

Bild: Horwath HTL

OLAF STEINHAGE, GESCHÄFTSFÜHRER HORWATH HTL GERMANY,  
UND JOACHIM PETER, PARTNER CROWE TRINAVIS

Bild: Crowe Trinavis



## FF&E – mehr als eine Rücklage (Teil 1)

Das Thema FF&E (Fixture, Furniture & Equipment) wirft in der Hotellerie häufig viele Fragen auf. Joachim Peter und Olaf Steinhage geben Tipps, was es zu beachten gibt und welche wirtschaftlichen, rechtlichen und steuerlichen Auswirkungen die einzelnen Varianten für Eigentümer und Betreiber zur Folge haben.

Herr Steinhage, Herr Peter, wie sollte man Ihrer Meinung nach den Begriff FF&E definieren?

ausstattung zu sorgen hat, und zum anderen, welche Partei zur Instandhaltung und -setzung verpflichtet ist.

Da es keine allgemein gültige Definition des Begriffes FF&E gibt, bleibt den Parteien eines Hotelpacht-, Hotelmiet- oder Hotelmanagementvertrages nichts anderes übrig, als den Begriff selbst möglichst genau festzulegen. In der Praxis hat es sich hier als sinnvoll erwiesen, mit einer sog. Abgrenzungsliste zu arbeiten, in der die Gegenstände des FF&E bezeichnet werden, und zum einen geregelt wird, welche Partei für die Erst-

Weswegen führt dies aus rechtlicher Sicht häufig zu Problemen?

Ohne eine allgemein gültige Definition des FF&E bleibt nur eine Regelung im Hotelvertrag. Sofern dieser keine oder nur unzureichende Regelungen zum FF&E enthält, sind Fragen zur Instandhaltung und -setzung nicht eindeutig zu beantworten und es entstehen immer wieder Abstimmungsschwierigkeiten,

welche Partei die erforderliche Maßnahme zu finanzieren hat. Je höher der Aufwand, umso eher wird natürlich die Bereitschaft bestehen, sich den unbestimmten Rechtsbegriff zunutze zu machen, um eine für die eigene Partei günstige „Auslegung“ des Begriffes FF&E zu behaupten.

Zu welchem Zeitpunkt sollte man sich Ihrer Meinung nach spätestens mit dem Thema FF&E auseinandersetzen?

Als allerspätester Zeitpunkt müssen sich die Parteien bei den Vertragsverhandlungen über das FF&E-Modell verständigen. Rein praktisch halten wir es aber für sinnvoll, sich frühzeitig damit zu beschäftigen, da unter anderem die Gesamtinvestitionskosten und damit letztlich die Kalkulation des Projektes für den Investor und den Betreiber von der Wahl des FF&E-Modells abhängen.

Welche Fallvarianten lassen sich grundsätzlich bei Hotelmiet- und -Pachtverträgen unterscheiden?

a. Das FF&E wird vom Eigentümer angeschafft und an den Betreiber mitverpachtet.

(1) Der Eigentümer ist verpflichtet, die Ersatzbeschaffung des FF&E im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vorzunehmen. Der Eigentümer ist für die Finanzierung der Ersatzbeschaffungen verantwortlich. Die Ersatzbeschaffungen gehen in das Eigentum des Eigentümers über.

(2) Der Betreiber ist verpflichtet, die Ersatzbeschaffung des FF&E aus einer von ihm zu bildenden FF&E-Rücklage vorzunehmen. Die Ersatzbeschaffungen gehen aber in das Eigentum des Eigentümers über.

(3) Der Betreiber ist verpflichtet, die Ersatzbeschaffungen des FF&E aus einer von ihm zu bildenden FF&E-Rücklage vorzunehmen. Die Ersatzbeschaffungen

gehen in das Eigentum des Betreibers über.

b. Das FF&E wird vom Betreiber angeschafft.

(1) Der Betreiber schafft das FF&E im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an. Der Betreiber übernimmt die Finanzierung des FF&E. Der Betreiber ist während der Laufzeit des Vertrages für die Ersatzbeschaffung des FF&E aus einer von ihm gebildeten FF&E-Rücklage verantwortlich. Das ersatzbeschaffte FF&E ist Eigentum des Betreibers.

(2) Der Betreiber schafft das FF&E im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an. Der Eigentümer gewährt dem Betreiber in Höhe der Anschaffungskosten für das FF&E einen Investitionskostenzuschuss. Der Betreiber ist während der Laufzeit des Vertrages für die Ersatzbeschaffung des FF&E aus einer von ihm gebildeten FF&E-Rücklage verantwortlich. Das ersatzbeschaffte FF&E ist Eigentum des Betreibers.

Was gilt es bei der Wahl eines FF&E-Modells zu beachten?

