

Urteil vom 15. Januar 2026, III R 3/23

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 15.01.2026 III R 28/24 - Zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Mieten für Unterkünfte bei einem Personaldienstleistungsunternehmen

ECLI:DE:BFH:2026:U.150126.IIR3.23.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, FGO § 56 Abs 1, ZPO § 85 Abs 2, FGO § 155 S 1, FGO § 52d S 2, FGO § 56 Abs 2, GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. Dezember 2022, Az: 8 K 8102/21

Leitsätze

1. Das Merkmal der das (fiktive) Anlagevermögen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes kennzeichnenden Dauerhaftigkeit der Nutzung eines Wirtschaftsguts kann nicht durch das Kriterium der zwingenden Erforderlichkeit des Wirtschaftsguts für den Betrieb ersetzt werden.
2. Für die Frage, ob von einem Unternehmen angemietete Immobilien (hier: Mitarbeiterunterkünfte) dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen, ist die Kundensicht ohne Belang.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.12.2022 - 8 K 8102/21 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 In der Sache ist streitig, ob dem Gewerbeertrag der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, in den Streitjahren 2012 und 2013 gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) Aufwendungen zur Unterbringung von Arbeitnehmern hinzuzurechnen sind.
- 2 Die Klägerin, deren eingetragener Geschäftsgegenstand "Service Dienstleistungen für ..." lautete, beschäftigte gering entlohntes eigenes Personal, das sie bundesweit flexibel in verschiedenen Filialen ihrer Auftraggeber einsetzte. Es erbrachte überall da, wo gerade keine Arbeitskräfte durch die Auftraggeber der Klägerin zu erreichen waren, einfachste, zumeist körperliche Arbeiten wie Regale einsortieren, Ware auspacken und Inventurmaßnahmen. Das Geschäftsmodell der Klägerin bestand hiernach darin, bundesweit günstige Arbeitskräfte dahin zu bringen, wo sie gerade benötigt wurden.
- 3 Um ihren Arbeitnehmern Übernachtungsmöglichkeiten da, wo sie gerade gebraucht wurden, zur Verfügung zu stellen, mietete die Klägerin in den Streitjahren an verschiedenen Tätigkeitsorten Unterkünfte an. Die Klägerin benötigte entsprechende Übernachtungsmöglichkeiten ständig. Die Unterkunftskosten rechnete sie nur zum Teil nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ihrem Gewinn hinzu. So rechnete die Klägerin im Kalenderjahr 2013 die Aufwendungen für "Miete Wohnungen" in Höhe von ... € hinzu. Eine Hinzurechnung der Aufwendungen für Pensions- und Hotelzimmeraufwand (Konto 4665 und 4666) nahm sie nicht vor.

