

Niedersächsisches FG

18.11.2008

15 K 219/07

Sind an die Feststellung persönlicher Gründe oder Motive, die den Steuerpflichtigen trotz überwiegender Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben können, auch keine hohen Anforderungen zu stellen, so müssen solche Motive jedoch zumindest möglich sein. Solche Motive kommen in Betracht, wenn die Beendigung der verlustbringenden Tätigkeit möglich wäre, aber unterbleibt, weil die Fortführung wegen der Möglichkeit der steuerlichen Verrechnung der Verluste für den Steuerpflichtigen per saldo günstiger ist.

Persönliche Motive sind dagegen nicht feststellbar, wenn der Steuerpflichtige sich ernsthaft um eine Beendigung der Tätigkeit bemüht, der Unternehmensgegenstand (hier eine Ferienwohnung) aber faktisch unverkäuflich ist.

Rechtskräftig

Tatbestand

Streitig ist, ob Verluste aus der Vermietung eines Ferienhauses zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Das Klageverfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang.

Die Kläger erwarben 1989 zum Preis von 270.000 DM je zur Hälfte ein Erbbaurecht an dem mit einem Ferienhaus bebauten Grundstück X in S. Das Grundstück gehört zu dem in mehreren Bauabschnitten errichteten Sport- und Ferienpark B, der nach den Verhältnissen des Jahres 1998 aus einem Feriendorf mit 50 Ferienhäusern und neun Reihenhäusern, einer auf sechs Häuser verteilten Appartementanlage mit 80 Wohneinheiten und verschiedenen anderen Häusern mit insgesamt 900 Übernachtungsplätzen besteht. Das Gebiet war bauplanungsrechtlich als Feriengebiet ausgewiesen worden; eine Nutzung zum Dauerwohnen war unzulässig.

Die Anschaffungskosten für das Ferienhaus finanzierten die Kläger mit zwei Darlehen bei der N, nämlich dem Darlehen 1 (Darlehenssumme 123.000 DM) und dem Darlehen 2 (Darlehenssumme 184.000 DM). Die Laufzeit beider Darlehen wurde mit zwölf Jahren fest vereinbart, da die Tilgung in einer Summe im Jahr 2002 durch Auszahlung einer auf zwölf Jahre laufenden Kapitallebensversicherung erfolgen sollte. Die Darlehenszinsen wurden auf zehn Jahre festgeschrieben. Für die Jahre 1990 bis 1998 betragen die Zinsen für beide Darlehen jeweils 19.000 DM. Im Jahr 1999 bis zur Ablösung im Jahr 2002 zahlten die Kläger an die N jährlich Zinsen in Höhe von 15.000 M.

Die Ferienhäuser wurden von einer Verwaltungsgesellschaft (GmbH) im Auftrag und für Rechnung der Eigentümer hotelmäßig an laufend wechselnde Gäste vermietet. Die GmbH unterhielt zu diesem Zweck eine ständig besetzte Rezeption und beschäftigte zwei Hausmeister sowie eine größere Zahl von Reinigungskräften. Über die Ergebnisse der Vermietung rechnete die GmbH mit den einzelnen Eigentümern ab. Nach den zugrunde liegenden Verwaltungs- und Geschäftsbesorgungsverträgen zog sie von den Vermietungseinnahmen zum einen die den Objekten direkt zuzuordnenden Aufwendungen (Einzelkosten), zum anderen die von allen Eigentümern zu tragenden Gemeinkosten der Anlage (Poolkosten) ab. Spätestens seit 1989 glichen die Eigentümer im Wege einer Poolverrechnung Mehr- oder Mindereinnahmen aus der unterschiedlichen Belegung der einzelnen Objekte aus.

Auch das Ferienhaus der Kläger wurde in der beschriebenen Form an wechselnde Gäste vermietet. Eine Selbstnutzung durch die Kläger erfolgte - wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist - nicht.

In den Jahren 1989 bis 1995 erklärten die Kläger aus der Vermietung des Ferienhauses Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die sie durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wie folgt ermittelten:

Jahr	Betriebseinnahmen DM	Betriebsausgaben DM	Einkünfte DM
1989	0	21.740	./ 21.740
1990	50.058	114.418	./ 64.360
1991	19.125	52.569	./ 33.444
1992	14.704	61.094	./ 46.390
1993	18.212	116.254	./ 98.032
1994	3.419	37.592	./ 34.173
1995	3.732	24.730	./ 20.998
Summe	109.250	428.397	./ 319.147

Bei den Betriebseinnahmen handelte es sich um die von der GmbH aufgrund des Verwaltungs- und Geschäftsbesorgungsvertrages ausgezahlten Bewirtschaftungsüberschüsse. In den Betriebseinnahmen des Jahres 1990 waren neben einem Bewirtschaftungsüberschuss von 9.712 DM Vorsteuererstattungen in Höhe von 40.346 DM enthalten. Die Betriebsausgaben entfielen im Wesentlichen auf Absetzungen für Abnutzungen - AfA - (bis 1993 unter Einschluss von Sonderabschreibungen nach dem Zonenrandförderungsgesetz - ZRFG - in Höhe von insgesamt 140.883 DM), Schuldzinsen und Erbbauzinsen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Einnahme-Überschussrechnungen (in der Bilanzakte) Bezug genommen.

Für das Streitjahr 1996 erklärten die Kläger Einkünfte von ./ 21.916 DM, in deren Ermittlung Betriebseinnahmen von 3.737 DM und Betriebsausgaben von 25.663 DM eingeflossen waren. Die Betriebsausgaben entfielen in erster Linie auf Schuldzinsen (19.980 DM), Erbbauzinsen (2.500 DM) und AfA auf das Gebäude (1.878 DM). Im Klageverfahren bezifferten die Kläger die Einkünfte dieses Jahres mit ./ 28.510 DM und die Einkünfte des Jahres 2001 mit ./ 25.000 DM.

Für die Folgejahre erklärten die Kläger Einkünfte in Höhe von ./ 20.600 DM (1997), ./ 23.340 DM (1999), ./ 25.030 DM (2000) und ./ 21.344,10 DM (für 2001). Wegen der Ermittlung im Einzelnen wird auf die Einnahme-Überschussrechnungen für diese Jahre (in der Bilanzakte zu Steuernummer ./././.....) verwiesen. Für 1998 gaben sie keine Feststellungserklärung ab. Im Jahr 2002 wurden ebenfalls keine Einkünfte aus dem Grundstück erklärt. Ab dem Jahr 2003 erklärten die Kläger aus ihm Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (für 2003: 3.697,73 €; für 2004 ./ 1.587,60 €; für 2005 ./ 3.930 €), wobei weder Absetzungen für Abnutzung noch Schuldzinsen als Werbungskosten geltend gemacht wurden. Zum 1. Oktober 2005 wurde das Ferienhaus für 50.000 € veräußert (Bl. 49 f. Gerichtsakte - 2. Rechtsgang).

Zum 1. Februar 2002 wurde das Ferienhaus im Rahmen eines Dauermietverhältnisses für 540 EUR monatlich vermietet. Das Mietverhältnis musste wegen einer von der Ordnungsbehörde der Stadt Salzgitter erlassenen Untersagungsverfügung wieder beendet werden (Bl. 41 ff. Gerichtsakte - 2. Rechtsgang).

