

Urteil vom 25. Juli 2019, III R 22/16

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen; Entgelte der Reiseveranstalter für Überlassung von Hotelzimmern und beweglichen Wirtschaftsgütern

ECLI:DE:BFH:2019:U.250719.IIIR22.16.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, BGB § 546 Abs 1, FGO § 99 Abs 2, GewStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 03. Februar 2016, Az: 9 K 1472/13 G

Leitsätze

1. Bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung wird für die Zuordnung eines gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsguts zum Anlage- oder Umlaufvermögen das Eigentum des Mieters oder Pächters voraussetzungslos fingiert. Entsprechend ist auch die Dauer des fiktiv angenommenen Eigentums auf die tatsächliche Dauer des jeweiligen Miet- und Pachtverhältnisses zu begrenzen.
2. Die Fiktion des Eigentums bedingt nicht die Annahme, dass die angemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter nicht lediglich für einen vorübergehenden Zeitraum erworben sein können. Aus der Fiktion des Eigentums folgt damit nicht zwangsläufig die Fiktion von Anlagevermögen.
3. Die auf Basis des fiktiv angenommenen Eigentums vorzunehmende Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen muss den konkreten Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren.
4. Das Geschäftsmodell eines Reiseveranstalters erfordert typischerweise keine langfristige Nutzung der von den Hoteliers überlassenen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter, sondern eine zeitlich begrenzte Nutzung von Wirtschaftsgütern, deren Produkteigenschaften kurzfristig an sich wandelnde Markterfordernisse angepasst werden können.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Zwischenurteil des Finanzgerichts Münster vom 04.02.2016 - 9 K 1472/13 G hinsichtlich der Feststellungen im Tenor zu 3. und 4. aufgehoben.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Anschlussrevision des Beklagten wird als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht Münster wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Aufwand eines Reiseveranstalters für die vorübergehende Verschaffung von Hotels, Hotelzimmern, Hotelzimmerkontingenten sowie Hotel- und Zimmereinrichtungsgegenständen der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG) unterliegt.
- 2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Anschlussrevisionsbeklagte (Klägerin) ist in der Rechtsform einer GmbH als Reiseveranstalterin tätig und organisiert Pauschalreisen. Zu diesem Zweck schloss sie mit anderen Leistungsträgern im Inland und im europäischen Ausland Verträge über typische Reisevorleistungen, insbesondere Übernachtungen,

Personenbeförderungen, Verpflegungen, Betreuungen und Zielgebietsaktivitäten. Teilweise mietete sie auch Hotelgrundstücke einschließlich Inventar an und betrieb die Hotels selbst. Ferner schloss sie Charterverträge für ... Schiffe ab, die u.a. die Gestellung der Crew mitumfassten.

