

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 3 K 181/11

Urteil des Senats vom 26.09.2013

Rechtskraft: rechtskräftig

Normen: EStG § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, EStG § 21 Abs. 2

Leitsatz: 1. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben.

2. Von einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist nicht auszugehen, wenn es nur eine begrenzte Anzahl möglicher Mieter - vornehmlich die Angehörigen des Steuerpflichtigen - gibt, weil er nicht abgeschlossene Wohnungen in dem von ihm selbst bewohnten Haus vermieten will, und die in Betracht kommenden, wenigen Personen nur ein zeitlich begrenztes Interesse an der Anmietung haben.

Überschrift: Einkommensteuer: Keine Einkünfteerzielungsabsicht bei kurzfristiger Vermietung nicht abgeschlossener Wohnungen im selbstgenutzten Haus an Angehörige

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist die Anerkennung von Verlusten aus der Vermietung zweier nicht abgeschlossener Wohnungen an Angehörige streitig.

I.

1. Die Kläger waren in den Streitjahren 2005 bis 2008 verheiratet und wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie haben zwei gemeinsame Söhne, die ... und ... geboren wurden.

2. Der Kläger erwarb mit Vertrag vom ... 2001 (Hefter "Grundstücke", Abschnitt X-Weg 1a) ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes, 525 qm großes Grundstück im X-Weg 1a zum Preis von ... DM. Das auf dem Grundstück befindliche Gebäude wurde ... errichtet als Ensemble mit den daneben befindlichen Gebäuden X-Weg 1 und 1b und am ... 2000 durch das Denkmalschutzamt der Kulturbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg in die Denkmalliste eingetragen. Das Gebäude besteht aus insgesamt vier Geschossen.

3. In der Folgezeit nahm der Kläger eine Entkernung und umfangreiche Sanierung des Gebäudes vor, die im Oktober 2002 abgeschlossen war, und zog mit seiner Familie dort ein. Nach den unstreitigen Angaben der Kläger belaufen sich die Wohnflächen der einzelnen Geschosse nach der Sanierung auf 76 qm (Souterrain), 141 qm (Hochparterre), 104 qm (1. OG) und 109 qm (2. OG). Das 1. und 2. OG sind zur Treppe hin nicht abgeschlossen, d. h. die Zimmertüren führen jeweils direkt, ohne Wohnungsflur und ohne abschließbare Wohnungstür, auf das Treppenhaus. Einen separaten Hauseingang für die Obergeschosse gibt es nicht. Wegen der Einzelheiten wird auf die Grundrisszeichnungen aller Geschosse Bezug genommen (Rechtsbehelfsakten -RbA- Bd. I Bl. 80 ff.).

4. a) Am 21.05.2004 beantragte der Kläger die Erteilung eines Bauvorbescheides zur Nutzung des vorderen Kellerraumes als Pkw-Stellplatz (Kellergarage; Bauakte Bd. 17). Der Vorbescheid wurde am 14.07.2004 erteilt (Bauakte Bd. 17). Am 05.10.2004 beantragte der Kläger daraufhin die Erteilung einer Baugenehmigung für die Kellergarage, die am 21.12.2004 erging (Bauakte Band 18). Mit Schreiben vom 21.09.2005 teilte der Kläger mit, dass mit dem Umbau am 04.10.2005 begonnen werden solle. Laut Fertigstellungsmitteilung des Klägers vom 15.05.2007 wurde der Garagenumbau am selben Tag fertiggestellt (Bauakte Bd. 18).

b) Im Jahr 2005 wurden in drei Kellerräumen das Mauerwerk und der Boden trocken gelegt (Antrag des Klägers auf Erteilung einer Steuerbescheinigung des Denkmalschutzamtes vom ... 2006, Denkmalakte). Im Jahr 2007 fanden eine weitere Mauerwerkstrockenlegung der vorderen Kellerräume und eine Fundamentsanierung statt (Antrag des Klägers auf Erteilung einer Steuerbescheinigung des Denkmalschutzamtes vom ... 2008, Denkmalakte; Schreiben des Klägers vom 29.03.2007 mit anliegenden Fotos und Mitteilung des bevorstehenden Durchbruchs für das Garagentor nach Ostern, Bauakte Bd. 18).

5. a) Die Räume im 1. OG vermietete der Kläger ab dem 01.10.2002 an seine Mutter, Frau A (Mietvertrag vom 15.09.2002, RbA Bd. M Bl. 54 ff.). Vereinbart wurde ein Mietzins von ... € monatlich zzgl. einer Nebenkostenvorauszahlung von pauschal ... €.

b) Bzgl. des 2. OG schloss der Kläger ab dem 01.12.2002 einen Mietvertrag mit seinem Bruder, Herrn Dr. B (Mietvertrag vom 15.11.2002, RbA Bd. M Bl. 62 ff.) zu einem Mietzins von ... € monatlich zzgl. einer Nebenkostenvorauszahlung von pauschal ... €.

c) Nach dem Tod der Mutter im ... 2006 nutzte Herr Dr. B das 1. OG (Mietvertrag vom 15.01.2007: ... € monatlich zzgl. ... € Nebenkosten pauschal). Das Mietverhältnis wurde zum 30.06.2008 beendet.

d) Das 2. OG vermietete der Kläger ab dem 15.02.2007 an seinen anderen Bruder, Herrn C (Mietvertrag vom 10.01.2007: ... € monatlich zzgl. Nebenkostenpauschale ... €, Finanzgerichtsakten -FGA- Anlagenband), bis Ende 2007.

e) Ab November 2008 waren zwei Räume im 1. OG nebst Küchenzeile und WC an die Klägerin zum Betrieb eines Büroservices vermietet; die Klägerin führte die Büroverwaltung für die freiberufliche Tätigkeit des Klägers durch (Gewerbemietvertrag vom 01.10.2008, RbA Bd. I Bl. 88 ff.). Der Mietzins belief sich auf ... € monatlich zuzüglich einer Betriebskostenvorauszahlung von ... €.

f) Die Kläger sind inzwischen geschieden. Die Klägerin und der jüngere Sohn zogen am ... 2010 aus dem Haus im X-Weg 1a aus. Das 2. OG ist nach Angaben des Klägers derzeit an seinen älteren Sohn vermietet, der im Ausland studiert. Das 1. OG nutzt der Kläger nach eigenen Angaben seit dem Auszug der Klägerin selbst als Schlaf- und Arbeitsbereich.

