

Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; Anspruch auf Sonderabschreibungen; Investitionen bei Betriebsstätte im Zonenrandgebiet; Abgrenzung zu gewerblicher Tätigkeit; Hotelmäßigkeit eines Angebots

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 14.07.2004

Referenz: JurionRS 2004, 18527

Aktenzeichen: IX R 69/02

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Hamburg - 10.07.2002 - AZ: V 326/97

Rechtsgrundlagen:

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

§ 3 Abs. 1 ZRFG

Fundstellen:

BFH/NV 2004, 1640-1641 (Volltext mit amtl. LS)

JWO-MietR 2004, 330

BFH, 14.07.2004 - IX R 69/02

Redaktioneller Leitsatz:

Sonderabschreibungen für Betriebsstätten im Zonenrandgebiet können nur bei gewerblicher Betätigung, nicht aber bei privater Vermögenssorge gewährt werden. Die Vermietung zweier Ferienwohnungen geht in der Regel nicht über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus, so dass die Vergünstigung nach § 3 des Zonenrandförderungsgesetzes (ZRFG) nicht gewährt werden kann.

Gründe

1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) --zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute-- erwarben mit Kaufvertrag vom März 1994 --vermittelt durch die Zeugin C-- je zur ideellen Hälfte die Eigentumswohnung Nr. 1 Mit weiterem Vertrag vom November 1994 erwarb der Kläger zu alleinigem Eigentum die Eigentumswohnung Nr. 2 in derselben, 1989 errichteten Apartmenthaus-Anlage. Diese Anlage umfasst 60 Wohneinheiten, verteilt auf drei Häuser. Etwa 80 % der Apartments werden als Ferienwohnungen touristisch vermietet. Das in einem der Häuser befindliche Vermietungsbüro der von der Zeugin C betriebenen Firma C Immobilien- und Ferienvermittlung (Firma C) war in den Monaten Mai bis September montags bis sonntags von 9 bis 21 Uhr besetzt.

2 Für beide Objekte schlossen die Kläger bzw. der Kläger als Auftraggeber bald nach dem Erwerb je einen Geschäftsbesorgungsvertrag mit der Firma C ab. Danach verpflichtete sich die Firma C als Auftragnehmer, "nach den Richtlinien des BFH (Bundesfinanzhof) für gewerbliche Vermietung zu arbeiten"; sie wurde ermächtigt, in eigenem Namen und Rechnung das jeweilige Apartment

ganzjährig an Feriengäste zu vermieten, und alle dem Geschäftszweck dienlichen Maßnahmen zu treffen und entsprechende Verträge mit den Gästen abzuschließen. Bei der Vermietung der Apartments traten die Kläger nicht in Erscheinung; als Vermieter trat vielmehr die Firma C im eigenen Namen auf und rechnete mit den Klägern im Gutschriftwege ab.

- 3 Mit ihren Steuererklärungen für das Streitjahr 1994 beantragten die Kläger für beide Objekte die Sonderabschreibung nach § 3 des Zonenrandförderungsgesetzes (ZRFG). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte die Sonderabschreibungen. Die Einsprüche blieben ohne Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2002, 1537): Die Kläger hätten nach den erkennbaren Umständen und dem Ergebnis der Beweisaufnahme mit der Vermietung ihrer Wohnungen an Urlaubsgäste keine Betriebsstätte unterhalten und damit keine gewerblichen Einkünfte erzielt. Sie hätten weder selbst noch in zurechenbarer Weise durch die Firma C Unternehmerinitiative ausgeübt noch seien überhaupt Wohnungen in der Art eines Gewerbebetriebs für die Kläger vermarktet worden.
- 5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§§ 15 , 21 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, § 3 ZRFG). Die Ferienwohnungen würden seitens der Firma C nach Art eines Gewerbebetriebs vermarktet; diese gewerbliche Tätigkeit sei den Klägern auch zuzurechnen.
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das FG-Urteil sowie die Ablehnungsbescheide des FA jeweils vom 18. April 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. November 1997 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Klägern für die Wohnungen Nr. 1 und dem Kläger zu 1 für die Wohnung Nr. 2 Sonderabschreibungen gemäß § 3 ZRFG in der Höhe der maßgeblichen Anschaffungskosten zu gewähren.
- 7 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 8 **II.**

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Einkünfte der Kläger zu Recht als solche aus Vermietung und Verpachtung beurteilt und daher die von den Klägern beantragten Sonderabschreibungen nach § 3 ZRFG zutreffend versagt.
- 9 **1.**

