
Datum: 12.11.2020
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2394/19
ECLI: ECLI:DE:FGK:2020:1112.15K2394.19.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Bescheide über Einkommensteuer 2014 bis 2016, jeweils vom 26. November 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. August 2019, werden dahingehend geändert, dass in 2014 anstatt gewerblicher Einkünfte i.H.v. -3.313 € Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. -3.313 €, in 2015 anstatt gewerblicher Einkünfte i.H.v. -20.678 € Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. -67.535 € und in 2016 anstatt gewerblicher Einkünfte i.H.v. -93.111 € Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. - 42.257 € angesetzt werden.

Die Berechnung der Steuern wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2014 bis 2016 über die Qualifikation von Einkünften aus der Vermietung von Apartments in einem „Boardinghouse“.

1

2

3

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Sie erzielen beide Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Ehemann erzielt daneben Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Beide Ehegatten, insbesondere der Ehemann, sind Eigentümer umfangreichen Grundbesitzes. Der Kläger betreibt in A bei B (an der Adresse „C“) ein „Boardinghouse“, dessen Apartments an wechselnde Gäste überlassen werden. Nach Aktenlage wurde das Grundstück im Jahre 2014 erworben und in der Folgezeit ein Boardinghouse errichtet. Die Fertigstellung erfolgte im Juni 2016. Nach Fertigstellung schloss der Kläger u.a. Rahmenvereinbarungen mit lokalen Firmen zur Gewährung von Rabatten bei Mitarbeiterbelegungen.

In dem Gebäude befinden sich nach Fertigstellung 19 Apartments, die vollständig möbliert sind und auch eine Küche nebst Küchenausstattung (Geschirr, Küchengeräte, etc.) enthalten. Der Wohnraum ist mit einem Fernseher ausgestattet. Im Gebäude und den einzelnen Apartments ist WLAN (Wireless LAN) frei verfügbar. Darüber hinaus werden Tiefgaragenstellplätze im Gebäude zusätzlich kostenpflichtig angeboten. Das Gebäude enthält keine Gemeinschaftsräumlichkeiten (z. B. Aufenthalts-, Freizeit-, Fitness- oder Wellness-Räume) und keine Rezeption. Es ist kein Personal dauerhaft vor Ort. Der Check-In und Check-Out wird über einen Automaten abgewickelt, der nach einer dem Gast elektronisch übermittelten Codenummer den Schlüssel freigibt und in welchen beim Auszug der Schlüssel wieder eingeworfen werden muss. Ein Waschraum oder Waschautomat ist nicht vorhanden, die Gäste werden auf umliegenden Waschsaloons verwiesen.

4

Die Apartments werden über Buchungsplattformen (z. B. booking.com) angeboten, zeitweise wurde das Boardinghouse auch als „Aparthotel“ (Apartment-Hotel) bezeichnet. Die Vertragsgestaltung zwischen dem Kläger und den Mietern (Nutzern) erfolgt über Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB), in denen die Mieter als „Kunden“ bezeichnet werden. Der Kläger ist berechtigt, bei Vertragsschluss eine angemessene Vorauszahlung oder Sicherheitsleistung zu verlangen. Die Überlassung erfolgt umsatzsteuerpflichtig und wird als Beherbergungsvertrag (i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 11 des Umsatzsteuergesetzes – UStG) ausgestaltet, das Apartment darf nicht zur Dauernutzung und nicht als Wohnung oder gewöhnlicher Aufenthalt genutzt werden. Apartments stehen ab 16:00 Uhr des Anreisetages und bis 10 Uhr des Abreisetages zur Verfügung. Eine kostenfreie Stornierung ist mit einem bestimmten zeitlichen Vorlauf möglich. Der Buchungsvorlauf beträgt nach Klägerangaben mindestens zwei Tage. Eine sofortige Buchung und Belegung vor Ort sind nicht möglich. Die Mietdauer beträgt mindestens zwei Tage und maximal sechs Monate. Die Bezahlung erfolgt (ggf. ratenweise) im Voraus und nicht bei einem Check-Out.

