Urteil vom 17. August 2023, III R 59/20

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die Überlassung von Ferienimmobilien zur Weiterüberlassung an Reisende

ECLI:DE:BFH:2023:U.170823.IIIR59.20.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, GewStG § 2 Abs 2 S 2, BGB § 535, BGB § 675 Abs 1, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, GewStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 24. September 2020, Az: 3 K 2762/19

Leitsätze

1. Die Hinzurechnung von Aufwendungen eines Anbieters von Ferienimmobilien für die vorübergehende Überlassung der Ferienobjekte nach § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes setzt voraus, dass das Vertragsverhältnis zwischen dem Anbieter und dem Eigentümer des Objekts seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietverhältnis ist.

2. Ob das Vertragsverhältnis zwischen dem Ferienimmobilienanbieter und dem Objekteigentümer einen Mietvertrag oder einen Vermittlungsvertrag mit Geschäftsbesorgungscharakter darstellt, hängt vom Inhalt und der Durchführung des geschlossenen Vertrags ab. Für die Einordnung als Mietvertragsverhältnis spricht insbesondere, dass der Anbieter die Objekte im eigenen Namen vermarktet und vom Eigentümer keine Vermittlungsprovision erhält, sondern diesem ein Entgelt für die Gebrauchsüberlassung zahlt.

3. Eine Zuordnung der im fiktiven Eigentum des Ferienimmobilienanbieters stehenden Objekte zu dessen Anlagevermögen kommt insbesondere dann in Betracht, wenn er die Objekte langfristig anmietet und nach seinem Geschäftsmodell bestrebt ist, einen weitgehend unveränderten Bestand an Objekten zu erhalten und den Reisekunden anzubieten.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 24.09.2020 - 3 K 2762/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Hinzurechnung von Aufwendungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung, die einer Organgesellschaft der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für die Überlassung von Ferienimmobilien zur Weiterüberlassung an Urlauber entstanden sind.

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

3 Nach ihrem Geschäftsmodell im Streitjahr bot X im In- und Ausland circa ... Ferienimmobilien über Kataloge, eine Internet-Plattform und über Vermittler wie zum Beispiel Reisebüros an. Zu diesem Zweck schloss X Verträge mit den Eigentümern der jeweiligen Immobilen 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 ebenfalls Angaben zur Höhe der vor Ort zu zahlenden Kaution und dazu, ob Bettwäsche, Handtücher und eine Endreinigung gebucht werden konnten. In den einen Bestandteil des jeweiligen Vertrags bildenden "Allgemeinen Bedingungen" waren unter anderem die Zahlung der Kaution 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 zum ... 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 (...) geregelt. 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, gegebenenfalls Reparaturen sowie die Schlüsselübergabe, die Entgegennahme der vereinbarten Kaution sowie gegebenenfalls die Abrechnung von Nebenkosten verblieben nach den geschilderten und im Wesentlichen gleichlautenden Vereinbarungen im Verantwortungsbereich des Eigentümers.

4 Über regionale Büros oder Betreuungseinrichtungen vor Ort verfügte X im Streitjahr nicht.

5 Mit seinen Kunden schloss X in eigenem Namen und für eigene Rechnung Ferienhaus- beziehungsweise Ferienwohnungsverträge zu einem Gesamtpreis ab, in welchem der an den jeweiligen Eigentümer der Immobile zu zahlende Preis und ein Aufschlag (Marge) für X enthalten war. Vor der Anreise erhielt der Kunde die Reiseunterlagen mit näheren Angaben unter anderem zur Schlüsselübergabe und Zahlung einer Kaution vor Ort. Die Verträge mit den Urlaubern beinhalteten unter anderem als "Reisebedingungen" bezeichnete Allgemeine Geschäftsbedingungen, in denen unter anderem geregelt war, dass Buchungen für Flüge, Fähren und Mietwagen von X lediglich vermittelt wurden, dass variable Kosten wie Kurtaxe, Strom, Gas, Wäsche und so weiter vor Ort an den Vermieter zu zahlen waren und dass der Vermieter berechtigt war, eine angemessene Kaution zu verlangen. Zudem waren die Rücktrittsbedingungen und -gebühren sowie die Haftung geregelt. Schließlich erhielten die Kunden nach den vom Finanzgericht (FG) in Bezug genommenen Reisebedingungen mit der Reisebestätigung einen Sicherungsschein der X.

