

Gewerbsteuer

## Das FG Münster und der Hoteleinkauf: Hinzurechnung einer „Kaltmiete“ keine praxistaugliche Lösung!

Von RA/StB Dr. Volker M. Jorczyk, Köln, und RA/StB Dr. Daniel Mohr, Hamburg

**Das FG Münster hat am 2.5.2016 seine Entscheidungsgründe zum Zwischenurteil vom 28.1.2016 veröffentlicht. Trat noch Ernüchterung ein, als der Urteilstenor am 10.2.2016 publik wurde, erstauen die Urteilsgründe insofern, als sie verschweigen, warum Aufwendungen der Reiseveranstalter aus dem Hotel- und sonstigen Reisevorleistungseinkauf anteilig als Mietzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d/e GewStG zu behandelt werden sollen. Hatte man aus der Begründung des Urteils erwartet, Klarheit in der Sache zu gewinnen, liegt nun die Hoffnung darin, dass sich der BFH in der Revision endlich dezidiert äußert.**

### 1. Zweifel an der Zulässigkeit des Zwischenurteils

Es fällt auf, dass das FG Münster viel Mühe aufwendet, um die Zulässigkeit des Zwischenurteils zu begründen. Denn nur ausnahmsweise darf ein FG im Wege eines Zwischenurteils einzelne Besteuerungsgrundlagen feststellen und insoweit abschließend über einen Streit entscheiden. Neben dem Einverständnis der Parteien ist aber erforderlich, dass diese Art der Streitbeendigung „sachdienlich“ ist, also tatsächlich eine Beendigung in der Sache (hier: Hinzurechnung dem Grunde nach) herbeigeführt werden kann. Das FG übersieht an dieser Stelle allerdings zwei wesentliche Punkte.

- Die Streitbeendigung hängt an der Prämisse, dass im Hoteleinkaufsvertrag überhaupt ein hinzurechenbarer Mietanteil enthalten ist und die eingekauften Reiseleistungen an sich teilbar sind. Gerade das muss aber erst einmal geklärt werden. Mit der Entscheidung für ein Zwischenurteil gibt Münster bereits den Weg der Sachentscheidung vor – aus unserer Sicht ein Zirkelschluss.
- Zudem wäre dem Endurteil nur noch die Entscheidung über die Höhe der Hinzurechnungen vorbehalten. Das setzt voraus, dass diese überhaupt ermittelbar ist. Ungeachtet der Bekundungen im Urteil, man habe „Maßgaben für die Bemessung der Hinzurechnung der Höhe nach festgestellt“, betreffen diese die Aufteilung der Hotelleistungen. Es bedarf aber einer konkretisierten, auf den Einzelfall bezogenen Maßstabsbildung, wie viel Prozent des Entgelts auf die einzelnen Leistungsbestandteile entfallen soll und wonach sich dieser Maßstab bestimmt. Hierzu schweigt das Urteil wie auch die Finanzverwaltung – nicht ohne Grund – sowohl im Prozess als auch in ihren Erlassen geschwiegen hat.

**Sachdienliche  
Streitbeendigung?**

**Höhe der Hinzurechnungen überhaupt ermittelbar?**

## 2. Immerhin geklärt: Auslandsbetriebsstätten und Schiffscharterverträge nicht betroffen

### Betriebsstätten im Ausland

Trotz aller Kritik, die unmittelbar nach der Tenorverkündung erfolgte, sind die Ausführungen zu Auslandsbetriebsstätten und Schiffscharterverträgen positiv hervorzuheben (vgl. insoweit bereits die Berichterstattung in SRTour 03/2016 S. 7 ff.). Echte Mietaufwendungen des Reiseveranstalters, die im Zusammenhang mit dem Betrieb eines eigenen Hotels im Ausland stehen, sind per se außerhalb jeglicher Hinzurechnung.

Liegt nämlich eine ausländische Betriebsstätte vor, greift die deutsche Gewerbesteuer, die sich nur auf den inländischen Gewerbebetrieb bezieht, schon dem Grunde nach nicht (Territorialitätsprinzip). Wann eine echte Betriebsstätte vorliegt, ist eine Frage des konkreten Falls.

**Praxishinweis:** Die Voraussetzungen waren jedenfalls vorliegend für zwei im Eigenbetrieb stehende ausländische Hotels zweifelsfrei zu bejahen. Insofern hat das FG dem Finanzamt (FA) deutlich widersprochen.

