BFH v. 24.10.2000 - IX R 58/97

Instanzenzug:
BFH IX R 58/97 (Verfahrensverlauf) BFH - IX R 58/97, Verfahrensverlauf

Gründe

I. Im April des Jahres 1993 (Streitjahr) erwarben die Kläger und Revisionskläger (Kläger) als Miteigentümer je zur ideellen Hälfte eine noch zu erstellende Eigentumswohnung (ETW) in einem Ostseebad, das zu einem sog. Gebiet mit Fremdenverkehrsfunktion gehört. Die ETW befindet sich in einem größerem Areal, das aus fünf auf rechtlich selbständigen Grundstücken errichteten Gebäuden mit ca. 60 Wohnungen besteht.

Nach Fertigstellung im Mai 1994 statteten die Kläger ihre ETW mit allen für die Führung eines Haushalts erforderlichen Einrichtungsgegenständen aus und vermieteten sie —über eine von ihnen bereits im Oktober 1993 beauftragte Zentrale Zimmervermittlung (ZZ) als Vermittler— an Feriengäste. Der Vertrag mit der ZZ enthält u.a. folgende Regelungen:

"... Die ZZ erhält den Auftrag,...für den Vermieter die Wohnung...an Feriengäste zu vermieten. Grundlage für die Vermietung ist der festgesetzte Preis in Höhe von ... DM pro Tag...Die ZZ übernimmt folgende Leistungen:

- Schriftliche Formalitäten (Angebote, Buchungsbestätigungen, Abrechnungen mit dem Gast),

- Einweisung der Gäste in die Wohnung,

- Ausstellen der Kurkarte und Abrechnung der Kurabgabe mit der Kurverwaltung,

- Abnahme der Wohnung am Abreisetag,

- Überwachen und Kontrollieren der Endreinigungen,

- Abrechnung der vereinnahmten Gelder mit dem Vermieter.

...Am Ende der Saison erstellt die ZZ eine detaillierte Abrechnung....Für ihre Leistungen erhält die ZZ eine Provision von...Der Vermieter beteiligt sich an den Kosten der Endreinigung in Höhe von ... DM je Gästewechsel. Damit sind die Kosten für Toilettenpapier, Schwammtücher, Müllbeutel, Waschen der Badematten und Decken je Wechsel abgegolten.

Besondere Vereinbarungen:

Die Wohnung steht für die Vermietung uneingeschränkt zur Verfügung. Keine Tiere! Keine Raucher! ..."

Der Prospekt der ZZ enthält neben den Mietpreisen pro Tag in der Vor-, Zwischen- und Hauptsaison folgende Angaben zu den Mietbedingungen:

"- Bettwäsche und Handtücher bitte mitbringen - Leihwäsche steht jedoch zur Verfügung ...

- Kosten der Endreinigung ...

- Nebenkosten: Kurabgabe ...

- Anreisen sind an jedem Wochentag möglich. Alle Appartements sind ganzjährig geöffnet ..."

Die zum Areal gehörenden Wohnungen wurden ganz überwiegend (zu etwa 90 %) durch Vermietung an Feriengäste genutzt. Der größte Teil der Wohnungen wurde über die ZZ vermietet.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Die ETW der Kläger wurde im Jahre 1994 an insgesamt 62 Tagen vermietet, und zwar an sechs Mieter für jeweils 4 bis 16 Tage; an 8 Tagen über Weihnachten nutzten die Kläger ihre Wohnung selbst.

Die Kläger erklärten für das Streitjahr gewerbliche Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung an Feriengäste in Höhe von ./. 77 410,31 DM. Dabei waren Sonderabschreibungen nach § 3 des Zonenrandförderunggesetzes (ZRFG) in Höhe von 71 404 DM wegen der im Streitjahr geleisteten Anzahlungen in Höhe von 142 807 DM auf die Anschaffungskosten der ETW berücksichtigt.

Im Dezember 1994 beantragten die Kläger beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt —FA—) die Bewilligung der o.g. Sonderabschreibungen nach § 3 ZRFG für das Streitjahr. Das FA lehnte den Antrag ab. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) beurteilte in seinem die Klage abweisenden, in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 1501 wiedergebenen Urteil —wie zuvor schon das FA— die Einkünfte der Kläger aus der Vermietung ihrer ETW nicht als gewerbliche sondern als solche aus Vermietung und Verpachtung (VuV).

Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung der §§ 15 und 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das FG habe die Kläger mit ihrer Vermietungstätigkeit zu Unrecht nicht als Gewerbetreibende angesehen.

Die Kläger beantragen sinngemäß,

unter Aufhebung des FG-Urteils und unter Änderung des Feststellungsbescheids vom 4. September 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 1997 die für das Streitjahr beantragten Sonderabschreibungen nach § 3 ZRFG zu gewähren.

Das FA beantragt unter Bezugnahme auf die Ausführungen des FG,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Kläger durch die Vermietung ihrer ETW an Feriengäste keine gewerblichen Einkünfte, sondern solche aus VuV (§ 21 EStG) erzielen und das FA daher die von den Klägern beantragten Sonderabschreibungen nach § 3 ZRFG zutreffend versagt hat.