II.

1. Für die Jahre 2001 bis 2008 erklärten die Kläger in ihren Einkommensteuererklärungen Verluste aus Vermietung und Verpachtung. Dabei

behandelten sie jeweils 50 % der insgesamt angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten. Im Einzelnen erklärten sie folgende negative Einkünfte:

| | Mieteinnahmen | Verlust |
|------|---------------|---------|
| 2001 | ... € | ... DM |
| 2002 | ... € | ... € |
| 2003 | ... € | ... € |
| 2004 | ... € | ... € |
| 2005 | ... € | ... € |
| 2006 | ... € | ... € |
| 2007 | ... € | ... € |
| 2008 | ... € | ... € |

2. a) Der Beklagte erkannte die für die Jahre 2001 bis 2004 erklärten Verluste zum größten Teil an. Die Veranlagung für 2005 führte der Beklagte mit Einkommensteuerbescheid vom 29.01.2007 ebenfalls erklärungsgemäß, aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durch.

b) Am 26.02.2008 erließ der Beklagte einen Änderungsbescheid für 2005 und den Einkommensteuerbescheid für 2006, am 06.01.2009 den Einkommensteuerbescheid für 2007 und am 13.07.2010 den Einkommensteuerbescheid für 2008. In diesen Bescheiden berücksichtigte der Beklagte die jeweils erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung des Objekts X-Weg 1a nicht (mehr).

III.

1. Hiergegen legten die Kläger mit Schreiben vom 11.03.2008 (für 2005 und 2006), vom 27.01.2009 (für 2007) und vom 29.07.2010 (für 2008) jeweils Einspruch ein. Für 2005 und 2006 ergingen aus hier nicht streitigen Gründen am 10.12.2008 Änderungsbescheide. Die Kläger trugen zur Begründung der Einsprüche vor, bei einer auf Dauer angelegten Vermietung sei ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Sie hätten sich zur Selbstnutzung der Wohnungen im Souterrain und Hochparterre entschieden und von Anfang an die Vermietung der beiden Obergeschosse beabsichtigt. Die Flächengröße des Hauses von insgesamt 522 qm sei für eine vierköpfige Familie und erst recht nach einem Auszug der Kinder für nur zwei Personen viel zu groß. Die mit den Angehörigen geschlossenen Mietverträge seien zivilrechtlich wirksam und hielten einem Fremdvergleich stand. Auch nicht abgeschlossener Wohnraum könne vermietet werden. Sie, die Kläger, hätten eine Überschussprognose auf die Dauer von 30 Jahren erstellt. Dabei seien die jährlichen Mieteinnahmen von ... € nur für die ersten sechs Jahre anzusetzen. Ab dem Jahr 2007 seien die Mieten wegen der dann abgeschlossenen Bauarbeiten angehoben worden. Der Kläger habe hierdurch auf die Werbungskostenüberschüsse reagiert. Modernisierungsmaßnahmen, die den Wohnraum im 1. und 2. OG zusammenfassten und durch einen eigenen Eingang vom Hochparterre abtrennten, seien aus finanziellen Gründen erst in einem zweiten Schritt zu einem späteren Zeitpunkt (2016) beabsichtigt. Danach werde sich die ortsübliche Miete nach dem Mietenspiegel richten (mit einem Spannenoberwert von ... €/qm). Von einer späteren fremdüblichen Vermietung sei bereits zum Erwerbszeitpunkt auszugehen gewesen, da die Vermietung an Angehörige (betagte Eltern) aufgrund der Lebenserwartung oder veränderter Lebensumstände begrenzt und damit zeitlich absehbar gewesen sei. Die Mieteinnahmen seien mit 3 % zu indizieren. Die Schuldzinsen seien nur für die Dauer der aufgenommenen Darlehen

von zehn Jahren zu berücksichtigen; danach sei eine Tilgung geplant. Wegen der bereits durchgeführten, aufwändigen Sanierung seien weitere Reparaturen in der Folgezeit relativ unwahrscheinlich. Allerdings würden für den geplanten Umbau für die räumliche Trennung der Wohnungen nachträgliche Anschaffungskosten anfallen. Danach ergebe sich in dem 30-jährigen Prognosezeitraum ein Totalüberschuss in Höhe von ... €. Die Kläger reichten folgende Unterlagen ein, auf deren Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird:

- Totalüberschussprognose (RbA Bd. I Bl. 48 ff.);
- Grundrisszeichnungen aller Geschosse im Zustand nach dem Umbau und mit der Nutzung im Jahr 2009 (RbA Bd. I Bl. 80 ff.) sowie mit der Nutzung in den Streitjahren (RbA Bd. M Bl. 73 ff.);
- Bankkontoauszüge mit jeweils drei Mietzahlungseingängen von A und B (RbA Bd. M Bl. 77 ff.);
- Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen vom 27.12.2007 über den Mietwert der Räume im 1. und 2. OG im Jahr 2005 (RbA Bd. M Bl. 105 ff.).