### Schiffscharter

Das FA unterlag auch bzgl. der Aufwendungen im Zusammenhang mit Schiffscharterverträgen. Hierbei handelt es sich um Vereinbarungen, in denen ein Schiff nebst Mannschaft „eingekauft“ wird. Es liegt keine Miete i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d/e GewStG vor. Der Vertrag enthält nämlich als wesentliches mietfremdes Element die Mannschaftsgestellung, welche die Rechtsnatur des Vertrags derart beeinflusst, dass das die Miete prägende Überlassungselement nicht gesondert betrachtet werden kann (so schon zur Zeitcharter der BFH mit Urteil vom 23.7.1957, BStBl. III 1957 S. 306).

**Praxishinweis:** Auch wenn die Ausführungen in der Sache nicht neu sind, sichern sie in der Branche vorhandene Vertragskonstellationen und weisen den Fiskus insoweit in die Schranken.

## 3. Hoteleinkauf als partielle Miete: Ansatz überzeugt nicht

### Mietrechtliche Komponente

Bei genauer Lektüre der Urteilsgründe fällt ins Auge, dass im Ergebnis eine partielle Hinzurechnung der Aufwendungen für den Hoteleinkauf erfolgen soll. Das Gericht ist – wie schon die mündliche Verhandlung zeigte – von der Prämisse geleitet, dass Hotelleistungen eine (eigenständige) mietrechtliche Komponente innewohnen soll. Diese Schlussfolgerung harrt jedoch ihrer Begründung. Die knappen Ausführungen des Münsteraner Senats hierzu vermögen nicht zu überzeugen.

Standen bereits die Verlautbarungen der Finanzverwaltung zum Hoteleinkauf (OFD NRW vom 23.9.2013 und vom 4.11.2013) vor allem deshalb in der Kritik, weil es ihnen an einer inhaltlichen Begründung der proklamierten rechtlichen Einordnung des Hoteleinkaufs fehlte, fällt es schwer, das Urteil hiervon auszunehmen. Das

FG Münster geht zwar richtigerweise davon aus, dass die Frage, ob Aufwendungen als Miete zu kategorisieren sind, nach Maßgabe zivilrechtlicher Wertungen zu erfolgen hat. Diese macht es auch zur Grundlage seiner Betrachtung in Bezug auf Beherbergungsleistungen.

Indes wird nicht hinterfragt, warum das Zivilrecht in der Beherbergung eines Gasts überhaupt eine mietrechtliche Komponente bejaht. Bei sorgfältigerer Recherche hätte man herausfinden können, dass dieses mietrechtliche Verständnis spätestens seit der Entscheidung des Reichsgerichts vom 30.3.1942 (RGZ 169 S. 84) zwar civil law common sense ist. Diesem Denkansatz liegt aber eine besondere Konstellation zugrunde, nämlich das Schadensersatzbegehren eines verletzten Gasts. Jenem einen Ersatzanspruch nach mietrechtlichen Vorschriften zu gewähren, entsprach der Billigkeit des Falls.

Bei intensiverer Auseinandersetzung mit der Materie hätte auch erkannt werden können, dass jüngere Entscheidungen anderer Zivilgerichte vor allem die dienstvertragliche Komponente von Hotelleistungen betonen (OLG Düsseldorf vom 21.2.2008, NJW-RR 2008 S. 1526, und OLG Karlsruhe vom 14.1.1999). Es lässt sich schlussfolgern, dass die Einordnung der Beherbergung als Vertrag mit mietrechtlicher Komponente auf konkreten Interessenlagen des jeweiligen Zivilrechtsstreits beruhte.

Dies kann nicht auf die gewerbesteuerliche Wertung übertragen werden, weil die auf Schadenersatz fokussierende Zivilrechtsprechung dem Gesamtcharakter des Einkaufs von Beherbergungs- und weiteren Serviceleistungen nicht gerecht wird, sondern dienstvertragliche Elemente im Vordergrund stehen.

#### 4. Verhältnis zwischen Unterbringung und sonstigen Hotelleistungen bleibt ungeklärt

Die zivilrechtliche Wertung erfordert, dass das Verhältnis der einzelnen Hotelleistungen untereinander betrachtet werden muss. Ein solches Vorgehen resultiert aus der Rechtsprechung des BFH. Dieser qualifiziert nur dann einen Vertrag als Mietvertrag, wenn dieser neben einer vereinbarten Gebrauchsüberlassungskomponente keine wesentlichen mietfremden Elemente enthält (st. Rspr. seit BFH, Urteil vom 23.7.1957, BStBl. III 1957 S. 306; vgl. auch Mohr, Inkongruenzen bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung, 2016, S. 78 ff.)