5

Vor einem Einzug wird das Apartment durch Personal einer GmbH des Klägers, die u.a. dienstleistungen erbringt und vom Kläger vertraglich beauftragt wurde, gereinigt. Die vom Kläger an die GmbH gezahlte Vergütung (im Streitjahr 2016: ca. 16.000 €) macht nur einen geringen Teil (weniger als 0,5 %) der Umsätze und Erträge der GmbH, die eine Vielzahl von dienstleistungen erbringt, aus. Bei einer Mietdauer von über sieben Tagen sind eine wöchentliche Reinigung, sowie eine Reinigung beim Auszug im Preis inbegriffen. Nach Erläuterungen des Klägers dient dieser Service auch seinem Interesse an einem Erhalt und einer Kontrolle der Gebäudesubstanz und Einrichtung, indem beispielsweise Beschädigungen oder Verunreinigungen schnell bemerkt und behoben werden können. Ferner werden bei durch das vorgenannte Personal bei Einzug Bettwäsche, Handtücher sowie Hygiene-Verbrauchsmaterial (Duschgel, Küchenpapier, Toilettenpapier, Küchentücher, Müllbeutel, u.ä.) gestellt und ebenso wöchentlich gewechselt bzw. nachgefüllt. Gleichwohl obliegt es den Kunden, Abfälle und Essensreste zwischenzeitlich selbst zu entsorgen sowie beim Auszug das Apartment aufgeräumt zu hinterlassen. Für die Kaffeemaschine liegen zwei

6

Kapseln bereit, die dem Kunden primär als Muster für einen eigenen Einkauf in Supermärkten dienen sollen. Verpflegung oder andere zuvor nicht genannte Dienstleistungen (z. B. Buchungsservices, Telefonvermittlung, Entgegennahme von Post, etc.) oder Waren werden nicht angeboten. Im Haus stehen keine Verpflegungs- oder Getränke-Automaten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die in den Betriebsprüfungsprotokollen befindlichen Werbeunterlagen und die AGB verwiesen.

Nach Aktenlage wurden im Jahr 2016 nach Betriebseröffnung Umsätze i.H.v. ca. 46.000 € erzielt, in 2017 von ca. 245.600 €. Im Streitjahr 2016 erfolgte nach Aktenlage 186 Vermietungen, im nachfolgenden Jahr 2017 (kein Streitjahr) nach Klägerangaben 692 Vermietungen und im Jahr 2018 (ebenfalls kein Streitjahr) 613 Vermietungen. 7

In seinen Einkommensteuererklärungen machten die Kläger jeweils negative Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für 2014 i.H.v. -3.313 €, für 2015 i.H.v. -67.535 € und für 2016 i.H.v. -42.257 € geltend (jeweils Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) und wurden zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung – AO) veranlagt. 8

Im Jahre 2018 fand beim Kläger eine steuerliche Betriebsprüfung (Bp) statt. Die Bp gelangte aufgrund ihrer Würdigung der kurzfristigen Vermietungen, des Auftritts im Internet (einschl. Buchungsmöglichkeiten über booking.com) und der Zusatzleistungen (Möblierung, Geschirr, TV, WLAN, Handtücher, Toilettenpapier, Küchen-Verbrauchsmaterial, Reinigung) sowie der Verwendung von allgemeinen Geschäftsbedingungen zu der Auffassung, dass es sich um „hotelmäßige Leistungen“ und insgesamt ein gewerbliches Marktauftreten handele. Der Gewinn sei durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG zu errechnen. Neben anderen – zwischen den Beteiligten unstreitigen – Feststellungen der Bp korrigierte diese daraufhin die Einkünfte der Jahre 2014 bis 2016 dahingehend, dass bei der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung erhaltene Umsatzsteuer, abgeführte Umsatzsteuer an das Finanzamt, an Lieferanten gezahlte Vorsteuer und Umsatzsteuer/Vorsteuer-Erstattungen des Finanzamtes nicht nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip (§ 11 EStG), sondern nach Grundsätzen der doppelten Buchführung bei der Gewinnermittlung berücksichtigt wurden. Außerdem wurde im Fertigstellungsjahr 2016 (hier nur 7/12, da Fertigstellung im Juni 2016) der Abschreibungssatz für Gebäude im Betriebsvermögen zugrunde gelegt (3 % statt 2 %; Mehr-AfA laut Bp in 2016: 8.492 €). Ausweislich Tz. 2.4 des Bp-Berichts vom 28. Juni 2018, auf den wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird, wurden die negativen Einkünfte für 2014 in gleicher Höhe umqualifiziert (§ 21 EStG vorher: -3.313 €; § 15 EStG nachher: -3.313 €), in 2015 wurde der Verlust vermindert (§ 21 EStG vorher: -67.535 €; § 15 EStG nachher: -20.678 €) und in 2016 wurde der Verlust erhöht (§ 21 EStG vorher: -42.257 €; § 15 EStG nachher: -93.111 €). 9