Da sind zum einen die liquiditätsmäßigen Auswirkungen der verschiedenen FF&E-Varianten: Es macht schon einen Unterschied, ob die Erstinvestition des FF&E vom Eigentümer oder vom Betreiber zu tragen ist und ob die FF&E-Rücklage während der Laufzeit des Pacht- oder Mietvertrages vom Eigentümer aus der erhaltenen Pacht oder vom Betreiber zusätzlich zur Pacht zu finanzieren ist.

Zudem sind die steuerlichen Auswirkungen der verschiedenen FF&E-Modelle zu beachten. Der Vorgang der Bildung der FF&E-Rücklage ist – bilanztechnisch gesehen – nur die Bereitstellung liquider Mittel auf einem gesonderten Konto und hat weder handels- noch steuerrechtlich irgendwelche Auswirkungen (daher „Rücklage“ und nicht „Rückstellung“).

Erst die Verwendung der Geldmittel aus der FF&E-Rücklage ist handels- und steuerrechtlich als ergebnismindernde Betriebsausgabe oder als Anschaffung eines Wirtschaftsgutes zu behandeln. Hier entscheidet sich dann zum Beispiel je nach gewähltem FF&E-Modell, wem die Betriebsausgabe bzw. – bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern – die AfA-Berechtigung zusteht.

Worin liegt der Unterschied zwischen einer „löffel-“ bzw. „schlüselfertigen“ Vermietung/Verpachtung?

Von einer „löffelfertigen“ Vermietung spricht man, wenn das mit FF&E und SOE (Small Operating Equipment) voll ausgestattete Hotel vermietet wird. Dagegen ist mit der „schlüselfertigen“ Vermietung die Vermietung des „leeren“ Hotels ohne FF&E und SOE gemeint.

Mit welchen wirtschaftlichen Auswirkungen sind die jeweiligen Modelle verbunden?

Die Parteien müssen die entsprechenden liquiden Auswirkungen des gewählten FF&E-Modells in ihre individuelle Projektkalkulation einarbeiten und jede Partei muss sich dann fragen, ob auch unter Berücksichtigung der aus dem FF&E-Modell folgenden liquiden Belastungen ein ausreichender Return on Investment erzielt wird. Da diese Kalkulation in der Regel schon sehr früh gemacht wird, sollten die Parteien im Rahmen ihrer Projektkalkulation von einem konkreten FF&E-Modell ausgehen.

Welche rechtlichen Aspekte spielen eine Rolle?

Da die FF&E-Modelle individuell vereinbart werden, müssen die sich aus dem vereinbarten Modell ergebenden Rechte und Pflichten im Einzelnen in die Hotelverträge implementiert werden. So muss der Eigentümer den Betreiber z. B. bei dem Modell a. (2) in Frage vier im Rah-

men des Pachtvertrages vertraglich dazu verpflichten, ihm rechtzeitig die erforderlichen Daten (Anschaffungskosten, Anschaffungszeitpunkt etc.) über den Erwerb von neuem FF&E zuzusenden, damit der Eigentümer seinen handels- und steuerrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß nachkommen kann.

Welche steuerlichen Folgen ziehen die einzelnen in Frage vier dargestellten Varianten nach sich?

a. Allgemein

(1) Im Modell a. (1) steht dem Eigentümer für das FF&E die AfA-Berechtigung sowohl für die Erstinvestitionen als auch für die Ersatzbeschaffungen zu. Etwaige Finanzierungsaufwendungen werden als Betriebsausgabe des Eigentümers erfasst. Für Zinsaufwendungen ergeben sich gewerbsteuerliche Hinzurechnungen. Auf Ebene des Betreibers erfolgen gewerbsteuerliche Hinzurechnungen aus der Miete für das Grundstück und das FF&E.

(2) Im Modell a. (2) steht dem Eigentümer für das FF&E die AfA-Berechtigung sowohl für die Erstinvestitionen als auch für die Ersatzbeschaffungen zu. Bis zur Ersatzbeschaffung hat der Eigentümer eine Pachterneuerungsforderung ertragswirksam einzubuchen. Etwaige Finanzierungsaufwendungen werden als Betriebsausgabe des Eigentümers erfasst. Für Zinsaufwendungen ergeben sich gewerbsteuerliche Hinzurechnungen.

### FF&E: Wer zahlt was und warum?

Seien Sie auf der nächsten Sitzung des Arbeitskreises Hotelimmobilien bei der Plenumsdebatte zum Thema FF&E mit dabei. Melden Sie sich jetzt noch für die letzte Sitzung des Jahres am 23. November im Infinity in Unterschleißheim an und diskutieren Sie mit. Anmeldung unter: [ak-hotelimmobilien.de/infinity-muenchen](http://ak-hotelimmobilien.de/infinity-muenchen)

gen. Der Betreiber hat bis zur Ersatzbeschaffung eine Pachterneuerungsrückstellung aufwandswirksam einzubuchen. Auf Ebene des Betreibers erfolgen gewerbsteuerliche Hinzurechnungen aus der Miete für das Grundstück und das FF&E.

