

Abgrenzung Einkunftsart „Gewerbebetrieb“ und „Vermietung u. Verpachtung“ bei Vermietung einer Ferienwohnung

Bei der einkommenssteuerlichen Behandlung wird von den Vermietern einer Ferienwohnung überwiegend die Einkunftsart „Vermietung u. Verpachtung (V+V)“ gewählt, allerdings wurde wegen der höheren Abschreibung oder in Ausnahmefällen wegen der Zonenrandsonderabschreibung auch die Einkunftsart „Gewerbebetrieb“ bevorzugt.

Diese Einkunftsart birgt jedoch erhebliche Risiken in der langfristigen Anerkennung von Verlusten. Rechtssicherheit ist dagegen bei der Einkunftsart V+V, gerade bei Ausschluss der Eigennutzung in den Mietvermittlungsverträgen oder bei ausschließlicher Vermietung gegeben, da der Bundesfinanzhof für diese Einkunftsart in vielen Urteilen die Regeln konkretisiert hat.

Wir können Ihnen aus diesem Grunde nur die Einkunftsart „Vermietung u. Verpachtung“ empfehlen und wollen Ihnen aufzeigen, warum Sie bei unserem Vermietungskonzept steuerlich „richtig“ liegen.

Einleitung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in mehreren Urteilen (z.B. Urteil vom 25.11.1988 AZ: III-R-37/86 oder vom 14.01.2004 AZ: X R 7/02 oder vom 14.07.2004 AZ: IX R 69/02) zur Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit bei Vermietung einer Ferienwohnung entschieden:

- Mit der Vermietung einer einzigen Ferienwohnung kann keine einem gewerblichen Beherbergungsunternehmen vergleichbare Tätigkeit entfaltet werden, wenn die vom Vermieter angebotenen Zusatzleistungen im Verhältnis zur Vermögensnutzung durch Wohnungsvermietung von untergeordneter Bedeutung sind.
- Bei der Beurteilung des Charakters der Gesamttätigkeit des Vermieters können nur solche Zusatzleistungen einbezogen werden, die nicht schon üblicherweise mit der Vermietung von Ferienwohnungen verbunden sind.
- Die Vermittlung von touristischen Freizeit- und Sportangeboten durch den Vermieter ist als Abgrenzungskriterium zwischen privater und gewerblicher Vermietung schon deshalb nur bedingt geeignet, weil eine derartige touristische „Betreuung“ in Feriengebieten üblicherweise auch von privaten Zimmervermietern durchgeführt wird.

Im konkreten Fall (BFH-Urteil vom 25.11.1988) ging es um die Vermietung einer Ferienwohnung. Nach den allg. Mietbedingungen der Klägerin waren im Mietpreis enthalten:

- Bereitstellung von Wäsche und kompl. Inventar sowie einer Auswahl an gekühlten Getränken;
- wöchentlicher Wäscheservice für Bett- und Frotteewäsche;
- Gepäcktransfer für Bahnreisende;
- touristische Betreuung (Beratung über Ausflugsziele, Veranstaltungshinweise usw.; Vermittlung von Fahrrad- und Bootsverleih, Liegeplätzen für gästeeigene Boote (soweit möglich), Teilnahme an Surf- und Segelkursen).

Zusätzlich wurden folgende Leistungen berechnet:

- Vor- und Endreinigung sowie Zwischenreinigung mindestens einmal wöchentlich;
- Auslagen für touristische Betreuung;
- Morgenservice (Brötchen, Milch, Zeitung).

Der BFH entschied, dass die Klägerin durch die Vermietung der Ferienwohnung keine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Im BFH-Urteil vom 14.01.2004 stellt der Bundesfinanzhof nochmals klar:

- Die Vermietung von Wohnungen erfüllt zwar grundsätzlich die in § 15 Abs. 2 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) des Einkommensteuergesetzes (EStG) normierten Tatbestandsmerkmale, geht jedoch in der Regel nicht über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewerbebetrieb bei dieser Tätigkeit nur angenommen werden, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, nach denen die Betätigung des Vermieters als Ganzes gesehen das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erhält, hinter der die bloße Nutzung des Mietobjektes als Vermögensanlage zurücktritt.