6 Im Rahmen einer bei der X durchgeführten Außenprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass es sich bei den an die Eigentümer der Ferienobjekte gezahlten Entgelten um nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewerbeertrag hinzuzurechnende Miet- und Pachtzinsen handele. X sei ein in der Tourismusbranche tätiges Unternehmen, dessen Hauptzweck die Weitervermietung von Ferienhäusern und Ferienwohnungen sei. Zu diesem Zweck miete X regelmäßig die entsprechenden Immobilien zuvor von den Eigentümern an. Die Objekte würden dann in Katalogen und im Internet zur Miete angeboten und an Urlauber vermietet. Zur Kostendeckung und Gewinnerzielung werde auf die bei X anfallenden Mietaufwendungen bei der Weitervermietung ein entsprechender Aufschlag berechnet. In der Gewinn- und Verlustrechnung würden die Mietaufwendungen auf das "Konto ..." gebucht. In 2010 seien dies ... € gewesen. In Ausnahmefällen seien hier auch Kosten für gesonderte Leistungen wie zum Beispiel Skipässe verbucht; diese Beträge seien von untergeordneter Bedeutung. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG sei auch auf Reisedienstleistungen und somit auf Reiseveranstalter anzuwenden. Der zwischen dem Reiseveranstalter und dem jeweiligen Ferienobjektbesitzer abgeschlossene Vertrag sei als Mietvertrag anzusehen. Das hierfür zu entrichtende Entgelt unterliege der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung. Dies gelte auch für im Ausland belegene Ferienobjekte. Es handele sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Für gesonderte Leistungen wie Skipässe werde ein geschätzter Betrag von ... € herausgerechnet. Die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für 2010 betrage danach ... €. Hinsichtlich der Höhe des Hinzurechnungsbetrags bestehe Übereinstimmung.

7 Eine auch bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung berücksichtigte beim Gewerbesteuermessbetrag den bei der Prüfung der X festgestellten Gewerbeertrag der Organgesellschaft X.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ unter dem 25.08.2014 für die Klägerin einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010, in dem bei X --der Organgesellschaft-- die Bemessungsgrundlage für die Hinzurechnung für Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen um ... € erhöht wurde.

9 Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 02.01.2017).

10 Im finanzgerichtlichen Verfahren wurde ein Erörterungstermin durchgeführt. In diesem gab der ehemalige Inhaber und Geschäftsführer der X an, dass es im Streitjahr ... Kataloge und ... Internetplattform gegeben habe, über die man die Ferienobjekte habe buchen können. Außerdem seien die Objekte über Reisebüros buchbar gewesen. Die Kataloge seien jährlich neu erschienen. Die Verträge mit den Eigentümern der Ferienimmobilien hätten zwar eine Verlängerungsklausel gehabt, sie seien aber trotzdem jedes Jahr neu verhandelt worden. Hier sei es unter anderem um Rahmenbedingungen, Preiserhöhungen und Erfahrungsaustausch gegangen. Bei Saisonbeginn hätten schon wieder Vertragsgespräche für die nächste Saison begonnen. Denn die Kataloge seien spätestens Ende .../Anfang ... erschienen, das heißt die Haupteinkaufszeit seien die Monate .../... gewesen. Es habe jedes Jahr einen Wechsel von Eigentümern von um die ... % gegeben. Gründe hierfür seien Verkauf, Eigenvermarktung, mangelnde Einigung über den Preis, Todesfälle und so weiter gewesen. Die Lücken seien wieder gefüllt worden. Wenn jedes Jahr alle Eigentümer abgesprungen wären, wäre das kaum zu heilen gewesen. Weil die Partner schon im ... hätten kündigen müssen, hätte die X gewusst, mit welchen Objekten sie weiterarbeiten könne, und den ganzen Sommer Zeit gehabt, für die verlorenen Objekte Ersatz zu suchen. Die jährlich neu abgeschlossenen Verträge seien hart verhandelt worden. Da sei es unter anderem um den Preis, erforderliche Anschaffungen und Saisonzeiten gegangen. Die Verträge seien von X formuliert worden. Der Aufschlag gegenüber den Reisenden habe circa ... % betragen, wobei die Reisebüros hiervon ... % erhalten hätten. Sei ein Objekt nicht vermietet worden, hätten die Eigentümer kein Entgelt erhalten. Objekte, die zum Festpreis angemietet worden seien, habe es nur Anfang der ...er Jahre gegeben. Die Objekte seien am Anfang gründlich besichtigt worden. Ansonsten hätten die Eigentümer die Immobilien betrieben. Mit Schlüsselübergabe, Reinigung oder Reparaturen habe die X nichts zu tun gehabt. Dass sie sich von einem Eigentümer getrennt hätte, sei sehr selten vorgekommen, sicher in unter ... % der Fälle. Die Belegungszeiten hätten in der Regel ... Wochen, in besonderen Fällen auch Wochen betragen. Das Angebot habe zu circa ... % aus Einzelvermietern und zu circa ... % aus Ferienanlagen bestanden. Regionale Betreuungsbüros vor Ort habe sie nie gehabt. Alles sei vom Sitz der Klägerin aus geregelt worden. Mit dem Reisenden sei ein standardisierter Reisevertrag geschlossen worden. Zunächst habe es eine Buchungsbestätigung gegeben mit den Allgemeinen Bedingungen. Hierbei sei der Eigentümer des Objekts nicht bekannt gegeben worden. Erst vor der Anreise seien die Reiseunterlagen verschickt worden, aus diesen habe sich dann unter anderem ergeben, wo die Schlüsselübergabe stattfinde. Außer bei den Ferienanlagen habe sie das Exklusivrecht auf die Vermietung der Ferienobjekte gehabt.

