

Urteil vom 12. November 2020, III R 38/17

Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter

ECLI:DE:BFH:2020:U.121120.IIIR38.17.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, EStG § 5 Abs 2, HGB § 255, HGB § 247 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 24. Oktober 2017, Az: 11 K 11196/17

Leitsätze

1. Es verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, dass Miet- oder Pachtaufwendungen, die ohne das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG nach § 255 Abs. 2 und 2a HGB Herstellungskosten immaterieller Wirtschaftsgüter wären, die bereits im Jahr der Herstellung aus dem Anlagevermögen ausscheiden, nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG hinzugerechnet werden, obwohl eine Hinzurechnung bei der Herstellung materieller Wirtschaftsgüter unterbleiben würde.
2. Zur Zuordnung angemieteter Gegenstände zum fiktiven Anlagevermögen eines Filmherstellers.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25.10.2017 - 11 K 11196/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, stellt Filme, Videofilme und Fernsehprogramme her. Der Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit liegt in der Produktion von Kino- und TV-Filmen, jeweils als Einzelprojekt. Die Herstellungskosten finanziert sie mit Fördermitteln, Koproduktionsbeiträgen und Lizenzvergütungen sowie einem Eigenmittelanteil. Die Gewährung öffentlicher Fördergelder erfolgt oft unter der Bedingung, dass ein gewisser Anteil der Herstellungskosten des jeweiligen Filmes in einer bestimmten Region anfallen muss.
- 2** Jeder Film wird nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) an anderen Drehorten mit unterschiedlicher technischer Ausrüstung, anderen Kostümen und Requisiten gedreht. Dafür mietet die Klägerin die jeweils benötigten Räumlichkeiten und Gegenstände an. Die konkrete Auswahl der anzumietenden Räumlichkeiten und Gegenstände bestimmt sich nach den Wünschen des jeweiligen Filmteams sowie den Vergabebedingungen der Fördergelder. Ein Verschleiß der angemieteten Räumlichkeiten und Gegenstände findet während der in der Regel 30 Tage andauernden Filmproduktion nicht statt. Nach der Filmproduktion gibt die Klägerin die für den einzelnen Film angemieteten Räume und Gegenstände an den jeweiligen Vermieter zurück.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) führte bei der Klägerin für die Jahre 2010 bis 2012 eine Außenprüfung durch, die zu dem Ergebnis kam, dass der Gewerbeertrag der Klägerin in den Streitjahren um die Mietzahlungen zu erhöhen sei. Die Aufwendungen der Klägerin für die Anmietung beweglicher und unbeweglicher

Wirtschaftsgüter für Filmprojekte belaufen sich auf 135.960 € im Jahr 2010, 586.444 € im Jahr 2011 und 120.611 € im Jahr 2012. Die vorstehend genannten Beträge setzen sich u.a. aus Mietaufwendungen für folgende Positionen zusammen: Steadycam (2. Kamera), Kameraanlage, Schneiderraum Bild, Kran, Playbackanlage, Bürogeräte, Büroräume, Produktionsbüro, sonstige Räume, Hallenmiete, Nachdrehtag, Ausstattung Leih, Basis Aggregat, Aggregat Schweiz, Tonapparatur, Beleuchtungsgeräte, Lampen, Kabel, Sprechfunkgeräte.

