 269, 100, BStBl II 2020, 548, Rz 21; Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 21 EStG Rz 178; Drüen in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 21 Rz B 154).
- 17** c) Nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats markiert die Unterschreitensgrenze von 25 % keinen starren Wert; lediglich aus Vereinfachungsgründen und um den bei einer solchen Prüfung unvermeidlichen Unsicherheiten Rechnung zu tragen, hat die höchstrichterliche Rechtsprechung die zur Prognose führende Grenze bei "mindestens" 25 % angesetzt (vgl. Senatsurteile vom 26.10.2004 - IX R 57/02, BFHE 208, 151, BStBl II 2005, 388, unter II.2.c bb, und vom 26.05.2020 - IX R 33/19, BFHE 269, 100, BStBl II 2020, 548, Rz 26). Zu beachten ist überdies, dass bei der Prüfung der Frage, ob die Tätigkeit eines Ferienwohnungsvermieters dem Typus des "Dauervermieters" entspricht, stets --um den Einfluss temporärer Faktoren möglichst gering zu halten und ein einheitliches Bild zu erlangen-- auf die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen längeren Zeitraum abzustellen ist (vgl. Senatsurteil vom 26.05.2020 - IX R 33/19, BFHE 269, 100, BStBl II 2020, 548, Rz 26; Graw, juris PraxisReport Steuerrecht 41/2020 Anm. 2, unter D.II.; Tenbeitel, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2025, 1172, 1175; vgl. auch Thürmer, DB 2002, 444, 447).
- 18** Dies ist ein zusammenhängender Zeitraum von drei bis fünf Jahren. Der Zeitraum, für den die durchschnittliche Auslastung zu ermitteln ist, kann entweder mit dem streitigen Zeitraum starten, ihn umfassen oder mit ihm enden. Insoweit obliegt die Darlegungslast dem Steuerpflichtigen, den Zeitraum zu benennen sowie die einschlägigen Werte darzustellen und nachzuweisen. Dieser Zeitraum ist zugrunde zu legen, es sei denn, es liegen außergewöhnliche Umstände vor. Liegt der Durchschnitt der jährlichen Auslastungen nicht erheblich (das heißt um mindestens 25 %) unter dem Durchschnitt der ortsüblichen Vermietungszeiten von Ferienwohnungen in diesem Zeitraum, zeigt sich, dass der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in geeigneter Form am Markt angeboten und alle in Betracht kommenden Interessenten berücksichtigt hat, so dass er einem Dauervermieter gleichzustellen ist.

- 19** 2. Nach diesen Grundsätzen kann die Entscheidung der Vorinstanz keinen Bestand haben und ist aufzuheben. Das FG hat nicht alle für eine Verneinung der Einkünfteerzielungsabsicht erforderlichen Feststellungen getätigt und damit die Einkünfteerzielungsabsicht der Klägerin rechtsfehlerhaft verneint.
- 20** a) Nach den mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen und damit den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin ihre Ferienwohnung ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten. Auch die Feststellung des FG, die ortsüblichen Vermietungszeiten beliefen sich in 2017 auf 108 Tage und in 2018 (bereinigt) auf 87 Tage, ist nicht zu beanstanden. Das FG hat in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des erkennenden Senats entsprechend der Struktur des lokalen Ferienwohnungsmarkts die Vermietungszeiten der Tourismusregion und damit mehrerer Gemeinden zugrunde gelegt.
- 21** b) Die Vorinstanz hat aber rechtsfehlerhaft für die Frage, ob die Vermietungstätigkeit der Klägerin die ortsübliche Vermietungszeit nicht erheblich unterschreitet, jeden der streitigen Veranlagungszeiträume 2017 und 2018 einzeln betrachtet. Das FG hat es unterlassen, auf die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen längeren Zeitraum abzustellen. Feststellungen zu den Belegungszeiten in 2016 nach Abschluss der Renovierung sowie in den Jahren ab 2019 fehlen.
- 22** c) Darüber hinaus ist anhand der Feststellungen des FG nicht zu erkennen, welche Berechnungsgrundlagen es der von ihm vorgenommenen Überschussprognose zugrunde gelegt hat. Das FG hat zwar die 2016 erfolgten Renovierungsaufwendungen in seine Betrachtung einbezogen. Es führt jedoch weder aus, welchen Prognosezeitraum es bei seiner Ermittlung angewendet noch welche Einnahmen und Ausgaben es in diesem Zeitraum bei der Berechnung berücksichtigt hat.
- 23** 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 24** a) Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob und in welchem Umfang die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen längeren Zeitraum die nach der Senatsrechtsprechung einschlägige Grenze von 25 % unterschritten hat. Das FG wird daher nach Maßgabe der oben genannten Rechtsgrundsätze noch zu ermitteln haben, wie hoch die Auslastung in den Zeiträumen vor (2016) und nach den Streitjahren (2019 und spätere Jahre) war. Gleiches gilt für die ortsüblichen Vermietungszeiten von Ferienwohnungen für die vorgenannten Jahre.
- 25** b) Ebenso ist das FG nicht dem Umstand nachgegangen, ob die Ferienwohnung nach den Streitjahren veräußert worden ist und dies bereits bei der (erneuten) Aufnahme der Vermietung als Ferienwohnung nach der Renovierung im Jahr 2016 beabsichtigt war. Beabsichtigt der Steuerpflichtige die Wohnung nach der Aufnahme einer neuen Art der Vermietung nur einige Jahre zu vermieten und anschließend zu verkaufen, ist der Prognoserechnung statt des mit 30 Jahre anzunehmenden Prognosezeitraums der kürzere Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung zugrunde zu legen (vgl. Senatsurteile vom 06.11.2001 - IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726, unter II.1.e cc, und vom 19.02.2019 - IX R 16/18, Rz 18; Mellinghoff in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 21 Rz 15). Sofern es im Streitfall hierauf noch ankommen sollte, wird das FG im zweiten Rechtsgang hierzu Feststellungen zu treffen und die Überschussprognose gegebenenfalls anzupassen haben.
- 26** 4. Inwieweit die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler vorliegen, kann dahingestellt bleiben, da das Verfahren bereits aus materiellen Gründen an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist.
- 27** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de