- Die Rechtsprechung hat die Vermietung auch nur einer Ferienwohnung vor allem dann als gewerblich angesehen, wenn diese in einem Feriengebiet im Verbund mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen einer einheitlichen Wohnanlage liegt sowie die Werbung für kurzfristige Vermietung an laufend wechselnde Mieter und die Verwaltung einer Feriendienstorganisation übertragen sind.
- Die geforderte Vergleichbarkeit mit einem gewerblichen Beherbergungsunternehmen (Hotel) liegt vor allem dann vor, wenn die Wohnungen wie Hotel- oder Pensionsräume ausgestattet sind, für ihre kurzfristige Vermietung an wechselnde Mieter geworben wird und sich zudem in einem Zustand befinden, der die sofortige Vermietung zulässt, und zwar auch dann, wenn Buchungen nicht vorliegen. Hiervon ausgehend hat der BFH im Urteil vom 13. November 1996 XI R 31/95 tatrichterliche Feststellungen für erforderlich gehalten zur Dauer der jeweiligen Vermietungen, zur Auswahl der Mieter, wobei in diesem Zusammenhang insbesondere von Bedeutung sein könnte, ob die Wohnungen auch an Personen vermietet werden, die „ohne Voranmeldung ... kommen, um sofort eine Wohnung zu mieten und zu beziehen, wenn ja wie häufig dies vorkommt.
- Die Bereithaltung von Räumlichkeiten für die jederzeitige, auch kurzfristige Überlassung an Gäste erfordert sachliche und personelle Vorkehrungen, wie sie mit der Vermietung von Wohnungen nicht verbunden sind. Ähnliche Verhältnisse können sich auch bei der Vermietung von Ferienwohnungen außerhalb einer Ferienwohnanlage ergeben. Demzufolge kann es keinen entscheidungsrelevanten Unterschied machen, ob eine Rezeption ständig besetzt ist oder ob diensthabendes Personal kurzfristig herbeigerufen werden kann. Die Organisation einer Rufbereitschaft, um den jederzeitigen Abschluss eines Beherbergungsvertrages zu ermöglichen, ist die Verschaffung des Zugangs zum Hotelzimmer durch „Check-in-Automaten“ mittels Kreditkarte nach online-Buchung gleichwertig.

Der BFH schränkt die gewerbliche Vermietung mit Urteil vom 14.01.2004 (AZ: XR//02) sogar ein:

„Nur wenn der Kläger für die kurzfristige und spontane Vermietung der Ferienwohnung an wechselnde Mieter geworben hat und zudem in der fraglichen Zeit auch ständig Personal in der Appartamentanlage anwesend oder zumindest in der Nähe oder ohne großen Zeitaufwand erreichbar war, das Mietverträge mit nicht vor angemeldeten Interessenten schließen und die Ferienwohnung des Klägers übergeben konnte, kann deren Vermietung wegen des hotelmäßigen Angebots als gewerblich eingestuft werden.“

Diese Linie vertritt der BFH auch im Beschluss vom 17.03.2009 (AZ: IV B 52/08) indem er sagt:

„ für ein hotelmäßiges Angebot sei erforderlich, dass nach Art der Rezeption eines Hotels laufend Personal anwesend sei, dass mit den Feriengästen Mietverträge schließen und abwickeln sowie dafür Sorge, dass die Wohnung stets vermietet werden könne.“

Aus unserer Sicht sprechen folgende Gründe gegen eine hotelmäßige Vermietung bei den von uns betreuten Ferienwohnungen und -häusern:

- Die Werbung für die Vermietung dieser einheitlichen Wohnanlage wird nicht von uns ausschließlich durchgeführt. Einzelne Eigentümer machen die Vermietung selbst oder bedienen sich anderer Vermittler.
- Spontane Direktbuchungen sind auch auf Grund der Lage so gut wie ausgeschlossen.
- Die Werbung und die Preisgestaltung richten sich grundsätzlich an Urlaubsgäste, die einen längeren Urlaub suchen. Es erfolgt keinerlei Werbung für kurzfristige Vermietungen.
- In der Preisliste werden ausschließlich Wochenpreise ausgeschrieben. So beträgt der Mindestaufenthalt, je nach Saison zwischen 2 und 7 Übernachtungen. Eine tageweise Überlassung bzw. Online-Buchung ist nicht möglich.
- Buchungen werden überwiegend in unserer Buchungszentrale in Bonn angenommen und verarbeitet bzw. online über unsere Internetseite www.hptouristik.de vorgenommen.
- Sämtliche Buchungen sind nur nach Voranmeldung erfolgt. Unsere durchschnittliche Vorlaufzeit, also der Zeitraum zwischen Buchungstag und tatsächlichem Anreisetag, beträgt ca. 100 Tage.