Gegen die auf Basis des Bp-Berichts erlassenen Änderungsbescheide (vom 26. November 2018; Änderung jeweils nach § 164 Abs. 2 AO mit Aufhebung des Vorbehalts) legten die Kläger Einspruch ein und begehrten weiterhin eine Qualifikation der Einkünfte aus dem Boardinghouse nach § 21 EStG nach der Berechnung in den Steuererklärungen. 10

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 30. August 2019 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er in näherer Auseinandersetzung mit § 15 Abs. 2 EStG und der Rechtsprechung aus, dass gewerbliche Einkünfte vorlägen. Dies wird insbesondere mit dem Auftritt in gewerblichen Vermittlungsportalen, der Verwendung von AGB, dem häufigen und kurzfristigen Mieterwechsel und den Zusatzleistungen begründet. Im Unterschied zur gewöhnlichen Vermietung von möblierten Wohnungen oder Ferienapartments wird nach Beklagtenansicht die Grenze der Vermögensverwaltung 11

insbesondere dadurch überschritten, dass Zusatzleistungen wie Reinigung und Stellung von Verbrauchsmaterial erfolgen, die bei einer üblichen Wohnungsüberlassung nicht erfolgen. Der gegenüber einem Hotelbetrieb verminderte Personalansatz wird als nicht entscheidungserheblich angesehen, weil auch in Hotelbetrieben mittlerweile durch technische Errungenschaften der Personaleinsatz für Buchungen und die Organisation der An- und Abreise vermindert sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

Mit der hiergegen erhobenen Klage begehren die Kläger weiterhin der Ansatz der Einkünfte aus dem Boardinghouse nach § 21 EStG wie ursprünglich erklärt. In materieller Hinsicht führen sie im Einzelnen aus, dass es zwar eine Reihe von Leistungen neben der Überlassung der Mietsache und auch häufige Mieterwechsel gebe, dies allein aber nach der Rechtsprechung nicht die Grenze einer Vermögensverwaltung überschreite. Der häufige Nutzerwechsel sei nicht mit einem Hotel oder einer Fremdenpension vergleichbar, insbesondere weil keine Rezeption bestehe und Apartments nicht zur sofortigen Vermietung bereitgehalten würden, die eine ständige Anwesenheit von Personal erfordern würden. Auch die Zusatzleistungen würden nicht zur Gewerblichkeit führen, weil es sich um zur Nutzungsüberlassung nicht erheblich ins Gewicht fallende übliche Leistungen handeln würde, die auch beispielsweise bei der Vermietung von Ferienwohnungen üblich seien und von der Rechtsprechung als unschädlich angesehen würden. Hierüber hinausgehende – von der Rechtsprechung als gewerblich beurteilte – Zusatzleistungen (z. B. Getränke- und Snackautomaten; Fitnessgeräte in der Wohnanlage; Kleiderreinigungsservice; hoteltypische Leistungen wie Frühstück, das tägliche Reinigen der Zimmer, täglicher Austausch von Handtüchern, etc.) seien nicht erbracht worden. Die Reinigungsleistungen dienten dem Erhalt und der Pflege des klägerischen Eigentums und würden zur gewöhnlichen Vermögensverwaltung zählen. Bei einer Gesamtbetrachtung gäbe es keine ins Gewicht fallenden Sonderleistungen, die der Unternehmung ein gewerbliches Gepräge geben würden. Mit der klägerischen GmbH liege auch keine Betriebsaufspaltung vor, da es an einer sachlichen Verflechtung fehle.