- 4 Der Prüfer rechnete diese Aufwendungen dem Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. d des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) hinzu, und zwar auch, soweit sie unbewegliche Wirtschaftsgüter betrafen. Das FA erließ am 13.07.2015 sowie nochmals am 10.11.2015 entsprechend geänderte Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2010 bis 2012 sowie über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Gewerbesteuer auf den 31.12.2010, den 31.12.2011 und den 31.12.2012 und wies den dagegen gerichteten Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 30.05.2017 als unbegründet zurück.
- 5 Die Klage hatte keinen Erfolg (Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 25.10.2017 - 11 K 11196/17, Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 225). Das FG entschied, das FA habe zu Recht Miet- und Pachtzinsen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Die jeweils nur einmalige und projektbezogene Anmietung der Gegenstände spreche nicht gegen die fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen, denn es habe sich bei den Räumlichkeiten, der technischen Ausstattung und den Kostümen und Kulissen um mehr oder weniger vergleichbare Gegenstände gehandelt. Es komme nicht darauf an, dass die jeweils angemieteten Räumlichkeiten und Gegenstände wegen der schöpferischen Einzigartigkeit des einzelnen Filmprojektes keinen Wert für andere Filme hätten und eine mehrfache Verwendung durch die Klägerin ausgeschlossen sei. Die Klägerin sei --anders als die Messe-Durchführungsgesellschaft in der vom Bundesfinanzhof (BFH) durch Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15 (BFHE 255, 280) entschiedenen Sache-- bei den Anmietungen auch nicht bloß als Dienstleisterin oder Mittlerin aufgetreten, sondern habe unternehmerische Entscheidungen treffen können. Soweit Mietaufwendungen für Räumlichkeiten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG statt nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzugerechnet worden seien, könne nicht verbösert werden.
- 6 Die Klägerin wendet sich gegen das Urteil des FG mit der Revision und trägt zur Begründung vor, die angemieteten Wirtschaftsgüter gehörten nicht zu ihrem fiktiven Anlagevermögen. Die Hinzurechnung der Miet- und Pachtaufwendungen sei zudem gleichheitswidrig (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), weil Steuerpflichtige, die wie sie --die Klägerin-- immaterielle Wirtschaftsgüter herstellten, einer höheren Gewerbesteuerbelastung unterlägen als Steuerpflichtige, die mit ihren hergestellten Produkten nicht dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterlägen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Gewerbesteuermessbescheide für 2010, 2011 und 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.05.2017 dergestalt zu ändern, dass die nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG vorgenommene Hinzurechnung der Mietzahlungen im Umfang von 135.960 € (2010), 586.444 € (2011) und 120.611 € (2012) unterbleibt.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Rechtsstreit beigetreten. Es unterstützt die Auffassung des FA und führt aus, die Requisiten, Gerätschaften und Räumlichkeiten würden zum Anlagevermögen rechnen, wenn der Filmproduzent Eigentümer wäre; das Merkmal der Dauerhaftigkeit des Einsatzes zum Gebrauch werde nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 30.03.1994 - I R 123/93 (BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810) auch bei sehr kurzfristiger Anmietung erfüllt. Das BFH-Urteil in BFHE 255, 280, dessen Bedeutung und Reichweite nicht ganz klar sei, stehe der Annahme fiktiven Anlagevermögens nicht entgegen. Der I. Senat gehe insofern von einem Sonderfall aus; falls der III. Senat dies anders sehe und sich auf die Grundsätze des Urteils in BFHE 255, 280 stützen wolle, müsse er den Großen Senat anrufen. Das dort verwendete Kriterium der Auftragsgebundenheit habe in der Literatur zu Gestaltungsvorschlägen geführt, wonach z.B. Konzertveranstalter im Auftrag des Auftretenden tätig werden sollten. Dies zeige, dass die Auftragsbezogenheit des Anmietens kein Kriterium für die Hinzurechnung sein könne. Die Hinzurechnung nicht aktivierter Mietaufwendungen sei folgerichtig.