11 Das FG wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 559 dargestellten Gründen als unbegründet ab.

12 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

13 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 vom 25.08.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.01.2017 dahingehend zu ändern, dass Aufwendungen der X in Höhe von ... € nicht in die Bemessungsgrundlage für die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, einbezogen werden.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Mit Beschluss vom 19.01.2022 (Aktenzeichen ...) hat der Senat die Vollziehung des Gewebesteuermessbescheids 2010 im Hinblick auf die streitige Hinzurechnung von Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Höhe von ... € ausgesetzt.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision hat keinen Erfolg. Die Verfahrensrügen wurden nicht in der gesetzlich gebotenen Weise erhoben (dazu unter 1.). Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG vorliegen, da es sich bei den von X an die Eigentümer der Ferienimmobilien gezahlten Entgelten um Miet- und Pachtzinsen handelte (dazu unter 2.) und die Ferienimmobilien bei unterstelltem Eigentum der X zu deren Anlagevermögen gehört hätten (dazu unter 3.).

17 1. Die Klägerin hat die von ihr erhobene Rüge eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) nicht in der nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO erforderlichen Weise begründet.

18 a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO muss die Revisionsbegründung die Tatsachen bezeichnen, die den behaupteten Verfahrensmangel ergeben.

19 aa) Die schlüssige Darlegung der Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) durch das FG erfordert Angaben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunktes hätte aufdrängen müssen, obwohl der Kläger selbst keinen entsprechenden Beweisantrag gestellt hat. Darüber hinaus ist darzulegen, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.02.2014 - VII B 109/13, BFH/NV 2014, 910; vom 02.03.2017 - XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 28 und vom 04.03.2020 - XI B 30/19, BFH/NV 2020, 611, Rz 11). Außerdem muss der Revisionskläger vortragen, dass er den Verstoß in der Vorinstanz gerügt habe oder aus welchen entschuldbaren Gründen er an einer solchen Rüge vor dem FG gehindert gewesen sei (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 05.12.2013 - XI B 1/13, BFH/NV 2014, 547, Rz 9 und vom 02.03.2017 - XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 31).

20 bb) Die ordnungsgemäße Rüge des Fehlens von Entscheidungsgründen (§ 119 Abs. 1 Nr. 6 FGO) erfordert unter anderem die Darstellung, dass der Anspruch (das Angriffs- oder Verteidigungsmittel) im Verfahren vor dem FG geltend gemacht worden ist (Senatsbeschluss vom 05.07.2013 - III B 25/12, BFH/NV 2013, 1600, Rz 18).

21 b) Diesen Anforderungen entspricht die Revisionsbegründung nicht.

22 aa) Die Klägerin hat einen Sachaufklärungsmangel nicht schlüssig dargelegt.

23 (1) Soweit sie rügt, das FG habe nicht aufgeklärt, ob die Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft vorliegen, wird aus der Revisionsbegründung jedenfalls nicht ersichtlich, welches Ergebnis die Beweisaufnahme erbracht hätte und ob die Klägerin die unterlassene Beweisaufnahme in der Vorinstanz gerügt hat oder aus welchen entschuldbaren Gründen sie an einer solchen Rüge vor dem FG gehindert war.

24 Gleiches gilt, soweit die Klägerin geltend macht, das FG habe die Voraussetzungen der Hinzurechnung auf der Ebene der Klägerin (Organträgerin) nicht aufgeklärt. Insoweit hat die Klägerin nicht vorgetragen, aus welchen vom FG aufzuklärenden Tatsachen sich trotz der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG keine Zusammenrechnung des auf Ebene der X (Organgesellschaft) unter Beachtung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG) ermittelten Gewerbeertrags mit dem für die Klägerin ermittelten Gewerbeertrag ergeben hätte (s. etwa BFH-Urteil vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rz 8, zu möglichen Korrekturen bei unberechtigten doppelten steuerrechtlichen Be- oder Entlastungen).