Nachdem der Beklagte (das Finanzamt - FA -) die Einkünfte für das Streitjahr zunächst erklärungs-gemäß festgestellt hatte (Bescheid vom 1. September 1998), stellte er sich später auf den Stand-punkt, dass die Betätigung der Kläger ab dem Jahr 1996 als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei einzustufen sei, und hob den hinsichtlich der Frage der Einkunftserzielungsabsicht vorläufig ergangenen Feststellungsbescheid durch Bescheid vom 2. April 1999 auf. Durch Bescheid vom selben Tag stellte das FA die in dem Gebäude enthaltenen stillen Reserven zum 31. Dezember 1995 auf 187.508 DM fest. Dabei legte er einen geschätzten gemeinen Wert von 270.000 DM und einen Restbuchwert von 82.492 DM zugrunde. Über den gegen diesen Bescheid eingelegten Ein-spruch ist noch nicht entschieden worden.

Mit dem gegen den negativen Feststellungsbescheid eingelegten Einspruch machten die Kläger geltend, dass das FA die Gewinnerzielungsabsicht zu Unrecht verneint habe. Im Zeitpunkt des Erwerbs hätten die seinerzeit schon bewirtschafteten Objekte Gewinne abgeworfen. In den Jahren 1986 bis 1991 seien die Belegungszahlen in S kontinuierlich gestiegen. Für Urlauber aus Berlin (West) sei der Ort ein günstig erreichbarer Freizeitpark zum Golfspielen und Reiten, für Besucher aus den skandinavischen Ländern das Tor zum Harz gewesen. Außerdem habe die Stadt S in unmittelbarer Nachbarschaft zu dem Ferienpark die Errichtung eines großen Spaßbades geplant. Durch den Wegfall der innerdeutschen Grenze hätten sich die Gegebenheiten grundlegend verändert. Die Zahl der Besucher aus Berlin und den skandinavischen Ländern sei deutlich zurückgegangen. Außerdem habe die Stadt S auf die Errichtung des Spaßbades verzichtet. Die Auslastung der Anlage liege nur noch bei ca. 30 v.H. Da das Feriengebiet B nicht zum Dauerwohnen genutzt werden dürfe, habe sich die Absicht der Eigentümer, die zu der Anlage gehörenden Objekte im Rahmen eines Angebots für "Betreutes Wohnen" an ältere Menschen zu vermieten, nicht verwirklichen lassen. Nunmehr arbeiteten die Eigentümer an einem Konzept für "Betreuten Urlaub". Eigene Versuche, das Ferienhaus zu veräußern, seien seit fünf Jahren erfolglos geblieben.

Zum Nachweis dafür, dass sie das Objekt mit Gewinnerzielungsabsicht erworben hätten, legten die Kläger eine - offenbar aus dem Jahr 1992 stammende - Rentabilitätsberechnung des Initiators für ein Appartement vor, die eine Rendite von 19 v.H. p.a. auf das eingesetzte Eigenkapital versprach. Auf den Inhalt dieser Berechnung (Bl. 22 bis 50 der Einspruchsheftung) wird Bezug genommen.

Durch Einspruchsbescheid vom 1. Februar 2001 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Es vertrat die Ansicht, dass die Kläger das Ferienhaus nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung, sondern zu dem Zweck erworben hätten, Steuerersparnisse zu erzielen. Selbst nach Abzug der Sonderabschreibungen auf die Einrichtungsgegenstände und unter Berücksichtigung der durch die Sonderabschreibungen auf das Gebäude gelegten stillen Reserven verbleibe für die Jahre 1990 bis 1995 ein Verlust von 114.349 DM. Ein Ausgleich dieses Verlusts durch künftige Gewinne sei auch unter Zugrundelegung eines Prognosezeitraums von 50 Jahren nicht zu erwarten. Angesichts der stark gesunkenen Einnahmen sei die Erwirtschaftung von Überschüssen selbst nach Ablösung der Fremdfinanzierung fraglich. Eine Verbesserung der Einnahmesituation sei nicht absehbar. Das Nutzungskonzept "Betreutes Wohnen" habe sich nicht verwirklichen lassen. Mit dem Nutzungskonzept "Betreuter Urlaub" werde nur ein begrenzter Interessentenkreis angesprochen. Ob das Ferienhaus der Kläger überhaupt in dieses Konzept einbezogen werden könne, sei zweifelhaft. Die von den Klägern vorgelegte Rentabilitätsprognose des Initiators sei zum Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht ungeeignet. Abgesehen davon, dass sie erst nach dem Erwerb des Ferienhauses durch die Kläger erstellt worden sei, sich auf ein Objekt anderer Art (Appartement) beziehe und von unrealistischen Belegungsannahmen (70 v.H.) ausgehe, reiche eine von dem Anbieter einer steuersparenden Kapitalanlage erstellte Modellrechnung zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht nicht aus. Nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. Dezember 1997 IV R 4/95 (BFH/NV 1998, 947) und IV R 86/95 (BFH/NV 1998, 950) sei die Gewinnerzielungsmöglichkeit von dem Steuerpflichtigen aufgrund eigener Sachkunde oder unter Heranziehung fachkundiger Dritter zu prüfen.

Hiergegen richtete sich die am 1. März 2001 erhobene Klage. Die Kläger machten geltend, das Ferienhaus in Erwartung eines Totalgewinns erworben zu haben. Eine von ihrem jetzigen Prozessbevollmächtigten und damaligen steuerlichen Berater erstellte Berechnung habe unter Einbeziehung des Veräußerungserlöses bereits nach 15 Jahren einen Totalgewinn erwarten lassen. Auf den Inhalt dieser Berechnung (Bl. 30 der Gerichtsakte - 1. Rechtsgang) wird Bezug genommen. Außer dieser Prognoserechnung und den Prospektangaben des Anbieters seien folgende Umstände für ihren Kaufentschluß ausschlaggebend gewesen:

- günstige Presseberichte sowie die Fremdverkehrsstatistik, die bis 1991 stark steigende Übernachtungszahlen in S ausgewiesen habe,

- das Gesamtkonzept, im Vorharz einen Ferienpark mit attraktiven Sportanlagen und Anbindung an ein Thermalsolebad zu betreiben,
- Zugehörigkeit des Objekts zu einer hotelähnlich vermieteten Anlage und Vorhandensein einer professionellen Verwaltung, die Werbung betrieben, Verträge mit in- und ausländischen Reiseunternehmen abgeschlossen und die Betreuung der Gäste übernommen habe.

Nachdem sich die Fremdverkehrssituation in S durch den Wegfall der innerdeutschen Grenze grundlegend verändert habe, seien einige Apartments zu sog. Boarding-Houses umgebaut worden, um neue Nachfrage zu erreichen. Darüber seien zusammen mit dem J. und dem V Angebote für betreutes Wohnen und betreuten Urlaub entwickelt worden. Nachdem diese Maßnahmen nicht die gewünschten Erfolge gezeitigt hätten, hätten sie - die Kläger - versucht, das Objekt zu veräußern. Dies sei jedoch daran gescheitert, dass der Bebauungsplan nur die Nutzung zu Ferienzwecken, später in Teilbereichen auch zu altersbetreutem Wohnen zugelassen habe.

