# Urteil vom 19. Januar 2023, III R 22/20

**Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietaufwendungen bei Messe-, Ausstellungs- und Kongressveranstalterbetrieben**

ECLI:DE:BFH:2023:U.190123.IIIR22.20.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, GewStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 20. Februar 2020, Az: 10 K 10184/17

## Leitsätze

1. NV: Mietet eine GmbH, die für ihre Kunden Events und Produktionen organisiert, hierfür bewegliche Wirtschaftsgüter (insbesondere Ausstattungsgegenstände) und unbewegliche Wirtschaftsgüter (insbesondere Locations) an, hängt die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung dieser Aufwendungen im Hinblick auf die in § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG vorausgesetzte Anlagevermögenseigenschaft davon ab, ob die GmbH längerfristig dieselben oder wiederholt kurzfristig vergleichbare Wirtschaftsgüter vorhalten muss, um mit diesen --entsprechend einem Produktionsmittel-- immer wieder neue Events organisieren zu können.

2. NV: Werden die betreffenden Wirtschaftsgüter dagegen voraussichtlich nur für einen einzelnen Event verwendet und fehlt es an der Austauschbarkeit mit anderen angemieteten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern, spricht dies dafür, dass sie in das Produkt "Einzelevent" eingehen und nur dem Umlaufvermögen zuzuordnen wären.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 20.02.2020 - 10 K 10184/17 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 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Voraussetzungen für die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für 2013 gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) vorliegen.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, die im Streitjahr 2013 als Messe-, Ausstellungs- und Kongressveranstalterin tätig war.

3 In ihrer Gewerbesteuererklärung für 2013 gab sie bei der Ermittlung des Gewerbeertrags die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG in Höhe von ... € und ... € (insgesamt ... €) an, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) im Bescheid vom 05.03.2015 erklärungsgemäß ansetzte.

4 Im Rahmen einer u.a. das Streitjahr 2013 umfassenden Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Auftraggeber der Klägerin eine Produktion oder einen Event buchten. Hierzu gehörte neben einer eventuellen Inanspruchnahme

einer Location immer die gesamte Organisation, die u.a. Werbung, Pressearbeit, Bereitstellung der Infrastruktur und meistens auch die Ablaufplanung, die Bewachung, die Reinigung sowie technische Leistungen umfasste. Die Klägerin mietete hierfür verschiedene bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter an, um die vom Kunden in Auftrag gegebene Veranstaltung durchführen zu können. Die genannten Leistungselemente wurden nach der Darstellung der Klägerin üblicherweise als Paket angeboten, d. h. die Kunden wurden vertraglich verpflichtet, neben der Zurverfügungstellung von Locations bestimmte Sonderleistungen in Anspruch zu nehmen. Die Verbuchung der in Anspruch genommenen Leistungen wurde bei der Klägerin auf getrennten Konten vorgenommen. Die erbrachten Dienstleistungen wurden von den Mietaufwendungen getrennt verbucht und die Mietaufwendungen wurden getrennt nach "Location" und beweglichen Wirtschaftsgütern aufgezeichnet.

**5** Die Prüferin ermittelte aus den Buchhaltungskonten entsprechende Mietaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € sowie für unbewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... €, die von der Klägerin noch nicht in ihrer Gewerbesteuererklärung für 2013 berücksichtigt worden waren. Sie vertrat die Auffassung, diese Aufwendungen seien gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG als Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen bzw. unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum anderer stünden, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen.

**6** Das FA folgte der Auffassung der Prüferin und erhöhte in dem unter dem 23.05.2016 ergangenen Änderungsbescheid die Mietaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter von ... € um ... € auf ... € und die Mietaufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter von ... € um ... € auf ... €.

**7** Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 03.07.2017). Das FA ging davon aus, dass die im Eigentum anderer stehenden, von der Klägerin angemieteten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter ihrem fiktiven Anlagevermögen zuzuordnen seien. Denn die Klägerin sei nach ihrem Geschäftszweck --der Durchführung einer Produktion oder eines Events nebst der gesamten Organisation-- auf die Verfügbarkeit dieser beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter angewiesen. Sie hätte diese ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorhalten müssen. Der Zuordnung zum fiktiven Anlagevermögen stehe nicht entgegen, dass die Klägerin diese Wirtschaftsgüter zum überwiegenden Teil nur für kurze Zeit angemietet habe, und dass diese Immobilien nach ihrer Lage, ihrem Zuschnitt und der Kapazität für Besucher/Kunden etc. starke Unterschiede aufgewiesen hätten.

**8** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 662 veröffentlichten Gründen ab.

**9** Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

**10** Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2013 vom 23.05.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.07.2017 dahingehend abzuändern, dass die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG in Höhe von insgesamt ... € rückgängig gemacht wird.

**11** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

**12** 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). Das FG ist auf Basis der getroffenen Feststellungen zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin für die Anmietung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern zum Abzug gebrachten Mietzahlungen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind.

**13** 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG in der für den Erhebungszeitraum 2013 geltenden Fassung werden zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet 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, und aus der Hälfte

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.

**14** 2. Das FG ist mit seinem Verweis auf die Gründe der Einspruchsentscheidung hinsichtlich der Frage, ob von der Klägerin angemietete Wirtschaftsgüter bei unterstelltem Eigentum der Klägerin i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG zu deren Anlagevermögen gehören würden, vom zutreffenden Rechtsmaßstab ausgegangen.