25 (2) Soweit sie rügt, das FG habe versäumt, die Art der Aufwendungen der X anhand der konkreten Verträge zu bestimmen, legt die Klägerin nicht dar, welche konkreten Verträge das FG hätte heranziehen müssen, welche für sie günstigeren Tatsachen sich daraus ergeben hätten, weshalb sich dem FG die Heranziehung der Verträge hätte aufdrängen müssen, obwohl die Klägerin die Verträge selbst nicht als Beweis angeboten hat, und dass kein Rügeverzicht eingetreten ist.

26 Im Übrigen sieht der Senat nach § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer Begründung ab.

27 bb) Die Klägerin hat auch nicht dargelegt, dass sie das Fehlen eines Organschaftsverhältnisses zwischen ihr und der X oder das Fehlen der Hinzurechnungsvoraussetzungen auf Ebene der Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren geltend gemacht hat und diese Verteidigungsmittel in den Entscheidungsgründen übergangen wurden.

28 2. Das FG hat zu Recht angenommen, dass es sich bei den zwischen der Klägerin und den Eigentümern der Ferienimmobilien geschlossenen Verträgen um Mietverträge handelt.

29 a) Nach § 8 Nr. 1 GewStG in der im Erhebungszeitraum 2010 geltenden Fassung werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchstaben a bis f benannten Aufwendungen hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt. Hinzugerechnet wird dabei auch ein Viertel aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG).

30 b) Gegenstand der Hinzurechnung sind Miet- und Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts (vgl. §§ 535 ff., 581 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--). Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts sein (Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, Rz 18, m.w.N.). Durch einen Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, die Mietsache dem Mieter zu überlassen und sie während der Mietzeit in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten (§ 535 Abs. 1 Satz 2 BGB). Für die zivilrechtliche Typisierung des Vertragsverhältnisses ist maßgeblich, mit welchem Inhalt die Beteiligten das Vertragsverhältnis geregelt und tatsächlich durchgeführt haben (Senatsurteil vom 01.06.2022 - III R 56/20, BFH/NV 2023, 327, Rz 24 und 31, betreffend Mehrwegsteigen). Ist auf den Vertrag ausländisches Recht anwendbar, genügt es, dass der Vertrag nach seinem Inhalt und eventuell nach dem Inhalt der subsidiär anzuwendenden Vorschriften des für anwendbar erklärten ausländischen Rechts als Mietvertrag zu beurteilen wäre, wenn auf ihn deutsches Recht anzuwenden wäre (BFH-Urteil vom 27.11.1975 - IV R 192/71, BFHE 117, 474, BStBl II 1976, 220, unter 2.).

31 aa) 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 (BFH-Urteil vom 23.07.1957 - I 50/55 U, BFHE 65, 189, BStBl III 1957, 306). Bei einem entsprechenden Mietvertrag unterliegt dann das gesamte Entgelt der Hinzurechnung.

32 bb) Die Einordnung unter diesen Vertragstypen ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche mietfremde Elemente enthält. In diesem Fall ist zu klären, ob der Vertrag in seine durch die Hauptpflichten bestimmten wesentlichen Elemente zerlegt und teilweise als Mietvertrag angesehen werden kann (gemischter Vertrag mit trennbaren Hauptpflichten, s. dazu Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, Rz 20, m.w.N.) oder ob er insgesamt einem anderen Vertragstyp zuzuordnen beziehungsweise als Vertrag eigener Art einzuordnen ist (s. dazu Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, Rz 21, m.w.N.). Im ersten Fall kommt nur eine Hinzurechnung des Teils des Entgelts in Betracht, der auf die Gebrauchsüberlassung entfällt, im zweiten Fall scheidet eine Hinzurechnung insgesamt aus (s. dazu Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, Rz 20 f., m.w.N.).

33 c) Dies zugrunde gelegt, ist das FG im Streitfall zu Recht davon ausgegangen, dass die Hauptleistungspflichten aus den Verträgen zwischen den Ferienimmobilieneigentümern und der X mietvertragsrechtlicher Natur waren. Nach den vom FG getroffenen Feststellungen zu den von der X mit den Eigentümern vereinbarten Vertragsbedingungen --an die der BFH mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO)-- bestand die Hauptleistungspflicht der Eigentümer ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach in der Gebrauchsüberlassung der Ferienimmobilien. Die Hauptleistungspflicht der X bestand ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach in der Verpflichtung zur Zahlung eines Mietzinses.

34 aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin waren die zwischen der X und den Eigentümern geschlossenen Verträge keine entgeltlichen Geschäftsbesorgungsverträge.

35 (1) Der Begriff des Geschäftsbesorgungsvertrags ist in § 675 Abs. 1 BGB nur insoweit definiert, als ein Dienst- oder ein Werkvertrag eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand haben kann. Im Übrigen wurde der Vertragstypus durch die Rechtsprechung näher charakterisiert, die darunter eine selbständige Tätigkeit wirtschaftlicher Art versteht, für die ursprünglich der Geschäftsherr selbst zu sorgen hatte, die ihm aber durch einen anderen (den Geschäftsführer) abgenommen wird (Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 22.10.1958 - IV ZR 78/58, Der Betrieb 1959, 168, unter II.1.b und vom 25.04.1966 - VII ZR 120/65, BGHZ 45, 223, unter 3.b bb).