Diese Prämisse erkennt das FG zwar grundsätzlich an. Es versäumt aber den Fragen nachzugehen,

- wie die verschiedenen Leistungen des Hoteliers im Kontext zur Unterbringung (bei zivilrechtlicher Einzelbetrachtung zweifelsfrei eine mietrechtliche Komponente) stehen, ob sie also bloße

**Heranziehung älterer ...**

**... und jüngerer zivilrechtlicher Entscheidungen ...**

**... nicht auf gewerbesteuerliche Wertung übertragbar**

**Keine wesentlichen mietfremden Elemente**

Nebenleistungen bilden oder gar eigene Hauptleistungen darstellen, und

- in welchem Verhältnis all diese Leistungen zueinander stehen.

**Zwischenergebnis:** Festzustellen ist, dass die z.T. umfänglichen Inklusiv-, Zusatz- und Vorhalteleistungen eines Hoteliers nicht zwingend in einem Über-Unterordnungsverhältnis zur Übernachtung stehen, dafür aber alle darauf gerichtet sind, der Gesamtversorgung des Gasts (und nicht des Reiseveranstalters!) zu dienen. Derartige Differenzierungen, die ihre Grundlage in der ständigen BFH-Rechtsprechung finden, hat das FG Münster unterlassen. Diesen Fragen auf den fiskalischen Grund zu gehen, hätte der Fall mehr als verdient. Insoweit hat das FG Münster die Chance zur Richtungsweisung leider vertan.

## 5. Hotelzimmer als fiktives Anlagevermögen: Eine Absurdität

### Umqualifizierung von echtem Umlaufvermögen ...

Ebenso sind die Ausführungen des FG Münster zum fiktiven Anlagevermögen kaum geeignet, höheren Ansprüchen gerecht zu werden. Der Klägerin wird vorgehalten, ihr Ansatz, es handele sich bei Hotelleistungen um „Umlaufvermögen“, weil sie Nutzungsrechte erwerbe und veräußere, greife nicht, weil es auf die hypothetische Betrachtung des Eigentums am Hotel bzw. Hotelzimmer ankomme. Hier erschöpft sich das FG im Wesentlichen im Postulieren von Althergebrachtem. Der Verweis auf die Entscheidung des FG München zum Messeveranstalter (EFG 2015 S. 1835) unterstreicht dies.

### ... in fiktives Anlagevermögen verbietet sich

Echtes Umlaufvermögen qua theoretischer Betrachtung in fiktives Anlagevermögen umzudefinieren, verbietet sich, weil insoweit der offenkundige Sachverhalt profiskalisch und gegen die Rechtsgrundsätze der Container-Fall-Entscheidung des BFH aus dem Jahr 1972 verbogen wird. Dieser gewerbesteuerlich unhaltbare Umstand, der in der deutschen Tourismusbranche schon lange und zu Recht als Skandal begriffen wird, erfährt nun eine, wenngleich eingeschränkte, aber doch hoffentlich nur temporäre Perpetuierung durch die Finanzrichter aus Münster.

**Zwischenergebnis** War erwartet worden, dass Differenzierungen aufgenommen und der Zweck der Hinzurechnung, nämlich die Verobjektivierung des Gewerbeertrags hinterfragt würden, sieht sich der geneigte Rechtsanwender also auch an dieser Stelle enttäuscht. Denn dass in der Tat eine sich „verbrauchende“ Nutzung im Vordergrund der Betrachtung steht, lässt sich kaum von der Hand weisen. Die Unterbringungsleistung ist ein Bestandteil des vom Reiseveranstalter vertriebenen Produkts „Reise“. Die Unterbringung bildet sich ausschließlich im konkreten Produkt „Reise“ ab. Wird die Reise verkauft, ist der geschäftliche Erfolg aus dieser erfolgreichen Produktvermarktung zu besteuern. Wird die Reise angetreten, hat sich die „Nutzung“ des Hotelzimmers erschöpft.