Entscheidungsgründe

- 10** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Eine Aussetzung des Verfahrens zwecks einer Richtervorlage gemäß Art. 100 Abs. 1 GG kommt nicht in Betracht, da die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen auch in Fällen, in denen Steuerpflichtige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens herstellen, nach Auffassung des Senats nicht verfassungswidrig ist (2. und 3.). Der Senat kann jedoch aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob und in welcher Höhe die streitigen Mieten zur Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen sind (4.).
- 11** 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG werden zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 Satz 1 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb unter weiteren hier nicht streitigen Voraussetzungen u.a. ein Viertel der Summe aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, sowie der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.
- 12** a) Der Tatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG differenziert nicht nach dem Ort der Belegenheit der Wirtschaftsgüter oder der Ansässigkeit des Vermieters. Die Regelung betrifft daher auch Nutzungsentgelte, die an im Ausland ansässige Vermieter/Verpächter oder für eine Nutzungsüberlassung im Ausland gezahlt werden (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 19; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz 4; Rode in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 8 Nr. 1 Buchst. d Rz 39). Da keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass das "Aggregat Schweiz" mit einer ausländischen Betriebsstätte im Zusammenhang steht (vgl. dazu Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 27), ist unerheblich, ob es --was das FG nicht festgestellt hat-- im Inland oder in der Schweiz angemietet oder genutzt wurde.
- 13** b) Gegenstand der Hinzurechnung sind Miet- und Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts (§§ 535 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis i.S. des bürgerlichen Rechts sein (z.B. BFH-Urteil in BFHE 255, 280). Insoweit bestehen im Streitfall --anders als z.B. bei den Reisevorleistungen in der durch Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51 entschiedenen Sache-- keine Zweifel.
- 14** 2. Gegen die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter bestehen grundsätzlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken.
- 15** Die Gewerbesteuer, eine in ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer, ist als solche verfassungsgemäß. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen insbesondere auch nicht gegen die Hinzurechnung von Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter oder Immobilien nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG (Senatsurteil vom 14.06.2018 - III R 35/15, BFHE 261, 558, BStBl II 2018, 662, Rz 19 ff., m.w.N., betreffend angemietete Hotels, dagegen Verfassungsbeschwerde 1 BvR 2150/18; Senatsbeschluss vom 18.12.2019 - III R 33/17, BFH/NV 2020, 781, betreffend Tankstellen; BFH-Urteile vom 08.12.2016 - IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722, betreffend Zwischenvermietung von Wohnimmobilien; vom 04.06.2014 - I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, betreffend Ladenlokale).
- 16** 3. Die bisher höchstrichterlich nicht erörterte Frage, ob die Hinzurechnung insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt, als Miet- und Pachtzinsen bei Steuerpflichtigen, die immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens herstellen, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden, während eine Hinzurechnung unterbleibt, wenn Steuerpflichtige materielle Wirtschaftsgüter herstellen und die Miet- und Pachtzinsen als Teil der Herstellungskosten aktivieren, ist zu verneinen.
- 17** a) Miet- oder Pachttaufwendungen können gemäß § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) als Einzelkosten oder als angemessene Teile der Gemeinkosten die Herstellungskosten erhöhen (Senatsurteil vom 30.07.2020 - III R 24/18, BFHE 269, 342; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 6 Rz 195; Schubert/Hutzler in Beck Bil.-Komm., 12. Aufl., § 255 HGB Rz 470) und sind dann nach § 5 Abs. 6 EStG zu aktivieren (BFH-Urteil vom 21.10.1993 - IV R 87/92, BFHE 172, 462, BStBl II 1994, 176; Reddig in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 5 Rz 7).
- 18** Dies gilt indessen nicht für selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Diese sind in der Steuerbilanz nicht nach § 255 Abs. 2a HGB zu bewerten; vielmehr ist ein Aktivposten in der Steuerbilanz nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden (§ 5 Abs. 2 EStG). Für Umlaufvermögen gilt § 5 Abs. 2 EStG

dagegen nicht; insoweit bestehen mithin keine diesbezüglichen Unterschiede zwischen der Aktivierung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter.