2. Der Beklagte setzte die Einkommensteuer für 2008 mit Einspruchsentscheidung vom 23.08.2011 wegen Anerkennung eines Verlustes von ... € aus der Vermietung des 1. OG an die Klägerin niedriger auf ... € fest und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück. Folgende Beweisanzeichen und Umstände sprächen gegen das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht: Die Kläger hätten die Räume im 1. und 2. OG bis zur Nutzung für eigene Wohnzwecke bzw. für die gewerblichen Zwecke der Klägerin nur verbilligt an Angehörige vermietet. Die umlagefähigen Nebenkosten seien lediglich pauschal erhoben worden (in Höhe von ... bzw. ... €), wobei die tatsächlich auf diese Räume entfallenden Betriebskosten deutlich höher gewesen seien (durchschnittlich ... € für das 1. OG und ... € für das 2. OG). Die Vermietung an die Angehörigen sei nach dem eigenen Vortrag der Kläger wegen der Lebenserwartung und sich verändernder Lebensumstände zeitlich begrenzt gewesen. Der Bau der Garage im Keller sei nicht erst in 2007 im Prozesswege durchgesetzt, sondern bereits im Jahr 2004 genehmigt worden; dies indiziere die Absicht der Kläger, das Gebäude für eigene Wohnzwecke zu nutzen, da der für die Garage vorgesehene Raum nicht mehr für Wohnzwecke zur Verfügung gestanden habe. Ferner hätte es in Anbetracht der umfangreichen Sanierungsarbeiten und der nach dem Vortrag der Kläger bestehenden Absicht, das Haus später in drei abgeschlossene Wohnungen aufzuteilen, nahe gelegen, die Wohnungen von vornherein mit getrennten Versorgungsleitungen zu versehen, die nachträglich nur mit großem Aufwand gelegt werden könnten. Schließlich indiziere die jetzige Aufteilung, Nutzung und Gestaltung des Objekts, dass von vornherein eine Nutzung für eigene Zwecke geplant gewesen sei. Dagegen sei die Behauptung, die Schaffung abgeschlossener Wohnungen sei von Anfang an geplant gewesen, nicht durch Tatsachen belegt worden. Lediglich die Einkommensteuer für 2008 sei wegen der Vermietung der Räume im 1. OG an die Klägerin und des hieraus entstandenen Verlustes von ... € niedriger festzusetzen.

IV.

Die Kläger haben am 23.09.2011 Klage erhoben. Sie tragen vor, sie hätten in den Streitjahren mit ihren Kindern das Souterrain und das Hochparterre bewohnt. Die Garage sei erst nach den Streitjahren gebaut worden. Davor habe der vordere Kellerraum bodentiefe Fenster gehabt und sei durch eine Leichtbauwand in zwei

Räume geteilt gewesen, die von den Söhnen genutzt worden seien. Die Baugenehmigung für die Herstellung der Kellergarage sei zwar am 21.12.2004 erteilt worden. Es sei jedoch unklar gewesen, ob und wann der Umbau erfolgen sollte. So sei die aufwändige Statik erst am 24.08.2005 genehmigt worden. Zudem habe die Firma D, die das Außenmauerwerk saniert habe, mit Schreiben vom 06.12.2005 mitgeteilt, dass das Außenmauerwerk bis zu 18 Monate lang austrocknen müsse, bevor mit dem Garagenbau begonnen werden könne. Tatsächlich sei mit dem Garagenumbau erst im Jahr 2007 begonnen worden. Während der in Intervallen durchgeführten Bauarbeiten habe der jüngere Sohn im Erdgeschoss in dem durch eine Falttür abtrennbaren Wintergarten gewohnt. Der ältere Sohn habe sich in dieser Zeit im Ausland aufgehalten.

Sie, die Kläger, hätten den gartenseitigen Raum im Keller, an den ein kleines Duschbad mit Toilette und Waschbecken angeschlossen sei, in den Streitjahren als Schlafzimmer genutzt. Im Erdgeschoss bzw. Hochparterre hätten sich in den Streitjahren die Küche, das Ess- und das Wohnzimmer befunden. Die Wohnungen im 1. und 2. OG seien jeweils mit einem Wohn- und Schlafbereich, einem Bad und einer Pantry-Küche ausgestattet und damit als Mietwohnungen geeignet gewesen und auch tatsächlich so genutzt worden.

Dass die Wohnungen nicht abgeschlossen seien, sei steuerrechtlich unerheblich; die Vermietung werde von § 21 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) umfasst. Die Vermietung nicht abgeschlossener Wohnungen sei, beispielsweise im Rahmen von Wohngemeinschaften, auch fremdüblich. Da die tatsächlichen Kosten für die Sanierungsmaßnahmen aufgrund des Denkmalcharakters die geplanten Kosten um rund ... DM überstiegen hätten, seien die für die Schaffung von abgeschlossenem Wohnraum erforderlichen zusätzlichen Kosten für den Kläger seinerzeit nicht finanzierbar gewesen. Getrennte Versorgungsleitungen für die Wohnungen seien nicht vorgeschrieben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Das gelte auch für nicht abgeschlossene Wohnungen. Lediglich indifferente Überlegungen einer möglichen Selbstnutzung stünden dem nicht entgegen. Bereits die Annahme des Beklagten, es habe jeweils nur ein zeitlich begrenzter Zweck für die Anmietung vorgelegen, begegne Zweifeln. Bei keinem der unbefristet abgeschlossenen Mietverträge habe zu Beginn des Mietverhältnisses der Zeitpunkt einer möglichen Beendigung vorausgesehen werden können. So sei bei der Anmietung durch Herrn C nicht klar gewesen, ob dessen örtliche Umorientierung nach Hamburg nicht von Dauer sein würde. Dessen ungeachtet knüpfe die Frage, ob eine Vermietung auf Dauer angelegt sei, nicht an einzelne Mietverhältnisse an, da jedes Mietverhältnis beendet werden könne. Zu berücksichtigen sei auch die Absicht bzw. Bereitschaft zu Folgevermietungen, die im Streitfall tatsächlich stattgefunden hätten.

Die Annahme des Beklagten, sie, die Kläger, wollten ausschließlich an Familienangehörige vermieten, gehe fehl. Zwar sei anzunehmen, dass wegen des Interesses des Klägers an der Wahrung seiner Privatsphäre und der Unabgeschlossenheit der Wohnungen eine Vermietung an völlig unbekannte Dritte ausscheide. Neben Familienangehörigen kämen aber alle Personen als potenzielle Mieter in Betracht, zu denen ein gesteigertes Vertrauensverhältnis bestehe. Dieser

Personenkreis sei zwar ggf. kleiner als bei der Vermietung räumlich abgeschlossenen Wohnraums, aber nicht auf Familienangehörige beschränkt.