- 4 Nachdem die Klägerin zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt worden war, fand bei ihr eine steuerliche Außenprüfung statt. In der Folge vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass es sich bei den Aufwendungen für die Anmietung der Mitarbeiterunterkünfte an den Tätigkeitsorten um Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handele, die im Eigentum eines anderen stehen und die gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewerbeertrag der Klägerin hinzuzurechnen seien. Es nahm bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Erhebungszeiträume 2012 und 2013 entsprechende Hinzurechnungen vor. Das FA erließ am 28.02.2019 (in der Vorentscheidung wohl infolge eines Schreibfehlers "25.02.2019") für die Besteuerungszeiträume 2012 und 2013 geänderte Gewerbesteuermessbescheide, mit denen es die Gewerbesteuermessbeträge 2012 und 2013 höher festsetzte.
- 5 Einsprüche (Einspruchsentscheidung vom 15.04.2021) und Klage waren erfolglos. Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA habe bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu Recht die streitgegenständlichen Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG vorgenommen, weil die Unterkünfte fiktives Anlagevermögen im Sinne dieser Vorschrift darstellten; die Höhe der Beträge sei unstreitig.
- 6 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 777 veröffentlicht. Es wurde der Klägerin ausweislich der in der FG-Akte abgelegten Zustellungsurkunde am 28.12.2022 zugestellt.
- 7 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der vom FG hinsichtlich der Gewerbesteuermessbeträge 2012 und 2013 zugelassenen Revision.
- 8 Sie legte am 29.01.2023 (Sonntag) per Telefax mit einem auf den 26.01.2023 datierten Schreiben Revision ein und teilte mit, dass der für die Nutzung des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs (beSt) erforderliche Registrierungscode durch die Steuerberaterkammer noch nicht übersandt worden sei.
- 9 Mit Vorsitzendenschreiben vom 02.02.2023 wurde sie auf § 52d der Finanzgerichtsordnung (FGO) hingewiesen, wonach seit dem 01.01.2023 auch für Steuerberater eine Verpflichtung bestanden habe, die Revision elektronisch einzureichen. Dieses Schreiben wurde der Klägerin am 09.02.2023 zugestellt. Am 21.02.2023 übermittelte die Prozessbevollmächtigte der Klägerin das auf den 26.01.2023 datierende Schreiben erneut elektronisch. Ergänzend teilte sie mit, im Jahr 2022 nicht "aktiv" in der Kommunikation mit den Finanzgerichten gestanden zu haben. Am 04.01.2023 --unverzüglich nach Rückkehr aus dem Urlaub zum Jahreswechsel-- habe der für die Klägerin zuständige Steuerberater die Registrierung beantragt und unmittelbar nach Erhalt des Registrierungsschreibens seinen Systempartner mit der Einrichtung beauftragt. Diese sei erst am 21.02.2023 abgeschlossen worden.
- 10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.12.2022 - 8 K 8102/21 aufzuheben und die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2012 und 2013 vom 28.02.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2021 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrags eine Hinzurechnung der Aufwendungen für Mitarbeiterunterkünfte nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG für 2012 in Höhe von ... € und für 2013 in Höhe von ... € unterbleibt.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist zulässig.
- 13 1. Die Revision wurde nicht verspätet eingelegt, auch wenn die Klägerin innerhalb der Revisionseinlegungsfrist (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO) die Revision nur per Telefax-Schreiben eingelegt hat. Ihr ist jedenfalls gemäß § 56 Abs. 1 FGO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.
- 14 a) Gemäß § 56 Abs. 1 FGO ist auf Antrag und nach § 56 Abs. 2 Satz 4 FGO auch ohne Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Ein Verschulden des Prozessbevollmächtigten steht dem Verschulden des Beteiligten gleich (§ 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 155 Satz 1 FGO). Der Antrag ist grundsätzlich binnen zwei Wochen nach Wegfall des

Hindernisses zu stellen (§ 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind glaubhaft zu machen (§ 56 Abs. 2 Satz 2 FGO). Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Rechtshandlung nachzuholen (§ 56 Abs. 2 Satz 3 FGO).