Da das Objekt weitgehend abgeschrieben sei und auch keine Finanzierungskosten mehr anfielen, sei bei einer Dauervermietung mit Überschüssen von - umgerechnet - 7.536 DM/Jahr zu rechnen. Unter Einbeziehung des zu erwartenden Veräußerungserlöses und unter Außerachtlassung der Sonderabschreibungen nach dem ZRFG sei bis zum Ablauf des 25. Jahres mit einem Totalgewinn zu rechnen. Auf den Inhalt der von den Klägern hierzu angestellten Berechnung (Bl. 73 der Gerichtsakte - 1. Rechtsgang) wird Bezug genommen.

Im übrigen vertraten die Kläger unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BStBl. II 2002, 726) die Ansicht, dass in Fällen, in denen ein Ferienhaus ausschließlich an wechselnde Gäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werde, ohne weitere Prüfung von der Überschusserzielungsabsicht auszugehen sei. Dies gelte unabhängig davon, ob die Betätigung wie in dem vom BFH entschiedenen Fall zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder wie in ihrem Fall zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führe.

Das FA hielt an der seinem Einspruchsbescheid zugrunde liegenden Beurteilung fest und führte ergänzend aus:

Das BFH-Urteil in BStBl. II 2002, 726 sei zur Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergangen. Auf die im Streitfall zu beurteilende Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ließen sich die darin entwickelten Grundsätze wegen der zwischen Überschuss- und Gewinneinkunftsarten bestehenden Unterschiede nicht übertragen.

Die Vermietung der Ferienwohnung habe tatsächlich zu einem Gesamtverlust geführt. Der Abschluss eines Dauermietvertrages zum 1. Februar 2002 könne im Rahmen der Totalgewinnprognose nicht mehr berücksichtigt werden, weil die Kläger damit ihren Gewerbebetrieb aufgegeben hätten und nunmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielten.

Obwohl die nach der im Klageverfahren vorgelegten Prognose erforderlichen Einnahmen in keinem Jahr erreicht worden seien und verschiedene Versuche zur Verbesserung der Ertragssituation keine Wirkung gezeigt hätten, hätten die Kläger ihre verlustbringende Tätigkeit fortgeführt. Dies rechtfertige den Schluss, dass die Vermietung der Ferienwohnung nicht zum Zwecke der Gewinnerzielung, sondern aus persönlichen Gründen - nämlich zur Erzielung von Steuervorteilen - erfolgt sei. Hierfür spreche, dass der Kläger, der aus seiner Tätigkeit als Kinderarzt relativ hohe Einkünfte aus selbständiger Arbeit erziele, in den Jahren 1988 bis 1994 noch eine Reihe weiterer steuermindernder Kapitalanlagen (Schiffsbeteiligungen) erworben habe.

Mit Urteil vom 22. November 2004 (15 K 160/01; EFG 2005, 1764) wies das Gericht die Klage ab. Zur Begründung wies das Gericht auf Folgendes hin:

"Das FA war nach § 165 Abs. 2 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) berechtigt, den Feststellungsbescheid vom 21. September 1998 aufzu-

heben, weil dieser hinsichtlich der Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht vorläufig ergangen war (§ 165 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Im Rahmen der endgültigen Prüfung des Steuerfalles ist das FA zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, daß die Kläger im Streitjahr aus der Vermietung des Ferienhauses keine Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG erzielt haben, die nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO gesondert und einheitlich festzustellen sind.

Kennzeichnend für alle Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes ist, daß die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen (BFH, Beschluß des Großen Senats vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 766; BFH-Urteile vom 21. Juli 1981 VIII R 154/76, BFHE 134, 113, BStBl. II 1982, 37; vom 23. März 1982 VIII R 132/80, BFHE 135, 320, BStBl. II 1982, 463, und vom 21. Oktober 1980 VIII R 81/79, BFHE 132, 518, BStBl. II 1981, 452). Eine zu Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG führende Betätigung liegt daher nur dann vor, wenn diese von dem Steuerpflichtigen mit der Absicht unternommen wird, während ihrer Gesamtdauer einen einkommensteuerpflichtigen Totalüberschuß zu erzielen. Fehlt es an dieser Absicht, handelt es sich um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei. Daraus erwachsende Verluste sind bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht zu berücksichtigen.

Nach Ansicht des BFH folgt aus dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen ist, letztlich einen Einnahmeüberschuß zu erwirtschaften, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl. II 1998, 771, m.w.N.); dies soll auch für Ferienwohnungen gelten, die ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermietet und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehalten werden (BFH-Urteile vom 21. November 2000 IX R 37/98, BFHE 193, 479, BStBl. II 2001, 705, und in BFHE 197, 151, BStBl. II 2002, 726).

Im Streitfall wäre die Betätigung der Kläger - das Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht unterstellt - aber nicht den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 EStG zuzurechnen. Die Vermietung auch nur einer Ferienwohnung begründet einen Gewerbebetrieb, wenn sie im Hinblick auf die Art des vermieteten Objekts und die Art der Vermietung einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Wohnung in einem Feriengebiet im Verband mit einer Vielzahl gleichzeitig genutzter Wohnungen einer einheitlichen Wohnanlage liegt und die Werbung für kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter und die Verwaltung einer Feriendienstorganisation übertragen sind (BFH-Urteile vom 25. Juni 1976 III R 167/73, BFHE 119, 336, BStBl. II 1976, 728, und vom 19. Januar 1990 III R 31/87, BFHE 159, 199, BStBl. II 1990, 383) oder wenn die Wohnung hotelmäßig angeboten, d.h. auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird (BFH-Urteil in BFHE 159, 199, BStBl. II 1990, 383). Im Streitfall sind - wie zwischen den Beteiligten unstrittig ist - beide Voraussetzungen sogar kumulativ erfüllt.

Auf den Fall der gewerblichen Vermietung einer Ferienwohnung sind die von der Rechtsprechung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entwickelten Grundsätze weder unmittelbar noch entsprechend anzuwenden. Entgegen der von den Klägern vertretenen Ansicht bestehen zwischen den beiden

Fallgestaltungen so erhebliche wirtschaftliche Unterschiede, dass eine unterschiedliche rechtliche Beurteilung geboten ist.

Zum einen fallen bei einer gewerblichen Vermietung zusätzliche Kosten an, die bei einer reinen Nutzungsüberlassung nicht entstehen. Im Streitfall weist die von der GmbH für das Streitjahr erstellte Abrechnung Bruttomieteinnahmen von 6.671,56 DM aus, denen Kosten von 2.934,21 DM gegenüberstehen. Bei diesen Kosten handelt es sich zudem um eine Saldogröße, in deren Ermittlung Einnahmen aus Poolverrechnung von 6.532,95 DM als Minderungsposten eingeflossen sind. Stellt man die tatsächlich angefallenen Kosten von 9.467,16 DM der Summe aus Bruttomieteinnahmen und Einnahmen aus Poolverrechnung (13.204,31 DM) gegenüber, werden mehr als 70 v.H. der Einnahmen durch Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verwaltung und dem Betrieb der Wohnung aufgezehrt.