- Eine sofortige Vermietung einer Ferienwohnung ist nicht möglich, da das Vermietungsbüro nicht laufend mit Personal besetzt ist. Es wird kein Personal vorgehalten, wodurch eine jederzeitige Vermietung -auch ohne Voranmeldung- möglich wäre. Auch ist das Vermietungsbüro nicht jederzeitig telefonisch erreichbar. Unsere freiberufliche Mitarbeiterin vor Ort ist z.B. in den Nebensaisonzeiten, sofern keine Anreisen sind, auf wenige Stunden begrenzt in der Anlage. In den Wintermonaten ist unsere Mitarbeiterin an manchen Tagen, sofern keine An- und Abreisen sind, überhaupt nicht in der Anlage. Außerhalb der Öffnungszeiten läuft ein Anrufbeantworter. In der Ansage werden die Anrufer gebeten, die Buchungszentrale in Bonn anzurufen, da diese länger besetzt ist. Eine Rezeption nach Art eines Hotels ist nicht vorhanden.
- Es wird außerhalb der Öffnungszeiten kein diensthabendes Personal beschäftigt, das autorisiert wäre, kurzfristige Mietverträge abzuschließen.
- Der jederzeitige Abschluss von Beherbergungsverträgen, also auch in den „Nachtstunden“ ist nicht möglich, da hierfür weder eine Rufbereitschaft vorhanden ist noch Personal vorgehalten wird.
- Das einem Gewerbebetrieb begründende hotelmäßige Angebot erfordert u.a., dass die Ferienwohnungen und –häuser ohne Voranmeldungen jederzeit zur Vermietung bereitgehalten werden und sich in einem Zustand befinden, der die sofortige Vermietung zulässt. Dies ist bei uns aus folgenden Gründen nicht der Fall:
 - a) Gäste, die ohne Voranmeldung ein Ferienhaus mieten möchten, können wir u.a. deshalb nicht bedienen, da die Endreinigung des Ferienhauses i.d.R. erst vor der Anreise durchgeführt wird. Diese Endreinigungen werden von Reinigungskräften (Putzfrauen) durchgeführt, die jedoch nur zu vorher abgestimmten Terminen stundenweise zur Verfügung stehen. Es werden keine Reinigungskräfte vor Ort vorgehalten.
 - b) In den kälteren Monaten ist eine Spontanreise auch „praktisch“ nicht möglich, da wir den Ferienanlagen bei Leerstand aus Kostengründen die Raumtemperatur absenken. Die Ferienwohnungen und –häuser müssen somit erst vorgeheizt werden.
 - c) Unsere Ferienhäuser werden grundsätzlich ohne Bettwäsche, ohne Handtücher, ohne Badetücher und ohne Küchenhandtücher vermietet. Der Gast bringt diese Ausstattung selbst mit. Es besteht jedoch die Möglichkeit, dass der Gast diese Ausstattung bei uns mietet. In diesem Fall werden die Betten von uns bezogen und die Handtücher bereit gestellt. Diese Tätigkeiten (Betten beziehen usw.) werden von Reinigungskräften durchgeführt, die jedoch nur zu vorher abgestimmten Terminen stundenweise zur Verfügung stehen. Es werden keine Reinigungskräfte vor Ort vorgehalten. Diese Serviceleistungen können nicht am Anreisetag erbracht werden.
 - d) Eine Zugangsverschaffung zum Ferienhaus durch „Check-in-Automaten“ mittels Kreditkarte nach online-Buchung ist bei uns nicht möglich. Ferner kann das in der Ferienanlage tätige Personal außerhalb der Bürostunden nicht kurzfristig herbeigerufen werden.

Der BFH hat mit Urteil vom 14.01.2004 (AZ: X R 7/02) zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bei Vermietung einer Ferienwohnung u.a. entschieden:

„Die Zwischenschaltung eines gewerblichen Vermittlers führt nicht zwangsläufig dazu, dass deshalb auch der Vermieter eine gewerbliche Tätigkeit ausübt“.

Darüber hinaus stellt der BFH fest: Auch bei der nichtgewerblichen Vermietung einer Ferienwohnung stellt der Vermieter regelmäßig Bettwäsche und gekühlte Getränke bereit, organisiert den Transport der Gäste von und zum Bahnhof und sorgt für die Reinigung der Appartements.

Bonn, den 14.08.2012