12

Das Gericht hat die Klägerseite aufgefordert, die Beschwer bei der hier ausschließlich erfolgten Anfechtung der Einkommensteuerbescheide im Hinblick auf die Qualifikationsfrage darzulegen. Die Kläger sind der Auffassung, eine Beschwer liege für das Kalenderjahr 2014 (trotz identischen Ansatzes bei § 15 EStG wie zuvor bei § 21 EStG) in der späteren nachteiligen Besteuerung eines Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns. Für 2015 liege die Beschwer darin, dass nur ein verminderter Verlust zum Ansatz gebracht worden sei. Für 2016 sei zwar ein höherer Verlust berücksichtigt worden, entsprechend den Ausführungen zum Jahre 2014 sei aber auch diesbezüglich in Folgejahren mit möglichen negativen Wechselwirkungen zu rechnen.

13

Auf gerichtliche Nachfrage hat der Beklagte eingeräumt, dass der Kläger nicht buchführungspflichtig nach den §§ 140, 141 AO ist, weil er kein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) betreibt und auch nicht die abgabenrechtlichen Umsatz- oder Gewinn Grenzen in den Streitjahren überschreitet.

14

Die Kläger beantragen,

15

die Bescheide über Einkommensteuer 2014 bis 2016, jeweils vom 26. November 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. August 2019, dahingehend zu ändern, dass in 2014 anstatt gewerblicher Einkünfte i.H.v. -3.313 € Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. -3.313 €, in 2015 anstatt gewerblicher Einkünfte i.H.v. -20.678 € Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. -67.535 € und in 2016 anstatt gewerblicher Einkünfte

16

i.H.v. -93.111 € Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. - 42.257 € angesetzt werden, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb in 2014 mit - 3.313 €, in 2015 mit -67.535 € und in 2016 mit -50.749 € (-42.257 € lt. Stpfl. sowie Mehr-AfA 8.492 €) angesetzt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung hat er sich der Auffassung der Kläger angeschlossen und seinen Klageabweisungsantrag entsprechend eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

I. Die Klage ist zulässig, insbesondere liegt die nach § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erforderliche Beschwer vor.

Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ist die Klage nach § 40 Abs. 2 FGO nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. In objektiver Hinsicht verlangt dies in Zusammenschau mit § 157 Abs. 2 AO, dass gegenüber dem Tenor (Höhe der Steuerfestsetzung) des Steuerbescheids durch den Kläger eine Rechtsverletzung durch eine zu hohe Steuerfestsetzung geltend gemacht wird (vgl. Teller in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 40 Rn. 95 m.w.N.). Abweichend hiervon kann ein Steuerpflichtiger bspw. aber auch durch den zu niedrigen Ansatz eines Gewinns (oder den Ansatz eines zu hohen Verlustes) beschwert werden, wenn dieser sich in späteren Veranlagungszeiträumen zu seinen Ungunsten auswirkt (vgl. etwa BFH-Urteil vom 7. November 1989, IX R 190/85, BStBl II 1990, 460).