Zum anderen wird die Nutzbarkeit einer Wohnung, die als Bestandteil einer größeren Anlage vermietet wird, in erheblichem Maße durch die touristische Attraktivität der Gesamtanlage bestimmt, die ihrerseits von den sich im Zeitverlauf ändernden Feriengewohnheiten der Bevölkerung abhängt. Hieraus ergeben sich zusätzliche wirtschaftliche Risiken gegenüber der Vermietung einer einzelnen Wohnung, deren Nutzbarkeit sich in erster Linie nach dem Zustand des Objekts und der Attraktivität des Standorts richtet.

Schließlich war auch die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 3 ZRFG nur wegen des gewerblichen Charakters der von den Klägern ausgeübten Vermietungstätigkeit möglich.

Die Feststellung der von den Klägern erklärten Verluste setzt daher voraus, dass diese ihre Vermietungstätigkeit nach den konkreten Umständen des Streitfalls mit der Absicht ausgeübt haben, Gewinn zu erzielen (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG), d.h. bezogen auf die Gesamtdauer des Betriebs und unter Einbeziehung eines eventuellen Veräußerungs- oder Aufgabegewinns (§ 16 Abs. 1 und 3 EStG) eine steuerpflichtige Betriebsvermögensmehrung zu erzielen. Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn in diesem Sinne (§ 15 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Als sog. innere Tatsache lässt sich die Absicht der Gewinnerzielung nur an Hand äußerer Tatsachen feststellen, die den Schluss auf ihr Vorhandensein oder ihr Nichtvorhandensein erlauben. Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht kann eine Betriebsführung sein, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten (BFH-Urteile vom 15. Dezember 1976 I R 58/75, BFHE 121, 78, BStBl. II 1977, 250; vom 29. Oktober 1981 IV R 138/78, BFHE 134, 339, BStBl. II 1982, 381). Dies erfordert eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung, wofür die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können. Bei längeren Verlustperioden muss aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (BFH-Urteil in BFHE 132, 518, BStBl. II 1981, 452). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass bei einer Tätigkeit Gewinnabsicht später einsetzen oder wegfallen kann mit den Folgen, dass eine einkommensteuerrechtlich relevante Tätigkeit entsprechend später beginnt oder wegfällt (BFH-Urteile in BFHE 134, 339, BStBl. II 1982, 381, und in BFHE 135, 320, BStBl. II 1982, 463).

Ausgehend von diesen Grundsätzen vermag der Senat im Streitfall nicht festzustellen, dass die Kläger im Streitjahr - noch - die Absicht der Gewinnerzielung verfolgt haben. Tatsächlich haben sie seit Beginn der Vermietungstätigkeit nur Verluste erzielt, die sich bis 1994 auf 319.147 DM beliefen und unter Einbeziehung des für das Streitjahr erklärten Betrags auf 341.063 DM summieren. Selbst wenn man diese Beträge um die darin enthaltenen Sonderabschreibungen nach dem ZRFG von 140.883 DM auf das Gebäude und 17.010 DM auf die Einrichtungsgegenstände vermindert, verbleibt ein Gesamtverlust von 161.254 DM (bis 1995) bzw. 183.170 DM (bis 1996).

Mit einem Ausgleich dieser Verluste durch künftige laufende Gewinne konnten die Kläger realistischere nicht mehr rechnen. Zwar sah die von den Klägern mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2001 vorgelegte "Prognoseplanung Stand 1988/1989" ab 2001 die Erwirtschaftung steuerpflichtiger Überschüsse von jährlich 11.256 DM vor. Diese Planung beruhte aber auf der Erwartung jährlicher Nettomieteinnahmen von 18.684 DM, die ihrerseits voraussetzte, dass das Ferienhaus an 174 Tagen pro Jahr vermietet werden konnte und den Klägern nach Abzug der Bewirtschaftungskosten 80 v. H. der Bruttomieteinnahmen als Reinertrag verblieben. Diese Annahmen hatten sich bereits für die Jahre 1990 bis 1993 als zu optimistisch erwiesen. In späteren Jahren konnten die in der Prognoseplanung vorausgesetzten Nettomieteinnahmen auch nicht mehr annähernd erzielt werden. Für die Jahre 1994 bis 1996 belaufen sich diese insgesamt auf lediglich 10.888 DM. Angesichts dieser Einnahmesituation war die Entstehung weiterer laufender Verluste unvermeidbar. Tatsächlich ergeben sich aus den von den Klägern gemachten Angaben für die Folgejahre 1997 bis 2001 weitere Verluste von insgesamt 122.180 DM. Die Erwirtschaftung positiver Ergebnisse wäre selbst dann nicht möglich gewesen, wenn die Kläger die zur Finanzierung des Objekts aufgenommenen Kredite bereits Ende 1995 vollständig abgelöst hätten und damit ab 1996 keine Schuldzinsen mehr angefallen wären. Auch in diesem Fall hätten sich weitere Verluste von 1.906,08 DM (1996), 619,21 DM (1997), 4.050,88 DM (1999) und 9.194,07 DM (2000) ergeben.

Die Erwirtschaftung laufender Gewinne wäre nur durch eine deutliche Verbesserung der Einnahmesituation möglich gewesen. Hierfür waren jedoch keine erfolgversprechenden Ansatzpunkte vorhanden. Die ungünstigen Auswirkungen, die der Wegfall der innerdeutschen Grenze auf die Attraktivität des Ferienortes S für Berliner Gäste hatte, waren weder durch Maßnahmen der Kläger selbst noch durch solche der Verwaltung rückgängig zu machen. Die Bemühungen, die Anziehungskraft des Feriengebiets B durch Errichtung eines Spaßbades in unmittelbarer Nähe zu verbessern, waren gescheitert. Alternative Nutzungskonzepte kamen - wie das Projekt eines betreuten Urlaubs für alte Menschen - aus baulichen Gründen allenfalls für die zu der Anlage gehörenden Appartements, nicht aber für die dort befindlichen Ferienhäuser in Betracht oder ließen sich von vornherein nicht verwirklichen, weil eine Nutzung zum dauernden Wohnen bauplanungsrechtlich unzulässig war.

Da nach den Verhältnissen des Streitjahres keine Aussicht auf die Erwirtschaftung künftiger Einnahme-Überschüsse mehr bestand, ist es für das Ergebnis der Totalgewinnprognose letztlich unerheblich, welchen Prognosezeitraum man zugrunde legt.

Auch ein Ausgleich der eingetretenen Verluste durch einen entsprechend hohen Veräußerungsgewinn war nicht zu erwarten. Mit seinem Bescheid vom 2. April 1999 hat das FA die in dem Buchwert des Gebäudes enthaltenen stillen Reserven auf den 31. Dezember 1995 auf 187.508 DM festgestellt. Dieser Be-

trag reicht nicht annähernd aus, um auch nur die bis dahin aufgelaufenen Verluste von 319.147 DM auszugleichen.