Die Erstellung einer Überschussprognose sei daher nur im Rahmen des § 21 Abs. 2 EStG und nur für die Wohnung im 2. OG zur Erreichung eines vollständigen Werbungskostenabzuges erforderlich, weil sich die Miete dort auf weniger als 75 % der ortsüblichen Miete belaufe. Im Übrigen entfalle die Erforderlichkeit einer Überschussprognose nach der Neuregelung des § 21 Abs. 2 EStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 komplett, wenn die Miete 66 % der ortsüblichen Miete erreiche, wie es vorliegend der Fall sei.

Die mit den Angehörigen des Klägers geschlossenen Mietverträge seien zivilrechtlich wirksam und tatsächlich durchgeführt worden, so dass sie steuerlich anzuerkennen seien. Dies habe die Finanzverwaltung im Rahmen der Festsetzung der Zweitwohnungssteuer gegenüber den Mietern auch getan. Die pauschale Abrechnung der Betriebskosten sei zivilrechtlich möglich und, da es sich um Zweitwohnungen mit einem geringen Verbrauch der Mieter handele, sinnvoll.

Die ortsübliche Miete könne nicht mit dem im Mietenspiegel angegebenen Wert angesetzt werden, der den nicht abgeschlossenen Wohnraum nicht erfasse. Daher sei an den von dem Sachverständigen im Vorverfahren erstellten Gutachten über den Mietwert des Objektes festzuhalten. Zusätzliche Abstriche seien wegen der Lärmbelastung durch den Verkehr, des Fehlens von Tiefgaragen- oder sonstigen hauseigenen Stellplätzen und der Belästigung durch die bis 2007 andauernden Sanierungsarbeiten erforderlich (insgesamt 35 % Abschlag vom Mittelwert nach dem Mietenspiegel 2005). Danach ergebe sich, dass sich die Miete für das 1. OG auf 82 % der ortsüblichen Miete belaufe und die Miete für das 2. OG auf 66 %. Wegen der Einzelheiten wird auf die Berechnung im Schriftsatz der Kläger vom 14.11.2011 (FGA Bl. 51) Bezug genommen. Die Kläger sind daher der Auffassung, dass sich die Miete auf mehr als 56 % der ortsüblichen Miete belaufe und die Werbungskosten daher in voller Höhe zu berücksichtigen seien.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 26.02.2008, geändert durch Bescheid vom 10.12.2008, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.08.2011 dahingehend zu ändern, dass ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks X-Weg 1a in Höhe von ... € berücksichtigt wird;

den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 26.02.2008, geändert durch Bescheid vom 10.12.2008, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.08.2011 dahingehend zu ändern, dass ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks X-Weg 1a in Höhe von ... € berücksichtigt wird;

den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 06.01.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.08.2011 dahingehend zu ändern, dass ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks X-Weg 1a in Höhe von ... € berücksichtigt wird;

und

den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 13.07.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.08.2011 dahingehend zu ändern, dass ein zusätzlicher Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks X-Weg 1a in Höhe von ... € berücksichtigt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte nimmt zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung Bezug und trägt ergänzend vor, die Absicht der Kläger, aus der Vermietung von Wohnungen im Objekt X-Weg 1a Einkünfte zu erzielen, könne nicht vermutet werden. Die von der Rechtsprechung vertretene Vermutung dieser Absicht gelte nicht, wenn entweder keine auf Dauer angelegte Vermietung bestehe oder wenn eine atypische Fallkonstellation gegeben sei.

Die Vermietung des 2. und später des 1. OG an Herrn Dr. B sei nicht auf Dauer angelegt gewesen. Herr Dr. B habe in seiner Zeugenvernehmung erklärt, die Wohnung wegen seiner eigenen medizinischen Nachbehandlung in Hamburg, wegen des Kontakts zu seiner sterbenskranken Mutter und zur Pflege der ebenfalls erkrankten, in Hamburg lebenden Tochter angemietet zu haben. Dies zeige, dass die Vermietung von vornherein zeitlich begrenzt gewesen sei. Dasselbe gelte für die nachfolgende Vermietung an Herrn C, der nach der Aussage seines Bruders B "zeitweise" mehr nach Hamburg orientiert gewesen sei; dementsprechend habe das Mietverhältnis bereits Ende 2007 wieder geendet. Die Mutter habe die Räume im 1. OG erst angemietet, als sie bereits schwer an ... erkrankt gewesen sei.

Darüber hinaus liege eine atypische Fallkonstellation vor, weil die einzelnen Zimmer nicht räumlich abgetrennt seien. Es sei auch nicht ersichtlich, dass die Wohnungen bzw. Räume aus Gründen des Denkmalschutzes unabgeschlossen bleiben müssten. Die Kläger hätten vielmehr vorgetragen, die Abgeschlossenheit durch spätere Baumaßnahmen herstellen zu wollen. Hinzu komme das gesteigerte Interesse des Klägers an der Wahrung seiner Privatsphäre, das bei seiner Verweigerung einer Besichtigung des Erdgeschosses im Ortstermin am 11.10.2012 zu Tage getreten sei. Darüber hinaus hingen, frei zugänglich, im gesamten Gebäude offenbar wertvolle Kunstwerke. Unter diesen Umständen sei es schlechterdings nicht denkbar, dass die Kläger Wohnungen bzw. Räume in dem Gebäude jemals an fremde Dritte vermieten würden. Als potentielle Mieter blieben damit nur Familienangehörige, von denen die beiden Brüder bereits ausschieden. Dass das von den Klägern behauptete Mietverhältnis über die Räume im 2. OG mit dem Sohn E, einem Studenten, tatsächlich durchgeführt werde, werde bestritten.