36 Geschäftsbesorgungscharakter können insbesondere auch Vermittlungsverträge haben, in denen sich der Geschäftsführer gegenüber dem Geschäftsherrn verpflichtet, diesem gegen Entgelt ein bestimmtes Geschäft mit einem Dritten zu vermitteln (s. dazu die Beispiele in Erman/Berger, BGB, 16. Aufl., § 675 Rz 93a (Adoptionsvermittlungsvertrag), Rz 101 (Chartervertrag), Rz 103 (Vermittlungsvertreter), Rz 113 (Manager für Sportler und Künstler), Rz 118 (Reisebüro) und Rz 121 (Versicherungsvermittler)).

37 Nach einem zu einem Ferienhausanbieter ergangenen Urteil des BGH vom 23.10.2012 - X ZR 157/11 (Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2013, 308, Rz 12) können Reiseunternehmen als Erbringer von Reiseleistungen in eigener Verantwortung tätig werden, wobei sie sich Dritter als Leistungsträger bedienen können, sie können aber auch bloß Vermittler solcher Reiseleistungen sein. Welche Art von Tätigkeit vorliegt, hängt vom Inhalt und den weiteren Umständen der Vertragsverhandlungen ab. Hierbei ist entscheidend darauf abzustellen, wie das Reiseunternehmen aus der Sicht des Reisenden auftritt. Reiseveranstalter und damit Vertragspartner des

Reisevertrags ist derjenige, der aus der maßgeblichen Sicht eines durchschnittlichen Reisekunden als Vertragspartei Reiseleistungen in eigener Verantwortung erbringt.

38 (2) Insoweit kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin für die zivilrechtliche Einordnung der Verträge in der Dreiecksbeziehung X - Eigentümer - Reisender nicht allein auf das Verhältnis der X zu den Eigentümern, sondern auch auf die Sicht des durchschnittlichen Reisekunden an. Hierzu hat das FG festgestellt, dass X im Streitjahr eine große Zahl von Ferienimmobilien über Kataloge, eine Internetplattform und über Vermittler wie Reisebüros anbot. Das Angebot einer Vielzahl von Ferienunterkünften in einem Katalog spricht aus Sicht eines Kunden bereits dafür, dass der Reiseunternehmer nicht für eine Vielzahl von verschiedenen Eigentümern der Immobilien handeln will, sondern die Überlassung der Wohnungen in eigener Verantwortung übernimmt, hierfür selbst einstehen will und eine eigene Vertrauenswerbung entfaltet (BGH-Urteil vom 23.10.2012 - X ZR 157/11, NJW 2013, 308, Rz 14). Ferner hat X nach den Feststellungen des FG die Ferienobjekte den Reisenden nicht in fremdem, sondern im eigenen Namen angeboten, und es fanden sich weder in den Katalogen noch in den Buchungsbestätigungen Hinweise auf den jeweiligen Eigentümer des Ferienobjekts. Überdies hat das FG festgestellt, dass die X gegenüber den Eigentümern keine Ansprüche auf Vermittlungsprovision hatte, sondern umgekehrt den Eigentümern Entgelte schuldete, die im Falle der Überlassung an Reisende pro Haus/Wohnung und Tag oder Woche zu zahlen waren. Somit stellte sich das Vertragsverhältnis zwischen X und den Eigentümern auch aus Sicht der Eigentümer nicht als bloße Vermittlungsleistung, sondern als Anmietung zur Weitervermietung dar.

39 bb) Zu Recht ist das FG weiter davon ausgegangen, dass die Annahme eines Mietvertrags keine Pflicht des Vermieters voraussetzt, dem Mieter den unmittelbaren Besitz an dem Mietobjekt zu verschaffen. Was der Vermieter im Einzelfall tun muss, um seiner aus § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB folgenden Pflicht zu genügen, dem Mieter die Mietsache zum Gebrauch zu überlassen und während der Mietzeit zu belassen, richtet sich nach der Art und dem Umfang des Gebrauchs, der dem Mieter nach dem Vertrag gestattet ist. Nur wenn hiernach der Gebrauch der Mietsache notwendig deren (unmittelbaren) Besitz voraussetzt, gehört zur Gebrauchsgewährung auch die Verschaffung des (unmittelbaren) Besitzes (BGH-Urteile vom 01.02.1989 - VIII ZR 126/88, Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 1989, 628, unter II.1.a, m.w.N. und vom 15.11.2006 - XII ZR 120/04, NJW 2007, 2394, unter 2.c). Besteht der vertragsgemäße Gebrauch --wie im vorliegenden Fall-- in der Berechtigung zur Weitervermietung, genügt es, wenn dem Mieter (X) das Recht verschafft wird, seinem Untermieter (dem Reisenden) durch Ausübung des dem Mieter (X) gegenüber dem Eigentümer bestehenden Belegungsrechts den unmittelbaren Gebrauch des Mietobjekts zu ermöglichen, während der Mieter (X) selbst nur mittelbarer Besitzer des Mietobjekts wird.