- 3 Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung der von der Klägerin selbst betriebenen Hotels und der Verträge über Schiffscharter ist zwischen den Beteiligten nicht mehr umstritten.
- 4 Daneben hatte die Klägerin eine Vielzahl von Verträgen mit Vertragspartnern ganz überwiegend aus dem europäischen Ausland abgeschlossen, durch die ihr Hotelleistungen bezüglich ganzer Hotels, bestimmte Hotelzimmer oder Hotelzimmerkontingente entgeltlich für bestimmte Zeiträume zur Verfügung gestellt wurden. Die Vertragsinhalte waren sehr unterschiedlich. Teilweise wurde allein die Nutzungsüberlassung geregelt, begleitet von der hierzu gehörenden Zimmerreinigung und Verpflegung der Gäste. Teilweise sahen die Verträge Zusatzleistungen vor (Benutzung von Liegestühlen, Sauna, Swimmingpool, Tennis-/Minisoccer-Platz, Charterbussen innerhalb der Hotelanlage, Ausflugsangebote).
- 5 Auch die Zahlung der Gegenleistungen ist in den einzelnen Verträgen unterschiedlich ausgestaltet. Soweit das ganze Objekt vermietet wurde, vereinbarten die Vertragsparteien einen Festpreis. In den anderen Verträgen wird regelmäßig nach Zimmern abgerechnet. Teilweise enthalten die Verträge eine Mindestübernachtungszahl, um dem Hotelbetreiber eine Mindestvergütung zu garantieren. In den Zimmerpreisen, die nach den jeweiligen Zimmerklassen variieren, sind die hoteltypischen Zusatzleistungen wie Zimmerreinigung und Handtuchgestellung enthalten.
- 6 Im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärung für 2008 bezog die Klägerin in die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d, e GewStG zunächst nur Miet- und Pachtzinsen ein, soweit diese im Zusammenhang mit der Anmietung der Geschäftsräume standen. Dem folgte auch der Beklagte, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (das Finanzamt --FA--) in der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages 2008 vom 02.03.2010.
- 7 Eine auch die Gewerbesteuer 2008 umfassende Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die in den Reisevorleistungen enthaltenen Miet- und Pachtzinsen für die beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter für Zwecke der Hinzurechnung zu berücksichtigen seien. Es werde hier nicht insgesamt eine Hotelleistung eingekauft; vielmehr würden insbesondere auch Hotelräume angemietet. Der Preis lasse sich ohne weiteres aufteilen. Hinzu kämen noch die Nebenkosten. Diese seien von der Steuerberatung im Schätzungswege aus den gesamten Miet- und Pachttaufwendungen herausgerechnet worden, müssten aber teilweise den ermittelten Mieten für die unbeweglichen und beweglichen Wirtschaftsgüter wieder zugeordnet werden. Von der Hinzurechnung ausgenommen wurden nur die Kosten für Halbpension. Das FA folgte dieser Auffassung und erließ am 22.08.2012 einen entsprechend geänderten Bescheid, in dem weitere Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € sowie für unbewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € berücksichtigt wurden, was im Ergebnis zu einer Hinzurechnung von ... € führte. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 12.04.2013).
- 8 Die dagegen gerichtete Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied im Wege eines Zwischenurteils, dass die von der Klägerin selbst betriebenen Hotels ausländische Betriebsstätten darstellten, deren Ergebnisse nicht der deutschen Gewerbesteuer unterlägen (Tenor Ziffer 1), und die im Zusammenhang mit den Schiffscharterverträgen berücksichtigten Aufwendungen nicht zu einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung führten (Tenor Ziffer 2). Im Übrigen entschied es, dass bezüglich der auf näher bezeichneten Sachkonten (betreffend Verträge u.a. über Hotelzimmer mit Verpflegung) erfassten Aufwendungen eine Aufteilung erforderlich und eine Hinzurechnung wegen der enthaltenen Miet- und Pachtzinsen vorzunehmen sei (Tenor Ziffer 3). Bei dieser Aufteilung unterlägen reine Betriebskosten (z.B. Wasser, Strom, Heizung) und eigenständig zu beurteilende Nebenleistungen (z.B. Verpflegung, Beförderung, Unterhaltungsveranstaltungen, Personal für Rezeption und Zimmerreinigung, Handtuchgestellung) nicht der Hinzurechnung, selbst wenn für sie in Verträgen oder Rechnungen kein gesondertes Entgelt ausgewiesen worden sei (Tenor Ziffer 4).
- 9 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 10 Die Klägerin beantragt,
das Zwischenurteil hinsichtlich der Feststellungen im Tenor zu 3. und 4. aufzuheben,
den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 vom 22.08.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.04.2013 dahingehend abzuändern, dass Aufwendungen der Klägerin in Höhe von ... € sowie von ... € nicht

dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden und die Anschlussrevision zurückzuweisen.