- 19** b) Miet- oder Pacht aufwendungen, die als Teil der Herstellungskosten eines materiellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens in der Bilanz aktiviert werden, mindern den Gewinn nicht. Sie werden daher nicht hinzugerechnet, weil es an der für § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG erforderlichen Gewinnabsetzung fehlt (Senatsurteil in BFHE 269, 342).
- 20** Wird unter sonst gleichen Umständen ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens hergestellt, so mindern die dafür getätigten Miet- oder Pacht aufwendungen wegen des Aktivierungsverbotes in § 5 Abs. 2 EStG den Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG). Sie werden jedoch hinzugerechnet, allerdings gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG nur zu einem Zwanzigstel (Miete beweglicher Wirtschaftsgüter) oder gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu einem Achtel (Miete unbeweglicher Wirtschaftsgüter), soweit die Summe der Hinzurechnungen 100.000 € übersteigt.
- 21** Bei ansonsten gleichen Umständen führt mithin die Herstellung eines am Bilanzstichtag noch vorhandenen materiellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens zu einem höheren Gewerbeertrag als die Herstellung eines immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens. Die Hersteller materiellen Anlagevermögens werden insoweit im Jahr der Herstellung gegenüber Herstellern immateriellen Anlagevermögens durch einen höheren Gewerbeertrag benachteiligt.
- 22** Dem Nachteil eines höheren Gewerbeertrags infolge der Aktivierung der Mietaufwendungen als Herstellungskosten materieller Wirtschaftsgüter steht zwar eine Gewinnminderung in späteren Jahren infolge etwaiger Absetzungen für Abnutzung oder durch Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen gegenüber. Dies führt indessen nicht notwendig zu einer entsprechenden Minderung der Gewerbesteuer, wenn z.B. der Gewerbeertrag in jenen Jahren negativ ausfällt oder --bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften-- unter dem Freibetrag des § 11 Abs. 1 GewStG liegt; zudem wäre dieser mögliche künftige Vorteil bei wirtschaftlicher Betrachtung abzusinsen.
- 23** c) Die Herstellung materieller Wirtschaftsgüter erweist sich im Hinblick auf die Hinzurechnung von Miet- oder Pacht aufwendungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG indessen als vorteilhaft gegenüber der Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter, wenn es sich um Anlagevermögen handelt, das vor dem Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Denn dann unterbleibt sowohl die Neutralisierung der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Miet- und Pacht aufwendungen durch die Aktivierung in der Bilanz als auch deren Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG (Senatsurteil in BFHE 269, 342). Bei Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter mindert sich der Gewinn aus Gewerbebetrieb um die Miet- und Pacht aufwendungen, diese werden dann jedoch nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG hinzugerechnet.
- 24** Eine Benachteiligung der Klägerin kommt somit nur in Betracht, soweit die von ihr hergestellten Filme, die trotz ihrer Verkörperung auf Datenträgern oder Filmrollen immaterielle Wirtschaftsgüter darstellen, zu ihrem Anlagevermögen gehören (vgl. zur Bilanzierung von Filmen BFH-Beschluss vom 06.11.2008 - IV B 126/07, BFHE 223, 294, BStBl II 2009, 156; BFH-Urteil vom 20.09.1995 - X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320; Söffing/Schaz, Der Betrieb --DB-- 2016, 1838) und trotz ihrer Zugehörigkeit zum Anlagevermögen noch im Wirtschaftsjahr der Herstellung, d.h. vor dem Bilanzstichtag, aus ihrem Betriebsvermögen ausscheiden.
- 25** d) Falls der Klägerin --was das FG nicht festgestellt hat-- Miet- oder Pacht aufwendungen für Filme entstanden sind, die bereits im Jahr der Herstellung aus ihrem Anlagevermögen ausschieden, und die ohne das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG nach § 255 Abs. 2 und 2a HGB als Herstellungskosten dieser unterjährig ausgeschiedenen Filme zu behandeln gewesen wären, würde dies der Klage nicht zum Erfolg verhelfen. Denn die Klägerin wäre auch dann nicht gegenüber einer Herstellerin materieller Wirtschaftsgüter unter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG benachteiligt. Insoweit hat der Senat im Urteil vom 17.01.2019 - III R 35/17 (BFHE 264, 32, BStBl II 2019, 407, betreffend Hinzurechnung bei Hotels) ausgeführt, dass dem Gesetzgeber nach dem vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zu Art. 3 Abs. 1 GG entwickelten Maßstab zur Verfassungskonformität von Steuergesetzen bei der Auswahl eines Steuergegenstands sowie bei der Bestimmung des Steuersatzes ein weitreichender Entscheidungsspielraum zusteht (BVerfG-Beschluss vom 15.02.2016 - 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557, Rz 25, m.w.N.; BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BStBl II 2018, 303, Rz 105). Danach wird der Gleichheitssatz nicht verletzt, wenn der Gesetzgeber einen Sachgrund für die Wahl des Steuergegenstandes vorbringen kann, die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägung ausgeschlossen ist und die konkrete Belastungsentscheidung für ein Steuerobjekt nicht mit anderen Verfassungsnormen in Konflikt gerät. Selbst wenn der Gesetzgeber bei der gesetzlichen Konkretisierung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften nur einen eingeschränkten Gestaltungsspielraum haben sollte,

unterliegt seine Entscheidung keiner strengen Folgerichtigkeitskontrolle, wie sie das BVerfG z.B. im Urteil vom 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 (BVerfGE 122, 210) zur sog. Pendlerpauschale angestellt hat. Vielmehr genügt es, wenn sich die Hinzurechnungsvorschriften folgerichtig in das Konzept einer ertragsorientierten Objektsteuer einfügen lassen (BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 557, Rz 33; BFH-Urteile in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 18 ff.; in BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722). So muss z.B. die der Höhe nach unterschiedliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht einem strikten Folgerichtigkeitsmaßstab genügen (Senatsurteil in BFH/NV 2020, 781, Rz 18 bis 22). Danach ist es im Hinblick auf Art. 3 GG unbedenklich, wenn Miet- und Pachtzahlungen nur dann hinzugerechnet werden, wenn sie nicht zuvor in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingingen. Es handelt sich insoweit um eine den Steuerpflichtigen nicht gleichheitswidrig belastende konsequente Folge des grundsätzlich steuerlich vorteilhaften Aktivierungsverbots in § 5 Abs. 2 EStG.

- 26** 4. Das FG hat indessen auf Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen zu Unrecht erkannt, dass die Entgelte i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG für die Benutzung der "unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen", geleistet wurden. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif.
- 27** 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 HGB). Das sind die zum Gebrauch im Betrieb und nicht zum Verbrauch oder Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter.
- 28** Für die Hinzurechnung nach § 8 GewStG ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters gehörten, wenn er ihr Eigentümer wäre. Diese Fiktion ist auf den Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG zurückzuführen, durch die Hinzurechnung i.S. einer Finanzierungsneutralität einen objektivierten Ertrag des Gewerbebetriebs zu ermitteln (z.B. Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22, m.w.N.).
- 29** Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung im Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss (z.B. Art des Wirtschaftsguts, Art und Dauer der Verwendung im Betrieb, Art des Betriebs, ggf. auch der Art der Bilanzierung; siehe BFH-Urteil in BFHE 256, 526, Rz 18; Mohr, Inkongruenzen bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung, 2016, S. 271; Kornwachs, Deutsches Steuerrecht 2017, 1568, 1573). Gemeint ist, dass es sich bei dem überlassenen Wirtschaftsgut der Art nach um Anlagevermögen handeln muss, wobei es ausreicht, wenn es dazu gewidmet ist, auf Dauer eine Nutzung im Geschäftsbetrieb zu ermöglichen (Breinersdorfer, DB 2014, 1762, 1763 f.). Insoweit spricht insbesondere die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen, während eine Verwendung als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahe legt (BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.b; Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22).
- 30** Die Prüfung muss daher den Geschäftsgegenstand des Unternehmens in den Blick nehmen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren (BFH-Urteile in BFHE 256, 526, Rz 19, mit Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 255, 280, Rz 21); die Fiktion darf nicht weiter reichen, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet.
- 31** Ein Gegenstand kann zwar auch dann dem Anlagevermögen zuzuordnen 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 (Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51). Insoweit darf für die Einordnung als Anlagevermögen die Zeitkomponente "dauernd" nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von "immer" oder "für alle Zeiten" verstanden werden (BFH-Urteil in BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.b, m.w.N., betreffend Baumbestand eines Forstbetriebs). Das setzt indessen voraus, dass der Steuerpflichtige derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt. Dies hat der BFH etwa bejaht, wenn der Steuerpflichtige wiederholt gleichartige Container zur Weitervermietung (BFH-Urteil vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.) oder gleichartige Bestuhlungen und Beschallungsanlagen zur eigenen Nutzung in Sälen und Stadien (BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter 1.) angemietet hat (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, betreffend Vermietung angemieteter Einzelhandelsgeschäfte durch Großhändler).
- 32** Eine Zuordnung zum (fiktiven) Anlagevermögen scheidet danach aus, wenn der Steuerpflichtige die angemieteten

oder gepachteten Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen (BFH-Urteil in BFHE 256, 526, Rz 26), sondern sie jeweils nur im Zusammenhang mit einem konkreten Produkt und daher "flüchtig" benötigt; sie würden dann nicht zu seinem dem Betrieb auf Dauer gewidmeten Betriebskapital gehören (BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.c).

