

# Urteil vom 15. Januar 2026, III R 28/24

## Zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Hotelzimmermieten bei einem Veranstalter für Konferenzen, Events und Reisen

ECLI:DE:BFH:2026:U.150126.IIR28.24.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, GewStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 09. Juli 2024, Az: 8 K 8027/21

## Leitsätze

1. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum (fiktiven) Anlagevermögen genügt es, dass sie nach den tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs); sie müssen ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen, nicht zwingend erforderlich sein und nicht das Kerngeschäft betreffen.
2. Das Merkmal der das (fiktive) Anlagevermögen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes kennzeichnenden Dauerhaftigkeit der Nutzung eines Wirtschaftsgutes kann nicht durch das Produkt, welches das Unternehmen erstellt, ersetzt werden. Ob Dauer und Häufigkeit der Anmietung die Annahme der Notwendigkeit einer ständigen Verfügbarkeit der Wirtschaftsgüter im Betrieb rechtfertigen, ist angesichts des von dem Steuerpflichtigen konkret verfolgten Geschäftskonzepts zu entscheiden.
3. Bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien --hier von Hotelzimmern im Rahmen von Veranstaltungen-- kommt eine Hinzurechnung (nur dann) in Betracht, wenn nach den speziellen betrieblichen Verhältnissen derartige Immobilien ständig für den betrieblichen Gebrauch vorzuhalten sind und es sich entweder immer wieder um dieselben Unterkünfte handelt oder die nur kurzzeitig angemieteten Immobilien auch unter Berücksichtigung ihrer Lage untereinander austauschbar sind.
4. Für die Frage, ob und in welchem Umfang angemietete Hotelzimmer dazu bestimmt waren, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen, ist die Kundensicht ohne Belang.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 09.07.2024 - 8 K 8027/21 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** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) wurde im Jahr ... in C gegründet. Eingetragener Unternehmensgegenstand war im Erhebungszeitraum die Veranstaltung von Reisen und die Durchführung von Tagungen und Kongressen, die Vermittlung von Reisen und Fahraufträgen, die Betreuung von C-Gästen, die Durchführung von Messe und Auftragsdiensten und die Beratung von Firmen und Einzelpersonen im touristischen Bereich, sowie die Förderung des C-Tourismus. Die Klägerin buchte unter anderem im eigenen Namen insbesondere

in sogenannten Konferenzhotels Zimmer, Veranstaltungsräume, Technik und Leistungen. Kunden der Klägerin waren die Veranstalter der Konferenzen und Kongresse, denen die Klägerin sämtliche Posten in Rechnung stellte. Im Streitjahr hat die Klägerin insgesamt x Veranstaltungen mit insgesamt y Teilnehmern durchgeführt.