Die Revision ist zulässig. Zwar ist die Revisionsbegründung erst am 15. November 2002 --und damit nach Ablauf der zweimonatigen Frist des § 120 Abs. 2 Satz 1 FGO -- beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangen. Den Klägern ist jedoch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 56 FGO) der Revisionsbegründungsfrist zu gewähren. Denn sie haben --ihrem unbestrittenen Vorbringen zufolge-- auf Grund eines Büroversehens und damit ohne Verschulden die Revisionsbegründungsfrist nicht eingehalten und innerhalb der Antragsfrist die versäumte Rechtshandlung nachgeholt.
- 10 **2.**

Die Revision ist jedoch unbegründet. Die Sonderabschreibungen waren nicht zu gewähren, weil die Kläger durch die Vermietung ihrer Eigentumswohnungen an Feriengäste keine gewerblichen Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr.1 , Abs. 2 EStG), sondern solche aus Vermietung und

Verpachtung (§ 21 EStG) erzielen.

11 a)

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).

12 Nach Wortlaut und Sinnzusammenhang begünstigt § 3 ZRFG betriebliche Einkünfte ("Betriebsstätte"), insbesondere solche aus Gewerbebetrieb, nicht hingegen Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung (vgl. Blümich/Selder, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-Gesetz, § 3 ZRFG Rz. 31). Die Erfüllung dieser tatbestandlichen Voraussetzung für eine Ermessensentscheidung unterliegt der uneingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung (vgl. BFH-Urteile vom 14. Januar 2004 X R 7/02, BFH/NV 2004, 945; vom 24. Oktober 2000 IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752, m.w.N.).

13 Die Vermietung von Wohnungen, insbesondere einzelner Ferienwohnungen erfüllt zwar grundsätzlich die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2, Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, geht jedoch in der Regel nicht 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 selbstständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erhält, hinter der die bloße Nutzung des Mietobjekts als Vermögensanlage zurücktritt. 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 in BFH/NV 2004, 945, unter 3., und in BFH/NV 2001, 752, unter 1. b, c, 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-Urteile in BFH/NV 2004, 945, und in BFH/NV 2001, 752, m.w.N.).

14 b)

Davon ausgehend ist die Vorentscheidung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat zu Recht die Sonderabschreibungen nach § 3 ZRFG versagt. Denn die Kläger unterhalten mit der Vermietung der beiden Ferienwohnungen keine zu gewerblichen Einkünften (§ 15 EStG) führende Betriebsstätte.

15 Nach den mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen und damit den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) haben die Kläger weder selbst (unstreitig) noch über die Firma C ins Gewicht fallende gewerbliche Leistungen erbracht oder eine einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare unternehmerische Organisation vorgehalten. Dabei kann offen bleiben, ob die unternehmerische Tätigkeit der Firma C den Klägern mangels vertraglicher Eingriffsrechte überhaupt zuzurechnen ist. Jedenfalls können den Klägern nur solche Tätigkeiten zugerechnet werden, die die Firma C für sie erbringt; ihre Eigenschaft als Gewerbetreibende ist den Klägern nicht zuzurechnen (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juni 1976 III R 167/73, BFHE 119, 336, BStBl II 1976, 728; vom 18. Mai 1999 III R 65/97, BFHE 188, 490, BStBl II 1999, 619). Nach den vom FG in Bezug genommenen Geschäftsbesorgungsverträgen hat die Firma mit dem darin

aufgeführten Leistungsumfang keine Leistungen übernommen, die --bezogen auf die Kläger-- den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschritten.

- 16** Zwar wurden von der Firma C ein "stets lange besetztes Büro" vorgehalten und gelegentlich auf besonderen Wunsch von Gästen besondere Leistungen (wie Zwischenreinigung, Wäschewechsel bei mehrwöchigen Aufenthalten, Abholung vom Bahnhof) erbracht. Ein täglicher Zimmerservice fehlte, Getränke- und Brötchen-Service wurden mangels Akzeptanz wieder eingestellt. Entgegen der Revision hat das FG damit den Begriff "hotelmäßiges Angebot" nicht verkannt; es hat vielmehr auf der Basis der BFH-Rechtsprechung (vgl. unter II. 2. a) keine hotelmäßigen oder sonstigen ins Gewicht fallende Sonderleistungen feststellen können. Solche Leistungen waren auch weder Gegenstand der Geschäftsbesorgungsverträge noch wurden sie erbracht.
- 17** Die insbesondere nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme vorgenommene Würdigung des FG ist möglich, sie verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; zulässige und begründete Verfahrensrügen sind nicht erhoben worden. Das jederzeitige Bereithalten einer Wohnung für wechselnde Feriengäste --im Wesentlichen Selbstversorger ohne Anspruch auf Hotelkomfort-- nebst einiger Leistungen, wie sie üblicherweise auch von privaten Zimmervermietern angeboten werden, reichte auch im Streitfall für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nicht aus.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.