Dass die deshalb von den Klägern vorzulegende Überschussprognose für maximal 30 Jahre zu einem positiven Ergebnis führen könne, sei wegen des beschränkten Kreises potentieller Mieter unwahrscheinlich.

V.

Am 11.10.2012 hat eine mündliche Verhandlung als Ortstermin im Haus der Kläger im X-Weg 1a stattgefunden, an der neben dem Kläger und seinen Bevollmächtigten auch der gerichtlich beauftragte Sachverständige F teilgenommen hat. Während der Verhandlung ist Herr Dr. B telefonisch als Zeuge vernommen worden. Die Beteiligten

haben sich daraufhin tatsächlich verständigt darüber, dass die Mietverträge mit den Brüdern des Klägers fremdüblich gewesen seien, dass die Kinder der Kläger während der Dauer dieser Mietverträge im Souterrain gewohnt hätten und dass die pauschale Nebenkostenabrechnung fremdüblich sei. Die Räume sind besichtigt worden mit Ausnahme der Räume im Erdgeschoss, deren Inaugenscheinnahme die Klägerseite abgelehnt hat. Wegen des weiteren Inhalts der Verhandlung wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Sitzungsniederschriften der mündlichen Verhandlungen vom 14.11.2012, 06.02.2013 und 26.09.2013 sowie auf den Senatsbeschluss vom 06.02.2013.

Dem Gericht haben drei Bände Einkommensteuerakten, ein Hefter "Grundstücke" und vier Bände Rechtsbehelfsakten (St.-Nr. .../.../...) vorgelegen. Ferner hat das Gericht die Grundakten zu Bl. 3744 des Grundbuchs von G, die Denkmalakte X-Weg 1, 1a und 1b und die Bauakte ... X-Weg 1a beigezogen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

I.

Die Einkommensteuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-). Der Beklagte hat die Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu Recht nicht berücksichtigt, weil der Kläger keine Einkünfteerzielungsabsicht hatte.

1. a) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wer ein Grundstück gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung des Grundstücks einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. Jedoch gelten Ausnahmen von diesem Grundsatz, wenn besondere Umstände gegen das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht sprechen (BFH-Urteile vom 02.04.2008 IX R 63/07, BFH/NV 2008, 1323; vom 10.05.2007 IX R 7/07, BFHE 218, 160, BStBl II 2007, 873; vom 10.05.2006 IX R 35/05, BFH/NV 2006, 1648). Für die Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht als innere Tatsache können äußere Umstände als Indizien herangezogen werden, wie z. B. der zeitliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen und späterer Vermietung wie auch deren Absehbarkeit; auch spätere Tatsachen und Ereignisse sind zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 31.07.2007 IX R 30/05, BFH/NV 2008, 202). Ob im Einzelfall Indizien für oder gegen eine Einkünfteerzielungsabsicht sprechen, ist eine Frage der Feststellung und Würdigung, die das FG als Tatsacheninstanz nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu beantworten hat (BFH-Urteil vom 09.10.2008 IX R 54/07, BFH/NV 2009, 150).

b) Eine Vermietungstätigkeit ist auf Dauer angelegt, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt (BFH-Urteil vom 02.04.2008 IX R 63/07, BFH/NV 2008, 1323). Allerdings folgt aus Mietverträgen, die auf eine bestimmte Zeit eingegangen sind, noch nicht eine steuerlich bedeutsame Befristung der Vermietungstätigkeit (BFH-Beschluss vom 24.02.2010 IX B 53/09, BFH/NV 2010, 1098; BFH-Urteil vom 10.05.2006 IX R 35/05, BFH/NV 2006, 1648). Deshalb hat der BFH als Indiz gegen die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit nicht allein auf die Befristung des Vertrags abgestellt, sondern entscheidend auf den Umstand, dass bereits im Mietvertrag die Befristung mit einer ausdrücklich erklärten Selbstnutzungsabsicht (BFH-Urteil vom 09.07.2002 IX R 57/00, BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695) oder Verkaufsabsicht (BFH-Urteil vom 04.12.2001 IX R 70/98, BFH/NV 2002, 635) verknüpft wird.

c) Die historische Bausubstanz des vermieteten Gebäudes spricht ebenso wenig gegen die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht wie die denkmalschutzbedingte Unabgeschlossenheit der Wohnungen (BFH-Urteil vom 27.10.2005 IX R 3/05, BFH/NV 2006, 525). Denn der Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und damit auch die Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht auf ein (zivilrechtliches) Grundstück bezogen, sondern ist für jede einzelne vermietete Immobilie gesondert zu prüfen. Entsprechend ist Objekt der Vermietung i. S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht zwingend ein Grundstück oder eine Wohnung, es kann auch ein bestimmter Teil eines Grundstücks oder Gebäudes sein, z. B. einzelne (auch möblierte) Zimmer oder Räumlichkeiten (BFH-Urteil vom 22.01.2013 IX R 19/11, BFHE 240, 136, BStBl II 2013, 376; BFH-Beschluss vom 12.12.2011 IX B 132/11, BFH/NV 2012, 727).

d) Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung ist ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz gegeben, wenn der Steuerpflichtige ein bebautes 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 nur einen Werbungskostenüberschuss erzielt. Je kürzer der Abstand zwischen der Anschaffung oder Errichtung des Objekts und der nachfolgenden Veräußerung ist, umso mehr spricht dies gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit und für eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht (BFH-Beschluss vom 28.02.2007 IX B 161/06, BFH/NV 2007, 1477). Einer derartigen Veräußerung ist eine Eigennutzung im Anschluss an eine kurzfristige Vermietung gleichzustellen (BFH-Urteile vom 22.01.2013 IX R 13/12, BFHE 240, 294, BStBl II 2013, 533; vom 29.03.2007 IX R 7/06, BFH/NV 2007, 1847).