Die gegenteilige Berechnung, die die Kläger in der Anlage zu ihrem Schriftsatz vom 3. Dezember 2002 angestellt haben, geht von unzutreffenden Voraussetzungen aus. Bei der Ermittlung des zu erwartenden Totalgewinns ziehen sie von den bis 2001 eingetretenen Verlusten (463.200 DM) einerseits die Sonderabschreibungen nach dem ZRFG (157.893 DM), andererseits den von ihnen geschätzten Veräußerungserlös (220.000 DM) ab. Dabei übersehen sie zum einen, dass auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Einnahmen aus der Veräußerung von Anlagevermögen nicht in voller Höhe, sondern nur insoweit gewinnwirksam werden, als sie den als Ausgabe anzusetzenden Restbuchwert des betreffenden Wirtschaftsgutes übersteigen (Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2004, § 4 Rdnr. 392). Zum anderen verkennen sie, dass dieser Restbuchwert bereits um die Sonderabschreibungen nach dem ZRFG gemindert ist und diese daher nicht noch zusätzlich von den laufenden Verlusten abgezogen werden können. Aus diesem Grund wäre der Berechnung der Kläger auch dann nicht zu folgen, wenn sich der von ihnen genannte Betrag von 220.000 DM nicht auf die Höhe des zu erwartenden Veräußerungserlöses, sondern auf die Höhe des zu erwartenden Veräußerungsgewinns beziehen sollte. Auch ein Veräußerungsgewinn in dieser Höhe würde zum Ausgleich der entstandenen Verluste nicht ausreichen.

Schließlich lässt die von den Klägern angestellte Berechnung außer acht, dass es sich bei den von ihnen aus der Dauervermietung des Hauses erwarteten Überschüssen nicht mehr um Einnahmen aus Gewerbebetrieb, sondern um solche aus Vermietung und Verpachtung handeln würde. Schon aus diesem Grunde könnten sie in die Totalgewinnprognose für den Gewerbebetrieb nicht einbezogen werden.

Angesichts dieser Gegebenheiten hätte sich eine betriebswirtschaftlich handelnde Person um die umgehende Beendigung der verlustbringenden Tätigkeit bemüht. Dass sie dies getan haben, haben die Kläger nicht substantiiert dargelegt und nachgewiesen. Sie haben lediglich in allgemeiner Form behauptet, sich vergeblich um einen Verkauf des Objekts bemüht zu haben, jedoch nicht im einzelnen und in nachprüfbarer Form angegeben, welchen Interessentenkreis sie auf welche Weise angesprochen haben und zu welchen Bedingungen das Ferienhaus von ihnen angeboten wurde.

Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Kläger ihre Vermietungstätigkeit nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung, sondern im Hinblick auf die Möglichkeit fortgeführt haben, die daraus erwachsenden Verluste weiter mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsquellen zu verrechnen."

Mit Urteil vom 29. März 2007 (IV R 6/05; BFH/NV 2007, 1492) hob der BFH das Urteil vom 22. November 2004 auf und verwies die Sache an das Niedersächsische Finanzgericht zurück. Dabei stellte er fest, dass die Kläger das streitige Ferienhaus im Rahmen eines gewerblichen Unternehmens vermietet hätten. Die vom Gericht festgestellten Tatsachen reichten allerdings für die Annahme aus, die Kläger hätten im Streitjahr 1996 aus persönlichen Gründen und Motiven gehandelt.

Die Rechtsprechung des BFH, wonach bei einer verlustbringenden Beteiligung an einer Verlustzuweisungsgesellschaft persönliche Motive für die Hinnahme der Verluste als ausschlaggebend vermutet würden, sei im Streitfall nicht anwendbar, weil den Klägern bei der Aufnahme der gewerblichen Vermietungstätigkeit nicht nur Buchverluste, sondern echte Vermögenseinbußen gedroht hätten. Den Klägern könne auch nicht vorgehalten werden, sie hätten sich 1989 nicht in aus-

reichendem Maße über die Ertragsaussichten ihrer Investition erkundigt. Die deutlichen Einbrüche bei den Vermietungsumsätzen ab 1994 deuteten zudem mehr auf eine unzutreffende Einschätzung der Vermietungschancen als auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht hin.

Zwar seien an die Feststellung persönlicher Gründe oder Motive, die den Steuerpflichtigen trotz überwiegender Verlust zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, keine hohen Anforderungen zu stellen, jedoch müsse das Finanzgericht Feststellungen treffen, dass diese Motive zumindest möglicherweise vorgelegen hätten. Solche Gründe kämen in Betracht, wenn die Beendigung der verlustbringenden Tätigkeit zwar möglich wäre, aber unterbliebe, weil die Fortführung wegen der Möglichkeit der steuerlichen Verrechnung der Verluste für den steuerpflichtigen per saldo günstiger sei. Dabei genüge es nicht, wenn das Gericht lediglich feststelle, dass keine Gegenmaßnahmen unternommen worden seien. Als persönliches Motiv käme es z. B. in Betracht, dass der Steuerpflichtige das zur Finanzierung der Einkunftsquelle eingesetzte Darlehen nicht zurückzahle, um die dadurch gewonnene Liquidität zum Zweck der persönlichen Lebensführung zu verwenden, die Zinsen aber weiterhin steuermindernd absetzen zu können. Im Streitfall seien aber keine Anhaltspunkte für eine derartige Gestaltung durch die Klägerin erkennbar.

Im 2. Rechtsgang verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Ergänzend tragen sie Folgendes vor:

Bereits 1994/95 sei der damalige Verwalter der Anlage, Herr K, von den Klägern gebeten worden, das Ferienhaus zum Verkauf anzubieten, weil das ursprünglich geplante "Spaßbad" nie realisiert werden würde. Auf einer Eigentümerversammlung im September 1996 sei der Kläger gerügt worden, weil er eine Chiffreanzeige zum Verkauf bzw. zur Vermietung des Objekts geschaltet hatte, um mögliche Interessenten aus dem S Raum ausfindig zu machen. Etwa um diese Zeit sei das Mitglied des Beirates, Gebäude- und Grundstücksmakler S, von ihm beauftragt worden, das Haus auch unter dem damaligen Verkehrswert zu veräußern. Im August 1998 sei der Auftrag nochmals konkretisiert worden. Die Bemühungen des S blieben allerdings erfolglos. Es sei in der Folgezeit zwar zu vereinzelt Eigentümerwechseln gekommen, die aber in erster Linie innerfamiliär oder zwischen Eigentümern, nicht aber auf dem freien Markt zustande gekommen seien.

Die einzige Möglichkeit, die Immobilie veräußern zu können, habe darin bestanden, deren Wert durch die Möglichkeit des dauerhaften Wohnens wieder einigermaßen herzustellen. Herr K habe diese Bemühungen allerdings hintertrieben, um sich für weitere Bauvorhaben Vorteile zu sichern. 1999/2000 habe der Kläger versucht, das Ferienhaus an einen befreundeten Fliegerkameraden zu veräußern, der berufsbedingt von S nach Nordrhein-Westfalen umziehen wollte. Die Verkaufsverhandlungen hätten sich dann zerschlagen, weil der Interessent wegen seiner Familie den Hauptwohnsitz in S belassen hätte.