- 15** b) Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen vor.
- 16** aa) Die Klägerin hat die Revision zwar zunächst nicht, wie es geboten gewesen wäre, gemäß § 52d Satz 1 FGO als elektronisches Dokument übermittelt. Sie traf jedoch jedenfalls kein Verschulden an der Säumnis.
- 17** (1) Der für sie tätigen Prozessbevollmächtigten beziehungsweise den für diese tätigen Steuerberatern war nach ihrem Vortrag bis zum Ablauf der Frist zur Einlegung der Revision (30.01.2023) eine Nutzung des beSt aus tatsächlichen Gründen nicht möglich, weil dieses erst im Februar 2023 eingerichtet werden konnte.
- 18** Der Vortrag, wonach der Prozessbevollmächtigten beziehungsweise den für sie tätigen Steuerberatern ("uns") bis zum Ablauf der Revisionseinlegungsfrist (30.01.2023) eine Nutzung des beSt aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hatten, nicht möglich war, ist glaubhaft. Sehr viele Steuerberater hatten den für die Erstanmeldung am beSt zwingend erforderlichen Registrierungsbrief nicht rechtzeitig vor dem 01.01.2023 erhalten. Im Streitfall war die Revisionseinlegungsschrift vor Ablauf der Revisionseinlegungsfrist fertig gestellt und unter Hinweis auf die Unmöglichkeit der Nutzung des beSt per Telefax übermittelt worden; die elektronische Übertragung wurde zeitnah nachgeholt.
- 19** (2) Ein Verschulden der Prozessbevollmächtigten ist insbesondere auch nicht darin zu sehen, dass sie erst am 04.01.2023 die Erstregistrierung beantragt hat und nicht durch Nutzung des "Fast Lane"-Verfahrens aktiv auf eine vorgezogene Registrierung hingewirkt hatte. Das in § 52d Satz 2 FGO enthaltene Tatbestandsmerkmal, dass ein sicherer Übermittlungsweg "zur Verfügung steht", lässt nicht ohne Weiteres eine rechtliche Verpflichtung erkennen, sich vermittels der "Fast Lane" --entgegen dem im Gesetz vorgezeichneten Verfahren, wonach die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) von sich aus die Übersendung der Registrierungsbriefe bewirken sollte-- den Übermittlungsweg selbst zu beschaffen. Die BStBK als derjenige Hoheitsträger, der zur Einrichtung und zum Betrieb des beSt verpflichtet ist, hat allen Berufsträgern ausdrücklich mitgeteilt, dass die "Fast Lane" lediglich als Angebot zu verstehen sei, aber keine Rechtspflicht zu ihrer Nutzung bestehe.
- 20** Zur Vermeidung von Wiederholungen wird im Übrigen auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24 (Deutsches Steuerrecht 2025, 1698) und das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.06.2024 - X R 13/23 (BFH/NV 2024, 1420) verwiesen. Die Rechtsprechung (das Urteil des Niedersächsischen FG vom 20.03.2023 - 7 K 183/22, EFG 2023, 643), auf die sich das FA für seine Ansicht, dass die Revision im Hinblick auf den Verstoß gegen § 52d FGO unzulässig sei, berufen hat, ist durch die Entscheidung des BVerfG überholt.
- 21** (3) Ein Verschulden der Prozessbevollmächtigten ist auch im Übrigen nicht erkennbar. Sobald infolge der Zustellung der Vorentscheidung klar war, dass für das damit anstehende Revisionsverfahren das beSt benötigt werde, wurde unverzüglich ein Zugang zum beSt beantragt und --nachdem die Zugangsdaten mitgeteilt worden waren-- die technische Umsetzung beauftragt sowie noch an dem Tag der Freischaltung die Revisionseinlegungsschrift, die bereits per Telefax übermittelt worden war, noch einmal in elektronischer Form übermittelt.
- 22** bb) Die versäumte Handlung wurde damit noch am Tag des Wegfalls des Hindernisses und somit innerhalb der Zwei-Wochen-Frist des § 56 Abs. 2 Satz 3 FGO (i.V.m. § 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO) nachgeholt.
- 23** 2. Die Revisionsbegründung ist --entgegen der Auffassung des FA-- ausreichend.
- 24** a) § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO erfordert die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Die erhobene Rüge muss eindeutig erkennen lassen, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art darlegen, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil rechtsfehlerhaft erscheinen lassen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24.09.2013 - VI R 48/12, BFH/NV 2014, 341, Rz 10, m.w.N.). Erforderlich ist auch eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, s. die Nachweise bei Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 120 Rz 58 ff., 65; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 FGO Rz 185). Eine vollständige Auseinandersetzung mit sämtlichen Entscheidungsgründen ist jedoch nicht notwendig (vgl. z.B. Senatsurteil vom 30.10.2003 - III R 23/02, BFHE 204, 113, BStBl II 2004, 267, unter II.1., m.w.N.).