Nach diesen Grundsätzen liegt für das Streitjahr 2015 unstreitig eine Beschwer vor, weil der Kläger einen höheren Verlust begehrt. Für das Streitjahr 2016 liegt trotz einer begehrten Verlustverminderung eine Beschwer vor, weil sich unabhängig von der außerdem zu korrigierenden Periodenverschiebung durch die vom Beklagten im Bescheid zugrunde gelegte Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ein zu hoher Verlust hier jedenfalls durch Ansatz eines höheren AfA-Satzes auf Betriebsvermögen (3 %) statt des regulären AfA-Satzes für Gebäude (grds. 2 %) ergibt und dieser in späteren Veranlagungszeiträumen (etwa bei Veräußerung) zuungunsten des Klägers wirken kann. Aufgrund der vom Beklagten für alle Streitjahre vorgenommenen Umqualifizierung von Einkünften nebst einer – mittlerweile vom Beklagten selbst nicht mehr vertretenen – Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erachtet der Senat auch die für das Streitjahr 2014 erhobene Klage bei rechtsschutzgewährender Betrachtung für zulässig, da sich aus der Qualifizierung von Einkünften aus Gewerbebetrieb Folgewirkungen ergeben können.

II. Die Klage ist begründet. Die Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Entgegen der Auffassung des Beklagten liegen im Streitfall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) und nicht aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) vor. Im Streitjahr 2016

sind deshalb auch nur Einkünfte i.H.v. -42.257 € (laut Erklärung des Klägers) anstatt -50.749 € (laut eingeschränktem Abweisungsantrags des Beklagten) anzusetzen, weil mangels Betriebsvermögenseigenschaft des Gebäudes eine 2-prozentige AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG anstatt einer 3-prozentigen AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusetzen ist.

1. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebes ist, dass die Betätigung über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht (vgl. grundlegend und zur Herleitung, auch teilweise unter Verweis auf § 14 Satz 1 AO: Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 300. Lfg. 10/2020, § 15 EStG Rn. 1100 ff. m.w.N.). Nach allgemeiner Auffassung ist die Grenze privater Vermögensverwaltung dann überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (so zum gewerblichen Grundstückshandel der BFH-Beschluss vom 3. Juli 1995, GrS 1/93, BStBl II 1995, 617 m.w.N. aus der Rspr.). Übliche Werbemaßnahmen sind – soweit ersichtlich – nicht als Merkmal einer Gewerblichkeit aufgefasst worden. Auch ein „privater Wohnungsvermieter“ muss nicht im Verborgenen wirken (so Buge, a.a.O., § 15 EStG Rn. 1182 „Ferienwohnungen“). 27

Zur Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb hat die höchstrichterliche Rechtsprechung – soweit ersichtlich – verschiedene Fallgruppen gebildet und hierbei eine Gewerblichkeit bei Verklammerung von Vermietung und Verkauf von Wirtschaftsgütern aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts, bei einem ständigen und schnellen Wechsel der Mieter oder bei Sonderleistungen in erheblichem Umfang im Einzelfall bejaht. 28

Ein häufiger und kurzfristiger Mieterwechsel alleine führt nicht zur Gewerblichkeit. Entscheidend ist vielmehr, dass sich die Vermietungen „tatsächlich im Rahmen einer derartigen hotelähnlichen Organisationseinrichtung vollziehen“ (so BFH-Urteil vom 18. Mai 1999, III R 65/97, BStBl II 1999, 619; vgl. jüngst BFH-Urteil vom 28. Mai 2020, IV R 10/18, BFH/NV 2020, 1055). Als entscheidend wird angesehen, inwieweit die Vermietung der (Ferien-)Wohnungen im Hinblick auf die Art des vermieteten Objekts und die Art der Vermietung einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist. Dies ist der Fall, wenn die Wohnungen wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet sind, für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird und sie hotelmäßig angeboten, d.h. auch ohne Voranmeldung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten werden und sich zudem in einem Zustand befinden, der die sofortige Vermietung zulässt (so BFH-Urteil vom 13. November 1996, XI R 31/95, BStBl II 1997, 247). 29