Im Jahr 2000 habe ein Gutachten zum Ausdruck gebracht, dass ein wirtschaftlicher Erfolg nur durch Umwidmung des Gebiets von einem Feriengebiet hin zu einem Dauerwohngebiet erreichbar sei. Die Verhandlungen mit der Stadt hätten sich dann ohne greifbares Ergebnis hingezogen. Ab September 2001 habe sich der Kläger wieder "auf eigene Faust" um eine Dauervermietung oder den Verkauf der Immobilie bemüht. Im Januar 2002 sei ein Dauermietvertrag abgeschlossen worden, der allerdings im März 2004 von den Mietern wieder gekündigt worden sei, weil die Stadt S diese aufgefordert hätten, das Haus wegen unbefugtem Dauerwohnen zu verlassen. Nach Einschaltung des Maklerbüros Sch sei dann im Sommer eine Käuferin für das Objekt gefunden worden.

Aus diesem geschilderten Ablauf ergebe sich, dass die Immobilie im Streitjahr 1996 unverkäuflich gewesen sei, weil sie nur sehr eingeschränkt nutzbar gewesen sei und im Übrigen nur Kosten verursacht hätte. Die vom FA angestellte Verkehrswertermittlung auf den 1. Januar 1996 werde daher auch abgelehnt. Ein Objekt, das trotz nachgewiesener Anstrengungen auf legalem Wege nicht veräußerbar sei, habe keinen subjektiven Wert. Dafür spreche bereits der Umstand, dass noch nicht einmal ein Kaufinteressent habe gefunden werden können.

Die vom FA nunmehr vorgelegte Gegenüberstellung zur Ermittlung der Verluste (Bl. 51 f., Bl. 88 der Gerichtsakte - 2. Rechtsgang) sei zwar inhaltlich korrekt, also insbesondere hinsichtlich des Totalverlustes in Höhe von 399.304,37 DM gegenüber einem Verlust von 270.011,32 DM bei einem fiktiven Verkauf des Objekts zum 31. Dezember 2005 (Bl. 91 der Gerichtsakte - 2. Rechtsgang). Die gezogene Schlussfolgerung werde aber nicht geteilt.

Die Kläger beantragen,

den Beklagten unter Aufhebung seines ablehnenden Bescheids vom 2. April 1999 und des Einspruchsbescheids vom 1. Februar 2001 zu verpflichten, für das Jahr 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 21.916 DM gesondert und einheitlich festzustellen und den Klägern je zur Hälfte zuzurechnen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Es geht davon aus, dass die Kläger aus privaten Motiven (Steuerersparnis) sich für die Fortführung der verlustbringenden Tätigkeit entschieden hätten, anstatt das Objekt zum 1. Januar 1996 zu veräußern und dann lediglich die anfallenden Zinszahlungen als Betriebsausgaben steuerlich geltend zu machen. In dem Feriengebiet seien während des gesamten Zeitraums Ferienhäuser veräußert worden. Die meisten Verkäufe hätten ab November 2001 stattgefunden, einige wenige aber auch davor. Als Nachweis hierfür verweist das FA auf insgesamt sechs Veräußerungsmitteilungen aus den Jahren 1992, 1998 und 1999. Die erzielten Veräußerungspreise hätten allerdings unterhalb der Anschaffungskosten gelegen und seien nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH weiter gefallen. Es seien nur solche Veräußerungsmitteilungen ausgewählt worden, nach denen Erwerber und Veräußerer nicht in gerade Linie verwandt gewesen seien.

Die Führung von Gesprächen über Verkaufschancen mit dem Versprechen, im Falle eines Kaufinteressenten an vorderer Stelle zu stehen, sei nicht gleichzusetzen mit ernsthaften und gezielten Verkaufsbemühungen für das Ferienhaus. Ernsthafte Tätigkeiten hätten die Kläger - vermutlich wegen ihrer Ansicht der Unverkäuflichkeit des Objekts - nach ihrem Vortrag nicht durchgeführt.

Das Gericht hat entsprechend dem Beweisbeschluss vom 7. August 2008 Beweis durch die Einvernahme der Herren S, M und W (Stadt S) als Zeugen erhoben. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Sitzungsprotokoll vom 18. November 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der ablehnende Bescheid vom 2. April 1999 und der Einspruchsbescheid vom 1. Februar 2001 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten. Das FA war nach § 65 Abs. 2 in Verbindung mit § 181 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO) nicht berechtigt, den Feststellungsbescheid vom 21. September 1998 aufzuheben, obwohl dieser hinsichtlich der Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht vorläufig ergangen war (§ 165 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO), weil die Kläger im Streitjahr aus der Vermietung des Ferienhauses Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt haben, die nach §§180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 179 Abs. 2 Satz 2 AO gesondert und einheitlich festzustellen sind. Das FA ist gegenüber den Klägern verpflichtet, den begehrten Feststellungsbescheid über einen Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 21.916 DM zu erlassen und dabei diesen den Klägern jeweils zur Hälfte zuzurechnen.

Kennzeichnend für alle Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes ist, dass die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen. Eine zu Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz

1 Nr. 1 bis 7 EStG führende Betätigung liegt daher nur dann vor, wenn diese von dem Steuerpflichtigen mit der Absicht unternommen wird, während ihrer Gesamtdauer einen einkommensteuerpflichtigen Totalüberschuss zu erzielen. Bei den betrieblichen Einkunftsarten ist dies dann der Fall, wenn ein Totalgewinn erstrebt wird (BFH, Urteil vom 26. Februar 2004 IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455, 456 m. w. N.). Fehlt es an dieser Absicht, handelt es sich um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei. Daraus erwachsende Verluste sind bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht zu berücksichtigen. Im Streitfall hatten die Kläger zur Überzeugung des Gerichts sowohl bei der Aufnahme ihrer Vermietungstätigkeit im Jahr 1989 als auch im Streitjahr die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht.

Die Kläger haben ihr Ferienhaus im Rahmen eines gewerblichen Unternehmens vermietet. Die Vermietung auch nur einer Ferienwohnung begründet einen Gewerbebetrieb, wenn die Wohnung in einem Feriengebiet im Verband mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen einer einheitlichen Wohnanlage liegt sowie die Werbung für kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter und die Verwaltung einer Verwaltung einer Feriendienstorganisation übertragen sind (BFH, Urteil vom 29. März 2007 IV R 6/05, BFH/NV 2007, 1492 = juris Rdnr. 23 m.w. N.) oder wenn die Wohnung hotelmäßig angeboten, d. h. auch ohne Voranmeldung jederzeit bereitgehalten wird (BFH, Urteil vom 19. Januar 1990 III R 31/87, BStBl. II 1990, 383, 384). Im Streitfall sind - wie zwischen den Beteiligten unstrittig ist - beide Voraussetzungen sogar kumulativ erfüllt.

Gewinnerzielungsabsicht als Merkmal des gewerblichen Unternehmens (vgl. § 15 Abs. 2 EStG) ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer einen Totalgewinn zu erzielen. An dieser Absicht fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt. Es handelt sich um eine innere Tatsache, die - wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge - nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann (BFH, Urteil vom 23. Mai 2007 X R 33/04, BStBl. II 2007, 874, 876). Bei der Prognose der zu erwartenden Gewinne sind steuerbare Veräußerungs- und Aufgabegewinne, nicht dagegen in Anspruch genommene Sonderabschreibungen zu berücksichtigen (vgl. Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG 27. Aufl. 2008, § 15 Rdnr. 30 m. w. N.). Ist die Prognose negativ, so ist weiter zu prüfen, welche Gründe für die Aufnahme und die Fortführung des Betriebs relevant gewesen sind. Für die Feststellung der relevanten Gründe können die Art der gewerblichen Tätigkeit und die Verhältnisse der Vergangenheit Anhaltspunkte liefern (BFH, Urteil vom 17. November 2004 X R 62/01, BStBl. II 2005, 337, 339).

Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass der erzielte Totalgewinn aus der gewerblichen Tätigkeit der Kläger ab dem Jahr 1989 bis zur Veräußerung der Wohnung im Jahr 2005 negativ ist. Das FA hat in diesem Zusammenhang mit Schreiben vom 17. September 2007 die aufgelaufenen Verluste für diese Jahre zusammengestellt und mit Schreiben vom 4. Juni 2008 die Summe unter Ansatz der bis dahin unberücksichtigten Zinsen für die Jahre 1996 bis 1999 mit 399.304,37 DM beziffert. Die Kläger haben dieser Berechnung mit Schreiben vom 24. Juni 2008 zugestimmt; nach Aktenlage ergeben sich gegen das Zahlenwerk des FA auch keine Bedenken. Reduziert man den ermittelten Gesamtverlust um die in den Jahren 1989 bis 1993 in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen nach dem ZRFG in Höhe von 140.883 DM und 17.010 DM, so verbleibt ein Gesamtverlust von 241.411,37 DM.

Aus dem Umstand einer objektiv negativen Gewinnprognose kann aber nach der Rechtsprechung nicht ohne weiteres gefolgert werden, dass die Kläger auch subjektiv keinen Totalgewinn erzielen wollten. Ein solcher - vom Steuerpflichtigen widerlegbarer Schluss ist nur dann gerechtfertigt, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftsart zu dienen. Bei anderen Tätigkeiten müssen zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden (BFH, Urteil vom 26. Februar 2004 IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455, 456 f.).

Gemessen an diesen Grundsätzen ist der Senat davon überzeugt, dass die Kläger bei Beginn ihrer gewerblichen Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt haben. Persönliche Neigungen, wie z. B. die hobbymäßige Ausübung ihrer Tätigkeit, scheiden angesichts des Gegenstands ihres Betriebs offensichtlich aus. Auch ist ihre Tätigkeit nicht mit der Beteiligung an einer Verlustzuweisungsgesellschaft vergleichbar, deren Geschäftskonzept darauf beruht, zunächst buchmäßige Verluste auszuweisen und zu einem späteren Zeitpunkt steuerfreie oder -begünstigte Veräußerungsgewinne zu erzielen. Im Gegensatz dazu drohten den Klägern - von den bei der Betrachtung außer Acht zu lassenden Sonderabschreibungen abgesehen - bei der Aufnahme der gewerblichen Vermietungstätigkeit nicht nur Buchverluste, sondern wegen ihrer diversen Zahlungsverpflichtungen echte Vermögenseinbußen. Die Möglichkeit, anfallende Verluste mit positiven Einkünften zu verrechnen, stellt für sich genommen kein Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht dar. Es widerspräche der ökonomischen Vernunft, einen Verlustbetrieb, in den dann laufend und unwiederbringlich Kapital nachgeschossen werden muss, nur deshalb aufzunehmen und weiter zu unterhalten, um eine steuerliche Verlustverrechnung vornehmen zu können, deren Vorteile sich allenfalls in Höhe des individuellen Grenzsteuersatzes "vorteilhaft" auf das Vermögen des Steuerpflichtigen auswirken können (BFH, Urteile vom 23. Mai 2007 X R 33/04, BStBl. II 2007, 875, 877; vom 29. März 2007 IV R 6/05, juris Rdnr. 32). Anhaltspunkte, dass mit der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit Aufwendungen, die bislang im privaten Bereich angefallen waren (z. B. Telefon- und Kfz-Kosten oder als Gehaltszahlungen deklarierte Zuwendungen an nahe Angehörige), nunmehr in den steuerrechtlich relevanten Bereich verschoben werden sollten (vgl. dazu BFH, Urteile vom 26. Februar 2004 IV R 43/02, BStBl. II 2004, 455, 457; vom 23. Mai 2007 X R 33/04, BStBl. II 2007, 874, 877), ergeben sich nach der Kostenstruktur in den Einnahme-Überschussrechnungen der Kläger nicht.

Den Klägern kann auch nicht vorgehalten werden, dass sie sich nicht in ausreichendem Maße über die Ertragsaussichten ihrer Investition erkundigt hätten. Ein Investor, der sich in einer Ferienanlage in seiner unmittelbaren Umgebung engagiert, kann, was die einzuholenden Erkundigungen angeht, nicht mit jemandem verglichen werden, der als Nichtlandwirt beabsichtigt, Farmland in Paraguay zu erwerben. Die Kläger stützten ihre Gewinnerwartungen 1989 auf den Umstand, dass die bereits bewirtschafteten Ferienhäuser zu der Zeit bereits Gewinner erwirtschafteten. Kunden aus Westberlin und aus den skandinavischen Ländern in stetig steigender Zahl suchten nach ihren Erkenntnissen den Freizeitpark auf, weil S für die Berliner relativ günstig erreichbar war und die Skandinavier diesen Ort als Tor zum Harz ansahen. Die Freizeitangebote im Park (Golf und Reiten) waren nach Auffassung der Kläger attraktiv; zudem war 1989 ein direkt angrenzendes großes Spaßbad als Ergänzung geplant. Erst mit der Öffnung der innerdeutschen Grenze zerschlugen sich die Erwartungen der Kläger. Mit diesen Erwartungen korrespondieren die Vermietungseinnahmen aus den Jahren 1990 bis 1994, weil ab 1994 es zu deutlichen Einbrüchen kam. Das deutet mehr auf eine unzutreffende Einschätzung der langfristigen Vermietungschancen als auf das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht hin (vgl. BFH, Urteil vom 29. März 2007 IV R 6/05, juris Rdnr. 33).

Zur Überzeugung des Gerichts bestand die Gewinnerzielungsabsicht der Kläger auch noch im Streitjahr 1996 fort. Ist die Gewinnerzielungsabsicht für ein Jahr zu beurteilen, dem - wie im Streitfall - eine mehrjährige Verlustperiode vorausgegangen ist, können die Reaktionen des Steuerpflichtigen auf die Verluste die Bedeutung wichtiger Beweisanzeichen erlangen. Demgemäß spricht das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, für sich schon dafür, dass langjährige, stetig ansteigende Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden. Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, die nicht typischerweise in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln ist und deswegen auch nicht allein wegen der Tatsache langjähriger Erwirtschaftung von Verlusten als Liebhaberei eingeordnet werden kann. Denn ein solches Verhalten lässt den Schluss darauf zu, dass die Betriebsführung nicht ernstlich darauf gerichtet war, erfolgreich am Markt tätig zu sein. An die Feststellung persönlicher Gründe oder Motive, die den Steuerpflichtigen trotz überwiegender Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, sind deshalb in diesen Fällen keine hohen Anforderungen zu

stellen; sie müssen aber nach den getroffenen Feststellungen zumindest möglich sein (BFH, Urteil vom 29. März 2007 IV R 6/05, juris Rdnr. 28, 37).

Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme ist das Gericht davon überzeugt, dass der Kläger bereits ab 1995 versuchte, die Immobilie zu veräußern. Der Geschäftsführer der Verwaltungsgesellschaft K wurde bereits in diesem Jahr damit beauftragt, das Haus zu einem Preis von 220.000 DM zu veräußern. Grundlage dieses Auftrags war die erfolgreiche Vermittlung eines Käufers für ein vergleichbares Objekt. Das FA hatte der Kläger im Jahr 1995 telefonisch über die Verkaufsabsichten informiert. Nach dem Scheitern der Verkaufsbemühungen wurde der Zeuge S im Jahr 1996 zunächst mündlich beauftragt, einen realistischen Verkaufspreis für das Ferienhaus der Kläger zu ermitteln und dann einen Käufer zu suchen. Der Zeuge hat in der mündlichen Verhandlung die Schilderungen des Klägers im Wesentlichen bestätigt und hierzu ausgeführt, der von ihm ermittelte Wert in Höhe von 50.000 DM sei für die Kläger nicht akzeptabel gewesen, er habe dann für die Firma I-Gesellschaft in H, die über ihn mit der Vermakelung mündlich beauftragt worden sei, Annoncen geschaltet und Kunden angeschrieben, wobei die Resonanz gleich Null gewesen sei. In den Annoncen sei kein Preis ausgewiesen worden. Die Bemühungen seien dann 1997 eingestellt worden. Diese Schilderung erscheint dem Gericht auch glaubhaft, weil die Erklärung des Zeugen für die fehlende Resonanz, potentielle Investoren hätten nach dem Auslaufen der Sonderabschreibungsmöglichkeiten nach dem ZRFG ihr Augenmerk ausschließlich auf Projekte in den neuen Bundesländern gerichtet, ihm unmittelbar einleuchtet. Zur Überzeugung des Gerichts war die Immobilie der Kläger im Streitjahr faktisch unverkäuflich.

Gegen die Glaubwürdigkeit des Zeugen S spricht auch nicht der vom FA geäußerte Einwand, die I-Gesellschaft habe doch wohl nicht auf eigene Kosten Werbemaßnahmen unternommen, schließlich seien den Klägern keinerlei Rechnungen erteilt worden. Diese Auftragsgestaltung ist bei Grundstücksmaklern gerichtsbekannt nicht ungewöhnlich, weil das vereinbarte prozentuale Erfolgshonorar üblicherweise erst bei Abschluss eines Kaufvertrages fällig wird und zudem dann von Käufer zu tragen ist. Im Übrigen hatte die Gesellschaft ihre Bemühungen bereits nach einem Jahr faktisch eingestellt.

Der Zeuge W hat ferner durch sein Schreiben vom 17. November 2008, auf das er in der mündlichen Verhandlung Bezug genommen hat, die Bemühungen der Eigentümergemeinschaft und des Geschäftsführers der Verwaltungsgesellschaft ab 1996 bestätigt, mit der Stadt S eine Änderung des Bebauungsplans mit dem Ziel zu erreichen, ein dauerhaftes Wohnen in den Häusern zu ermöglichen, so den Wert der Häuser zu erhöhen und neue Mieter und Käuferschichten zu erschließen. Diese Bemühungen waren nach der vom Zeugen geschilderten Aktenlage erst im Januar 1997 objektiv gescheitert, wovon der Geschäftsführer der Hausverwaltungsgesellschaft im Februar 1997 unterrichtet worden war. Im Streitjahr konnten die Kläger daher noch die nicht völlig unberechtigte Hoffnung hegen, für ihr Objekt nach erfolgter Änderung des Bebauungsplans doch noch einen Käufer oder einen Dauermieter zu finden. Auch diese Bemühungen, an denen der Kläger als Mitglied des Eigentümerbeirats mitgewirkt hat, stellen sich als ernsthaft dar, weil die Kläger die Verlustursachen klar erkannt hatten und nun gegenzusteuern versuchten. Dass diese Bemühungen dann letztlich gescheitert sind, spricht zur Überzeugung des Gerichts nicht gegen eine Gewinnerzielungsabsicht.

Selbst wenn es den Klägern im Streitjahr möglich gewesen sein sollte, ihr Ferienhaus zu welchem Preis auch immer an einen Dritten gleichsam "zu verschleudern", wäre ihre Gewinnerzielungsabsicht im Streitjahr nicht zu verneinen. Dem Gericht erschließt sich nach Aktenlage und nach Befragung der Kläger in der mündlichen Verhandlung keinerlei mögliches privates Motiv oder sonstige private Gründe, die sie trotz der Verluste zur Weiterführung ihres Unternehmens bewogen haben könnten (vgl. dazu BFH, Urteil vom 29. März 2007 IV R 6/05, juris Rdnr. 37). Entgegen der Auffassung des FA war die Fortführung des Unternehmens wegen der Möglichkeit der steuerlichen Verrechnung der Verluste für die Kläger nicht per saldo günstiger. Ausweislich der Einnahmeüberschussrechnung für dieses Jahr konnten die Kläger lediglich die Abschreibung für Abnutzung in Höhe von 1.878,43 DM als bloße Buchverluste steuermindernd geltend machen; sämtlichen über die Zinszahlungen hinausgehenden Aufwendungen lagen Zahlungen an Dritte (insbesondere

die Erbpacht in Höhe von 2.500 DM und die Steuerberatungskosten in Höhe von netto 193,91 DM) zugrunde, die auch unter Berücksichtigung des Grenzsteuersatzes von 53 v. H. zu keiner relevanten Steuerersparnis geführt hätten. Andere persönliche Motive, wie sie der BFH in seinem Urteil vom 29. März 2007 IV R 6/05, juris Rdnr. 40 angedeutet hat, werden vom Beklagten erst gar nicht behauptet und sind nach Aktenlage auch nicht ersichtlich. Demgegenüber ist die Einlassung des Klägers in der mündlichen Verhandlung, man habe mit der Fortführung des Betriebs wenigstens noch einen Teil der auflaufenden und unvermeidlichen Kosten decken können und im Übrigen als Eigentümergemeinschaft gehofft, die zur Gewinnsteigerung erforderliche Umwidmung des Feriengebiets noch erreichen zu können, für das Gericht nachvollziehbar. Die Kläger haben daher aus nicht von vornherein aussichtslosen betrieblichen Gründen ihren Betrieb mit der Absicht fortgeführt, nach einer Umwidmung entweder höhere Mieteinnahmen oder wenigstens einen erhöhten steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn zu erzielen.

Die Höhe der nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO gesondert festzustellenden Einkünfte der Kläger aus Gewerbebetrieb ergibt sich aus der von ihnen erstellten Einnahme-Überschussrechnung für das Streitjahr. Bedenken gegen die Gewinnermittlung wurden vom FA nicht erhoben, sie sind nach Aktenlage auch nicht erkennbar. Die Zurechnung erfolgt gegenüber den Klägern je zur Hälfte, weil diese je zur ideellen Hälfte Miteigentümer des Ferienhauses waren.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Nebenentscheidungen zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus §§ 151 Abs. 1, 3 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. Die Entscheidung zur Hinzuziehung beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.