e) Bei Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen, wie sie im Streitfall vorliegen, ist zu berücksichtigen, dass die steuerrechtliche Anerkennung derartiger Vertragsverhältnisse u. a. davon abhängig ist, dass die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die tatsächliche Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (vgl. BFH-Urteil vom 07.06.2006 IX R 4/04, BFHE 214, 173, BStBl II 2007, 294, m. w. N.). Die Anforderungen der Rechtsprechung an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gründen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessengegensatz mangelt und somit zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden können. Im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung ist es daher geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu

stellen (BFH-Urteile vom 22.01.2013 IX R 70/10, BFH/NV 2013, 1067; vom 31.07.2007 IX R 8/07, BFH/NV 2008, 350). Vollzieht sich die Nutzungsüberlassung im Rahmen der familiären Haushaltsgemeinschaft, so ist sie grundsätzlich der nicht steuerbaren Privatsphäre zuzuordnen (§ 12 EStG) und kann auch nicht durch einen Mietvertrag in den Bereich der Einkünfteerzielung (§ 2 EStG) verlagert werden: Nicht der zivilrechtliche Vertrag, sondern die persönliche Beziehung der Partner ist Grundlage des gemeinsamen Wohnens (BFH-Urteil vom 15.02.2005 IX R 16/04, BFH/NV 2005, 1008).

2. Im Streitfall steht bei Anwendung dieser Grundsätze nicht zur Überzeugung des erkennenden Senates fest, dass die Vermietungstätigkeit des Klägers auf Dauer angelegt gewesen wäre. Es ist deshalb nicht typisierend vom Vorliegen eine Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen.

a) Auch wenn die Kläger zutreffenderweise darauf hinweisen, dass eine Wohnfläche von ca. 520 qm für eine vierköpfige Familie relativ groß sei, wird dieses Beweisanzeichen für eine mögliche dauerhafte Vermietungsabsicht des Klägers dadurch entkräftet, dass der Kläger wegen des Auszuges der Klägerin und des jüngeren Sohnes im Jahr 2010 das Haus, von kurzzeitigen Aufenthalten des im Ausland studierenden älteren Sohnes abgesehen, inzwischen sogar ganz allein nutzt.

b) Zwar hat der Kläger für jedes der beiden OG jeweils drei Mietverträge abgeschlossen, ohne hierin eine Befristung vorzusehen und ohne sich eine spätere Selbstnutzung ausdrücklich vorzubehalten. Doch auch aus diesem Umstand ist keine auf Dauer angelegte Vermietung zu folgern.

aa) Die Mietverträge waren (mit Ausnahme des Mietverhältnisses mit der Klägerin, dazu unten unter d)) zwar nicht rechtlich, aber aus tatsächlichen Gründen jeweils befristet.

Die Mutter des Klägers war nach seinen Angaben bei ihrem Einzug bereits sehr betagt und todkrank. Nach der Aussage des Zeugen Dr. B war von vornherein davon auszugehen, dass er die Wohnungen jeweils nur als Zweitwohnung für eine begrenzte Zeit nutzen würde, und zwar aufgrund seiner eigenen Erkrankung sowie der seiner Mutter und seiner Tochter. Dies ist unstreitig.

Bzgl. des Mietverhältnisses mit Herrn C steht nicht fest, ob es tatsächlich und wie unter fremden Dritten durchgeführt wurde und damit steuerlich anzuerkennen ist. Jedenfalls war Herr C nach der Aussage des Zeugen aber nur "zeitweise mehr nach Hamburg orientiert". Soweit die Kläger vortragen, zu Beginn des Mietverhältnisses sei nicht klar gewesen, ob die örtliche Umorientierung nach Hamburg nicht von Dauer sein würde, bestätigen sie gerade, dass die Dauerhaftigkeit der Vermietung zweifelhaft war. Gegen die Dauerhaftigkeit spricht, dass das Mietverhältnis nicht einmal ein Jahr währte.

Bei dem Mietvertrag mit dem Sohn der Kläger bzgl. des 2. OG ist bereits fraglich, ob dieser Vertrag tatsächlich abgeschlossen und durchgeführt wurde. Dies haben die Kläger trotz der gerichtlichen Aufforderung im Ladungsschreiben vom 03.06.2013 (FGA Bl. 260 f.) nicht belegt. Im Ergebnis kommt es aber auch nicht darauf an, ob dieses Mietverhältnis bestand und ob es nach den dargelegten Grundsätzen (oben 1.e) steuerlich anzuerkennen wäre, denn bei Zugrundelegung der Entwicklung der

Lebensverhältnisse eines Studenten ist davon auszugehen, dass dieses Mietverhältnis ebenfalls nicht auf Dauer angelegt, sondern aus tatsächlichen Gründen auf wenige Monate oder maximal wenige Jahre befristet gewesen wäre.

bb) Da der Kläger alle Mietverträge mit nahen Angehörigen geschlossen hatte, ist bei der Beurteilung der Befristung der Mietverhältnisse auf die tatsächliche Situation und nicht auf die vertragliche Vereinbarung einer Befristung abzustellen. Wegen des im Familienverbund typischerweise mangelnden Interessengegensatzes (s. oben 1.e)) war davon auszugehen, dass das jeweilige Mietverhältnis bei Fortfall des Mietinteresses ohne Prüfung eines Kündigungsgrundes und ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist beendet werden würde. So ist es auch tatsächlich immer geschehen. Alle Mietverhältnisse waren daher von vornherein nicht auf Dauer angelegt, sondern jeweils nur auf wenige Monate oder maximal wenige Jahre.

c) Der Senat geht davon aus, dass der Kläger die Eigennutzung der beiden OG im Anschluss an deren jeweils nur kurzfristige Vermietung von vornherein beabsichtigt hatte.

aa) Bzgl. des 2. OG ergibt sich dieser Schluss aus dem Umbau des vorderen Kellerraums zur Garage.