- 11** Das FA beantragt, die Feststellung im Tenor zu 4. dahingehend abzuändern, dass die Entgelte für unselbständige Nebenleistungen zur Überlassung der Hotelzimmer und der Allgemeinflächen des Hotels, wozu die Betriebskosten (Wasser, Strom, Heizung), die Rezeption, die Reinigung der Räumlichkeiten sowie die Stellung und Reinigung von Handtüchern und Bettwäsche gehören, der Hinzurechnung unterliegen und die Revision zurückzuweisen.
- 12** Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es unterstützt die Auffassung des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist begründet, soweit die Klägerin die Aufhebung der in Ziffer 3 und Ziffer 4 des Tenors des angefochtenen Zwischenurteils getroffenen Feststellungen begehrt. Sie führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Zwischenurteils. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die genutzten Wirtschaftsgüter (insbesondere Hotelzimmer, Sportanlagen, Saunas und Swimmingpools) Anlagevermögen der Klägerin wären, wenn sie in deren Eigentum stünden (dazu 3. bis 5.). Soweit die Klägerin darüber hinaus die Abänderung des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 beantragt, ist die Revision unbegründet, weil dieser Antrag über den Gegenstand des Zwischenurteils hinausgeht (dazu 6.). Die Anschlussrevision ist unbegründet, da die in Ziffer 4 des Tenors des angefochtenen Zwischenurteils enthaltene Feststellung aufzuheben ist (dazu 7.).
- 14** 1. Der Senat muss nicht überprüfen, ob die in Ziffer 1 und Ziffer 2 des Tenors des angefochtenen Zwischenurteils getroffenen Feststellungen auf der Verletzung von Bundesrecht beruhen, da diese nicht mit der Revision angegriffen wurden und daher rechtskräftig geworden sind.
- 15** Nach § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht durch Zwischenurteil über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und nicht der Kläger oder der Beklagte widerspricht. Obwohl das Gericht nach dem Wortlaut des § 99 Abs. 2 FGO nur über "eine" entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage vorab entscheiden kann, lässt die Vorschrift entsprechend ihrem Zweck auch ein Zwischenurteil über mehrere entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfragen zu (Senatsurteil vom 17.12.2008 – III R 22/06, BFH/NV 2009, 1087, unter II.1.a; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 99 FGO Rz 28). Entsprechend können die einzelnen Feststellungen des Zwischenurteils in der Revisionsinstanz auch einem eigenständigen prozessualen Schicksal unterliegen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.02.1999 - IV R 54/97, BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139, unter II. am Anfang; vom 02.06.2016 - IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433; BFH-Beschluss vom 09.02.2006 - VIII B 52/05, BFH/NV 2006, 1155, unter 1., jeweils zur Teilaufhebung eines mehrere Feststellungen umfassenden Zwischenurteils).
- 16** Im Streitfall richtete sich die Revision der Klägerin nur gegen die in den Ziffern 3 und 4 des Tenors des angefochtenen Zwischenurteils enthaltenen Feststellungen. Das FA hat keine selbstständige Revision eingelegt, sondern begehrt im Wege der Anschlussrevision nur eine Änderung der in Ziffer 4 des Tenors enthaltenen Feststellungen. Die in den Ziffern 1 und 2 des Tenors enthaltenen Feststellungen sind daher in Rechtskraft erwachsen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1155; vgl. BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 40/98, BFHE 188, 523, BStBl II 1999, 563, unter 1. und 2., zu einem mehrere Feststellungen umfassenden Gewinnfeststellungsbescheid).
- 17** 2. Das Zwischenurteil war entgegen der Auffassung der Klägerin im Hinblick auf die in Ziffer 3 und Ziffer 4 des Tenors getroffenen Feststellungen zulässig.
- 18** Nach § 99 Abs. 2 FGO kann das Gericht durch Zwischenurteil über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und nicht der Kläger oder der Beklagte widerspricht. Entscheidungserheblich sind danach nur solche Vorfragen, ohne deren Beantwortung ein Urteil über die geltend gemachte Rechtsbeeinträchtigung nicht möglich ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 1433, Rz 19, m.w.N.). Die Entscheidung über die Klage gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 hängt davon ab, ob die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG vorlagen, was u.a. voraussetzt, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen der Klägerin gehören würden, wenn sie in deren Eigentum

stunden. Die Vorabentscheidung über diese Rechtsfrage ist auch sachdienlich. Da es sich um eine vom BFH zu klärende Grundsatzfrage handelt, ist davon auszugehen, dass bei einer Verneinung der Hinzurechnungsvoraussetzungen der Rechtsstreit im weiteren finanzgerichtlichen Verfahren rasch beigelegt werden kann. Dem steht auch nicht der Einwand der Klägerin entgegen, dass das FG die Frage der Trennbarkeit der Aufwendungen noch nicht beantwortet habe und deshalb das Zwischenurteil noch keine endgültige Klärung über das "Ob" der Hinzurechnung liefern könne. Denn das FG ist unter IV.2.a bb der Entscheidungsgründe von der Trennbarkeit der einzelnen Vertragsbestandteile ausgegangen und hat nur den Aufteilungsmaßstab offengelassen. Auch haben die Verfahrensbeteiligten dem Erlass eines Zwischenurteils nicht widersprochen.

