

Beschluss vom 23. März 2022, III R 14/21

Keine gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für eine Messestandfläche

ECLI:DE:BFH:2022:B.230322.IIIR14.21.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011

vorgehend FG Münster, 09. Juni 2020, Az: 9 K 1816/18 G

Leitsätze

1. Die Kosten für die Anmietung einer Messestandfläche können bei einem ausstellenden Unternehmen nur dann zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG führen, wenn die Messestandfläche bei unterstelltem Eigentum des ausstellenden Unternehmens zu dessen Anlagevermögen gehören würde.
2. Zur Zugehörigkeit zum Anlagevermögen kommt es darauf an, ob der Geschäftszweck des betreffenden Unternehmens und auch die speziellen betrieblichen Verhältnisse (z.B. Bedeutung der Messepräsenz innerhalb des von dem Unternehmen praktizierten Vertriebssystems) das dauerhafte Vorhandensein einer entsprechenden Messestandfläche erfordert.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 09.06.2020 - 9 K 1816/18 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist zwischen den Beteiligten die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die Anmietung von Messestandflächen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, deren Gegenstand die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von ... ist. Die Klägerin selbst hat keinen Direktvertrieb; sie verkauft ihre Produkte durch ein stehendes Händlernetz.
- 3 In den Streitjahren 2009 bis 2011 mietete die Klägerin wiederholt auf bestimmten turnusmäßig stattfindenden Messen Ausstellungsflächen und Räumlichkeiten an, um ihre Produkte dort zu präsentieren. Hierdurch entstand ihr Aufwand in der folgenden Höhe:

Rechnungsdatum	Messe	Aufwand
...09.2009	A	87.110,00 €
...12.2009	B	9.648,00 €

Gesamt 2009		96.758,00 €
...02.2010	C	16.699,20 €
...05.2010	D	40.755,00 €
...07.2010	E	20.720,00 €
Gesamt 2010		78.174,20 €
...08.2011	A	95.616,00 €
...12.2011	B	9.648,00 €
Gesamt 2011		105.264,00 €

- 4 Den Aufwand behandelte die Klägerin als abziehbare Betriebsausgaben; eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung erklärte sie insoweit nicht.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte die Gewerbesteuermessbeträge 2009 bis 2011 zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung) fest.
- 6 Im Rahmen einer die Streitjahre 2009 bis 2011 betreffenden Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass eine Hinzurechnung des Aufwands nach den Maßgaben des § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) bezüglich des Erhebungszeitraums 2009 --GewStG 2009-- und i.d.F. des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009 (BGBl I 2009, 3950) bezüglich der Erhebungszeiträume 2010 und 2011 --GewStG 2010/2011-- zu erfolgen habe. Da der zu berücksichtigende Freibetrag in Höhe von 100.000 € bereits im Rahmen anderer Hinzurechnungen verbraucht worden sei, seien folgende Beträge hinzuzurechnen:

	2009	2010	2011
Bemessungsgrundlage	96.758 €	78.174 €	105.264 €
Ansatz mit	$\frac{13}{20} \times \frac{1}{4}$	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{4}$	$\frac{1}{2} \times \frac{1}{4}$
Hinzurechnung	15.723 €	9.711 €	13.158 €
Messbetrag 3,5 %	550 €	341 €	460 €