Die Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers führt nach der BFH-Rechtsprechung (vgl. insbesondere zu § 3 Zonenrandförderungsgesetz (ZRFG), in welchem die Steuerpflichtigen regelmäßig die Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte begehrten und die Finanzverwaltung die Grenze zur Vermögensverwaltung als nicht überschritten ansah, etwa BFH-Urteil vom 14. Juli 2004, IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640) nicht zu einer Gewerblichkeit. Ob der eingeschaltete gewerbliche Dienstleister ins Gewicht fallende gewerbliche Leistungen erbringt oder eine einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare unternehmerische Organisation vorhält, wird für den Steuerpflichtigen, welcher die Wohnung überlässt, als unbeachtlich angesehen. Derartige Handlungen können steuerrechtlich nicht dem Vermieter zugerechnet werden (BFH-Urteil vom 28. Mai 2020, IV R 10/18, BFH/NV 2020, 1055). 30

In der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gewerbebetrieb zudem bejaht worden, wenn Sonderleistungen in erheblichem Umfang erbracht werden. Hierbei wird verlangt, dass die Sonderleistungen ins Gewicht fallen und über den üblichen Rahmen einer Vermögensnutzung durch Vermietung hinausgehen (vgl. BFH-Urteil vom 21. August 1990, VIII R 271/84, BStBl II 1991, 126). Auch hier ist nach Überzeugung des Senats entscheidungserheblich, ob es zur Erbringung der Leistungen einer Organisation bedarf, die über eine reine Vermögensverwaltung hinaus geht (vgl. in diesem Sinne etwa BFH-Urteil vom 28. Juni 1984, IV R 150/82, BStBl II 1985, 211; BFH-Urteil vom 14. Juli 2004, IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640 m.w.N. – die alternativen Fallgruppen „Sonderleistungen“ und „besonders häufiger Wechsel der Mieter“ werden jeweils mit dem Erfordernis einer „unternehmerischen Organisation“ verknüpft; in diesem Sinne ausdrücklich Leitsatz Nr. 2 im BFH-Urteil vom 14. Januar 2004, X R 7/02, BFH/NV 2004, 945). Die Abgrenzung zwischen üblicherweise im Rahmen der Vermögensnutzung erbrachten Sonderleistungen und ins Gewicht fallender gewerblicher Sonderleistungen wurde in der Rechtsprechung naturgemäß einzelfallbezogen vorgenommen. Allein eine Möblierung oder wohl auch eine – bei Ferienwohnungen übliche – Zimmereinigung führen nicht zur Gewerblichkeit (vgl. BFH-Urteil vom 14. Februar 1989, IX R 109/84, BStBl II 1989, 922, m.w.N.). Eine Ähnlichkeit mit dem Betrieb eines Hotels oder einer Fremdenpension muss sich vielmehr aus der Art der vom Vermieter erbrachten Leistungen ergeben. Zusatzleistungen eines Vermieters, um seinen Gästen einen „unbelasteten und der Erholung dienlichen Aufenthalt“ zu ermöglichen, sind hierbei entscheidende Anhaltspunkte (BFH-Urteil vom 28. Juni 1984, IV R 150/82, BStBl II 1985, 211). Die Bereitstellung von Wäsche und Inventar, ein wöchentlicher Wäscheservice, eine Vor- und Endreinigung gegen besondere Bezahlung sowie eine wöchentliche Zwischenreinigung und weitere Dienstleistungen (auch z. B. eine morgendliche Lieferung von Brötchen, Milch und Zeitung) wurden dabei im Einzelfall bei Ferienwohnungen noch der vermögensverwaltenden Vermietung zugerechnet (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 2004, X R 7/02, BFH/NV 2004, 945 mit Verweis auf BFH-Urteil vom 25. November 1988, III R 37/86, BFH/NV 1990, 36; siehe auch BFH-Urteil vom 24. Oktober 2000, IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752 zu „üblichen Standardleistungen“ bei der Vermietung von Ferienwohnungen).