40 cc) Die Qualifizierung der Vertragsverhältnisse zwischen X und den Eigentümern als Mietverhältnisse wird entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Gegenleistung der X davon abhängig war, dass eine Weitervermietung an die Reisenden stattfand, und somit erfolgsabhängig war. Entscheidend für die Annahme eines Mietverhältnisses ist --in Abgrenzung zur Leihe-- die Entgeltlichkeit der Gebrauchsüberlassung. Diese lag vor. Dabei ist es zur wirksamen Begründung eines Mietvertrags grundsätzlich nicht erforderlich, dass sich die Parteien über eine Miete in bestimmter Höhe einigen (Lützenkirchen in Lützenkirchen, Mietrecht, 3. Aufl. 2021, § 535 BGB Rz 876). Es reicht aus, wenn die Miete nach der Parteivereinbarung bestimmbar ist (BGH-Urteil vom 31.01.2003 - V ZR 333/01, NJW 2003, 1317, unter II.1.b). Daher kann auch ein vom Umsatz des Mieters abhängiger Mietzins vereinbart werden (BGH-Urteil vom 04.04.1979 - VIII ZR 118/78, MDR 1979, 929, unter 2.). Zudem hat der BFH bereits entschieden, dass die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nicht voraussetzt, dass ein laufendes Entgelt zu zahlen ist, sondern auch andere als laufende Zahlungen zu einer Hinzurechnung führen können (BFH-Urteil vom 30.03.1994 - I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.c).

41 dd) Auch soweit das FG festgestellt hat, dass einerseits die Eigentümer verpflichtet waren, bestimmte Leistungen gegenüber dem Reisenden zu erbringen (etwa die Übergabe der Schlüssel, die Entgegennahme und Abrechnung der Kaution, die Bearbeitung von Reklamationen, die Abwicklung von durch Urlauber verursachten Schäden, die Bereitstellung von Bettwäsche und Handtüchern und die Übernahme von Endreinigungen), und andererseits die Reisenden verpflichtet waren, sich insoweit an den Eigentümer vor Ort zu wenden und Nebenkosten an diesen zu bezahlen, stehen diese Vertragsbestimmungen der Annahme von Mietverhältnissen zwischen der X und den Eigentümern nicht entgegen. Insoweit handelt es sich zum Teil um mietrechtliche Pflichten, bei denen nur im Dreiecksverhältnis der Mietverhältnisse zwischen Eigentümern und X einerseits sowie X und den Reisenden andererseits der Leistungsweg abgekürzt wurde (zum Beispiel Übergabe der Schlüssel, Entgegennahme und Abrechnung der Kaution, die Bearbeitung von Reklamationen und die Abwicklung von durch Urlauber verursachten Schäden). Im Übrigen handelt es sich um für die Qualifikation als Mietvertrag unschädliche Nebenpflichten.

42 ee) Soweit die Klägerin vorträgt, dass die buchungstechnische Erfassung der Reisevorleistungen irrelevant sei, weil sie nur der umsatzsteuerrechtlichen Margenbesteuerung gedient habe, ist schon nicht ersichtlich, dass das FG aus der buchungstechnischen Behandlung bei der Klägerin Schlussfolgerungen im Hinblick auf die zivilrechtliche Einordnung der Verträge gezogen hätte.

43 3. Weiter ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Ferienimmobilien bei unterstelltem Eigentum der X zu deren Anlagevermögen gehört hätten.

44 a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen wäre, hat der Senat im Urteil vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 21 ff., m.w.N.) und im Beschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21 (BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18 ff.) ausführlich dargestellt. Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

45 b) Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der für die angemieteten Ferienimmobilien aufgewendeten Entgelte vorliegen.

46 aa) Da die Frage, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzuordnen wären, anhand des konkreten Geschäftsgegenstands und der speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin zu beantworten ist, kommt es insoweit entscheidend auf die tatsächlichen Feststellungen und die tatsächliche Würdigung des FG an. Hieran ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht worden sind. Der BFH ist an die Würdigung des FG schon dann gebunden, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 05.07.2016 - X B 201/15, BFH/NV 2016, 1572, Rz 20; BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, Rz 27). So verhält es sich im Streitfall.

