Urteil vom 25. Oktober 2016, I R 57/15

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen (Entgelt für die Überlassung von Ausstellungsflächen in Messehallen)

ECLI:DE:BFH:2016:U.251016.IR57.15.0

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, GewStG VZ 2008

vorgehend FG München, 07. Juni 2015, Az: 7 K 3250/12

Leitsätze

Die Hinzurechnung von Mietzinsen zur Ermittlung des Gewerbeertrages (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG) setzt voraus, dass sich jene Entgelte auf die Benutzung solcher unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beziehen, die im Eigentum eines anderen stehen. Die aus diesem Gesetzeswortlaut abzuleitende fiktionale Annahme von Anlagevermögen als Tatbestandsvoraussetzung muss den konkreten Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren (Senatsurteile vom 29. November 1972 I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148; vom 30. März 1994 I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810; vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289). Eine Geschäftstätigkeit als sog. Durchführungsgesellschaft schließt die Annahme von (fiktionalem) Anlagevermögen an den angemieteten Messeflächen aus .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 8. Juni 2015 7 K 3250/12 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 5. Juni 2013 sowie der Feststellungsbescheid des Beklagten vom 13. März 2012 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob das an ausländische Messegesellschaften gezahlte Entgelt für die Überlassung von Ausstellungsflächen in Messehallen als Mietzins der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung unterfällt.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, war im Jahre 2008 (Streitjahr) u.a. als sog. Durchführungsgesellschaft für Auslandsmessebeteiligungen der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) bzw. des Freistaats Bayern tätig und organisierte die (amtlichen) Messebeteiligungen in deren Auftrag. Die Auslandsmesseprogramme des Bundes und des Freistaats ermöglichen Unternehmen mit Standort in Deutschland bzw. Bayern die Messeteilnahme auf Gemeinschaftsständen zu günstigen Bedingungen. Die Unternehmen können gegen Kostenbeteiligung (Beteiligungsbeitrag) verschiedene Leistungen in Anspruch nehmen, etwa die Überlassung von Ausstellungsflächen im Rahmen des Gemeinschaftsstandes zur Präsentation ihrer Produkte bzw. Dienstleistungen, die Betreuung durch die Durchführungsgesellschaft sowie andere messespezifische Leistungen.

3 Grundlage für die Vergabe des Auftrags an die Klägerin zur Durchführung der Messebeteiligungen des Bundes waren die "Allgemeinen Bedingungen für Messeaufträge (ABM 1996)" des Bundesministeriums für Wirtschaft vom 25. März 1996. Gegenstand des Auftrags waren demnach die Durchführungsleistung sowie Leistungen, zu deren Erfüllung der Auftragnehmer Verträge mit Dritten abschließt (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ABM 1996). Die Vergütung des

Auftragnehmers umfasste das Entgelt für die Durchführungsleistung sowie die erstattungsfähigen Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 ABM 1996 - u.a. die Standmiete für die Ausstellungsfläche, s. § 8 Abs. 1 Nr. 5 ABM 1996). Erlöse der Durchführungsgesellschaft, die im Zusammenhang mit der Veranstaltung anfallen (z.B. Beteiligungsbeiträge der teilnehmenden Unternehmen), waren mit dem Auftraggeber abzurechnen und wurden mit der Vergütung der Klägerin verrechnet (§ 17 Abs. 5 ABM 1996). Die ABM 1996 waren auch Bestandteil der Beauftragung der Klägerin durch den Freistaat Bayern zur Durchführung der Beteiligung an der Messe B 2008 (§ 1 Abs. 4 des Vertrages).

4 Zur Durchführung der Messebeteiligungen schloss die Klägerin im eigenen Namen sog. "Ausstellerverträge" mit den Veranstaltern der Messe ab ("contract to exhibit", "verbindliche Anmeldung", "exhibitor contract"). Es handelt sich um standardisierte Formulare des jeweiligen Messeveranstalters, mit denen die Anmeldung zur Messe erfolgte. Sie enthielten verschiedene Leistungsangebote der Messeveranstalter: Neben der "Buchung" von Hallenflächen konnten auch wahlweise weitere Leistungen in Anspruch genommen werden (z.B. Standbau, Möblierung des Standes, Standdekoration, zusätzliche Werbeleistungen).