Maßgeblich ist damit nach Überzeugung des erkennenden Senats eine Schwerpunkt Betrachtung, ob die Vermögensnutzung (durch Vermietung) im Vordergrund steht und durch Zusatzleistungen „abgerundet“ wird oder ob erhebliche, über eine bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende Zusatzleistungen in Form von Dienstleistungen erbracht werden, die einem Gast einen „unbelasteten und der Erholung dienenden Aufenthalt ermöglichen“. Hierzu dürfte insbesondere eine laufende Reinigung mit Aufräumen der Räume („Zimmerservice“), eine Versorgung mit Lebensmitteln (Frühstück, Halb- oder Vollpension) und eine allgemeine Betreuung (durch Rezeptionspersonal u. ä.) zählen. Die Beurteilung erfolgt nach dem Dafürhalten des erkennenden Senats aus der Perspektive des leistenden Steuerpflichtigen und der bei ihm erforderlichen „unternehmerischen Organisation“ und nicht aus der der Perspektive des Nutzers und der Frage, welche Bedeutung der Nutzer (Mieter) den über die Nutzungsüberlassung hinausgehenden Zusatzleistungen zumisst.

Im Ergebnis dürfte dies eine Typusbetrachtung erfordern, ob die Tätigkeit des Steuerpflichtigen bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls eher dem Typus eines Hotels oder einer Fremdenpension oder dem Typus einer privaten (Ferien-)Wohnungsüberlassung entspricht, wobei sich zu den unstreitigen Ausprägungen (z. B. eines 5-Sterne-Hotels gegenüber einer möblierten Zimmerüberlassung ohne jegliche Zusatzleistungen, z.B. „Monteurwohnungen“) mittlerweile im Wirtschaftsleben eine Vielzahl von Zwischenformen etabliert haben. Eine genaue Abgrenzung von Boardinghouse, Apartment-Hotel oder „Hotel ohne Personal“ bzw. „Automatenhotel“ (unter verstärkter

Nutzung von Technik zum Ein- und Auschecken) ist kaum möglich, das Portfolio von inbegriffenen und optionalen Zusatzleistungen über die Raumüberlassung hinaus variiert nach Auffassung des Senats in der Beherbergungsbranche erheblich und ist einem zeitlichen Wandel unterworfen.

2. Bei einer Übertragung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall stellt sich die Tätigkeit des Klägers noch als Vermögensverwaltung dar, wodurch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden. 34

Weder die Anzahl der Apartments (19 Zimmer) noch die Werbetätigkeiten des Klägers (durch Flyer, Auftritt in Buchungsportalen, etc.) sind nach Überzeugung des Senats ein relevantes Kriterium zur Begründung eines Gewerbebetriebs. Gleiches gilt für den Umstand, dass der Kläger das Boardinghouse zeitweise als „Aparthotel“ bezeichnet hat. Auch kommt der Verwendung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) und die Bezeichnung der Nutzer als „Kunden“ nach Überzeugung des Senats keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu. Gleiches gilt für die Ausstattung der Wohnungen (volle Möblierung, teilweise mit weiterer Einrichtung wie Küchenutensilien oder Fernseher). 35

Der Umstand, dass es bei jahresbezogener Betrachtung (das Streitjahr 2016 ist insoweit als Veranlagungszeitraum des Tätigkeitsbeginns wenig maßstabbildend) zu mehreren hundert Mieterwechseln pro Jahr kommt, führt nach Überzeugung des Senats nicht zur Gewerblichkeit, weil keine einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb vergleichbare unternehmerische Organisation erkennbar ist, die ein ständiges Bereithalten von Apartments auch zur sofortigen Nutzung zulässt. Entscheidend ist hierbei für den erkennenden Senat, dass der Kläger keine Rezeption mit dauerhaft anwesendem Personal vorhält und eine sofortige Buchung und Nutzung eines Apartments nicht möglich ist. Vielmehr muss ein mindestens zweitägiger Buchungsvorlauf abgewartet werden. Die unternehmerische Organisation unterscheidet sich dadurch deutlich von der eines Hotels oder einer Fremdenpension. Weder die Nutzung von gewerblichen Vermittlungsportalen (z. B. booking.com) noch die zeitgemäße Nutzung von neuen technischen Möglichkeiten zum automatengestützten Check-In und Check-Out indizieren hierbei eine Gewerblichkeit. Vielmehr ist aus Sicht des Senats in zeitgemäßer Anwendung der langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung festzustellen, dass es heutzutage einfacher ist, einen häufigen Nutzerwechsel weitgehend ohne Personal zu bewerkstelligen als dies in früherer Zeit möglich war. Diese technischen Entwicklungen können nach Überzeugung des Senats dazu führen, dass auch häufige Mieterwechsel – anders als möglicherweise bei früheren Organisationsformen – weitgehend automatisiert erfolgen können und der damit verbundene verminderte Personaleinsatz zur fehlenden „unternehmerischen Organisation“ führt. 36