- 25** b) Entgegen der Ansicht des FA genügt die Revisionsschrift diesen Anforderungen. Denn die Klägerin hat eine fehlerhafte Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG gerügt und hinreichend dargelegt, weshalb aus ihrer Sicht die Vorentscheidung fehlerhaft sein soll und weshalb ihre Aufwendungen für Mitarbeiterunterkünfte entgegen der Auffassung des FG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht hinzuzurechnen seien. Das FG habe nicht hinreichend berücksichtigt, dass das zeitlich begrenzte fiktive Eigentum an Hotel- und Pensionszimmern sowie Ferienwohnungen an stetig wechselnden unterschiedlichen Orten in der Bundesrepublik Deutschland im Streitfall nicht auf Dauer ihrer betrieblichen Tätigkeit diene, sondern nur für die Dauer des auszuführenden Auftrags. Weil die Orte stetig wechselten, müsse das Unternehmen die jeweilig angemieteten Übernachtungsmöglichkeiten nicht für den ständigen Gebrauch in seinem Betrieb vorhalten. Die Klägerin hat unter anderem auch sinngemäß vorgetragen, dass das FG-Urteil damit im Widerspruch zu den im Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) dargelegten Grundsätzen stehe.

III.

- 26** Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) und erweist sich auch nicht im Ergebnis als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Mangels ausreichender Feststellungen des FG ist die Sache nicht spruchreif. Sie ist deshalb aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 27** 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (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 im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG den Betrag von 100.000 € übersteigt.
- 28** a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, hat der Senat zum Beispiel im Urteil vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 21 ff., m.w.N.) und im Beschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21 (BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18 ff.) ausführlich dargestellt. Daran ist festzuhalten und darauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 29** aa) Danach ist die Fiktion, dass der Steuerpflichtige der Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, nicht an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geknüpft (vgl. z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28; BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 11 ff.).
- 30** bb) Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, ist stets zu prüfen. Die Prüfung 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 zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts oder der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb und der Art des Betriebs (z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18 ff.; BFH-Urteile vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 18, und vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.).
- 31** (1) (Fiktives) Anlagevermögen ist nicht nur dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut dem Kerngeschäft eines Unternehmens dient. Es genügt, dass es (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--); es muss ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen und nicht zwingend erforderlich sein (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 ff.).
- 32** (2) Soweit der Senat ausgeführt hat, dass die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen spreche, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelege (vgl. z.B. Senatsurteile vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 16, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22), beschreibt er Kriterien zur Beantwortung der Frage, ob das Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. In den Fällen, in denen sich das Wirtschaftsgut in keine dieser Kategorien einordnen lässt (zum Beispiel Werbeträger, die der Vermarktung der zu veräußernden Produkte dienen), kommen die genannten Kriterien nicht zur Anwendung (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 20), im Übrigen ersetzen sie das Kriterium der Dauerhaftigkeit nicht, sondern erleichtern lediglich in bestimmten Fällen die Zuordnung.

- 33** (3) Auch im Fall der kurzzeitigen Anmietung von Wirtschaftsgütern ist Voraussetzung für eine Hinzurechnung, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut oder die Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt, so dass sich die wiederholte kurzzeitige Anmietung des nämlichen Wirtschaftsguts oder vergleichbarer Wirtschaftsgüter als Surrogat einer Entscheidung zur langfristigen Anmietung (langfristigen Nutzung) darstellt (z.B. Senatsurteile vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 f., 20; vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70, Rz 54; vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 18, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 24; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 21). Dadurch wird sowohl dem in § 247 Abs. 2 HGB angelegten Merkmal der Dauerhaftigkeit Rechnung getragen als auch die in dieser Vorschrift vorgesehene Verbindung zum konkreten Betrieb (das heißt den betrieblichen Verhältnissen) hergestellt. Hingegen genügt es für eine Hinzurechnung nicht, dass das angemietete Wirtschaftsgut dem Betrieb dient und die Mietkosten als Betriebsausgaben abgezogen werden können, wie dies die Argumentation des FA nahelegt. Denn würde man bereits jede kurze, anlass- oder auftragsbezogene Anmietung eines Wirtschaftsguts ausreichen lassen, wäre das Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" im Ergebnis inhaltsleer und überflüssig (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 25, m.w.N.).
- 34** (4) Nach diesen Grundsätzen kommt auch bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien --hier von Hotel- und Pensionszimmern als Mitarbeiterunterkünfte-- eine Hinzurechnung (nur dann) in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nach seinen speziellen betrieblichen Verhältnissen derartige Immobilien ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb vorhalten muss und es sich entweder immer wieder um dieselben Unterkünfte handelt oder die nur kurzzeitig angemieteten Immobilien untereinander austauschbar sind, so dass die wiederholte kurzzeitige Anmietung verschiedener Immobilien einer längerfristigen Anmietung gleichkommt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70). Die Frage der Austauschbarkeit orientiert sich auch hier an der Zweckbestimmung der Unterkünfte im konkreten Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss.
- 35** Bei Immobilien ist für die Frage der Austauschbarkeit --neben (zum Beispiel) der Art der Immobilie, ihrer Ausstattung und möglichen Zusatzleistungen-- regelmäßig auch ihre Lage von maßgeblicher Bedeutung, denn Immobilien zeichnen sich insbesondere durch ihre Belegenheit aus. Ob hierbei die konkrete Belegenheit oder aber ein bestimmter Einzugsbereich oder Umkreis (zum Beispiel die Ausdehnung der politischen Gemeinde) entscheidend ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Nur in Ausnahmefällen kommt es nach den betrieblichen Verhältnissen auf die Lage einer Immobilie nicht an, etwa weil das Angebot darauf ausgerichtet ist, an beliebigen Orten (Lauf-)Kundschaft überall da zu gewinnen, wo die Ware oder Leistung angeboten wird (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12.10.2023 - III R 39/21, BFHE 281, 568, BStBl II 2024, 67, zur Anmietung von Standflächen für Imbissbetriebe im Reisegewerbe).
- 36** Bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien (hier Unterkünften) ist deshalb regelmäßig nicht nur zu fragen, ob immer wieder (bundes- oder weltweit) überhaupt ihrer Art und Ausstattung nach vergleichbare Immobilien (Unterkünfte) benötigt und angemietet werden, sondern auch, ob entsprechende Immobilien (Unterkünfte) immer wieder in der jeweiligen Lage oder im Einzugsbereich oder Umkreis eines bestimmten Ortes benötigt werden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28 f.). Andernfalls würde man dem Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" und dem darin liegenden Erfordernis, dass das Wirtschaftsgut dazu bestimmt sein muss, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB), nicht gerecht.
- 37** Unterkünfte werden nicht ständig für den Gebrauch in einem Betrieb benötigt, wenn sie am jeweiligen Ort jeweils nur anlass- beziehungsweise auftragsbezogen für einen Tag oder einzelne Tage angemietet werden. Ein solcher Fall entspricht der gelegentlichen Anmietung eines Hotelzimmers oder einer Ferienwohnung zum Beispiel bei dem Besuch einer Fortbildungsveranstaltung oder Fachmesse (BTDrucks 16/4841, S. 80).
- 38** (5) Der Senat folgt nicht der Auffassung, dass Hotelzimmermieten im Hinblick auf eine Selbstbindung der Verwaltung in Rdnr. 29b der gleich lautenden Ländererlasse vom 06.04.2022 (hier Ministerium der Finanzen und für Europa des Landes Brandenburg, 06.04.2022, BStBl I 2022, 638) generell nicht hinzugerechnet werden dürfen. Denn an norminterpretierende Verwaltungsanweisungen sind im Allgemeinen weder das FG noch der BFH gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2024 - VI R 7/22, BFHE 286, 441, BStBl II 2025, 354, Rz 21). Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem BFH-Beschluss vom 11.05.2007 - IV B 28/06, unter 1., ableiten. Hiernach können norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch

eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht lediglich ausnahmsweise in dem Bereich der ihr vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit (zum Beispiel bei Änderung der Rechtsprechung) und der Typisierung oder Pauschalierung. Eine solche Ausnahme ist bei der Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG jedoch nicht einschlägig.

