

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Wie können die Aufwendungen für die Überlassung von Ferienimmobilien geltend gemacht werden?

Zur Ermittlung des Gewerbeertrags sind u. a. Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzuzurechnen. Trägt ein Ferienimmobilienanbieter Aufwendungen, damit ihm die Ferienimmobilieneigentümer diese zur Vermietung an Reisende überlassen, kommt eine hinzurechnungsauslösende Miete in Frage.

Hintergrund

Die Klägerin, eine Verwaltungs- und Beteiligungs-Gesellschaft mbH, war zu 100% an der Firma X beteiligt. Sie war Organträgerin der X; als solcher wurde ihr das Ergebnis der Organgesellschaft steuerlich zugerechnet.

Nach dem Geschäftsmodell bot X im In- und Ausland Ferienimmobilien über Kataloge, eine Internet-Plattform und über Vermittler wie z. B. Reisebüros an.

Zu diesem Zweck schloss X Verträge mit den Eigentümern der jeweiligen Immobilien ab, in welchen im Wesentlichen das Ferienobjekt/die Ferienobjekte, die Saisonzeiten, in denen das Objekt angeboten werden sollte, das an den Eigentümer pro Haus/Wohnung und Tag oder Woche zu zahlende Entgelt, der Zahlungstermin (zum Monatsende), die an den Eigentümer zu zahlende Entschädigung für Annullationen von Buchungen und die Voraussetzungen, unter denen der Eigentümer eine Eigenbelegung vornehmen durfte, geregelt waren.

Soweit die Verträge nicht Ferienanlagen betrafen, vereinbarten die Parteien für den vom Vertrag erfassten Zeitraum Buchungsexklusivität.

Die Verträge enthielten auch Angaben zur Höhe der vor Ort zu zahlenden Kautions und dazu, ob Bettwäsche, Handtücher und eine Endreinigung gebucht werden konnten.

In den einen Bestandteil des jeweiligen Vertrags bildenden "Allgemeinen Bedingungen" waren u. a. geregelt:

- die Zahlung der Kautions durch den Kunden bei Ankunft,
- die Weiterleitung von Kundenbeschwerden an den Vermieter mit Abhilfeverpflichtung,
- die Abrechnung der Kosten für vom Kunden verursachte Schäden mit dem Vermieter vor Ort,
- die Verlängerung des Vertrags jeweils um ein Jahr, wenn er nicht bis zu einem bestimmten Datum eines Jahres gekündigt wurde,
- die Eigenverfügung des Vermieters über das Objekt mit Zustimmung von X und gegen Entschädigung und
- die Vermarktung des Objekts im Katalog und im Internet ohne zusätzliche Kosten für den Eigentümer.

Der Eigentümer des Ferienobjekts erhielt das mit X vereinbarte Entgelt nur im Falle der erfolgreichen Weiterüberlassung an Kunden. Die Einrichtung, Ausstattung und Reinigung des Ferienobjekts, ggf. Reparaturen sowie die Schlüsselübergabe, die Entgegennahme der vereinbarten Kautions sowie ggf. die Abrechnung von Nebenkosten verblieben im Verantwortungsbereich des Eigentümers.

Über regionale Büros oder Betreuungseinrichtungen vor Ort verfügte X nicht.

Mit seinen Kunden schloss X in eigenem Namen und für eigene Rechnung Ferienhaus- bzw. Ferienwohnungsverträge zu einem Gesamtpreis ab. Der Gesamtpreis setzte sich aus dem an den jeweiligen Eigentümer der Immobilie zu zahlenden Preis zuzüglich eines Aufschlags zusammen.

Vor der Anreise erhielt der Kunde die Reiseunterlagen mit Angaben u. a. zur Schlüsselübergabe und Zahlung einer Kautions vor Ort. Die Verträge mit den Urlaubern beinhalteten auch als "Reisebedingungen" bezeichnete Allgemeine Geschäftsbedingungen, in denen u. a. geregelt war, dass Buchungen für Flüge, Fähren und Mietwagen von X lediglich vermittelt wurden, dass variable Kosten wie Kurtaxe,

Strom, Gas, Wäsche etc. vor Ort an den Vermieter zu zahlen waren und dass der Vermieter berechtigt war, eine angemessene Kautions zu verlangen. Zudem waren die Rücktrittsbedingungen und -gebühren sowie die Haftung geregelt. Schließlich erhielten die Kunden mit der Reisebestätigung einen Sicherungsschein der X.

Nach einer Außenprüfung ging die Finanzverwaltung von einer Hinzurechnung der Aufwendungen für die Anmietung der jeweiligen Ferienimmobilie nach § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG aus.

Die hiergegen eingelegte Klage war nach Auffassung des FG unbegründet.