Der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung können hingegen nur solche Aufwendungen unterliegen, die für solche Wirtschaftsgüter getätigt werden, die der Gewerbebetrieb für die Herstellung seiner Produkte benötigt, also diese Wirtschaftsgüter seinem Produktionsprozess für die Erstellung des Produkts zuzuordnen sind. I.d.R. sind dies das gemietete Bürogebäude, Fabrikationsräumlichkeiten etc., in welchen der Reiseveranstalter seine Tätigkeit ausübt und die Reisen „produziert“. Ist die Unterbringungsleistung im Produkt „Reise“ bereits enthalten und wird damit bereits als Teil des Unternehmensgewinns besteuert, kann sie in der Gewerbesteuer nicht nochmals auf der Ebene der Hinzurechnung berücksichtigt werden, sonst führt dies zu einer doppelten Heranziehung desselben Elements.

## 6. Kaltmiete als Ansatz der Hinzurechnung

Das FG Münster gibt katalogartig vor, welche Leistungsbestandteile des Hotels von der Hinzurechnung auszunehmen sind. Es meint, damit Sorge dafür getragen zu haben, im Rahmen des Endurteils abschließend entscheiden zu können, welche Entgeltbestandteile des Hoteleinkaufs dann als hinzurechnungspflichtig behandelt werden könnten. Bei nüchterner Betrachtung besteht die Leistung des Gerichts darin, die gewerbsteuerliche Hinzurechnung auf eine sog. „Kaltmiete“ zu beschränken.

Das mag mancherorts bereits als „Erleichterung“ und Begünstigung verstanden werden. Denn in Erweiterung des Katalogs der Finanzverwaltung (siehe OFD NRW vom 4.11.2013) sollen beispielsweise nun zusätzlich auch die Handtuchgestellung (zivilrechtlich eine klassische Nebenleistung zur Unterbringung) sowie die Betriebskosten des Hotels (Wasser, Strom etc.) außen vor bleiben. Worauf sich diese Aufteilung gründet und vor allem die Frage, wie sich dies mit Aufzeichnungspflichten verträgt, lässt das Gericht – wie zuvor schon die OFD NRW – im Dunkeln.

## 7. Aufteilung von Leistungen ersetzt keinen Schätzungsmaßstab

Die Urteilsausführungen zur Aufteilung der Leistungen sind von der Prämisse geleitet, dass eine Aufteilung der Einzelleistungen des Hoteleinkaufs möglich ist. Dem ist zwar nicht so, aber selbst wenn dem so wäre, müsste geklärt werden, in welchem Verhältnis die einzelnen Leistungen aufzuteilen sind.

Dieser Punkt wird durch das Urteil jedoch nicht beantwortet, nicht einmal dem Grunde nach. Eine nachvollziehbare Maßstababildung ist indes essenzieller Bestandteil für die Frage, ob eine Aufteilung der verschiedenen Leistungen des Hoteliers überhaupt möglich ist. Denn dass verschiedene Leistungen in einem Reise-/Hotelpaket enthalten sind, ist unstrittig. Gleichwohl kann das für die Gesamtheit „Hotelleistung“ gezahlte einheitliche Entgelt nicht aufgeteilt

**Von der Hinzurechnung auszunehmende Leistungsbestandteile**

**Einzelleistungen im Hoteleinkauf wie abgrenzen?**

werden, weil gar nicht bestimmt werden kann, welcher Anteil auf die einzelnen Komponenten und damit auf eine „Kaltmiete“ entfällt.

**Ohne Maßstab keine sachgerechte Aufteilung**

Die Schätzung resp. grundsätzliche Ausführungen zur Art und Weise einer Schätzungs- resp. Ermittlungsmethode hat das FG unterlassen, weil es offenbar meint, dies erst im Endurteil vornehmen zu müssen. Ohne Maßstab kann es aber keine sachgerechte Schätzung geben. Diesen zu formulieren, war das FG gefragt, anderenfalls hätte es auch nicht im Wege des Zwischenurteils entscheiden dürfen. Das Gericht ging dem Problem, wie der „Kaltmietanteil“ in den verschiedenen Regionen im In- und Ausland überhaupt bemessen werden soll, erkennbar aus dem Weg.

**Praxishinweis:** Die einzig vorgeschlagene retrograde Bemessung mittels einer Subtraktion von Leistungen überzeugt schon deshalb nicht, weil sie nicht die Frage nach regional unterschiedlichen und saisonal schwankenden Hotelpreisen beantwortet.

## 8. Ausblick

Es steht zu hoffen, dass der BFH ungeachtet der sich aufdrängenden Zulässigkeitsfragen Ausführungen in der Sache macht und sich idealerweise der in der SRTour vertretenen Rechtsauffassung anschließt.