- 2 Die Klägerin wurde zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung) veranlagt. Hierbei wurden für das Streitjahr 2011 Miet-/Pachtzinsen für Zwecke der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von ... € (bewegliche Wirtschaftsgüter) und in Höhe von ... € (unbewegliche Wirtschaftsgüter) berücksichtigt.
- 3 Aufgrund einer für die Jahre 2011 bis 2013 durchgeführten Betriebsprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) unter anderem zu der Feststellung, dass die Anmietung von Hotelzimmern der Hinzurechnung unterliege, weil die einzelnen Leistungskomponenten einzeln zu betrachten seien. Der Anteil der hinzuzurechnenden Beträge sei durch Schätzung zu ermitteln. Die Schätzung nahm die Betriebsprüfung anhand der Werte aus 2013 für den gesamten Prüfungszeitraum vor. Nach der Betriebsprüfung änderte das FA den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag am 23.09.2016 und nahm nunmehr insgesamt Hinzurechnungen für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € und für unbewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € vor.
- 4 Der hiergegen von der Klägerin eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 14.01.2021 als unbegründet zurückgewiesen.
- 5 Der hierauf eingereichten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1783 veröffentlichten Urteil vom 09.07.2024 statt. Die Aufwendungen für angemietete bewegliche und insbesondere unbewegliche Wirtschaftsgüter seien nicht einem fiktiven Anlagevermögen der Klägerin als Mieterin beziehungsweise Pächterin zuzuordnen. Es spreche für eine Behandlung als fiktives Umlaufvermögen und nicht als fiktives Anlagevermögen, wenn ein Konferenz- und Eventveranstalter Konferenzräume und Zimmer in Hotels sowie sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter (Konferenztechnik, Schirme, Stühle et cetera) anmiete, um damit für die eigenen Kunden Reisepakete, Konferenzen, Veranstaltungen gleich einem Reiseveranstalter zusammen zu stellen ("zu produzieren") und sodann an die Kunden als Gesamtpaket in Rechnung zu stellen ("zu verkaufen"). Die wiederholte Anmietung gleichartiger Wirtschaftsgüter könne allein kein hinreichendes Unterscheidungsmerkmal sein. Ausgehend vom Unternehmenszweck könne nur das Produkt des Gewerbes entscheidende Abgrenzungsmerkmale geben. Dies ersetze die Dauerhaftigkeit der allgemeinen Anlagevermögensdefinition und sei nach Auffassung des FG notwendig, weil bei Nichtberücksichtigung der gegebenenfalls kurzfristigen Anmietung die Annahme von Umlaufvermögen den Verbrauch der Wirtschaftsgüter (als zu verkaufende Ware beziehungsweise einzusetzende Rohstoffe) beziehungsweise die Annahme von Anlagevermögen die dauerhafte Nutzung erfordere, vergleichbar mit einer Maschine. Die angemieteten Konferenzräume und Hotelzimmer seien Teil der Produkte der Klägerin und aus Sicht der Kunden Teil des Gesamtprodukts gewesen. Verkauftes Produkt sei die Organisation der Gesamtveranstaltung gewesen. Insoweit unterscheide sich das Produkt auch vom Konzertveranstalter, der bezogen auf den regulären Endkunden kaum Nebenleistungen (Anreise und Übernachtung) anbiete. Nach der Auffassung des Gerichts ähnele das Produkt der Klägerin trotz des Veranstaltungscharakters eher dem eines Reiseveranstalters, auch wenn es dem Endkunden eines Reiseveranstalters um ganz konkrete Räume gehe.
- 6 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Das FA ist der Meinung, das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass es sich bei den von der Klägerin angemieteten Wirtschaftsgütern bereits dem Grunde nach um kein fiktives Anlagevermögen handeln könne. Diese Rechtsauffassung stehe im Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in den Urteilen vom 19.01.2023 - III R 22/20 (BFH/NV 2023, 716) und vom 08.12.2016 - IV R 24/11 (BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276). Im Urteil des FG fehle es an Feststellungen, für welche Dauer und mit welcher Häufigkeit bestimmte Wirtschaftsgüter angemietet worden seien. Soweit es sich um eine wiederholte Anmietung gleichartiger Wirtschaftsgüter gehandelt haben sollte, fehle es an einer Feststellung, woraus sich die Gleichartigkeit ergebe und weshalb die Dauer und Häufigkeit der Anmietung die Annahme der Notwendigkeit einer ständigen Verfügbarkeit im Betrieb rechtfertigten, so dass das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zurückzuweisen sei, damit das FG nach der Durchführung weiterer Ermittlungen eine eigene Schätzung durchführen könne.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 10** Die Klägerin ist der Ansicht, dass das FG den Sachverhalt nach den Vorgaben des Senatsurteils vom 19.01.2023 - III R 22/20 (BFH/NV 2023, 716) aufgeklärt habe. Es sei davon ausgegangen, dass keine wiederholt zum Gebrauch angemieteten Wirtschaftsgüter vorhanden gewesen seien, was dem Geschäftszweck der Klägerin als "Vermittlerin von Leistungen" entspreche. Entscheidend sei, ob ein Wirtschaftsgut mitverbraucht werde. Die Klägerin sei eine Art "Gelegenheitsvermittlerin". Ihr Produkt sei die Organisationsleistung; mit der Durchführung der Events verbrauche sich alles Beschaffte und Organisierte. Die Kunden der Klägerin erwarteten etwas Neues und Einzigartiges von der Klägerin. Diese bündele auf Wunsch der Kunden jeweils individuelle Pakete mit Leistungen Dritter.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --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).
- 12** 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG in der für den Erhebungszeitraum 2011 geltenden Fassung werden zur Ermittlung des Gewerbeertrages (§ 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 im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG 100.000 € übersteigt.
- 13** 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.
- 14** 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.).
- 15** 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.).
- 16** (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.).
- 17** (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.