(3) Im Modell a. (3) steht dem Eigentümer für das FF&E die AfA-Berechtigung nur für die Erstanschaffungen zu. Etwaige Finanzierungsaufwendungen werden als Betriebsausgabe des Eigentümers erfasst. Für Zinsaufwendungen ergeben sich gewerbsteuerliche Hinzurechnungen. Dem Betreiber steht die AfA-Berechtigung für die Ersatzbeschaffungen des FF&E zu. Auf Ebene des Betreibers erfolgen gewerbsteuerliche Hinzurechnungen aus der Miete für das Grundstück.

(4) Im Modell b. (1) steht dem Betreiber die AfA-Berechtigung sowohl für die Erstanschaffung als auch für die Ersatzbeschaffung zu. Etwaige Finanzierungsaufwendungen werden als Betriebsausgabe des Betreibers erfasst. Für Zins- und Gebäudemietaufwendungen ergeben sich gewerbsteuerliche Hinzurechnungen für den Betreiber. Der Eigentümer ist mangels Anschaffungskosten für das FF&E nicht AfA-berechtigt.

(5) Im Modell b. (2) steht weder dem Eigentümer – mangels Eigentum am FF&E – noch dem Betreiber – mangels Anschaffungskosten – die AfA-Berechtigung für die Erstinvestition zu. Der Eigentümer kann den Investitionskostenzuschuss aufwandswirksam anteilig auf die Laufzeit des Miet- oder Pachtvertrages verteilen. Dem Betreiber steht die AfA-Berechtigung für die Ersatzbeschaffungen zu.

b. Erweiterte Grundbesitzkürzung, § 9 Abs. 1 Sätze 2 ff. GewStG

Das in Modell b (2) beschriebene FF&E-Modell ist häufig steuerlich motiviert,

weil sich damit unter bestimmten Voraussetzungen für Eigentümer mit gewerblichen Einkünften, z. B. für Eigentümer in der Rechtsform der GmbH, die Gewerbesteuerbelastung (ca. 15 %, je nach Hebesatz der Gemeinde) auf null reduzieren lässt. Überlässt ein solcher Eigentümer ausschließlich eigenen Grundbesitz an den Betreiber, ist er unter bestimmten weiteren Voraussetzungen für gewerbsteuerliche Zwecke berechtigt, den Gewerbeertrag um den Teil des Gewerbeertrages zu kürzen, der auf die Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes entfällt. Erzielt der Eigentümer also ausschließlich Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung des Hotels, darf er demnach sämtliche Miet- bzw. Pachterträge kürzen und hat somit eine gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage von null.

Wesentliche Voraussetzung ist, dass der Eigentümer dem Betreiber keine Betriebsvorrichtungen überlässt. Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (vgl. § 68 Abs. 2 Satz 2 BewG). Dazu zählen nach einem Urteil des FG Düsseldorf und ihm folgend FG Köln auch das gesamte FF&E sowie SOE. Damit erklärt sich, warum die Eigentümer das gesamte Inventar des Hotels auf den Betreiber übertragen möchten.

Damit ist es aber nicht getan. Problematischer sind die im Gebäude fest eingebauten Betriebsvorrichtungen, wie z. B. Fettabscheider, Fettfortluftanlagen, Kühleinrichtungen etc. Bei diesen Gegenständen ist das zivilrechtliche Eigentum zwingend beim Eigentümer (vgl. § 94 Abs. 2 BGB). Um die erweiterte Grundbesitzkürzung dennoch nutzen zu können, muss für diese Gegenstände das wirtschaftliche Eigentum z. B. auf den Betreiber übertragen werden. Das wirtschaftliche Eigentum geht auf den Betreiber dann über, wenn er den (zivilrechtlichen) Eigentümer für die betriebs-

gewöhnliche Nutzungsdauer von der Nutzung des Wirtschaftsgutes ausschließen kann. Ist ein Wirtschaftsgut am Ende der Laufzeit des Miet- oder Pachtvertrages noch nicht verbraucht, muss der Eigentümer dem Betreiber den Verkehrswert des Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt der Beendigung des Miet- oder Pachtvertrages bezahlen, um die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen zu können.

In der Regel lohnt sich der Aufwand zur Herstellung der Voraussetzungen zur erweiterten Grundbesitzkürzung, weil die Ersparnis der Gewerbesteuer über eine Laufzeit von 20 Jahren zu einer ganz erheblichen Reduzierung der Steuerbelastung des Eigentümers führt.

Miriam Glaß ■

### FF&E-Abgrenzungsliste

Mit der „Abgrenzungsliste Bau/IT/Küche/FF+E/SOE“ hat die „Fachgruppe FF&E“ die erste Publikation des AK Hotelimmobilien erstellt. Das 24-seitige Werk dient der Definition der Ausstattung und Schnittstellen zwischen Bau/Haustechnik und der betrieblichen Einrichtung, Möblierung und Ausstattung bis zum betriebsfertigen Hotel. Die Abgrenzungsliste gilt als Ergänzung zur Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Mitglieder des AK Hotelimmobilien erhalten diese als PDF kostenfrei. Nicht-Mitglieder können die FF&E-Abgrenzungsliste für 79 Euro (zzgl. MwSt.) käuflich erwerben unter: [www.ak-hotelimmobilien.de/publikationen](http://www.ak-hotelimmobilien.de/publikationen).