Die Kläger haben bzgl. des nach ihrem Vortrag von den Söhnen bewohnten Souterrainzimmers bereits am 21.05.2004 einen Antrag auf Erteilung eines Vorbescheids für den Garagenumbau gestellt (oben A.I.4.a). Da die Kläger nach ihrem eigenen Vortrag den anderen Schlafräum im Keller selbst benutzten und sich im Erdgeschoss ausschließlich Küche, Ess- und Wohnzimmer befunden haben sollen, stand deshalb spätestens seit 2004 fest, dass die Söhne der Kläger in absehbarer Zeit vom Souterrain in eines der Obergeschosse würden ziehen müssen. Jedenfalls im Jahr 2009 haben die Kinder nach Angaben der Kläger auch tatsächlich im 2. OG gewohnt (s. Grundriss, RbA Bd. I Bl. 80).

In diesem Zusammenhang kann offen bleiben, ob die Umbauarbeiten, wie von den Klägern vorgetragen, tatsächlich erst im Jahr 2007 begannen und die Söhne in der Zeit des Umbaus noch nicht im 2. OG wohnten oder ob sie bereits ab Beginn des Umbaus (lt. Mitteilung des Klägers - oben A.I.4.a - am 04.10.2005) oder jedenfalls ab Fertigstellung (gemäß Fertigstellungsmittteilung des Klägers am 15.05.2007) das 2. OG nutzten. Deshalb muss auch nicht entschieden werden, ob die tatsächliche Verständigung der Beteiligten darüber, dass die Söhne während der Streitjahre im Souterrain gewohnt hätten, wirksam und bindend ist oder nicht (vgl. zur fehlenden Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung bei einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung BFH-Beschluss vom 11.07.2012 X B 136/11, BFH/NV 2012, 1815, m. w. N., und bei Zurückhaltung entscheidungserheblicher Tatsachen durch den Steuerpflichtigen BGH-Urteil vom 26.10.1998 5 StR 746/97, HFR 1999, 578; FG Münster, Urteil vom 20.04.2012 14 K 4222/11 AO, EFG 2012, 1516; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 118 AO Rz. 30).

Denn nach Auffassung des erkennenden Senates genügt für die Annahme einer von Anfang an bestehenden Eigennutzungsabsicht bereits der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der Vermietung des 2. OG an Herrn Dr. B ab dem 01.12.2002 zu einem vorübergehenden Zweck und der durch den Antrag auf Erteilung eines Vorbescheids für den Garagenumbau vom 21.05.2004 dokumentierten Absicht der Selbstnutzung des 2. OG durch die Kläger. Denn ab

diesem Zeitpunkt stand fest, dass die Kinder in das 2. OG würden ziehen müssen; die Kläger mussten die Räume im 2. OG also von da an für ihre Eigennutzung vorhalten.

bb) Nach der derzeitigen Nutzung des Kellers - u. a. für die Garage, die Sauna und den Fitnessraum - ist hinsichtlich des 1. OG nicht davon auszugehen, dass der Kläger die von ihm als Schlaf- und Arbeitsbereich genutzten Räume zu irgendeinem Zeitpunkt wieder vermieten wird. Zwar liegen zwischen der Eigennutzung der Räume im 1. OG und der Vermietung an die Mutter des Klägers insgesamt siebeneinhalb Jahre, so dass der zeitliche Zusammenhang die Eigennutzungsabsicht nicht ohne weiteres indiziert. Jedoch hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung am 11.10.2012 erklärt, das zunächst im Souterrain befindliche große Bad sei bereits im Jahr 2006 zu dem Fitnessraum umgebaut worden. Dann gab es im Souterrain aber nur noch ein kleines Duschbad. Es ist daher davon auszugehen, dass der Kläger bereits ab diesem Zeitpunkt plante, das Zimmer im 1. OG neben dem großzügigen Bad und Ankleideraum als Schlafzimmer zu nutzen. Für seine Bürotätigkeit stand weder im Souterrain noch im Hochparterre ein Raum zur Verfügung, sodass insoweit Entsprechendes gilt. Auch hier genügt der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der erstmaligen Vermietung des 1. OG nach Fertigstellung und der durch den Kellerumbau dokumentierten Absicht der Eigennutzung, weil die Räume im 1. OG ab diesem Zeitpunkt für die Eigennutzung vorgehalten werden mussten.

d) Lediglich das Mietverhältnis mit dem Büroservicebetrieb der Klägerin war nicht von vornherein nur auf eine bestimmte Zeit angelegt. In Bezug auf die Vermietung der beiden Räume im 1. OG an die Klägerin ab dem 01.11.2008 kann das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht dahingestellt bleiben, denn der Beklagte hat den Verlust aus dieser Vermietung in der Einspruchsentscheidung berücksichtigt, und eine Verböserung ist im finanzgerichtlichen Verfahren nicht möglich (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Für die Zeit davor ist nicht erkennbar, dass und ggf. ab wann die Gründung eines Büroservicebetriebes durch die Klägerin und die Vermietung der Räume an sie bereits geplant gewesen wäre, dass und ab wann also eine auf Dauer angelegte Vermietung der beiden Räume beabsichtigt gewesen wäre, sodass das oben zu c) bb) Gesagte gilt.

e) aa) Gegen die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietung spricht aber vor allem und in Bezug auf beide Obergeschosse, dass die dort ggf. zu vermietenden Räume nicht durch eine Wohnungstür und einen Flur vom Treppenhaus getrennt und nur über einen mit den übrigen Geschossen gemeinsamen Hauseingang und die gemeinsame Treppe zu erreichen sind. Seine im Vorverfahren aufgestellte Behauptung, er beabsichtige, die Abgeschlossenheit dieser Räume zu einem späteren Zeitpunkt herzustellen, hat der Kläger in keiner Weise belegt und im Schriftsatz vom 19.02.2013 auch nicht mehr wiederholt. Es gibt offensichtlich keine derartigen Baupläne, kein Genehmigungsverfahren und keine Aufträge an Handwerker. Der Senat hält es für eher fernliegend, dass der Kläger nach den sehr aufwändigen Sanierungsarbeiten vorhaben könnte, weitere, derart umfangreiche Arbeiten durchführen zu lassen. Hätte der Kläger die Abgeschlossenheit der Räume zum Zwecke einer Fremdvermietung herstellen lassen wollen, wäre es vielmehr sinnvoll gewesen, dies sogleich bei der Sanierung zu tun. Welcher zusätzliche finanzielle Aufwand hierdurch entstanden wäre und dass der Kläger diesen nicht hätte erbringen können, hat er nicht belegt.