47 bb) Hinsichtlich der Eigentumsfiktion ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass es wegen der Voraussetzungslosigkeit dieser Fiktion nicht darauf ankommt, ob der Erwerb einer großen Anzahl von Ferienimmobilien für die X finanzierbar und rentabel gewesen wäre.

48 cc) Das FG hat auch den Geschäftsgegenstand der X berücksichtigt und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen orientiert.

49 (1) Es hat ausgehend von dem Geschäftszweck der X (der Vermietung eines großen Bestandes von Ferienimmobilien) und den spezifischen betrieblichen Verhältnissen (die Inhalte der mit den Eigentümern der Ferienimmobilien geschlossenen Verträge und die von der X genutzten Vermarktungskanäle) abgeleitet, dass die X auf das dauerhafte Vorhandensein der Ferienimmobilien angewiesen war. Die mit den Eigentümern begründeten Vertragsbeziehungen waren langfristig angelegt, denn die Verträge verlängerten sich jeweils um ein Jahr, wenn sie nicht bis zum ... eines Jahres gekündigt wurden. Soweit die Verträge nicht Ferienanlagen betrafen, bestand für den vereinbarten Zeitraum Buchungsexklusivität. Bei den Vertragsverlängerungen wurden zwar regelmäßig die Vertragskonditionen angepasst und ein circa ...%iger Teil der Objekte durch andere ersetzt. Das Geschäftsmodell der X wäre jedoch gefährdet gewesen, wenn ständig der gesamte Bestand neu beschafft hätte werden müssen. Die X war deshalb trotz der regelmäßig auf bestimmte Saisonzeiten beschränkten Weitervermietung an die Reisenden auf ein ganzjähriges Vorhalten der Ferienobjekte angewiesen, um sie in ihren im ... erscheinenden Katalogen für die nächstjährige Saison anbieten zu können. Die vom Senat im Aussetzungsbeschluss vom 19.01.2022 - ... angesprochene Kontrollfrage, ob sich die betreffende Tätigkeit der X, das Eigentum der X an den Ferienimmobilien unterstellt, wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben lässt, wenn das Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird, ist daher auf der Grundlage der vom FG festgestellten Vertragsgestaltung mit "ja" zu beantworten. Insofern hält es der Senat auch für unschädlich, dass X das Auslastungsrisiko vertraglich weitgehend auf die Eigentümer der Ferienimmobilien abgewälzt hat. Denn der Eigentümer wird sich nur dann längerfristig an die X binden, wenn er das auf ihn abgewälzte Auslastungsrisiko in den Preisen für die tatsächlichen Belegungszeiten berücksichtigen kann oder ihm auch sonst keine besseren Vermarktungsoptionen offenstehen.

50 Entsprechendes hat das FG festgestellt, soweit die X mit Betreibern von Ferienanlagen lediglich Kontingente von gleichartigen Häusern oder Wohnungen vertraglich festgelegt hat. Denn auch insoweit war X auf das dauerhafte Vorhandensein gleichartiger Häuser und Wohnungen angewiesen, auch wenn die jeweiligen Einzelobjekte innerhalb der betreffenden Ferienanlage vertraglich nicht konkret bezeichnet wurden.

51 Nichts anderes ergibt sich aus dem Vortrag der Klägerin, dass auch ihr Geschäftsmodell hohe Zielgebiets- und

Objektflexibilität erfordere. Die insoweit angeführte Vielfalt der Reiseziele berührt die vom FG festgestellte und hier maßgebliche Dauer der Anmietung der Ferienimmobilien nicht.

52 (2) Die Klägerin kann sich auch nicht darauf berufen, dass sie als Reiseveranstalterin agiert habe und daher so zu behandeln sei wie der im Fall des Senatsurteils vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) beurteilte Veranstalter von Sportpauschalreisen.