## Schallschutz im Hotelprojekt

Welche Akustik- und Schallschutzthemen stellen sich im Projekt?

Zunächst zur Planung: Es handelt sich um eine Fachplanung, bei der Schallschutzplaner bzw. Akustiker frühzeitig im Projekt hinzuzuziehen sind. Deren Planung ist in die Leistung der anderen Fachplaner zu integrieren. Zu beachten ist die Akustik im Gebäudeinneren (besonders bei MICE-Hotels), das Thema Schalldämmung im Hotel (insb. Wände und Leitungen) und der Schallschutz der Baustelle (Baulärm).

Die Suche nach maßgeblichen technischen Normwerken für die Schalldämmung ist nur bedingt ergiebig, da die Normen aus dem Wohnungsbau stammen und deshalb nicht auf den starken Schall im Bereich der Gastronomie ausgelegt sind. Besonders ungeeignet ist die DIN 4109 zu Schallschutz im Hochbau, weil das Schallschutzniveau des sog. einfachen Schallschutzes (Beiblatt 1) ein sehr niedriges Niveau (politischer Zweck ist die Dämpfung der Baukosten im sozialen Wohnungsbau) hat und daher für Hotels ungeeignet ist. Beiblatt 2 mit den Normen für sog. „erhöhten Schallschutz“ wurde mit der Neufassung 2016 ersatzlos gestrichen, allerdings war auch dessen Schallschutz nicht sehr hoch und zudem ungenügend für den in der Gastronomie entstehenden Schall. Ergo: Finger weg von der DIN 4109!

Mitunter taucht die DEGA-Empfehlung 103 der Deutschen Gesellschaft für Akustik auf, jedoch geht es auch dort um Wohnungsschallschutz.

Das technische Regelwerk der VDI 4100:2012 enthält einigermaßen aktuelle technische Anforderungen. Aber auch hier handelt es sich um Wohnungsbau-Regeln. Im Übrigen sind technische Regeln verständlich zu lesen. Ein pauschaler Verweis auf VDI 4100 ist schlicht Unsinn, u. a. da dort verschiedene Schutzniveaus vorgesehen sind – auf welches der Niveaus möchte man verweisen? Außerdem ist bei der Ermittlung der Anforderungen an den Schallschutz in der Hotellerie

**RA Markus Wenske ist Gründer und Inhaber von wenske real estate legal, einer Spezialkanzlei für Immobilienrecht und Baurecht in Berlin. Markus Wenske**



Bild: Lilli Rechtsanwälte

**befasst sich schwerpunktmäßig mit Projektentwicklung und Spezialimmobilien, insbesondere Hotels. [mw@wenske-legal.de](mailto:mw@wenske-legal.de)**

**Profil unter [www.hotelbau.com](http://www.hotelbau.com)**

**Mitglied im**

**ARBEITSKREIS  
HOTELIMMOBILIEN  
[ak-hotelimmobilien.de](http://ak-hotelimmobilien.de)**

immer auch an Kriterien aus Verträgen zu denken, typischerweise durch Verweis auf ein Referenzhotel oder durch Kriterien im Franchisevertrag.

Fazit: Bereits in der Planungsphase muss der Fachplaner die Schallschutzanforderungen klären und definieren, diese Kriterien gehören in die Bauverträge und in die Baubeschreibung zum Pachtvertrag. Der Fachplaner ist aber auch in der Bauphase hinzuzuziehen, z. B. zur Vermeidung von Schallbrücken, für die Feinabstimmung der Raumakustik und zur Abnahme.

Ein weiteres Schallschutzthema ist der Baulärm durch die Baustelle. Hier gelten die AVV Baulärm und § 22 BImSchG speziell für Baumaschinen (hingegen die TA Lärm gilt nicht für Baustellen). Daher ist lärmindernd zu planen, d. h. Wahl der Baugeräte/Technologien und Planung des Bauablaufs (insb. frühzeitiges Schließen des Baus nach außen und Durchführen lärmintensiver Arbeiten im Inneren). Zur AVV Baulärm muss man wissen, dass die Grenzwerte sehr niedrig sind und sehr schnell verletzt sind, sodass der Abschluss von Nachbarvereinbarungen über Baulärm i. d. R. nötig ist, um Baustopps zu vermeiden.