- 33** b) Das FG hat --gemessen an den vorstehenden Rechtsgrundsätzen-- den Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin nicht hinreichend berücksichtigt und sich nicht so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin orientiert. Es hat zwar die Filmherstellung und dabei die Funktion der benötigten Räumlichkeiten, Technik und Ausstattungsgegenstände gewürdigt, dabei aber zu Unrecht die von ihm angenommene wiederholte einmalige Verwendung gleichartiger Gegenstände für die Zuordnung zum (fiktiven) Anlagevermögen genügen lassen.
- 34** aa) Der Senat hat dementsprechend in seinem Urteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51 die von einem Reiseveranstalter angemieteten Hotelräume nicht als fiktives Anlagevermögen beurteilt, obwohl ein Reiseveranstalter zur Durchführung von Reisen immer wieder ("gleichartige") Hotelzimmer benötigt. Maßgeblich war dabei insbesondere die Erwägung, dass die Hotelzimmer nicht wie bei einem Hotelier der dauerhaften und langfristigen Schaffung möglichst vieler Produkte dienen (Übernachtungen, Verpflegungen, Veranstaltungen), sondern als Teilprodukt in das Produktbündel "Pauschalreise" einfließen.
- 35** bb) Im Streitfall hat sich die Abgrenzung zwischen fiktivem Anlage- oder Umlaufvermögen daher daran zu orientieren, ob das zeitlich begrenzte (fiktive) Eigentum an den angemieteten beweglichen und unbeweglichen Sachen nach den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin dazu bestimmt ist, der dauerhaften Herstellung neuer Produkte zu dienen, oder ob die Nutzung sich mit der Herstellung eines Produktes --d.h. hier: eines Filmes-- gleichsam verbraucht. Zum Zwecke der Würdigung könnte mithin erwogen werden, ob das jeweils angemietete Wirtschaftsgut --ähnlich wie z.B. die Werkzeuge eines Handwerkers, der Maschinenpark eines Fabrikanten, das Hotel eines Hoteliers, die Kanzleiräume und die Büroausstattung eines Rechtsanwalts oder Ausstellungsräume und Vorführwagen eines Autohändlers-- zur Erzeugung von Leistungen und Produkten eingesetzt wird, oder ob es --wie Beton, Heizungsanlagen und Badezimmerobjekte bei einem Bauunternehmen oder von einem Reiseveranstalter bezogene Reisevorleistungen-- gleichsam Bestandteil des "Produktes Film" wird.
- 36** Danach könnte sich beispielsweise ergeben, dass die Miete für einige bewegliche Wirtschaftsgüter wie Kameras und Beleuchtungssysteme sowie für Produktionsräume trotz nur auftragsbezogener Anmietung hinzuzurechnen ist, weil diese wie Werkzeuge eines Warenfabrikanten der Herstellung von Produkten --der Filme-- dienen, angemietete Filmlocations oder Ausstattungsgegenstände jedoch gewissermaßen in das "Produkt Film" eingehen, weil sie voraussichtlich nur einmal in einen einzelnen Film gezeigt werden.
- 37** Dabei wäre auch zu berücksichtigen, ob ein Eigentumserwerb an den angemieteten unbeweglichen oder beweglichen Wirtschaftsgütern dem betrieblichen Gebrauch der Klägerin auf Dauer dienlich sein könnte, was --wie in dem eine Messedurchführungsgesellschaft betreffenden BFH-Urteil in BFHE 255, 280-- hier wegen der Herstellung von Filmen als Einzelprojekten ohne Verbindung zu anderen Filmen der Klägerin zweifelhaft erscheinen kann.
- 38** c) Der Senat ist als Revisionsgericht gehindert, die im Hinblick auf die vorgenannten Kriterien zur Abgrenzung des fiktiven Umlauf- vom fiktiven Anlagevermögen erforderliche weitere Aufklärung des Sachverhalts und die anschließende Würdigung vorzunehmen.
- 39** 5. Der Senat weist für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin:

Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass eine Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren ausgeschlossen ist (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Dessen ungeachtet können etwaige Fehler zu Lasten der Klägerin grundsätzlich mit Fehlern zu ihren Gunsten saldiert werden. Sollte sich z.B. ergeben, dass Mietzahlungen für einige Wirtschaftsgüter zu Unrecht hinzugerechnet wurden, wird zu prüfen sein, inwieweit dem Grunde nach zu Recht hinzugerechnete Mietzahlungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter geleistet wurden, die nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu einem Achtel und nicht --wie geschehen-- lediglich nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu einem Zwanzigstel zu berücksichtigen sind.

- 40** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