- 18** (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.).
- 19** (4) Nach diesen Grundsätzen kommt auch bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien --hier insbesondere von Hotelzimmern im Rahmen von organisierten Reisen und Veranstaltungen-- 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 Hotelzimmer im konkreten Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss.
- 20** 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).
- 21** Bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien (hier Anmietung von Hotelzimmern im eigenen Namen durch einen Veranstalter für Konferenzen, Events und Ausflüge beziehungsweise Reisen für seine Auftraggeber) 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.
- 22** 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 (BTD Drucks 16/4841, S. 80).
- 23** (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 Senatsverwaltung für Finanzen Berlin, 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.

- 24** 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 Hotels verbundene weitere Leistungen (Zimmerreinigung, Bettenmachen, Frühstück, Nutzung von Wellnessbereichen) 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 im Einzelnen Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 23 ff., m.w.N.).
- 25** 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).
- 26** 2. Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG hat auf der Grundlage eines unzutreffenden Rechtsmaßstabs entschieden, dass es sich bei den von der Klägerin angemieteten Wirtschaftsgütern nicht um fiktives Anlagevermögen handele. Das FG hat den Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin nicht hinreichend berücksichtigt und sich nicht --wie es die Rechtsprechung verlangt (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2., und Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 26)-- so weit wie möglich an deren betrieblichen Verhältnissen orientiert. Außerdem hat das FG dabei zu Unrecht die Sicht des Kunden als maßgeblich erachtet.
- 27** a) Das FG hat bei seiner Subsumtion unzutreffend darauf abgestellt, dass das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zwischen Anlage- und Umlaufvermögen allein aus dem "Produkt", welches das Unternehmen herstellt oder vertreibt, abzuleiten sei und dieses Abgrenzungsmerkmal das Kriterium der Dauerhaftigkeit der allgemeinen Anlagevermögensdefinition ersetze.
- 28** Für eine Behandlung als fiktives Umlaufvermögen statt als fiktives Anlagevermögen spricht nach Ansicht des FG, dass die Klägerin Konferenzräume und Zimmer in Hotels sowie sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter (Konferenztechnik, Schirme, Stühle et cetera) angemietet habe, um damit für die eigenen Kunden Reisepakete, Konferenzen, Veranstaltungen gleich einem Reiseveranstalter zusammen zu stellen ("zu produzieren") und sodann an die Kunden als Gesamtpaket in Rechnung zu stellen ("zu verkaufen"). Auch aus Sicht der Kunden seien die hier relevanten Anmietungen und Überlassungen gegen Entgelt im Paket Teil des Gesamtprodukts gewesen, auch wenn es für die Kunden der Klägerin gegebenenfalls unerheblich gewesen sei, ob eine Übernachtung der Konferenzteilnehmer oder Ähnliches in dem einen oder anderen Hotel erfolgt.
- 29** b) Damit hat das FG die Prüfung, zu welchem Zweck die angemieteten Wirtschaftsgüter im Betrieb dienen, zum einen unzulässig auf die Betrachtung des einzelnen "Produkts" (Organisation der Gesamtveranstaltung gleich einem Reiseveranstalter) verengt und die sonstigen betrieblichen Verhältnisse (Struktur des Geschäfts insgesamt, Art der Veranstaltungen, Beziehungen zu den Kunden, Art und Weise der Beschaffung der Vorleistungen, Vermarktung) unberücksichtigt gelassen. Hierdurch hat das FG den tatsächlich ausgeübten Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin nicht hinreichend berücksichtigt und sich nicht so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin orientiert. Zum anderen hat das FG auf die Sicht der Kunden auf das "Produkt" abgestellt. Indessen ist nach der Rechtsprechung für die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts der --anhand objektiver Merkmale nachvollziehbare-- Wille des Steuerpflichtigen maßgeblich. Denn die Frage, ob das

fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, 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 (z.B. Senatsurteil vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 16).