Markus Wenske

Bild: Crowe Trinavis



JOACHIM PETER, PARTNER CROWE TRINAVIS,  
UND OLAF STEINHAGE, GESCHÄFTSFÜHRER HORWATH HTL GERMANY

Bild: Horwath HTL



## FF&E – mehr als eine Rücklage (Teil 2)

Nach der Vorstellung der einzelnen FF&E-Modelle geht es nun im zweiten Interviewteil zum Thema FF&E (Fixture, Furniture & Equipment) mehr ins Detail. Joachim Peter und Olaf Steinhage erklären einige Fachbegriffe und geben Ihnen wertvolle Tipps mit an die Hand.

Wie wirken sich Instandhaltungs- und Ersatzbeschaffungsverpflichtungen beim Vermieter/Verpächter oder Mieter/Pächter aus?

Die bloßen Verpflichtungen zur Instandhaltung spielen handels- und steuerrechtlich so lange keine Rolle, bis die jeweils verpflichtete Partei aufgrund ihrer Verpflichtung eine tatsächliche Ausgabe tätigt. Im Augenblick der Ausgabe handelt es sich bei der verpflichteten Partei dann sowohl handels- als auch steuerrechtlich um eine den Gewinn mindernde Betriebsausgabe.

Anders sieht es unter Umständen bei der Ersatzbeschaffung von FF&E aus: Immer dann, wenn das Eigentum des ersatzbeschafften Gegenstands des FF&E in das Eigentum desjenigen geht, der die Ersatzbeschaffung auch durchführt, gelten die Grundsätze bei der Instandhaltung entsprechend. Das heißt: Erst mit der Ausgabe für die Ersatzbeschaffung ist das Wirtschaftsgut zu aktivieren und ab diesem Zeitpunkt beginnt für den Verpflichteten die AfA-Berechtigung. Die bis dahin gebildeten FF&E-Rücklagen sind handels- und steuerrechtlich irrelevant.

Etwas anderes gilt nur, wenn der Betreiber verpflichtet ist, die Ersatzbeschaffung aus der von ihm gebildeten FF&E-Rücklage vorzunehmen, der ersatzbeschaffte Gegenstand dann aber in das Eigentum des Eigentümers übergeht. Hier führt der vertragliche Anspruch des Eigentümers, dass der Betreiber das Eigentum an dem zu ersetzenden Gegenstand auf den Eigentümer übertragen muss, dazu, dass von Anfang an sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz des Eigentümers eine ergebniserhöhende Forderung des Eigentümers auf die „Pachterneuerung“ (vgl. Frage vier) zu erfassen ist. Die Pachterneuerungsforderung wird zeitanteilig in Höhe der voraussichtlichen Wiederbeschaffungskosten des zu ersetzenden FF&E gebildet.

Beispiel:

Das FF&E wurde für 1.500.000 Euro angeschafft. Die voraussichtlichen Wiederbeschaffungskosten betragen 1.700.000 Euro. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre.

In diesem Fall hat der Eigentümer in seiner Handels- und Steuerbilanz in jedem Jahr eine Pachterneuerungsforderung in Höhe von 170.000 Euro ergebniswirksam zu bilanzieren.

Der Betreiber, der ja die Pachterneuerungsverpflichtung hat, hat demgegenüber spiegelbildlich eine aufwandswirksame Pachterneuerungsrückstellung (vgl. Frage fünf) in seiner Handels- und Steuerbilanz zu erfassen. Im vorgenannten Beispiel beträgt die Pachterneuerungsrückstellung jährlich 170.000 Euro.

Welchen Einfluss hat ein FF&E-Zuschuss?

Gewährt der Eigentümer dem Betreiber einen Zuschuss zur Anschaffung des FF&E, führt dies auf der Ebene des Betreibers grundsätzlich zu einer steuerpflichtigen Einnahme. Dies widerspricht

aber in aller Regel den Intentionen der Parteien, da ja der Eigentümer mit dem Zuschuss nicht die Steuerlast des Betreibers, sondern die Anschaffungskosten für das FF&E bezahlen möchte. Hier wird in der Praxis in aller Regel von einem Wahlrecht Gebrauch gemacht, wonach statt der sofortigen Versteuerung des Zuschusses eine Absetzung des Zuschusses von den Anschaffungskosten des FF&E möglich ist. Die Reduzierung der Anschaffungskosten führt im Ergebnis dazu, dass der Betreiber dann Anschaffungskosten in Höhe von 0 Euro ausweist und ihm daher in den folgenden Jahren (bis zur Neuanschaffung des FF&E) keine Abschreibungen zustehen und er damit in diesen Jahren einen höheren Gewinn zu versteuern hat. Die Ausübung des Wahlrechts führt also zu einer Verteilung der steuerlichen Belastungen auf die kommenden Jahre.

Für den Eigentümer stellt der Investitionskostenzuschuss keine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Vielmehr muss der Eigentümer den Investitionskostenzuschuss handels- und steuerbilanziell auf die feste Mindestlaufzeit des Miet- oder Pachtvertrages verteilen.

Wie hoch sollte die FF&E-Rücklage sein?