53 Dabei kann der Senat dahingestellt lassen, ob die X wegen der Zurverfügungstellung eines Reisepreissicherungsscheins als Reiseveranstalter anzusehen ist oder die Stellung als Veranstalter ausgeschlossen ist, weil X nur eine einzelne Reiseleistung angeboten hat (so etwa Staudinger/Kaiser (2016) § 651a BGB Rz 45). Denn der Senat hat in der genannten Entscheidung nicht auf die zivilrechtliche Qualifikation als Reiseveranstalter abgestellt, sondern auf die Bedeutung der Hotelzimmer für den Geschäftszweck und die angebotenen Produkte des Unternehmens. Nach den damals vom FG festgestellten dortigen betrieblichen Verhältnissen waren die Hotelzimmer nur jeweils kurzfristig und vorübergehend im fiktiven Eigentum des Unternehmens. Da die Eigentumsfiktion nicht weiter reichen darf, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet, hat der Senat die Annahme des FA abgelehnt, dass das betreffende Hotelzimmer während der übrigen Zeit des Jahres weiterhin latent im Anlagevermögen "schlummert" (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 23 und 28). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt liegt dagegen anders. Hier waren die Verträge der X mit den Anbietern der Ferienimmobilien nach den Feststellungen des FG auf eine langfristige Zusammenarbeit angelegt, was das FG daraus ableitete, dass sich die ursprünglich vereinbarte Vertragsdauer nach der in den Allgemeinen Bedingungen enthaltenen Klausel --vorbehaltlich einer vorherigen Kündigung-- jeweils um ein Jahr verlängerte. Schon die langfristige Anmietung der Ferienimmobilien spricht dafür, dass die Ferienimmobilien dazu bestimmt waren, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Darüber hinaus hat das FG zu Recht darauf abgestellt, dass die Ferienimmobilie im Betrieb der Klägerin --anders als in dem im Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) entschiedenen Fall (siehe dort Rz 29)-- nicht als Teilprodukt in ein Produktbündel "Pauschalreise" eingeflossen ist. Daher hat die Klägerin die Ferienimmobilien auch nicht speziell nur im zeitlich befristeten Umfang für bestimmte (Sport-)Reisetypen angemietet, sondern möglichst dauerhafte vertragliche Verpflichtungen der Eigentümer der Ferienimmobilien herbeigeführt. Überdies war X nach ihrem Geschäftsmodell --ähnlich einem Hotelier-- darauf angewiesen, während der Saisonzeiten für eine möglichst hohe Auslastung der angemieteten Ferienimmobilien zu sorgen, da sie befürchten musste, dass der Eigentümer bei zu niedriger Auslastung und zu geringen Einnahmen die Bindung an X löst und sich anderen Eigen- oder Fremdvermarktungswegen zuwendet. Eine ähnliche Konstellation lag im damaligen Fall nicht vor. Insofern greift auch das Gleichbehandlungsargument der Klägerin nicht. Dies gilt auch für den von der Klägerin angeführten Fall, dass ein Pauschalreiseanbieter eine Einzelkomponentenreiseleistung verkauft und sich dafür langfristig Ferienimmobilien sichert. Ein solcher Fall wurde im Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) ebenso wenig behandelt wie der Fall eines Pauschalreiseanbieters, der als Paketanbieter wegen notwendiger Planungssicherheit langfristig Hotelzimmer anmietet.

54 (3) Nichts anderes ergibt sich aus dem Vortrag der Klägerin, wonach die Ferienimmobilien nicht austauschbar seien, weil sie sich hinsichtlich Lage und Ausstattung unterschieden. Auf die Austauschbarkeit kommt es bei der Anmietung konkreter Wirtschaftsgüter dann an, wenn die Wirtschaftsgüter mehrfach kurzfristig angemietet werden. Dann kann sich die mehrfache kurzfristige Anmietung gleichartiger Wirtschaftsgüter als Surrogat einer langfristigen Anmietung darstellen (Senatsurteile vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 29 und vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 21; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 21). Nutzt der Unternehmer die jeweiligen konkreten Objekte dagegen --wie im Streitfall die X bei der Anmietung von Einzelobjekten-- langfristig in seinem Betrieb, kommt es nicht darauf an, ob die Objekte untereinander austauschbar sind. Soweit die X mit den Betreibern von Ferienanlagen lediglich Kontingente von gleichartigen Häusern oder Wohnungen vertraglich festgelegt hat, lag die Austauschbarkeit zwischen diesen gleichartigen Häusern oder Wohnungen vor (siehe oben unter II.3.b cc (1)).

55 (4) Nicht durchzugreifen vermag auch die Berufung der Klägerin auf das BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15 (BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 21). Denn im Gegensatz zur dort behandelten Messedurchführungsgesellschaft mietete die Klägerin die Immobilien nicht erst nach auftragsbezogener Weisung ihrer Kunden an. Vielmehr mietete sie ohne konkreten Auftrag eine Vielzahl von Immobilien an und hielt diese ständig in ihrem Betrieb vor, um sie ihren Kunden zur Buchung anbieten zu können.

56 dd) Schließlich ist das FG auch zu Recht unter Berufung auf die BFH-Urteile vom 04.06.2014 - I R 70/12 (BFHE 246,

67, BStBl II 2015, 289, Rz 12) und vom 08.12.2016 - IV R 55/10 (BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722, Rz 19) davon ausgegangen, dass eine "Benutzung" der gemieteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG auch dann vorliegt, wenn diese Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften an eine weitere Person vermietet werden (Zwischen- oder Untervermietung). Die "Durchleitung" der Immobilien steht der Hinzurechnung nicht entgegen.

57 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de