5 Das Entgelt für die Überlassung der Ausstellungsflächen wurde in allen Verträgen nach der Anzahl der Quadratmeter bemessen. Es beinhaltete im Fall der Messe B auch die organisatorische Betreuung während der Messe, die allgemeine Hallenreinigung und den Sicherheitsservice. Registration und Katalogeintrag im Ausstellerkatalog sowie der Stromanschluss wurden dagegen gesondert abgerechnet. Im Fall der Messe A beinhaltete das Entgelt auch die Registrierung von vier Angestellten der Klägerin, PVC-Trennwände, Telefon, Ausschilderung, Grundausstattung Möbel, Elektrizität, Gebühr für den Eintrag in dem Ausstellerkatalog und auf der Internetseite. Aus dem Vertrag mit dem Messeveranstalter der Messe C geht nicht hervor, dass weitere Leistungen unmittelbar mit dem Messeveranstalter vereinbart waren.

6 Des Weiteren schloss die Klägerin im eigenen Namen Verträge mit den teilnehmenden Unternehmen über die "Zulassung" zum Gemeinschaftsstand ab (z.B. Ziff. 4.09 der Allgemeinen Teilnahmebedingungen des Freistaats). Hierfür stellte sie den teilnehmenden Unternehmen den Beteiligungsbeitrag in Rechnung. Im Rahmen des Auftragsverhältnisses rechnete die Klägerin ihre Aufwendungen für die Gemeinschaftsstände, soweit diese nicht über die Beteiligungsbeiträge mit den teilnehmenden Unternehmen abgedeckt wurden, mit ihren Auftraggebern (Bund oder Freistaat) ab.

7 Die Klägerin ermittelte für ihre Erklärung zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2008 den Gewerbeertrag in der Weise, dass sie die von ihr für die Zurverfügungstellung der Messeflächen an die Messeveranstalter zu zahlenden Entgelte als Betriebsausgaben gewinnmindernd ansetzte, die Zahlungen des Bundes bzw. des Freistaats Bayern aufgrund des Auftragsverhältnisses sowie der am Gemeinschaftsstand teilnehmenden Firmen (Beteiligungsbeiträge) gewinnerhöhend (Betriebseinnahmen). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete die Aufwendungen der Klägerin für die entgeltliche Überlassung der Ausstellungsflächen auf den Auslandsmessen (574.308 €) nach § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) dem Gewinn hinzu (Verlust-Feststellungsbescheid des FA vom 13. März 2012). Der Einspruch der Klägerin gegen diesen Bescheid hatte nur insoweit Erfolg, als das FA die vorgenommene Hinzurechnung um Aufwendungen kürzte, die dem Grunde nach nicht als Mietzinsen zu qualifizieren seien (Kosten für Registration und Katalogeintrag Messe B). Die Klage war erfolglos (Finanzgericht --FG-- München, Urteil vom 8. Juni 2015 7 K 3250/12, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1835).

8 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 5. Juni 2013 sowie den Feststellungsbescheid des FA vom 13. März 2012 aufzuheben.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil verletzt Bundesrecht, da es bezogen auf die von der Klägerin an die ausländischen Messeunternehmen geleisteten Entgelte die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu Unrecht als erfüllt angesehen hat. Dies führt zur Aufhebung des Urteils (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und der zugrunde liegenden Verlustfeststellung durch Bescheid vom 13. März 2012 und Einspruchsentscheidung vom 5. Juni 2013.

11 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG werden zur Ermittlung des Gewerbeertrages (§ 7 Satz 1 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb unter weiteren hier nicht streitigen Voraussetzungen ein Viertel der Summe aus dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns (der auch Gegenstand der hier streitgegenständlichen Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist) abgesetzt worden sind. Der Tatbestand sieht keine Differenzierung nach dem Ort der Belegenheit der unbeweglichen Wirtschaftsgüter vor; die Regelung betrifft daher auch Nutzungsentgelte, die an Vermieter/Verpächter für eine Nutzungsüberlassung im Ausland gezahlt werden (Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. e, Rz 4).

12 Gegenstand der Hinzurechnung sind Miet- und Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts (§§ 535 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Der Nutzungsvertrag muss seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts sein (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Juli 1985 VIII R 261/81, BFHE 145, 134, BStBl II 1986, 304; Senatsurteil vom 10. Juli 1996 I R 132/94, BFHE 181, 337, BStBl II 1997, 226). Die Einordnung unter diese Vertragstypen ist dann ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche mietfremde oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen (vgl. Senatsurteile vom 15. Juni 1983 I R 113/79, BFHE 139, 286, BStBl II 1984, 17; vom 28. Juni 1978 I R 131/76, BFHE 126, 43, BStBl II 1979, 47). Ist ausländisches Recht auf den Vertrag anwendbar, ist für den Tatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG entscheidend, ob der Vertrag bei Anwendung deutschen Rechts als Miet- oder Pachtvertrag anzusehen wäre (BFH-Urteil vom 27. November 1975 IV R 192/71, BFHE 117, 474, BStBl II 1976, 220; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 8 Nr. 1d Rz 6; Blümich/ Hofmeister, § 8 GewStG Rz 231 i.V.m. Rz 203; Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz 22).

13 2. Die Würdigung des FG, dass die von der Klägerin an die ausländischen Messeunternehmen geleisteten Entgelte als Miete (Mietverträge als vertragliche Grundlagen) anzusehen sind, weist keine Rechtsfehler auf.

14 a) Das FG hat in diesem Zusammenhang die den Zahlungen zugrunde liegenden Vereinbarungen dahin gewürdigt, dass es sich dem jeweiligen wesentlichen Gehalt nach um einen Mietvertrag im Sinne des bürgerlichen Rechts handelt. Dazu hat es auf die vertraglichen Hauptpflichten abgestellt, die für die jeweiligen Messeunternehmen darauf gerichtet sind, die Messeflächen für die Dauer der Messe in dem vertraglich vereinbarten Zustand zum Gebrauch zu überlassen. Im Vordergrund der Verträge habe nicht die Zulassung zur Teilnahme der Messe als solche, sondern die Überlassung von Stand- bzw. Ausstellungsflächen zur Präsentation von Produkten und/oder Dienstleistungen der Aussteller im Rahmen der Messeveranstaltung gestanden. Die ergänzenden (z.B. technischen) Nebenleistungen seien weder als wesentliche noch als mietfremde Elemente anzusehen; Zusatzleistungen gegen zusätzliches Entgelt seien hingegen als (auch rechtlich) trennbare Leistungskomponenten zu würdigen. Dabei hat das FG auch keinen Anlass gesehen, auf der Grundlage der Bezeichnung der (Formular-)Verträge zu einem anderen Ergebnis zu kommen, da es darum gehe, die Verträge ausgehend von den Verständnismöglichkeiten eines Durchschnittskunden objektiv und einheitlich auszulegen.

15 b) Die Auslegung von Verträgen und deren Würdigung obliegt zunächst dem FG als Tatsacheninstanz. Soweit die Auslegung den gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB) entspricht und nicht gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze verstößt, ist sie für den BFH als Revisionsgericht, selbst wenn die vorgenommene Auslegung nicht zwingend, sondern lediglich möglich ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 30. November 2005 I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251; vom 5. Juni 2013 I R 37/12, BFH/NV 2013, 1628; abweichend Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1d Rz 8b a.E.), bindend (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

16 c) Die Auslegung des FG ist hiernach nicht zu beanstanden. Das FG hat zur Qualifizierung der vertraglichen Hauptpflicht der Messeunternehmen zu Recht auf den Vereinbarungszweck (Gewährung des Gebrauchs einer Fläche im Rahmen der Ausstellung) als eine dem Inhalt des § 535 Abs. 1 BGB entsprechende Pflicht verwiesen. Darüber hinaus hat das FG bei seiner Würdigung auch dem Umstand Rechnung getragen, dass die Entgelthöhe an der Größe der überlassenen Fläche ausgerichtet war und dass die (z.B. organisatorischen und technischen) Nebenleistungen dazu dienten, der Klägerin den vertragsgemäßen Gebrauch der Fläche im Rahmen der Veranstaltung zu ermöglichen. Insoweit hat das FG aus dem "Leistungsbündel" als Gegenstand der Leistungspflicht der jeweiligen Messegesellschaft (so Gerritzen/ Matheis, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 236; Cech/ Püschel, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2015, 645, 647) eine sachlich begründete Wertungsentscheidung zur Abgrenzung der Haupt- und Nebenleistungen getroffen, die nicht rechtsfehlerhaft ist. Soweit abgrenzbare

Sonderleistungen gegenüber der Klägerin zu erbringen waren (Kosten für Registration und Katalogeintrag Messe B), sind diese schon vom FA gesondert gewürdigt worden und nicht Gegenstand dieses Rechtsstreits.

17 3. Das FG hat aber rechtsfehlerhaft dahin erkannt, dass sich die Entgelte auf die Benutzung solcher unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beziehen, die im Eigentum eines anderen stehen.

18 a) Der Begriff des Anlagevermögens ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu bestimmen. Anlagevermögen sind danach die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Das sind die zum Gebrauch im Betrieb und nicht zum Verbrauch oder Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter. Für die Hinzurechnung nach § 8 GewStG ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre (Senatsurteile vom 29. November 1972 I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148; vom 30. März 1994 I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810; vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289). Diese Fiktion ist auf den Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zurückzuführen, durch die Hinzurechnung im Sinne einer Finanzierungsneutralität einen objektivierten Ertrag des Gewerbebetriebs zu ermitteln (BTDrucks 16/4841, S. 78; Senatsurteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289).

19 b) Nach diesen Grundsätzen liegen die Voraussetzungen für die Hinzurechnung im Streitfall nicht vor. Nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) standen die von der Klägerin angemieteten Flächen zwar im Eigentum Dritter. Wäre die Klägerin Eigentümerin der Ausstellungsflächen, gehörten diese aber nicht zu ihrem Anlagevermögen, da sie diese nicht ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb hätte vorhalten müssen.

20 aa) Allerdings steht die Tatsache der "Durchleitung" der Flächen der Zuordnung zum Anlagevermögen nicht entgegen; eine Hinzurechnung ist in dieser Konstellation weder nach dem Gesetzeswortlaut noch unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks ausgeschlossen. Dies hat der Senat im Zusammenhang mit der "Durchleitung" von Immobilien bereits entschieden (Senatsurteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289); die dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde blieb erfolglos (s. Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 26. Februar 2016 1 BvR 2836/14, DE:BVerfG:2016:rk20160226.1bvr283614, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 491). Daran ist ungeachtet der Kritik (Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz 17) festzuhalten (s.a. Niedersächsisches FG, Urteil vom 7. Juli 2011 10 K 78/10, EFG 2011, 2100 [die Revision war unzulässig, s. BFH-Beschluss vom 30. April 2013 IV R 38/11, BFH/NV 2013, 1117]; Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. Juli 2012, BStBl I 2012, 654, Rz 29a).

21 bb) Die Annahme von Anlagevermögen muss aber auch im Rahmen der gebotenen Fiktion den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen, sie muss sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren (Senatsurteil in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148; Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder in BStBl I 2012, 654, Rz 29b). Nach diesem Maßstab ist von ausschlaggebender Bedeutung, dass die Klägerin als sog. Durchführungsgesellschaft nur aufgrund auftragsbezogener Weisung über die Teilnahme an einer konkreten Messe (Ort und Zeit) gegenüber dem dortigen Messeveranstalter tätig wird, indem sie die dortige Fläche anmietet und wiederum anderen Unternehmen zur Nutzung anbietet. Nach dem Prüfungsmaßstab eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums an der jeweiligen Messefläche ist aber angesichts der Zufälligkeit der konkreten Auswahlentscheidung des Auftraggebers nicht davon auszugehen, dass die Klägerin entsprechende Flächen ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorgehalten hätte. Die Geschäftsbetätigung der Klägerin als Durchführungsgesellschaft war nach den konkreten vertraglichen Abreden (hier: als Dienstleisterin mit der Funktion als "Mittler" zwischen Messeveranstalter und Auftraggeber) mit der Annahme (fiktionalem) Anlagevermögens an den Flächen vielmehr unvereinbar (so im Ergebnis wohl auch Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz 17 und 17a; Gerritzen/Matheis, DStR 2013, 236, 238; Kohlhaas, DStR 2014, 296, 300 f.; Cech/Püschel, Ubg 2015, 645, 649 ff.; abweichend aber Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1d Rz 16).

22 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de