In der Praxis findet sich fast ausschließlich eine am Gesamtumsatz des Betreibers orientierte prozentuale Bildung der FF&E-Rücklage, die in den ersten Jahren bis zur endgültigen Höhe anwächst. Im Grundsatz werden hier Äpfel und Birnen miteinander verglichen. Der Sinn und Zweck der Bildung einer Rücklage besteht darin, dem nach dem zugrunde liegenden Vertrag zur Ersatzbeschaffung des FF&E Verpflichteten die dafür erforderliche Liquidität zur Verfügung zu stellen. Die FF&E-Rücklage muss kalkulatorisch also so bemessen sein, dass zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Ausgabe für die Ersatzbeschaffung die erforderliche Liquidität vorhanden ist. Dies ist individuell von der verpflichteten

Partei im Rahmen der Projektkalkulation zu bemessen.

Wer hat einen Anspruch auf Pachterneuerung?

Gemeint ist der vertragliche Anspruch des Eigentümers gegenüber dem Betreiber, dass der Betreiber die Ersatzbeschaffung des FF&E in seinem Namen und auf seine Rechnung vornimmt und das Eigentum an den angeschafften Vermögensgegenständen dann unverzüglich auf den Eigentümer überträgt. Der Eigentümer muss für den Anspruch auf Erneuerung des FF&E bis zur tatsächlichen Übertragung des Eigentums auf den Eigentümer handels- und steuerbilanziell eine Forderung ertragswirksam aktivieren (vgl. BFH-Urteil vom 17.2.1998 – VIII R 28/95). Die Forderung ist über den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer jährlich pro rata temporis grundsätzlich in Höhe der voraussichtlichen Wiederbeschaffungskosten für das FF&E zu bilden (vgl. Frage eins).

Was versteht man unter einer Pachterneuerungsrückstellung?

Der in Frage vier beschriebenen Forderung des Eigentümers steht spiegelbildlich die entsprechende vertragliche Verpflichtung des Betreibers gegenüber. Bis zur tatsächlichen Vornahme der Ersatzbeschaffung besteht für den Betreiber ein Erfüllungsrückstand, für den er in der Handels- und der Steuerbilanz eine aufwandswirksame Rückstellung für Ersatzbeschaffung bilden muss (vgl. BFH-Urteil vom 3.12.1991 – VIII R 88/87). Wie bei der Forderung des Verpächters (vgl. Frage vier) erfolgt die Bildung der Rückstellung über den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer jährlich pro rata temporis grundsätzlich in Höhe der Wiederbeschaffungskosten des FF&E (vgl. Beispiel in Frage eins).

Wann hat man einen Anspruch auf einen Investitionskostenzuschuss?

Wenn sich der Eigentümer im Miet- oder Pachtvertrag zur Zahlung eines Investitionskostenzuschusses verpflichtet hat. Grundlage dafür, ob und in welcher Höhe ein Investitionskostenzuschuss gezahlt wird, ist immer die vertragliche Vereinbarung zwischen Eigentümer und Betreiber.

In welchem Fall haben die Eigentümer die meisten Vorteile?

Die Eigentümer haben die meisten Vorteile, wenn es gelingt, die Voraussetzungen für die erweiterte Grundbesitzkürzung zu erfüllen, da die Entlastung mit der Gewerbesteuer über die Laufzeit des Pachtvertrages zu einem erheblichen Zuwachs an Liquidität führt.

Was ist aus Betreibersicht am besten?

Das für den Betreiber vorteilhafteste FF&E-Modell ist die vom Gesetzgeber vorgesehene Lösung, wonach der Eigen-

tümer auf seine Kosten sowohl die Erstanschaffung als auch die Ersatzbeschaffung während der Laufzeit des Miet- oder Pachtvertrages verantwortet.

Wann können Eigentümer und Betreiber einen zusätzlichen wirtschaftlichen Vorteil für sich generieren?

Im Grundsatz sollten beide Parteien ein Interesse daran haben, dass es dem Eigentümer gelingt, die Voraussetzungen für die erweiterte Grundbesitzkürzung zu erfüllen, da in diesem Fall in Höhe der Gewerbesteuerentlastung zusätzliche Liquidität zur Verfügung steht, mit der der Eigentümer die Liquiditätsnachteile des Betreibers kompensieren kann.

Bei welchem Modell ist die Gesamtliquidität am höchsten?

Die Gesamtliquidität ist am höchsten, wenn es gelingt, die Voraussetzungen für die erweiterte Grundbesitzkürzung zu erfüllen, da durch die ersparte Gewerbesteuer zusätzliche Liquidität generiert wird, die unter Eigentümer und Betreiber

verteilt werden kann. In allen anderen FF&E-Modellen ist die Gesamtliquidität um die Gewerbesteuerbelastung geringer und wird – je nach Modell – unterschiedlich auf Eigentümer und Betreiber verteilt.

Was geschieht, wenn der Eigentümer oder Betreiber während der Vertragslaufzeit wechselt?