**15** 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). 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.; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18).

**16** b) 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.; Senatsbeschluss in BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 19). Diese Fiktion ist auf den Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. d und 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, BStBl II 2022, 273, 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, BStBl II 2022, 276, Rz 11 ff.), weshalb es --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch nicht darauf ankommt, ob ein Eigentumserwerb an bestimmten öffentlichen Straßen, Plätzen oder Einrichtungen (z.B. Museen) überhaupt möglich wäre. 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, BStBl II 2022, 276, Rz 18; Senatsbeschluss in BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 19; Mohr, Inkongruenzen bei der gewerbesteuerlichen 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).

**17** c) Zu Recht ist das FG weiter davon ausgegangen, dass die Prüfung den Geschäftsgegenstand des Unternehmens zu berücksichtigen hat (Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 23, m.w.N.; Senatsbeschluss in BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 20) und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren muss (BFH-Urteil in BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, 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, BStBl II 2022, 276, 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.; Senatsbeschluss in BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 20).

**18** d) 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 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, BStBl II 2022, 276, Rz 26; Senatsbeschluss in BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 21) 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; Senatsbeschluss in BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 21).

**19** 3. Das FG hat mit seiner bloßen Bezugnahme auf die Gründe der Einspruchsentscheidung jedoch keine ausreichenden Feststellungen getroffen, welche die Annahme rechtfertigen, dass es sich bei den angemieteten Wirtschaftsgütern im Falle des fiktiven Eigentums um Anlagevermögen handeln würde. Dies stellt einen materiellen Fehler der Entscheidung dar (z.B. Senatsurteile vom 14.07.2022 - III R 28/21, BStBl II 2023, 32, BFH/NV 2022, 1403, und vom 22.02.2017 - III R 20/15, BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913, Rz 19, m.w.N.).

**20** a) Es fehlen Feststellungen dazu, welche beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter die Klägerin im Streitzeitraum angemietet hat. Weiter haben FA und FG nicht festgestellt, für welche Dauer und mit welcher Häufigkeit bestimmte Wirtschaftsgüter angemietet wurden. Soweit es sich um eine wiederholte Anmietung gleichartiger Wirtschaftsgüter gehandelt haben sollte, fehlt es an einer Darlegung, woraus sich die Gleichartigkeit ergibt und weshalb die Dauer und Häufigkeit der Anmietung die Annahme der Notwendigkeit einer ständigen Verfügbarkeit im Betrieb rechtfertigen.

**21** b) Des Weiteren hat das FG den Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin nicht hinreichend berücksichtigt und sich nicht so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin orientiert. Der Senat hat im Fall eines Reiseveranstalters dessen Geschäftsgegenstand mit dem Geschäftsgegenstand eines Hoteliers verglichen und darauf abgestellt, dass Letzterer die Hotelzimmer und -einrichtungen dazu verwendet, mit ihnen dauerhaft und langfristig möglichst viele Produkte (Übernachtungen, Verpflegungen, Veranstaltungen etc.) zu generieren und eine möglichst hohe Auslastung zu erreichen, wohingegen Ersterer sich im Regelfall nicht an der Auslastung des Hotels, sondern am geschätzten Bedarf seiner Kunden orientiert (Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 29). Unter Bezugnahme auf diesen Reiseveranstalter-Fall führte der Senat im Fall einer Filmproduktionsfirma aus, dass sich die Abgrenzung zwischen fiktivem Anlage- oder Umlaufvermögen daran zu orientieren habe, 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. dort eines Filmes-- gleichsam verbraucht. Gleiches gilt im vorliegenden Fall, in dem die Auftraggeber bei der Klägerin nach den Feststellungen des FG eine Produktion oder einen Event buchten (Senatsurteil vom 12.11.2020 - III R 38/17, BFHE 272, 65, BStBl II 2022, 283, Rz 34 ff.). Danach könnte sich beispielsweise ergeben, dass die Miete für einige längerfristig oder wiederholt kurzfristig angemietete gleichartige bewegliche Wirtschaftsgüter --wie z.B. Bestuhlungen, Beleuchtungssysteme, Tonanlagen, Ausstellungsvitrinen oder Cateringausstattungen-- sowie für gleichartige unbewegliche Wirtschaftsgüter --wie Veranstaltungs- oder Produktionsräume (wie in dem vom BFH-Urteil in BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276 behandelten Fall des Konzertveranstalters)-- trotz nur auftragsbezogener Anmietung hinzuzurechnen ist, weil diese wie Werkzeuge eines Warenfabrikanten der Herstellung von Produkten --der Events-- dienen. Demgegenüber könnten angemietete Locations oder Ausstattungsgegenstände gewissermaßen in das "Produkt Event" eingehen, weil sie voraussichtlich nur für einen einzelnen Event Verwendung finden und es an der Austauschbarkeit mit anderen angemieteten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern fehlt.

**22** 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, BStBl II 2022, 273-- hier im Falle der Durchführung von Events als Einzelprojekten ohne Verbindung zu anderen Events der Klägerin zweifelhaft erscheinen kann.

**23** 4. 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.

**24** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de