- 7 Dem folgte das FA und erließ am 14.03.2014 entsprechende Änderungsbescheide für 2009 bis 2011 über den Gewerbesteuermessbetrag und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 8 Den Einspruch gegen diese Bescheide wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 15.05.2018 als unbegründet zurück.
- 9 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage, mit der die Klägerin begehrte, die Gewerbesteuermessbeträge dahingehend abzuändern, dass die aus der Anmietung von Messestandflächen vorgenommenen Hinzurechnungsbeträge unterblieben, mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1689 veröffentlichten Gründen statt.
- 10 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 14 Das FG hat die Hinzurechnungsvorschrift zutreffend ausgelegt (1.) und in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auf den festgestellten Sachverhalt angewandt (2.).
- 15 1. Das FG hat die Hinzurechnungsvorschrift zutreffend ausgelegt.
- 16 a) Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2009 bzw. 2010/2011 wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel aus 13/20 (2009) bzw. aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (2010, 2011) --einschließlich Leasingraten-- für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet, 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.
- 17 b) Das FG ist hinsichtlich der Frage, ob die von der Klägerin angemieteten Messestandflächen bei unterstelltem Eigentum der Klägerin zu deren Anlagevermögen gehören würden, vom zutreffenden Rechtsmaßstab ausgegangen.
- 18 aa) Der Begriff des Anlagevermögens ist --wovon das FG zu Recht ausgegangen 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 bestimmten Wirtschaftsgüter. Zum Umlaufvermögen gehören demgegenüber die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 21, m.w.N.).
- 19 bb) Für die Hinzurechnung nach § 8 GewStG ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn sie in seinem Eigentum stünden (Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22, m.w.N.). 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 ff.; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280, BFH/NV 2017, 388, Rz 18). Dabei ist zwar das Eingreifen der Fiktion, dass der Steuerpflichtige der (wirtschaftliche) Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, nicht an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geknüpft (BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BFH/NV 2017, 985, Rz 11 ff.). Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich aber 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; s. BFH-Urteil in BFHE 256, 526, BFH/NV 2017, 985, Rz 18; Mohr, Inkongruenzen bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung, 2016, S. 271; Kornwachs, Deutsches Steuerrecht 2017, 1568). Gemeint ist, dass es sich bei dem überlassenen Wirtschaftsgut der Art nach um Anlagevermögen handelt, wobei es ausreicht, wenn das Wirtschaftsgut dazu gewidmet ist, auf Dauer eine Nutzung im Geschäftsbetrieb zu ermöglichen (Breinersdorfer, Der Betrieb 2014, 1762). Insoweit spricht insbesondere die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelegt (BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.b).
- 20 cc) Zu Recht ist das FG weiter davon ausgegangen, dass die Prüfung den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen (Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 23, m.w.N.) und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren muss (BFH-Urteil in BFHE 255, 280, BFH/NV 2017, 388, Rz 21, m.w.N.). Insbesondere darf die Fiktion nicht weiter reichen als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet (BFH-Urteil vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II

1973, 148, unter 2.). Es ist zu fragen, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, und in BFHE 256, 526, BFH/NV 2017, 985, Rz 19). Hierfür ist --im Sinne einer Kontrollfrage-- darauf abzustellen, ob sich die betreffende Tätigkeit, das Eigentum des Steuerpflichtigen an dem Wirtschaftsgut unterstellt, wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben lässt, wenn das Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.).

- 21** dd) 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, Rz 24, m.w.N.). 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.). 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 in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.) oder gleichartige Bestuhlungen und Beschallungsanlagen zur eigenen Nutzung in Sälen und Stadien (BFH-Urteil vom 30.03.1994 - I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.) angemietet hat. Dagegen scheidet danach aber eine Zuordnung zum Anlagevermögen 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, BFH/NV 2017, 985, Rz 26) und sie deshalb nicht zu seinem dem Betrieb auf Dauer gewidmeten Betriebskapital gehören würden (BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.c).
- 22** 2. Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der für die angemieteten Messestandflächen aufgewendeten Entgelte nicht vorliegen.
- 23** Da die Frage, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzuordnen wären, anhand des konkreten Geschäftsgegenstands und der speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin zu beantworten ist, kommt es insoweit entscheidend auf die tatsächlichen Feststellungen und die tatsächliche Würdigung des FG an. Hieran ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht worden sind. Der BFH ist an die Würdigung des FG schon dann gebunden, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 05.07.2016 - X B 201/15, BFH/NV 2016, 1572, Rz 20; BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, Rz 27). So verhält es sich im Streitfall.
- 24** Das FG hat den Geschäftsgegenstand der Klägerin berücksichtigt und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen orientiert. Es hat ausgehend von dem Geschäftszweck der Klägerin, die ausschließlich ein Produktionsunternehmen betreibt, festgestellt, dass sie die hergestellten ... nicht unmittelbar an die Endabnehmer verkauft, sondern diese vielmehr unternehmensfremd durch ein stehendes Händlernetz indirekt vertrieben wurden. Der Unternehmensgegenstand erforderte daher keine zwingende Messeteilnahme. Vielmehr war es die freie Entscheidung der Klägerin, jedes Jahr neu darüber zu befinden, ob und an welchen Messen sie teilnehmen wollte oder nicht. Insoweit hat das FG auch festgestellt, dass die Klägerin bei bestimmten Messen nicht jedes Jahr anwesend war und dass die Teilnahme an einer ...messe auf einem speziellen Kundenwunsch beruhte. Den Umstand, dass die Messebesuche zwar auch eigenen Werbezwecken dienen, hat das FG unter Würdigung der Besonderheiten des hier vorliegenden Einzelfalles als nicht entscheidend betrachtet. Dabei hat es zum einen im Rahmen der Gesamtwürdigung berücksichtigt, dass die Klägerin selbst auf den Messen keine eigene Geschäftstätigkeit entfaltet und Leistungen erbrachte, vielmehr diese Tätigkeit durch die ebenfalls auf den Messen anwesenden Händler erfolgte. Darüber hinaus hat die Klägerin zum anderen teilweise auch Zuschüsse an die Vertriebspartner für deren Werbemaßnahmen geleistet. Weiterhin hat das FG berücksichtigt, dass bei der Klägerin der Trend in den letzten Jahren weg von den Messeveranstaltungen hin zu regionalen Veranstaltungen gegangen sei und vielfältige andere Werbemöglichkeiten (z.B. Internet-Präsentationen) auf Messen ersetzen.
- 25** Diese Würdigung des FG, dass die Klägerin unter Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands und der Vertriebswege auf die ständige Verfügbarkeit von Messestandflächen nicht angewiesen war, die Teilnahme an Messen für den Verkauf der Produkte zwar förderlich, aber nicht betriebsnotwendig war, ist zumindest möglich und damit für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 26** Soweit das FA in seiner Revisionsbegründung vorträgt, dass die Teilnahme an dieser Messe für den geschäftlichen Erfolg der Klägerin essenziell sei, da es u.a. nicht ausreichend sei, dass die Produkte teilweise von dem Händlernetz