bb) Wie dargelegt (s. oben 1.c)), kann zwar auch die Vermietung nicht abgeschlossener Räumlichkeiten zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. Die Nichtabgeschlossenheit der zu vermietenden Räume steht für sich genommen der Annahme einer Einkünfteerzielungsabsicht nicht entgegen. Im Streitfall ist aber zu berücksichtigen, dass der Kläger das Gebäude selbst bewohnt und - wie die Kläger auch selbst vortragen - der Kreis der potentiellen Mieter wegen der Nichtabgeschlossenheit der Räume deshalb sehr begrenzt ist. Denn aufgrund des Alters und der gesellschaftlichen Stellung des Klägers kommen, anders als etwa bei studentischen Wohngemeinschaften, nur Familienangehörige und möglicherweise noch sehr enge und vertraute Freunde als Mieter in Betracht. Kinder, eine Ehefrau oder eine Lebensgefährtin, mit denen der Kläger eine familiäre Haushaltsgemeinschaft führen würde, schieden als mögliche Mieter dagegen aus (s. oben 1.e)). Es ist kaum denkbar, dass sich in diesem sehr eng begrenzten Personenkreis jemand fände, der mit dem Kläger auf Dauer in dem Haus zusammenleben wollte und umgekehrt. Vorstellbar wäre eine Vermietung allenfalls an Personen, die die Räume im 1. oder 2. OG (vorübergehend) als Zweitwohnung nutzen würden, wie es die Brüder des Klägers taten. Dass es über die bisherigen Mieter hinaus überhaupt konkrete Personen gibt, die diese Bedingungen erfüllen, ist sehr unwahrscheinlich und hat der Kläger nicht dargelegt. Vor diesem Hintergrund erscheint es dem Senat ausgeschlossen, dass der Kläger willens oder in der Lage sein wird, eine ausreichende Zahl von Personen zu finden, um eine dauerhafte Vermietung auch nur eines der beiden Obergeschosse zu gewährleisten. Diese Umstände - die sehr geringe Zahl in Betracht kommender Mieter und deren jeweils nur zeitlich begrenztes Interesse an einer Anmietung von Räumen - waren dem Kläger von vornherein bewusst und sprechen deshalb gegen die Absicht einer dauerhaften Vermietung.

f) Vor diesem Hintergrund ist der erkennende Senat nicht zu der Überzeugung gelangt, dass die Vermietungstätigkeit des Klägers auf Dauer angelegt gewesen wäre. Dies geht zulasten der Kläger, die bzgl. der Einkünfteerzielungsabsicht die Feststellungslast trifft.

3. Besteht keine Absicht einer dauerhaften Vermietung, ist das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose zu prüfen. Im Streitfall kann offen bleiben, ob diese Prognose für den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung (BFH-Urteil vom 22.01.2013 IX R 13/12, BFHE 240, 294, BStBl II 2013, 533) oder für den Zeitraum von 30 Jahren (vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) zu erstellen ist.

a) Im ersten Fall wäre bzgl. des 1. OG höchstens der Zeitraum von 2002 bis 2010 zugrunde zu legen, weil das Mietverhältnis mit der Klägerin in 2010 beendet wurde. Bzgl. des 2. OG wäre höchstens auf den Zeitraum bis zur Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Sohn abzustellen. In Anbetracht der bis einschließlich 2008 erwirtschafteten Verluste (s. oben A.II.1.) und der vereinbarten Mieten wäre eine Überschusserzielung in dieser Zeit nicht möglich.

b) Aber auch bei einem 30-jährigen Prognosezeitraum ergibt sich kein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Dabei kann die von den Klägern im Vorverfahren eingereichte Prognose (RbA Bd. I Bl. 48 ff.) nicht herangezogen werden, weil sie auf unzutreffenden Annahmen beruht.

aa) Die Kläger gehen in ihrer Prognose selbst nach Abzug eines Sicherheitsabschlages von im Prognosezeitraum anfallenden Werbungskosten in Höhe von ... € aus. Dabei kann zugunsten der Kläger angenommen werden, dass dieser Betrag zutreffend ist, obwohl der Kläger die der Prognoseberechnung zugrunde gelegte Behauptung, die Darlehen würden nach zehn Jahren zurückgeführt, trotz zwischenzeitlichen Ablaufs dieser Frist nicht belegt hat.

bb) Denn die zu erwartenden Mieteinnahmen werden deutlich geringer sein als die genannten Werbungskosten. Bis einschließlich 2008 haben die Kläger Mieteinnahmen in Höhe von insgesamt € ... erklärt. Selbst wenn man bzgl. des 1. OG für die Jahre 2009 und 2010 weitere Einnahmen aus der Vermietung an die Klägerin ansetzte und bzgl. des 2. OG Einnahmen aus der Vermietung an den Sohn, eine steuerliche Anerkennung dieser Mietverhältnisse unterstellt, würde hierdurch keinesfalls auch nur ein Betrag von ... € erreicht werden, geschweige denn der Betrag der prognostizierten Werbungskosten. Mit weiteren Mieteinnahmen ist aus den zu 2. ausgeführten Gründen aber nicht zu rechnen.

4. Auf die Frage, in welchem Verhältnis die vereinbarten Mietzinsen zur ortsüblichen Marktmiete standen (s. § 21 Abs. 2 EStG i. d. F. der Streitjahre), kommt es nicht an, weil auch diese Vorschrift eine auf Dauer angelegte Wohnungsvermietung voraussetzt (Kulosa in Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 21 Rz. 23).

III.

1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

2. Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Die Entscheidung beruht auf einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls.