Urteil vom 08. Dezember 2016, IV R 24/11

Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mietaufwendungen bei Konzertveranstaltern

ECLI:DE:BFH:2016:U.081216.IVR24.11.0

BFH IV. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, GewStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Mai 2011, Az: 10 K 290/10

Leitsätze

1. Für die Zuordnung eines gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsguts zum fiktiven Anlage- oder Umlaufvermögen wird bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung das Eigentum des Mieters oder Pächters voraussetzungslos fingiert.

2. Die Kurzfristigkeit der Anmietung einer Immobilie oder ein häufiger Wechsel angemieteter Immobilien und deren unterschiedliche Größe und Nutzbarkeit stehen der Annahme fiktiven Anlagevermögens bei dem Mieter nicht entgegen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26. Mai 2011 10 K 290/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG. Sie veranstaltet Konzerte und mietet hierfür verschiedene Immobilien wie Theater, Konzertsäle, Stadien und Arenen an. Im Streitjahr 2009 betrug die Mietdauer regelmäßig einen Tag, in Ausnahmefällen bis zu acht Tagen. Die Klägerin mietete 13 verschiedene Objekte rund 160-mal an. Ein Objekt mietete sie 61-mal, ein Objekt 42-mal, ein Objekt 30-mal, ein Objekt zwölfmal und die weiteren Objekte zwischen ein- und viermal an. Der Mietzins betrug zwischen 100 € und ... € pro Tag, bei einer achttägigen Veranstaltung rund ... €. Für diese Objekte entrichtete die Klägerin im Streitjahr einen Mietzins von ... €.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm in dem Gewerbesteuermessbescheid für 2009 vom 19. August 2010 gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr 2009 maßgeblichen Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912), geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150) --GewStG-- eine Hinzurechnung von 1/4 aus 13/20 der von der Klägerin gezahlten Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags vor. Dadurch erhöhte sich der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag gegenüber dem Erklärten um 9.293 €. Das FA setzte den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € fest.

3 Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 3. September 2010). Ihre Klage wurde mit Urteil des Finanzgerichts (FG) vom 26. Mai 2011 10 K 290/10 als unbegründet abgewiesen.

4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG fehlerhaft angewendet.

5 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 26. Mai 2011 10 K 290/10 aufzuheben und den

Gewerbesteuermessbescheid 2009 vom 19. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. September 2010 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag um 9.293 € herabgesetzt wird.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Das Verfahren wurde durch Beschluss des Senats vom 26. August 2013 bis zum Abschluss des bei dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) unter dem Aktenzeichen 1 BvL 8/12 anhängigen Normenkontrollverfahrens ausgesetzt. Das BVerfG hat diese Vorlage durch Beschluss vom 15. Februar 2016 (BStBl II 2016, 557) verworfen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die von der Klägerin entrichteten Mieten für die Nutzung von Gebäuden zur Veranstaltung von Konzerten sind nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewinn bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen.

9 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet 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, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Beträge i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG 100.000 € übersteigt.

10 a) Diese Hinzurechnungsnorm verlangt --wie schon die in § 8 Nr. 7 GewStG a.F. geregelte, bis zum Erhebungszeitraum 2007 geltende Hinzurechnung von Mieten und Pachten für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens-- eine fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters, da die Gegenstände mangels Eigentums seinem Betriebsvermögen nicht zugeordnet werden können. Es ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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, und vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289).

11 aa) Bei dieser Prüfung ist das Eigentum des Mieters oder Pächters zu fingieren. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG begründet insoweit eine voraussetzungslose Fiktion der Eigentümerstellung. Dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck, der Systematik und der Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift:

12 (1) Der Gesetzgeber hat sich im Rahmen des UntStRefG 2008 für eine Ausweitung der Hinzurechnungen auf alle Fremdkapitalzinsen und deren Substitute entschieden (BTDrucks 16/4841, S. 31). Diese Hinzurechnung bezweckt, den für die Besteuerung maßgebenden Gewerbeertrag unabhängig von der Art und Weise der für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelte zu bestimmen (BTDrucks 16/4841, S. 78); es soll der sog. objektivierte Gewerbeertrag unabhängig von der Art der Unternehmensfinanzierung erfasst werden. Hinzugerechnet wird ein in den Entgelten enthaltener, vom Gesetzgeber pauschal ermittelter Finanzierungsanteil (BTDrucks 16/4841, S. 80).

13 Die hiermit bezweckte gewerbesteuerliche Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital knüpft an die vorgefundene Unternehmensfinanzierung durch den Steuerpflichtigen an. Das Gesetz verlangt keine Prüfung, ob die im jeweiligen Fall durch den Steuerpflichtigen gewählte Unternehmensfinanzierung auch anders hätte erfolgen können, oder ob eine Erwerbsalternative für den Fall des Fremd(sach)kapitals bestanden hätte oder ein Erwerb als Anlagegut vorstellbar gewesen wäre (vgl. Breinersdorfer, Der Betrieb --DB-- 2014, 1762, 1764; anderer Ansicht Kohlhaas, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 800, 804; derselbe, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 296, 301; Ritzer, DStR 2013, 558, 563; Roser, Institut Finanzen und Steuern e.V. --IFSt--, Schrift Nr. 497/2014, S. 57 ff.; Sarrazin in Lenski/ Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz 17). Wollte man dies anders beurteilen, gelangte man zu einem kaum praktikablen Gesetzesvollzug, der zugleich mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden wäre. Denn für diesen Fall müssten --oftmals auf reinen Hypothesen beruhende-- betriebswirtschaftliche Vorfragen über die Möglichkeit und Zweckmäßigkeit von Immobilienerwerben und -veräußerungen durch den Steuerpflichtigen im Rahmen des Besteuerungsverfahrens von der Finanzbehörde geprüft werden (in diesem Sinne aber Mohr, Inkongruenzen bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung, 2016, S. 250 ff., 291 ff.).

14 (2) Daneben spricht die Gesetzessystematik für ein derartiges Verständnis. Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Anlage- oder Umlaufvermögen setzt voraus, dass der Steuerpflichtige deren (wirtschaftlicher) Eigentümer ist. Die Frage nach der Eigentümerstellung ist daher der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen notwendig vorgeschaltet. Diese Eigentümerstellung wird von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG voraussetzungslos fingiert, um die Prüfkriterien für die notwendige Unterscheidung zwischen dem Vorliegen von Anlage- oder Umlaufvermögen auf den nur obligatorisch Nutzungsberechtigten übertragen zu können.

15 (3) Schließlich wird vorbezeichnetes Gesetzesverständnis durch die Entstehungsgeschichte des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG bestätigt. In dem Gesetzesentwurf zum UntStRefG 2008 wird ausgeführt, dass trotz der nunmehr erfolgenden Ausdehnung der Hinzurechnung auf Mieten und Pachten für unbewegliche Wirtschaftsgüter im Übrigen an der bisherigen Regelung festgehalten werde, nur für diejenigen gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter eine Hinzurechnung vorzunehmen, die --"unterstellt, der Mieter oder Pächter wäre Eigentümer"-- dem Anlagevermögen angehörten (vgl. BTDrucks 16/4841, S. 80). Danach ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber das Eingreifen der Fiktion an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen knüpfen wollte.

16 bb) Der Tatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG kann daher nicht dahingehend einschränkend ausgelegt werden, seine Anwendung setze voraus, dass vergleichbare Eigentümerbetriebe bestünden oder eine Wahlmöglichkeit zwischen Miete/Pacht einerseits und Erwerb andererseits gegeben sei. Demnach kommt es auch nicht darauf an, ob neben dem Erwerb auch das Halten der Immobilie(n) und eine etwaige spätere Veräußerung sich noch als rentabel erweisen würden (vgl. Breinersdorfer, DB 2014, 1762, 1764; anderer Ansicht Kohlhaas, FR 2011, 800, 804; derselbe, DStR 2014, 296, 301; Ritzer, DStR 2013, 558, 563).

17 b) Das Tatbestandsmerkmal des Anlagevermögens ist nach allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zu bestimmen.

18 aa) Anlagevermögen sind demnach die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Hierunter fallen die zum Gebrauch im Betrieb und nicht zum Verbrauch oder Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter (vgl. BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289). Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss (wie z.B. der Art des Wirtschaftsguts, der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb, der Art des Betriebs, ggf. auch der Art der Bilanzierung). Ein Gegenstand, der etwa zum Verkauf bestimmt ist, gehört danach auch dann zum Umlaufvermögen, wenn er bei fehlender Verkaufsmöglichkeit übergangsweise vermietet oder in anderer Weise für den Betrieb genutzt wird. Demgegenüber gehört ein Gegenstand, der zur Vermietung bestimmt ist, zum Anlagevermögen, es sei denn, die Vermietung dient nur dem Zweck, den Gegenstand anschließend dem Mieter zu verkaufen (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799).

19 bb) Bei der Prüfung, ob nach diesen Grundsätzen fiktives Anlagevermögen gegeben ist, muss der Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigt werden. Diese Prüfung muss sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren (BFH-Urteil vom 25. Oktober 2016 I R 57/15, BFHE 255, 280, Rz 21, m.w.N.). Es ist zu fragen, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148).

20 cc) Ein Gegenstand kann auch dann fiktives Anlagevermögen sein, wenn er nur kurzfristig gemietet oder gepachtet wird; dies gilt selbst dann, wenn sich das Miet- oder Pachtverhältnis lediglich auf Tage oder Stunden erstreckt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810; so auch Blümich/ Hofmeister, § 8 GewStG Rz 215; Breinersdorfer, DB 2014, 1762, 1764; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 8 Nr. 1e Rz 1, § 8 Nr. 1d Rz 16; Woring, Deutsche Steuer-Zeitung 1993, 591; gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. Juli 2012, BStBl I 2012, 654, Rz 29; anderer Ansicht Haupt, Steuerrecht kurzgefaßt 2012, 429, 432; Kohlhaas, FR 2009, 381, 384; derselbe, FR 2011, 800, 804, und DStR 2014, 296, 301; Roser, IFSt, Schrift Nr. 497/2014, S. 55 ff.; Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz 17a).

21 Nach § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ist für die Zuordnung beweglicher Wirtschaftsgüter zum fiktiven Anlagevermögen nicht die Dauer der tatsächlichen Benutzung, sondern --wie vorstehend (unter II.1.b bb) ausgeführt-- der Umstand maßgeblich, ob der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen (BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.b). Dies gilt auch für unbewegliche Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil in BFHE 255, 280, Rz 19). Es ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung der Hinzurechnung durch das UntStRefG 2008 von diesen Grundsätzen abrücken wollte.

22 (1) Die Hinzurechnungsnormen in § 8 Nr. 1 Buchst. d (bewegliche Wirtschaftsgüter) und § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG (unbewegliche Wirtschaftsgüter) unterscheiden sich lediglich in der Höhe des vom Gesetzgeber pauschal ermittelten Finanzierungsanteils. Im Übrigen stimmt der Wortlaut beider Vorschriften überein. Es kann daher nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber an die Hinzurechnung von Miet- oder Pachtzinsen unterschiedliche Anforderungen stellen wollte, je nachdem, ob bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter gemietet oder gepachtet werden.

23 Ebenso rechtfertigen die regelmäßig hohen Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten für unbewegliche Wirtschaftsgüter sowie die hohen Kosten für den Transfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern im Vergleich zum Regelfall bei beweglichen Wirtschaftsgütern keine andere Beurteilung. Denn Gegenstand der Hinzurechnung ist ein Teil des für die Nutzungszeit bezahlten Miet- oder Pachtzinses, nicht die Anschaffungskosten der betreffenden Immobilie selbst (im Ergebnis anderer Ansicht Kohlhaas, DStR 2014, 296, 297 f.; Ritzer, DStR 2013, 558, 563).

24 (2) Auch aus den Gesetzesmaterialien ergeben sich keine ausreichenden Anhaltspunkte dafür, dass die Kurzfristigkeit des Miet- oder Pachtverhältnisses einer Eigentumsfiktion entgegensteht. In dem Gesetzesentwurf zum UntStRefG 2008 heißt es zwar, dass "[n]ach diesen Grundsätzen (...) z.B. auch Verträge über kurzfristige Hotelnutzungen oder kurzfristige Kfz-Mietverträge zu beurteilen [seien]. Eine Hinzurechnung [werde] danach regelmäßig ausscheiden" (BTDrucks 16/4841, S. 80). Bei den vorgenannten "Grundsätzen" handelt es sich aber um die steuerrechtliche Behandlung gemischter Verträge und der Zuordnung des vereinbarten Miet- und Pachtentgelts zu den verschiedenen vereinbarten Leistungen. Deshalb nimmt der Gesetzesentwurf auf hierfür einschlägige Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 15. Juni 1983 I R 113/79, BFHE 139, 286, BStBl II 1984, 17) und die zum damaligen Zeitpunkt bestehende Weisungslage der Finanzverwaltung (Abschn. 53 Abs. 1 Sätze 14 und 15 der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998) Bezug. Danach kann nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber mit der Einfügung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG von der Rechtsprechung des BFH abweichen wollte, wonach die Kurzfristigkeit des Miet- oder Pachtverhältnisses der Hinzurechnung grundsätzlich nicht entgegensteht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810).

25 dd) Aus der Unschädlichkeit einer auch nur kurzfristigen Anmietung oder Pacht für die Hinzurechnung ergibt sich zudem, dass es für die Frage der Zuordnung fiktiven Eigentums zu Anlage- oder Umlaufvermögen grundsätzlich unerheblich ist, ob ein Steuerpflichtiger mehrmals denselben Gegenstand (wiederholt) oder mehrere (mehr oder weniger) vergleichbare Gegenstände anmietet oder pachtet. Das FA hat in diesem Zusammenhang zu Recht in der mündlichen Verhandlung sinngemäß ausgeführt, dass keine sachliche Rechtfertigung dafür ersichtlich sei, eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung etwa dann vorzunehmen, wenn ein Unternehmen eine Halle dreimal jährlich anmiete, während ein Konkurrent, der in dieser Zeit drei verschiedene Hallen angemietet habe, seine Mietaufwendungen ungeschmälert bei der Ermittlung des Gewerbeertrags abziehen dürfte.

26 ee) Von fiktivem Anlagevermögen ist allerdings nicht auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die angemieteten oder gepachteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen. Einen derartigen Sonderfall hat der BFH bei einer Durchführungsgesellschaft bejaht, die nur aufgrund auftragsbezogener Weisungen eines Auftraggebers bestimmte (Messe-)Flächen angemietet hatte. Angesichts der Zufälligkeit der Auswahlentscheidung des Auftraggebers konnte in diesem Fall nicht mehr davon ausgegangen werden, dass die Durchführungsgesellschaft entsprechende Flächen ständig in ihrem Betrieb vorgehalten hätte (BFH-Urteil in BFHE 255, 280, Rz 21).

27 c) Eine "Benutzung" der (ggf. nur kurzfristig) gemieteten oder gepachteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG liegt auch dann vor, wenn diese Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften an weitere Personen vermietet werden (Zwischenvermietung). Die "Durchleitung" der Immobilien steht der Hinzurechnung nicht entgegen. Dem Gesetz lassen sich keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, Zwischenvermietungen nicht bei der Hinzurechnung zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 12).

28 2. Das FG hat unter Beachtung dieser Grundsätze zutreffend entschieden, dass die von der Klägerin aufgewendeten Mieten für Konzertveranstaltungsräume der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG unterliegen.

29 a) Die im Eigentum Anderer stehenden, von der Klägerin angemieteten Veranstaltungsimmobilien sind ihrem fiktiven Anlagevermögen zuzuordnen.

30 Entgegen der Auffassung der Klägerin greift die Eigentumsfiktion unabhängig davon ein, ob der Erwerb der Veranstaltungsimmobilien für sie wirtschaftlich sinnvoll gewesen wäre, denn die Eigentümerstellung wird

voraussetzungslos fingiert. Zudem hat das FG festgestellt, dass die Klägerin nach ihrem Geschäftszweck --der Veranstaltung von Konzerten-- auf die Verfügbarkeit von Veranstaltungsimmobilien angewiesen ist. Demnach hätte sie diese Immobilien ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorhalten müssen. Unschädlich ist, dass die Klägerin die Immobilien zum überwiegenden Teil nur für kurze Frist angemietet hat, und dass diese Immobilien von ihrer Lage, ihrem Zuschnitt und der Kapazität für Besucher starke Unterschiede aufgewiesen haben.

31 b) Es liegt vorliegend auch kein Sonderfall vor, in dem es nach den Grundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 255, 280 ausnahmsweise an fiktivem Anlagevermögen fehlt. So ist schon nicht ersichtlich, dass die Klägerin im Streitfall die Veranstaltungsimmobilien aufgrund von auftragsbezogenen Weisungen der Auftraggeber angemietet oder gepachtet hat.

32 c) Schließlich ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass der ermittelte Hinzurechnungsbetrag der Höhe nach unzutreffend ist.

33 3. Der Vollständigkeit halber merkt der Senat an, dass § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG verfassungsgemäß ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf die Ausführungen in seinem Urteil vom 8. Dezember 2016 IV R 55/10 (zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen; neutralisierter Abdruck ist beigefügt).

34 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de