- 19** 3. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und Buchst. e GewStG in der im Erhebungszeitraum 2008 geltenden Fassung werden zur Ermittlung des Gewerbeertrages (§ 7 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb 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 dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet. Der Tatbestand sieht keine Differenzierung nach dem Ort der Belegenheit der unbeweglichen Wirtschaftsgüter vor; die Regelung betrifft daher auch Nutzungsentgelte, die an Vermieter/Verpächter für eine Nutzungsüberlassung im Ausland gezahlt werden (BFH-Urteil vom 25.10.2016 – I R 57/15, BFHE 255, 280, Rz 11, m.w.N.).
- 20** 4. Der Senat kann offenlassen, ob das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Klägerin Mietzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d und Buchst. e GewStG gezahlt hat. Denn soweit das FG angenommen hat, dass die Verträge mietvertragliche Bestandteile enthalten, hat es jedenfalls rechtsfehlerhaft dahin erkannt, dass die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen darstellen würden, wenn sie im Eigentum der Klägerin stünden.
- 21** a) aa) 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 (BFH-Urteil vom 31.05.2001 - IV R 73/00, BFHE 195, 551, BStBl II 2001, 673, unter 1.a, m.w.N.).
- 22** 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 (BFH-Urteile vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.; vom 30.03.1994 - I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.b; vom 04.06.2014 - I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 12). Diese Fiktion ist auf den Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG zurückzuführen, durch die Hinzurechnung i.S. einer Finanzierungsneutralität einen objektivierten Ertrag des Gewerbebetriebs zu ermitteln (BTDrucks 16/4841, S. 78; BFH-Urteil in BFHE 255, 280, 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, 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, Rz 18; Mohr, Inkongruenzen bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung, 2016, S. 271; Kornwachs, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2017, 1568, 1573). 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 --DB-- 2014, 1762, 1763 f.). 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 nahe legt (BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.b).
- 23** cc) Die Prüfung muss den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 256, 526, Rz 19) und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren (BFH-Urteil in BFHE 255, 280, 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 in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.). Es ist zu fragen, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148; BFH-Urteil in BFHE 256, 526, Rz 19). Hierfür ist

--i.S. 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.).