auf den entsprechenden Fachmessen beworben werden und nur durch die eigene Präsenz eine gezielte Produktwerbung und Kundenakquise möglich gewesen wäre, fehlt es hierfür bereits an entsprechenden tatsächlichen Feststellungen des FG. Vielmehr hat das FG der Messeteilnahme aufgrund der vorgenannten Vertriebsstrukturen, der ebenfalls auf den Messen anwesenden Vertriebspartner und der bestehenden anderweitigen Werbemöglichkeiten gerade keine maßgebliche Bedeutung für den Geschäftserfolg der Klägerin beigemessen. Zulässige und begründete Verfahrensrügen im Hinblick auf diese Feststellungen hat das FA nicht erhoben.

- 27** Keine andere Beurteilung ergibt sich aus dem BFH-Urteil in BFHE 255, 280, BFH/NV 2017, 388. Diese Entscheidung betraf eine Durchführungsgesellschaft für Auslandsmessebeteiligungen, die nur aufgrund auftragsbezogener Weisung über die Teilnahme an einer konkreten Messe (Ort und Zeit) gegenüber dem dortigen Messeveranstalter tätig wurde, indem sie die dortigen Flächen anmietete und wiederum anderen Unternehmen zur Nutzung anbot. Sie enthält daher keine Aussage zu einem Fall wie dem vorliegenden, in dem ein Unternehmen eine Messestandfläche für eigene Ausstellungszwecke anmietet. Insbesondere lässt sich aus dieser Entscheidung nicht ableiten, dass die Anmietung einer Messestandfläche, abgesehen von dem in der Entscheidung behandelten Sonderfall einer Messedurchführungsgesellschaft, immer zur Annahme von Anlagevermögen führt. Vielmehr kommt es --wovon das FG zu Recht ausgegangen ist-- für die Frage, ob das Unternehmen diese Fläche ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen, auf den Geschäftszweck des jeweiligen Unternehmens und die sonstigen Besonderheiten des Einzelfalles an, wie z.B. auch die praktizierten Vertriebswege.
- 28** Zu Recht hat das FG den vorliegenden Fall auch von dem der Entscheidung des BFH in BFHE 256, 526, BFH/NV 2017, 985 zugrunde liegenden Sachverhalt abgegrenzt. Jene Entscheidung behandelte einen Konzertveranstalter, dessen Geschäftszweck darauf gerichtet war, ständig Konzerte in hierfür angemieteten Immobilien wie Theatern, Konzertsälen, Stadien und Arenen auszurichten. Demgegenüber ist der Geschäftszweck der Klägerin nach den Feststellungen des FG auf die Entwicklung, Herstellung und den Vertrieb von ... gerichtet. Dies ist nicht vergleichbar mit dem Geschäftsmodell eines derart tätigen Konzertveranstalters.
- 29** Das FA weist zwar zutreffend darauf hin, dass auch kurzfristige Anmietungen zur Annahme von Anlagevermögen führen können. Das bedeutet jedoch nicht, dass jede kurzfristige Anmietung eines beweglichen oder unbeweglichen Wirtschaftsguts die Annahme von Anlagevermögen nach sich zieht. Wie der Senat im Urteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 24 ausgeführt hat, kommt die Einordnung als Anlagevermögen vor allem dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige wiederholt gleichartige Wirtschaftsgüter anmietet und sich daraus ergibt, dass er derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt. Im vorliegenden Fall war die Klägerin aber im Hinblick auf die Vertriebsstruktur und den bestehenden anderweitigen Werbemöglichkeiten nicht ständig auf das Vorhalten von Messestandflächen für den Gebrauch in ihrem Betrieb angewiesen.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de