- 39 b) Im Rahmen des daneben in § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG enthaltenen Tatbestandsmerkmals "Miet- und Pachtzinsen" ist die Frage zu prüfen, welchen Einfluss mit der Vermietung von Zimmern in Pensionen oder Hotels verbundene weitere Leistungen (zum Beispiel Zimmerreinigung, Bettenmachen, Frühstück) auf die rechtliche Einordnung des Vertrages haben. Insoweit kommt es darauf an, ob es sich um untergeordnete Nebenleistungen oder um trennbare oder nicht trennbare Hauptleistungspflichten handelt (s. dazu z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 23 ff., m.w.N.).
- 40 c) Die finanzrichterliche Überzeugungsbildung ist revisionsrechtlich nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 15). Die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnende Überzeugung des FG ist jedoch nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung zutreffender Kriterien beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Enthält das Urteil keine tragfähige Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor (vgl. Senatsurteil vom 14.04.2021 - III R 50/20, BFHE 273, 385, BStBl II 2021, 866, Rz 15, m.w.N.), der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge beanstandet werden kann (Senatsurteil vom 16.01.2025 - III R 34/22, BFHE 287, 81, BStBl II 2025, 386, Rz 23).
- 41 2. Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG ist von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen.
- 42 a) Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass das Merkmal der --das (fiktive) Anlagevermögen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG kennzeichnenden-- Dauerhaftigkeit durch die (zwingende) Erforderlichkeit der Räumlichkeiten für die während sämtlicher Arbeitseinsätze auswärts unterzubringenden Mitarbeiter ersetzt werden kann. Dabei verkennt das FG, dass nicht jedes Wirtschaftsgut, das zwingend erforderlich ist, um die Tätigkeit auszuüben (wie zum Beispiel ein tageweise angemieteter Leihwagen während der Inspektion des eigenen Wagens), dauerhaft im Betrieb genutzt wird. Umgekehrt kann auch ein nicht zwingend erforderliches Wirtschaftsgut (fiktives) Anlagevermögen darstellen. Es genügt, dass es oder austauschbare Wirtschaftsgüter zur dauerhaften betrieblichen Nutzung bestimmt sind beziehungsweise tatsächlich dauerhaft betrieblich genutzt werden.
- 43 Bei der Prüfung, ob die Unterkünfte dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 HGB), hätte das FG deshalb darauf abstellen müssen, ob und in welchem Umfang die Klägerin ständig bestimmte oder untereinander austauschbare Mitarbeiterunterkünfte angemietet hat. Dabei ist im Regelfall auch die Lage der Immobilien zu berücksichtigen.
- 44 Dort, wo die Klägerin regelmäßig Personal zur Verfügung gestellt hat, ist es naheliegend, dass sie immer wieder bestimmte oder untereinander austauschbare Unterkünfte angemietet hat. Soweit das Personal an bestimmten Orten nur ausnahmsweise auf konkrete Kundenanforderung (zum Beispiel bei einem durch Krankheit beim dortigen Stammpersonal verursachten Personalmangel) tätig war und dafür für eine kurze Zeit Unterkünfte angemietet wurden, dürften diese regelmäßig nicht dazu bestimmt gewesen sein, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.
- 45 b) Das FG ist auch unzutreffend davon ausgegangen, dass der BFH das Kriterium, ob ein Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, auf Dauer dem Geschäftsbetrieb zu dienen, durch die Frage ersetzt hat, ob das Wirtschaftsgut als Produktionsmittel anzusehen ist oder in das zu veräußernde Produkt eingegangen ist. Wie ausgeführt, stellt sich diese Frage in den Fällen nicht, in denen sich das Wirtschaftsgut keiner der Kategorien "Produktionsmittel" oder "zu veräußerndes Produkt" zuordnen lässt (zum Beispiel Werbeträger, die der Vermarktung der zu veräußernden Produkte dienen). Im Übrigen ersetzt die Frage das Kriterium der Dauerhaftigkeit nicht, sondern erleichtert lediglich in bestimmten Fällen die Zuordnung (vgl. z.B. Senatsurteil vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 16).
- 46 c) Das FG durfte auch nicht ergänzend berücksichtigen, dass es aus Kundensicht irrelevant war, ob die Klägerin Räumlichkeiten zur Unterbringung ihrer Mitarbeiter angemietet hat. Für die Frage, ob und in welchem Umfang ständig bestimmte oder untereinander austauschbare Mitarbeiterunterkünfte angemietet wurden und ob sie somit

dazu bestimmt waren, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen, ist die Kundensicht ohne Belang. Die Prüfung 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 zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts oder der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb und der Art des Betriebs.