- 24** 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.c; BFH-Urteil in BFHE 256, 526, Rz 20, m.w.N.). Insoweit darf für die Einordnung als Anlagevermögen die Zeitkomponente "dauernd" nicht als reiner Zeitbegriff i.S. 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 in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter 1.) angemietet hat. Aber eine Zuordnung zum Anlagevermögen scheidet danach aus, wenn der Steuerpflichtige die angemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen (BFH-Urteil in BFHE 256, 526, Rz 26) 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).
- 25** ee) Insoweit bedarf es entgegen einer Literaturansicht (Nöcker, Finanz-Rundschau --FR-- 2018, 506, 508) keiner weiteren Fiktion über die Art und Weise des Gebrauchs des Wirtschaftsguts. Vielmehr beantwortet sich die Frage, welchem betrieblichen Zweck das Wirtschaftsgut gewidmet ist, nach den tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen und unter Beachtung des tatsächlichen Geschäftsgegenstands des Unternehmens. Dabei kann die Annahme von Umlaufvermögen nicht deshalb ausgeschlossen werden, weil angemietete Wirtschaftsgüter --wegen der Pflicht zur Rückgabe an den Eigentümer (§ 546 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs)-- nie tatsächlich zum Verbrauch oder zum Verkauf bestimmt sein können (ebenso Schneider/Redeker, DB 2017, 2254, 2256). Denn die Art und Weise des Gebrauchs ist wegen des für die Dauer des Mietverhältnisses fingierten Eigentums gerade unter Außerachtlassung der Rückgabepflicht zu bestimmen. Führt diese Prüfung zu dem Ergebnis, dass das Wirtschaftsgut im Falle der (fiktiven) Eigentümerstellung des Steuerpflichtigen nicht dem Anlagevermögen zuzuordnen wäre, ergibt sich daraus zugleich, dass das Wirtschaftsgut zum Umlaufvermögen gehören würde. Dieses Resultat stellt sich nicht als zusätzliche, im Gesetz nicht angelegte Fiktion dar, sondern ist notwendige Konsequenz der vom Gesetz geforderten Zuordnungsentscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen. Würde man hingegen bereits jede kurzfristige anlass- oder auftragsbezogene Anmietung eines Wirtschaftsguts für die Annahme von Anlagevermögen ausreichen lassen, wäre das Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" im Ergebnis inhaltsleer und überflüssig (ebenso Sarrazin, FR 2018, 176, 178).
- 26** b) Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG im Streitfall zu Unrecht davon ausgegangen, dass die genutzten Wirtschaftsgüter (insbesondere Hotelzimmer, Sportanlagen, Saunas und Swimmingpools) Anlagevermögen der Klägerin wären, wenn sie in deren Eigentum stünden. Denn es hat den Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin nicht hinreichend berücksichtigt und sich nicht so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin orientiert.
- 27** aa) Nach den Feststellungen des FG organisiert die Klägerin Sportreisen in Form von Pauschalreisen und schließt zu diesem Zweck mit anderen Leistungsträgern im Inland und europäischen Ausland Verträge über typische Reisevorleistungen, insbesondere Übernachtungen, Personenbeförderungen, Verpflegungen, Betreuungen und Zielgebietsaktivitäten ab. Die Klägerin vertreibt somit das Produkt "Pauschalreise", das sich aus mehreren Einzelkomponenten zusammensetzen kann, wie der Beförderung zum Urlaubsort, der Beförderung am Urlaubsort, der Übernachtung, der Verpflegung, der Nutzung von Hoteleinrichtungen sowie den Dienstleistungen des Personals des Reiseveranstalters, des Hotelbetreibers und ggf. der Dritten (z.B. Anbieter von Ausflügen).
- 28** bb) Entgegen der Auffassung des FG führt die voraussetzungslose Fiktion des Eigentums nicht dazu, dass die konkreten Verhältnisse in dem Betrieb --wie etwa die Dauer der in einem einzelnen mit einem Hotel geschlossenen Vertrag vereinbarten Zimmerüberlassung-- außer Betracht bleiben könnten. Da die Fiktion nicht weiter reichen darf, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet, ist auch die fiktiv angenommene Dauer des fiktiven Eigentums auf die Dauer des jeweiligen Miet- oder Pachtverhältnisses zu begrenzen. Insoweit kann der Auffassung des FG, dass eine Einlassung auf die Fiktion des Eigentums gleichsam die Annahme bedinge, dass die Wirtschaftsgüter nicht für einen lediglich vorübergehenden Zeitraum erworben sein können, nicht gefolgt werden. Ebenso wenig kann der von den Vertretern der Finanzverwaltung in der mündlichen

Verhandlung geäußerten Rechtsauffassung gefolgt werden, dass ein nur für wenige Tage im Jahr im fiktiven Eigentum des Steuerpflichtigen stehendes Wirtschaftsgut sozusagen ganzjährig weiterhin latent im Anlagevermögen "schlummert". Eine solche kurzfristige fiktive Eigentümerstellung ist nicht dem Fall vergleichbar, dass sich ein Wirtschaftsgut tatsächlich ganzjährig im Betriebsvermögen befindet, aber nicht oder nur kurzfristig in Gebrauch ist (wie etwa ein Reservemotor oder eine Maschine zur Produktion von nur noch selten angeforderten Ersatzteilen, s. hierzu etwa auch BFH-Urteil vom 22.04.1982 - V R 123/75, juris). Eine solche kurzfristige fiktive Eigentümerstellung zwingt daher auch nicht dazu, dann stets Anlagevermögen an-zunehmen. Vielmehr ist eine nur vorübergehende Eigentümerstellung, wie sie etwa bei der Anschaffung weiterzueräußernder Waren besteht, gerade typisch für die Fälle des Vorliegens von Umlaufvermögen. Die Auffassung des FG und der Finanzverwaltung unterstellte hingegen mit der Fiktion des Eigentums zugleich dessen Dauerhaftigkeit. Damit wäre aber nicht nur die Eigentümerstellung, sondern --zu Unrecht-- auch die Qualifikation "Anlagevermögen" fingiert (s. hierzu auch Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 215). Im Ergebnis wäre dem Tatbestandsmerkmal "Anlagevermögen" seine eigenständige Bedeutung genommen, obwohl es für die Abgrenzung zum Umlaufvermögen nicht auf die Eigentümerstellung des Steuerpflichtigen ankommt, sondern darauf, ob der Gegenstand auf Dauer dem Betrieb dienen soll.