1. Nach § 3 Abs. 1 ZRFG kann bei Steuerpflichtigen, die in einer Betriebsstätte im Zonenrandgebiet Investitionen vornehmen, im Hinblick auf die wirtschaftlichen Nachteile, die sich aus den besonderen Verhältnissen dieses Gebiets ergeben, auf Antrag zugelassen werden, dass bei den Steuern vom Einkommen einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuern mindern, schon zu einem früheren Zeitpunkt berücksichtigt werden; insbesondere dürfen unter bestimmten Voraussetzungen bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens Sonderabschreibungen gewährt werden (§ 3 Abs. 2 ZRFG).

a) Nach Wortlaut und Sinnzusammenhang begünstigt § 3 ZRFG betriebliche Einkünfte ("Betriebsstätte"), insbesondere solche aus Gewerbebetrieb, nicht hingegen Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung (vgl. Blümich/Selder, Zonenrandförderungsgesetz, § 3 Rz. 31). Die Erfüllung dieser tatbestandlichen Voraussetzung für eine Ermessensentscheidung unterliegt —so auch zutreffend das FG— der uneingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 3. August 1983 II R 144/80, BFHE 139, 128, BStBl II 1984, 321; Gräber/ von Groll, Finanzgerichtsordnung, § 102 Anm. 6; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 102 FGO Rz. 39).

b) Die Vermietung von Wohnungen, insbesondere einer einzelnen Ferienwohnung erfüllt zwar grundsätzlich die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2, Abs. 1 Nr. 1 EStG, geht jedoch in der Regel nicht

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewerbebetrieb bei dieser Tätigkeit nur angenommen werden, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, nach denen die Betätigung des Vermieters als Ganzes gesehen das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erhält, hinter der die bloße Nutzung des Mietobjekts als Vermögensanlage zurücktritt. Allerdings nimmt nicht jede —über die bloße Zurverfügungstellung von Wohnraum hinausgehende— Sonderleistung der Betätigung ihren Charakter als Vermögensverwaltung (vgl. BFH-Urteile vom 28. Juni 1984 IV R 150/82, BFHE 141, 330, BStBl II 1985, 211; vom 25. November 1988 III R 37/86, BFH/NV 1990, 36; vom 19. Januar 1990 III R 31/87, BFHE 159, 199, BStBl II 1990, 383).

c) Solche Umstände hat die Rechtsprechung angenommen, wenn wegen bestimmter, ins Gewicht fallender, bei der Vermietung von Räumen nicht üblicher Sonderleistungen des Vermieters **oder** wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse —einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb (Hotel, Fremdenpension) vergleichbare— unternehmerische Organisation erforderlich ist (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juni 1976 III R 167/73, BFHE 119, 336, BStBl II 1976, 728; in BFHE 141, 330, BStBl II 1985, 221; in BFH/NV 1990, 36; in BFHE 159, 199, BStBl II 1990, 383; vom 13. November 1996 XI R 31/95, BFHE 182, 79, BStBl II 1997, 247, m.w.N.). Maßgebend sind jeweils die besonderen Umstände des Einzelfalles. Dabei führt die Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers nicht zwangsläufig dazu, dass deshalb auch der Vermieter eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Entscheidend ist vielmehr, inwieweit —in der Person des Vermieters— die Vermietung einer Ferienwohnung im Hinblick auf die Art des vermieteten Objekts und die Art der Vermietung einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist (vgl. BFH in BFHE 119, 336, BStBl II 1976, 728; in BFHE 159, 199, BStBl II 1990, 383; in BFHE 182, 79, BStBl II 1997, 247).

2. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen ist die angefochtene Entscheidung im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Der Senat folgt dem FG darin, dass die Kläger mit der Vermietung ihrer in einer Art Feriengebiet gelegenen Wohnung keine gewerblichen Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG, § 3 ZRFG), sondern Einkünfte aus VuV (§ 21 EStG) erzielen.

Unstreitig haben die Kläger ins Gewicht fallende Sonderleistungen nicht erbracht. Die Gewerblichkeit ihrer Vermietungstätigkeit konnte sich nach Maßgabe der vorstehenden Grundsätze (unter 1. c) nur über eine wegen häufigen Mieterwechsels erforderlichen Feriendienstorganisation ergeben.

Nach den tatsächlichen und den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG wurde die ETW der Kläger jedoch nicht hotelmäßig angeboten. Danach war die Werbung des Vermittlers nicht auf eine kurzfristige Vermietung zugeschnitten; ausweislich des Prospekts wurden die Wohnungen des Areals als Ferienwohnungen angeboten, die üblicherweise nur längerfristig vermietet werden. Weder wurden —so das FG— die Wohnungen im Areal gemeinsam verwaltet oder bewirtschaftet noch war die Werbung für Vermietung und Verwaltung der Wohnungen einer Feriendienstorganisation übertragen worden. Diese Würdigung des FG ist möglich, sie verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; zulässige und begründete Verfahrensrüge sind nicht erhoben worden. Mithin war angesichts des von den Klägern angebotenen Leistungsumfangs die Art der Vermietung nicht wie erforderlich einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb (Fremdenpension, Hotel) vergleichbar. Das jederzeitige Bereithalten einer Wohnung für wechselnde Mieter nebst einiger Standardleistungen, wie sie üblicherweise auch von privaten Zimmervermietern angeboten werden, reichte auch im Streitfall für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nicht aus.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90a Abs. 1 FGO durch Gerichtsbescheid.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Köln 12.11.2020 - 15 K 2394/19
FG Baden-Württemberg 17.2.2016 - 4 K 1349/15
BFH 28.9.2010 - X B 42/10
FG Berlin 20.1.2010 - 14 K 1355/06 B
BFH 19.2.2004 - III R 1/03
FG Hamburg 29.1.2004 - VII 77/03
BFH 14.1.2004 - X R 7/02
BFH 30.9.2003 - IX R 35/02
FG Hamburg 10.7.2002 - V 326/97
FG München 19.3.2002 - 6 K 4561/99

Fundstelle(n):
BFH/NV 2001 S. 752 Nr. 6
DStRE 2001 S. 633 Nr. 12
NWB ZAAAA-67675

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.