- 47** 3. Das angefochtene Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen im Sinne des § 126 Abs. 4 FGO als richtig; eine Entscheidung in der Sache ist mangels Feststellung der konkreten betrieblichen Verhältnisse der Klägerin durch das FG nicht möglich. Das Urteil enthält keine tragfähige Tatsachengrundlage für die tatrichterliche Folgerung, dass die Klägerin die von ihr angemieteten Mitarbeiterunterkünfte ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb hätte vorhalten müssen.
- 48** Die vom FG getroffenen Feststellungen zu den Betriebsabläufen sind nicht ausreichend, um beurteilen zu können, ob das Merkmal des fiktiven Anlagevermögens im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG erfüllt ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 01.06.2022 - III R 56/20, BFHE 277, 397, BStBl II 2023, 875, Rz 40). Es fehlt insbesondere an Feststellungen, ob und in welchem Umfang die konkreten Anmietungen für längere Zeit oder --austauschbare Unterkünfte betreffend-- immer wieder erfolgten.
- 49** Auch fehlt es an Feststellungen dazu, ob in der Zimmermiete weitere Leistungen (Zimmerreinigung, Bettenmachen, Frühstück) enthalten waren, ob es sich dabei gegebenenfalls um untergeordnete Nebenleistungen oder um trennbare oder nicht trennbare Hauptleistungspflichten handelte und ob und gegebenenfalls wie ein Eigenanteil der Mitarbeiter berücksichtigt wurde.
- 50** Die unzureichenden Feststellungen beruhen ausweislich der Vorentscheidung zwar entscheidend auch auf einer Mitwirkungspflichtverletzung der Klägerin, die trotz Ausschlussfrist die angeforderten Belege nicht oder jedenfalls nicht in einer vom FG verwertbaren Form vorgelegt hat. Dennoch kann der Senat im Streitfall nicht von einer Zurückverweisung absehen, da die Entscheidung des FG nicht den vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätzen entspricht und nicht auszuschließen ist, dass bei Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze eine weitere Aufklärung des Sachverhalts erfolgen kann.
- 51** 4. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die erforderlichen Feststellungen nachholen, namentlich die speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin feststellen und im Lichte der hier dargestellten Rechtsgrundsätze würdigen müssen. Sofern das FG die Anlagevermögenseseigenschaft sämtlicher oder einzelner Unterkünfte bejaht, bedürfte es zudem auch einer rechtlichen Einordnung der aufgrund der geschlossenen Verträge zu entrichtenden Entgelte in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal "Miet- und Pachtzinsen".
- 52** Die Klägerin ist zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts verpflichtet (§ 90 der Abgabenordnung bzw. § 76 Abs. 1 Satz 2 und 3 FGO). Nur sie kann über ihre eigenen betrieblichen Verhältnisse Auskunft geben. Sollten die gerichtlichen Versuche zur Sachaufklärung mangels hinreichender Mitwirkung erfolglos bleiben, wäre gegebenenfalls das im konkreten Einzelfall für die richterliche Überzeugungsbildung erforderliche, aber auch ausreichende Beweismaß gegenüber dem Regelbeweismaß zu reduzieren (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2020 - X R 18/19, BFHE 269, 305, BStBl II 2021, 213, Rz 20, m.w.N.). Unter Umständen stünde auch der Betriebsausgabenabzug, der Voraussetzung für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung ist, auf dem Prüfstand. Bei einer verspäteten Mitwirkung können einem Beteiligten die Kosten des Verfahrens ganz oder teilweise auch dann auferlegt werden, wenn er obsiegt hat (§ 137 Satz 1 FGO).
- 53** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de