- 29** cc) Nach den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin ist das zeitlich begrenzte fiktive Eigentum an den Hotelzimmern und den Hoteleinrichtungen nicht dazu bestimmt, der dauerhaften Herstellung neuer Produkte zu dienen. Vielmehr fließt es als Teilprodukt in das Produktbündel "Pauschalreise" ein und verbraucht sich mit deren Durchführung. Eine wirtschaftlich sinnvolle Ausübung der Tätigkeit des Reiseveranstalters erfordert auch nicht den langfristigen Erwerb des Eigentums an den Hotelzimmern und an den sonstigen Hoteleinrichtungen. Vielmehr versucht der Reiseveranstalter --ähnlich einem Händler-- das Vorprodukt "Hotelzimmer und -einrichtungen" möglichst nur in dem Umfang zu erwerben, in dem er einen Absatzmarkt für sein Produkt "Pauschalreise" sieht. Anders als beim Hotelier, der 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, orientiert sich der Reiseveranstalter im Regelfall nicht an der Auslastung des Hotels, sondern am geschätzten Bedarf seiner Kunden. Für einen Veranstalter von Sportreisen wäre ein langfristiger Erwerb des Eigentums wirtschaftlich nicht sinnvoll, da er auf sich verändernde Kundenwünsche (z.B. neue Trendziele, andere Modesportarten), die Rückmeldungen der Kunden bezüglich bereits durchgeführter Reisen und andere Rahmenbedingungen (z.B. politische, wirtschaftliche und klimatische Veränderungen im Zielland) reagieren und seine angebotenen Pauschalreisen möglichst schnell anpassen muss. Er versucht deshalb, sofern er nicht selbst in das Geschäftsfeld des Hoteliers eintritt, das Auslastungsrisiko weitestgehend beim Hotelier zu belassen. Deshalb beschränkt er sein Angebot in zeitlicher Hinsicht möglichst genau auf die jeweilige Saison für das Produkt (z.B. die Ski-, Tauch-, Wander-, Fahrradreise). Zudem versucht er, sein Produktportfolio durch das Angebot unterschiedlicher Hotels so vielfältig zu gestalten, dass er die Wünsche seiner Kunden möglichst umfassend abdecken kann. Insofern stellt sich auch der wiederholte kurzfristige Erwerb ähnlicher Wirtschaftsgüter nicht als Surrogat einer Entscheidung zur langfristigen Nutzung der Wirtschaftsgüter dar. Vielmehr spiegelt sich in der zeitlichen Begrenzung der Vertragsdauern und den --trotz der Ähnlichkeit der Wirtschaftsgüter (insbesondere Hotelzimmer)-- bestehenden Unterschieden zwischen den einzelnen Produkten (Lage und Zusatzangebote des Hotels, Saison der jeweiligen Urlaubsdestination) gerade die unternehmerische Konzeption des Reiseveranstalters wider (vgl. Roser, Institut Finanzen und Steuern e.V., Schrift Nr. 497/2014, S. 57 f.).
- 30** dd) Nichts anderes ergibt sich aus dem vom FG herangezogenen "Durchleitungsargument". Zwar geht das FG zu Recht davon aus, dass es dem Zweck der Hinzurechnungsvorschriften entsprechen kann, auch "durchgeleitete" Wirtschaftsgüter zu erfassen. Aus dem vom FG in Bezug genommenen BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289 ergibt sich jedoch, dass sich diese Rechtsprechung auf einen Fall bezog, in dem der Geschäftszweck des Steuerpflichtigen in der dauerhaften Vermietung eigener und angemieteter Einzelhandelsimmobilien an Einzelhandelsunternehmen bestand, so dass die angemieteten Immobilien auch auf Dauer der betrieblichen Tätigkeit der dortigen Klägerin dienten. Dagegen erweist sich die Durchleitung an sich nicht für maßgeblich hinsichtlich der Entscheidung über die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen. So ist es gerade für Handelsunternehmen typisch, dass sie dem Umlaufvermögen zuzuordnende Produkte vom Hersteller oder von einem anderen Handelsunternehmen zu Eigentum erwerben und an ihre eigenen Kunden durchleiten. Entsprechend hat der BFH im Fall der Messe-Durchführungsgesellschaft trotz Festhaltens am Durchleitungsgedanken (BFH-Urteil in BFHE 255, 280, Rz 20), von einer Zuordnung zum Anlagevermögen abgesehen, weil die Klägerin nach ihrem Geschäftszweck die an ihre Kunden durchgeleiteten Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorgehalten hätte.