Bei den beiden Varianten, in denen sich das FF&E im Eigentum des Eigentümers befindet, ist – jedenfalls in Bezug auf das FF&E – keine Regelung erforderlich. In allen anderen Fällen sollte der Miet- oder Pachtvertrag Regelungen vorsehen, dass der Eigentümer das Recht hat, das FF&E vom Betreiber zu übernehmen, um in der Lage zu sein, einem neuen Betreiber ein betriebsfähiges Hotel vermieten oder verpachten zu können. Als Entgelt für die Übernahme des FF&E finden sich in der Praxis häufig Regelungen, dass das FF&E zum Buchwert, teilweise auch zu Verkehrswerten erworben werden kann.

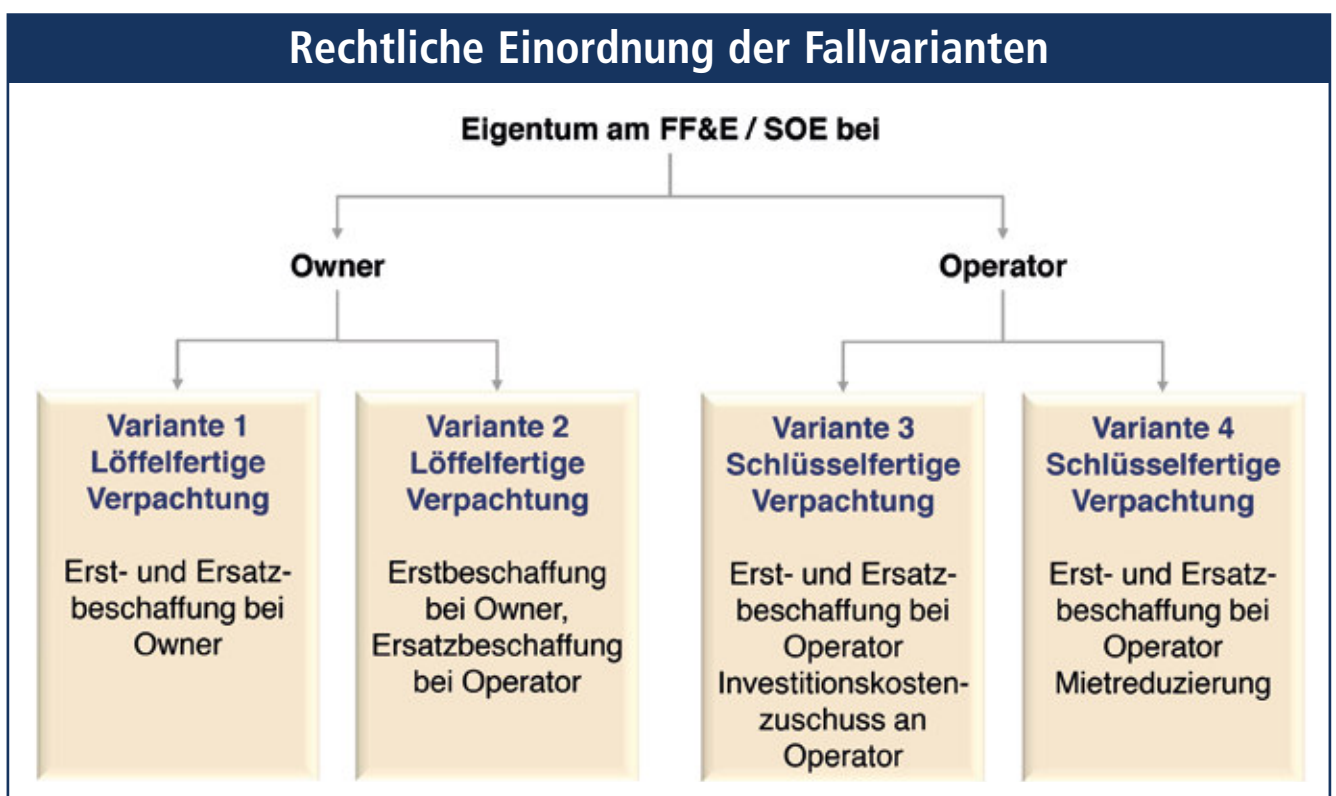


Bild: 2018 Crowe Horwath Trimavis

Besonderes Augenmerk auf die Behandlung des FF&E, SOE und der Betriebsvorrichtungen ist jedoch bei der (vorzeitigen) Beendigung des Miet- oder Pachtvertrages zu legen, wenn der Eigentümer die erweiterte Grundbesitzkürzung nutzt (vgl. Modell b. (2), Teil 1): Der Betreiber schafft das FF&E im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an. Der Eigentümer gewährt dem Betreiber in Höhe der Anschaffungskosten für das FF&E einen Investitionskostenzuschuss. Der Betreiber ist während der Laufzeit des Vertrages für die Ersatzbeschaffung des FF&E aus einer von ihm gebildeten FF&E-Rücklage verantwortlich. Das ersatzbeschaffte FF&E ist Eigentum des Betreibers. Hier ist darauf zu achten, dass etwaige Betriebsvorrichtungen zum Verkehrswert übertragen werden müssen. Insbesondere dann, wenn der Eigentümer dem Betreiber einen Investitionskostenzuschuss für den Erwerb des FF&E gewährt hat, sehen die meisten Miet- oder Pachtverträge vor, dass der Betreiber das FF&E unentgeltlich oder für einen symbolischen Kaufpreis von einem Euro übertragen muss. Ergänzend dazu sollte der Pachtvertrag das Recht regeln, dass der Eigentümer einen Dritten bestimmen darf, der das FF&E, SOE sowie die Betriebsvorrichtungen vom Betreiber übernehmen soll, da der Erwerb durch den Eigentümer ja schädlich wäre für die erweiterte Grundbesitzkürzung.

Miriam Glaß ■

## DOWNLOAD

Das vollständige Interview (Teil 1 und 2) finden Sie in unserem Downloadbereich:

[www.hotelbau.de/downloads](http://www.hotelbau.de/downloads)



## ALLES WAS RECHT IST

# Betriebsvorrichtungen und FF&E

Das Schreckgespenst der Betriebsprüfung durch das Finanzamt geht um: Sind bei Hotelpachtverträgen sog. Betriebsvorrichtungen mitverpachtet, so droht dem Verpächter die Gewerbesteuerpflichtigkeit seiner Einkünfte aus der Verpachtung. Wirtschaftlich ist dies brisant, denn der Gewerbesteuersatz beträgt 15 Prozent.