Bei der gebotenen Schwerpunktbetrachtung der Zusatzleistungen ist nach Überzeugung des Senats ebenfalls nicht feststellbar, dass die vom Kläger erbrachten Leistungen den Umfang einer Beherbergung ähnlich eines Hotels oder einer Fremdenpension erreichen. Ganz entscheidend spricht hiergegen, dass der Kläger keine Rezeption, keine persönlichen Dienstleistungen (z. B. Post-Service, Buchungsservices z.B. für Konzerttickets oder Stadtrundfahrten, Waschen von Kleidung, etc.), keine Verpflegung (durch Frühstück, Halb- oder Vollpension; auch nicht durch Getränkeautomaten) und keine Gemeinschaftsräume (Aufenthalts-, Fitness- oder Wellnessräume) anbietet. Die von ihm über die reine Nutzungsüberlassung hinausgehenden Leistungen (WLAN; Gestellung von Bettwäsche, Handtücher sowie Hygiene-Verbrauchsmaterial; wöchentliche Zwischenreinigung sowie Endreinigung) erreichen bei einer Gesamtschau aus Sicht des Senats kein hotelähnliches Betreuungsniveau mit einer hierauf ausgerichteten unternehmerischen Organisation, sondern 37

bleiben noch im Rahmen der vom BFH bei Ferienwohnungen noch als (für die Vermögensverwaltung) unschädlich angesehenen Zusatzleistungen. Die vom Kläger beauftragte GmbH erbringt diese Dienstleistungen in einem vergleichsweise geringen Umfang, der für die klägerische GmbH keinen Tätigkeitsschwerpunkt (Umsätze unter 0,5 % der Gesamtumsätze) darstellt. Anhaltspunkte für eine Betriebsaufspaltung liegen nicht vor. Die Kosten der Beauftragung der GmbH (in 2016 Servicekosten von ca. 16.000 € bei einem Ausgangsumsatz des Klägers von ca. 46.000 €) stellen beim Kläger zwar einen relevanten Kostenfaktor dar, geben der Ausgangsleistung des Klägers gegenüber den Mietern (Nutzern) aber weder bei qualitativer noch bei quantitativer Betrachtung das Gepräge einer hotelmäßigen Organisation. Der Kunde mag die Zusatzleistungen an angenehme Abrundung der Raumüberlassung empfinden, ist aber für eine Vielzahl von Tätigkeiten (z. B. Einkauf von Lebensmitteln einschließlich Kaffeekapseln; Müllentsorgung; Wäsche waschen) weiterhin selbst verantwortlich und findet gerade keine klägerisch bereitgehaltene Organisation für einen „unbelasteten und der Erholung dienenden Aufenthalt“ vor.

III. Die Berechnungsanordnung beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.	38
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	39
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3, Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 708 ff. ZPO.	40
Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO. Die Frage der Einkünftequalifikation bei „Boardinghouses“ unter Berücksichtigung der zunehmenden Verbreitung von gewerblichen Wohnungsvermittlungsportalen sowie die zunehmend ohne Personal organisierten Wohnungsüberlassungen ist aus Sicht des Senats von grundsätzlicher Bedeutung und bezüglich eines Boardinghouses – soweit ersichtlich – noch nicht höchstrichterlich geklärt. Außerdem erscheint die Bedeutung und Gewichtung von Abgrenzungskriterien grundsätzlich bedeutsam.	41