Entscheidung

Der BFH schloss sich der Auffassung der Finanzverwaltung und des FG an. Die Revision der Klägerin wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Ob "Mietaufwand" vorliegt, richtet sich danach, ob der Nutzungsvertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietverhältnis i. S. d. BGB ist.

Die Inhalte und Hauptpflichten des Mietvertrags ergeben sich aus § 535 BGB. Durch den Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, dem Mieter den Gebrauch der Mietsache während der Mietzeit zu gewähren. Der Mieter ist verpflichtet, dem Vermieter die vereinbarte Miete zu entrichten.

Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietvertrag, so wird er steuerlich als solcher gewürdigt, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp "Miete" nicht entsprechen. Bei einem entsprechenden Mietvertrag unterliegt dann das gesamte Entgelt der Hinzurechnung.

Die Einordnung unter diesen Vertragstyp ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche mietfremde Elemente enthält. In diesen Fällen kann der Vertrag teilweise als Mietvertrag einzuordnen sein oder einen Vertrag eigener Art darstellen. Im letztgenannten Fall scheidet eine Hinzurechnung insgesamt aus; im erstgenannten Fall kommt nur eine Hinzurechnung in Bezug auf die anteiligen Aufwendungen, die auf die Miete entfallen, in Frage.

Im Entscheidungsfall geht der BFH vom Vorliegen eines Mietvertrags aus. Die Hauptleistungsverpflichtung aus den Verträgen mit den Objekteigentümern war mietvertragsrechtlicher Natur (Gebrauchsüberlassung der jeweiligen Immobilie und Zahlung eines Mietzinses).

Ein Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 Abs. 1 BGB) lag nicht vor: Unter Geschäftsbesorgungsverträge fallen Vermittlungsverträge. Eine bloße Vermittlung scheidet im Entscheidungsfall aus, weil aus Sicht des durchschnittlichen Reisekunden der Ferienimmobilienanbieter über Katalog, Internetplattformen und Vermittler die Ferienimmobilien im eigenen Namen angeboten hat. Weder die Kataloge noch die Buchungsbestätigung wies auf den jeweiligen Eigentümer des Objekts hin. Auch hatte die Klägerin gegenüber den Eigentümern keine Ansprüche auf Vermittlungsprovisionen; die Klägerin schuldete vielmehr Entgelte für die Wohnungsüberlassungen.

Für einen Mietvertrag ist es nicht notwendig, dass der Reisende selbst mit dem Eigentümer einen solchen Vertrag abschließt. Auch eine Untervermietung zugunsten des Reisenden durch den Anmieter der Ferienimmobilie reicht aus. D. h. die Durchleitung der Immobilie steht der Hinzurechnung nicht entgegen.

Unerheblich ist auch, dass Zahlungen an den Eigentümer nur im Falle der Weitervermietung geleistet werden. An dem Charakter des Mietverhältnisses ändert sich hierdurch nichts.

Auch die Verpflichtung des Eigentümers, Nebenpflichten selbst gegenüber dem Reisenden zu erbringen (z. B. etwa die Übergabe der Schlüssel, die Entgegennahme und Abrechnung der Kautions, die Bearbeitung von Reklamationen, die Abwicklung von durch Urlauber verursachten Schäden, die Bereitstellung von Bettwäsche und Handtüchern und die Übernahme von Endreinigungen) beeinflusst die Qualifikation als Mietvertrag nicht.

Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen setzt nicht voraus, dass ein laufendes Entgelt zu zahlen ist. Auch andere als laufende Zahlungen können eine Hinzurechnung auslösen.

Für die Hinzurechnung nach § 8 Satz 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG ist die Frage zu beantworten, ob das Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehören würde, wenn der Mieter Eigentümer des angemieteten Mietgegenstandes wäre.

In § 247 Abs. 2 HGB wird definiert, dass als Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen sind, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Es bedarf einer Prüfung im jeweiligen Einzelfall, und zwar unter besonderer Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands des Unternehmens und der betrieblichen Verhältnisse.

Im Entscheidungsfall lag "fiktives" Anlagevermögen vor.

Nach dem Geschäftsgegenstand von X (der Vermietung eines großen Bestands von Ferienimmobilien) und den spezifischen betrieblichen Verhältnissen (die Inhalte der mit den Eigentümern der Ferienimmobilien geschlossenen Verträge und die von der X genutzten Vermarktungskanäle) war der Ferienimmobilienanbieter dauerhaft auf das Vorhandensein der Ferienimmobilien angewiesen.

Die langfristige Anmietung der jeweiligen Ferienimmobilie spricht dafür, dass diese dazu bestimmt war, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Die Hinzurechnung entfällt nicht infolge der jeweils nur kurzfristigen Nutzung. Der Entscheidungsfall ist nicht mit Fällen vergleichbar, in denen Verträge über die jeweils kurzfristige Hotelnutzung abgeschlossen werden.