- 31** c) Dieses Ergebnis steht im Einklang mit der Entscheidung des I. Senats zum Fall der Messe-Durchführungsgesellschaft (BFH-Urteil in BFHE 255, 280). Denn auch insoweit stellte der BFH maßgebend darauf ab, dass die Steuerpflichtige das Produkt "Ausstellungsfläche" nicht ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorgehalten hätte, sondern es nur in dem Umfang und in der Ausgestaltung anmietete, in dem kundenseitiger Bedarf erkennbar wurde und die angemieteten Flächen wiederum den Kunden zur Nutzung angeboten werden konnten.
- 32** Die Auslegung des erkennenden Senats entspricht weiter der Entscheidung des IV. Senats zum Fall des Konzertveranstalters (BFH-Urteil in BFHE 256, 526). Denn in diesem Fall bestand der Geschäftsgegenstand der Steuerpflichtigen darin, Konzerte zu veranstalten. Zu diesem Zweck war sie nach den Feststellungen der Vorinstanz auf die ständige Verfügbarkeit von Veranstaltungsimmobilien angewiesen. Die Immobilien dienten damit gleichsam als eines der Produktionsmittel zur dauerhaften Herstellung einer Vielzahl von Produkten "Konzertveranstaltung" (vgl. dazu auch Mohr, a.a.O., S. 295).
- 33** d) Die für den typischen Reiseveranstalter vorgenommene Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen entspricht dem Grundgedanken der Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG. Mit den durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ausgeweiteten Hinzurechnungstatbeständen knüpft der Gesetzgeber weiterhin an den sogenannten objektivierten Gewerbeertrag an, der insbesondere unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts sein soll (BTDrucks 16/4841, S. 78; Senatsurteil vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, Rz 26). Im Hinblick auf Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter sollen die darin enthaltenen Finanzierungsanteile in pauschaler Form dem nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Gewinn wieder hinzugerechnet werden (BTDrucks 16/4841, S. 80). Es soll nach dem Grundgedanken keinen Unterschied machen, ob das Unternehmen mit Eigenkapital oder Fremdkapital arbeitet (Senatsurteil vom 14.06.2018 - III R 35/15, BFHE 261, 558, BStBl II 2018, 662, Rz 18). Gesetzlicher Orientierungspunkt ist damit ein "typisiertes" Unternehmen, das eigenkapitalfinanziert ist (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 13).
- 34** Insoweit vermag der Senat --anders als das FG-- eine Finanzierungsfunktion der von der Klägerin an die Hoteliers entrichteten Entgelte nicht zu erkennen. Das zeigt insbesondere der Vergleich zwischen dem Geschäftsmodell des Hoteliers und dem des Reiseveranstalters. Denn der Hotelier hält die Hotelzimmer und -einrichtungen dauerhaft bereit, um sie zur ständigen Erzeugung neuer Produkte zu gebrauchen. Somit macht es für seinen Gewinn einen Unterschied, ob er die Produkte aus einem in seinem Eigentum stehenden Hotel erzeugt und somit den Reinertrag zu versteuern hätte oder ob er die Produkte aus einem angemieteten Hotel generiert und somit nur einen um die Miete verminderten Ertrag zu versteuern hätte. Dagegen zahlt der Reiseveranstalter dem Hotelier das Entgelt nicht für das dauerhafte Bereitstellen der Hotelzimmer und -einrichtungen, sondern dafür, dass sie ihm kurzfristig zur Erfüllung der Verpflichtungen gegenüber seinen Kunden zur Verfügung gestellt werden (Klein, DStR 2014, 1321, 1324). Die Nutzung der Wirtschaftsgüter erschöpft sich daher mit der Durchführung der einzelnen Pauschalreise (Mohr, a.a.O., S. 289, 295). Entsprechend geht das Entgelt auch als Beschaffungskosten in dem dem Reisenden in Rechnung gestellten Reisepreis auf und dient nicht dem fortdauernden Vorhalten eines Anlageguts. So wird etwa der vom Reiseveranstalter dem Hotelier zu zahlende Hochsaisonzuschlag typischerweise an den Reisenden durchgereicht, verbraucht sich dadurch und kann somit nicht mehr dem weiteren Vorhalten eines Wirtschaftsguts Hotelzimmer für die Nebensaison dienen.
- 35** f) Auch aus dem Gesetzgebungsverfahren wird nicht erkennbar, dass mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eine Ausweitung der Hinzurechnung auf die von Reiseveranstaltern in Anspruch genommenen Reisevorleistungen erfolgen sollte. Die Begründung zum Gesetzentwurf liefert keine Anhaltspunkte für eine derartige Absicht. Vielmehr heißt es dort, dass an der bisherigen Regelung festgehalten werden soll, nur für die gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter eine Hinzurechnung vorzunehmen, die --unterstellt, der Mieter oder Pächter wäre Eigentümer-- bei ihm zu seinem Anlagevermögen gehören würden.
- 36** Nach diesen Grundsätzen sollten z.B. auch Verträge über kurzfristige Hotelnutzungen oder kurzfristige Kfz-Mietverträge zu beurteilen sein, mit der Folge, dass eine Hinzurechnung regelmäßig ausscheide (BTDrucks 16/4841, S. 80). Das genannte Beispiel interpretiert der Senat zwar nicht dahin, dass damit auf Hotelnutzungen durch Reiseveranstalter abgezielt wurde. Vielmehr dürfte der Gesetzgeber wohl den allgemeinen Fall im Blick gehabt haben, dass der Steuerpflichtige ein Hotel z.B. für Geschäftsreisen kurzfristig nutzt (ebenso die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Stefan Schmidt, Markus Tressel, Dr. Danyal Bayaz, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BTDrucks 19/4136– Drucks 19/3875, S. 3, und Sarrazin, FR 2018, 176, 177). Dennoch lässt sich diesen Beispielen der Wille des Gesetzgebers entnehmen, dass eine

Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen nicht immer bereits aufgrund des fingierten Eigentums vorgezeichnet sein soll, sondern in bestimmten Fällen gerade aufgrund der Kurzfristigkeit der Nutzung ausscheiden kann.

- 37** 5. Da die auf Aufhebung der in Ziffer 3 und 4 des Tenors des Zwischenurteils enthaltenen Feststellungen gerichtete Revision schon mit der Sachrüge Erfolg hat, braucht der Senat über die insoweit erhobenen Verfahrensrügen der Klägerin nicht zu entscheiden.
- 38** 6. Die Revision ist unbegründet, soweit die Klägerin darüber hinaus die Änderung des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 beantragt.
Das FG hat bislang nicht geprüft, ob die von der Klägerin begehrte Änderung des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 in dem beantragten Umfang gerechtfertigt ist, wenn davon auszugehen ist, dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter nicht die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG erfüllen.
- 39** Diese Feststellungen wird das FG nach Aufhebung des Zwischenurteils nachzuholen haben.
- 40** 7. Die Anschlussrevision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 41** Da die in Ziffer 4 des Tenors des angefochtenen Zwischenurteils getroffenen Feststellungen bereits mangels Vorliegens der notwendigen Voraussetzungen für die Hinzurechnung aufzuheben sind, entfällt auch die Grundlage für die vom FA begehrte Einbeziehung der Entgelte für unselbständige Nebenleistungen in die Hinzurechnung.
- 42** 8. Mit der Aufhebung des Zwischenurteils befindet sich das Klageverfahren wieder in dem Stadium, das vor Erlass des Zwischenurteils bestanden hat, ohne dass es einer förmlichen Zurückverweisung bedarf (BFH-Urteil vom 15.10.1996 - IX R 10/95, BFHE 181, 316, BStBl II 1997, 178, unter 3.; Senatsurteil vom 26.07.2012 - III R 43/11, BFH/NV 2013, 86, Rz 20).
- 43** 9. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Diese beinhaltet auch Kosten der Anschlussrevision, bei der es sich kostenrechtlich zwar um ein eigenständiges Rechtsmittel handelt (BFH-Urteil vom 21.11.2000 - IX R 69/96, BFH/NV 2001, 754, m.w.N.; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 120 Rz 89), die Kostenentscheidung aber dennoch einheitlich zu treffen ist (BFH-Urteil vom 19.11.2015 - VI R 42/14, BFH/NV 2016, 739, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de