- 30** c) Ausreichende Feststellungen zu der entscheidenden Frage, ob der Geschäftszweck in der Form, wie das konkrete Unternehmen tätig ist, das dauerhafte Vorhandensein bestimmter Wirtschaftsgüter voraussetzt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 f.), hat das FG nicht getroffen.
- 31** aa) Anders als die Klägerin meint, hat das FG gerade nicht festgestellt, dass die Klägerin kein Wirtschaftsgut wiederholt zum Gebrauch angemietet hat. Das FG hat hierzu keine Feststellungen getroffen, weil diese nach seiner Ansicht nicht erforderlich waren.
- 32** bb) Das FG hat weder die betrieblichen Verhältnisse der Klägerin noch die Bedeutung der gemieteten Wirtschaftsgüter, insbesondere der Hotelzimmer und der Veranstaltungstechnik, für den Geschäftszweck der Klägerin hinreichend aufgeklärt. Den Feststellungen lässt sich neben den Umsätzen der verschiedenen Geschäftsbereiche zwar entnehmen, dass die Klägerin als Dienstleistungsunternehmen fungierte, das für seine Kunden Konferenzen oder Tagungen organisiert und dabei unter anderem Räume und Technik angemietet hat. Auch ergibt sich aus dem Urteil, dass die Klägerin ihren Kunden die Gesamtkosten in Rechnung gestellt hat, ihnen folglich nicht lediglich die Gelegenheit zum Vertragsschluss vermittelte.
- 33** Das FG hat aber nicht festgestellt, wie die Klägerin ihre Vertragsbeziehungen zu den Beherbergungsbetrieben und den sonstigen Vermietern (zum Beispiel von Technik) geregelt hatte. Dabei ist von Bedeutung, ob die Klägerin dieselben Wirtschaftsgüter langfristig oder zwar jeweils nur für kurze Zeit, aber immer wieder, gegebenenfalls sogar regelmäßig, angemietet hat und ob sich die Vereinbarungen auf die mehrfache kurzfristige Anmietung jeweils unterschiedlicher, aber gleichartiger beziehungsweise austauschbarer Wirtschaftsgüter bezogen.
- 34** Ob Dauer und Häufigkeit der Anmietung die Annahme der Notwendigkeit einer ständigen Verfügbarkeit der Wirtschaftsgüter im Betrieb rechtfertigen, ist angesichts des von der Klägerin verfolgten Geschäftskonzepts zu entscheiden. Bedeutsam sein kann hierbei, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Klägerin regelmäßig etwa hinsichtlich des Veranstaltungsortes und bestimmter angemieteter Wirtschaftsgüter (zum Beispiel der Lautsprecheranlage) ähnlich ausgestaltete Veranstaltungen organisierte oder ob es sich insoweit jeweils um singuläre Veranstaltungen handelte, bei denen die Klägerin konkrete Weisungen ihrer Kunden umsetzte. Ein lediglich unterschiedliches Motto der Veranstaltungen ist hierbei ohne Belang. Feststellungen des FG etwa zu den Veranstaltungsorten und den Vertragsbeziehungen der Klägerin zu ihren Kunden fehlen jedoch. Nicht festgestellt hat das FG außerdem, dass es sich bei den von der Klägerin durchgeführten Veranstaltungen jeweils um eine neue einzigartige und einmalige Veranstaltung gehandelt hat, die individuell auf Wunsch des Kunden zusammengestellt wurde.
- 35** 3. Das angefochtene Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen im Sinne des § 126 Abs. 4 FGO als richtig. Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen zu den konkreten betrieblichen Verhältnissen der Klägerin getroffen, welche die Annahme rechtfertigen, dass es sich bei den angemieteten Wirtschaftsgütern im Falle des fiktiven Eigentums nicht um Anlagevermögen handeln würde.
- 36** 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 hinsichtlich einzelner Hotelzimmer die Anlagevermögensbejahung bejaht, bedürfte es zudem auch einer rechtlichen Einordnung der aufgrund der geschlossenen Verträge zu entrichtenden Entgelte in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal "Miet- und Pachtzinsen".
- 37** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)