Aber was sind Betriebsvorrichtungen überhaupt? Betriebsvorrichtungen sind Anlagen oder Gebäudebestandteile, die spezifisch dem darin ausgeübten Betrieb dienen, also nicht lediglich der Nutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den darin ausgeübten Betrieb. Diese Definition ist leider schwammig, und viele Zweifelsfälle werden erst durch den Bundesfinanzhof (BFH) geklärt. Die typischen Fälle stammen aus Industrieimmobilien mit Förderanlagen, Gleisanschlüssen oder Silos. Welche Gegenstände sind in Hotels problematisch? Es sind Lasten-/Essensaufzüge, Hubrampen und ähnliche Ladehilfen sowie Fett- und Stärkeabscheider, aber auch Solarpaneele. Hinzu kommt das klassische FF&E, insbesondere Küchenanlagen und Kühltchnik, aber eben auch das gesamte weitere FF&E.

Wie ist zur Fehlervermeidung vorzugehen? Zuerst muss vor Vertragsschluss geprüft werden, welche Betriebsvorrichtungen die Immobilie aufweist. Dann muss im Pachtvertrag vereinbart werden, dass FF&E und Betriebsvorrichtungen nicht Pachtgegenstand sind, d. h., dass sie nicht vom Verpächter gestellt werden. Stattdessen werden sie regelmäßig vom Pächter gestellt. Gelegentlich treten noch Gestaltungen auf, wonach diese Gegenstände von einer anderen Gesellschaft verpachtet werden, die wirtschaftlich dem Immobilienverpächter nahesteht. Bei Hotelimmobilien

**RA Markus Wenske ist Gründer und Inhaber von wenske real estate legal, einer Spezialkanzlei für Immobilienrecht und Baurecht in Berlin. Markus Wenske**

**befasst sich schwerpunktmäßig mit Projektentwicklung und Spezialimmobilien, insbesondere Hotels. [mw@wenske-legal.de](mailto:mw@wenske-legal.de) Profil unter [www.hotelbau.com](http://www.hotelbau.com) Mitglied im**

**ARBEITSKREIS**  
HOTELIMMOBILIEN  
[ak-hotelimmobilien.de](http://ak-hotelimmobilien.de)



Bild: Lilli Rechtsanwältin

hat sich aber das FF&E-Modell durchgesetzt, d. h., der Verpächter zahlt dem Pächter einen Zuschuss für das FF&E und der Pächter schafft es im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an. Außerdem darf nicht vereinbart werden, dass bei Pachtvertragsende der Pächter diese Gegenstände an den Verpächter kostenlos übergeben muss oder zu einem Preis, der einem Drittvergleich nicht standhält, denn dann wären diese Wirtschaftsgüter doch wieder dem Verpächter zuzuordnen. Ferner sollte im Pachtvertrag eine Vorratsregelung aufgenommen werden, wonach eventuell vergessene Betriebsvorrichtungen künftig an den Pächter übergeben werden können.

Eine weitere Schnittstelle zwischen FF&E und dem Steuerrecht besteht bei den Rückstellungen des Pächters für seine Erhaltungspflichten. Die Ermittlung der angemessenen Beträge ist mitunter schwierig und kann zu Streit mit dem Finanzamt führen. Weitgehend Abhilfe schafft es, im Pachtvertrag eine FF&E-Rücklage vorzusehen, die konkrete Beträge der Rücklage vorsieht.

Markus Wenske