

Urteil vom 01. Juni 2022, III R 56/20

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Mehrwegbehältnisse im Handel

ECLI:DE:BFH:2022:U.010622.IIIR56.20.0

BFH III. Senat

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

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 30. Juni 2020, Az: 1 K 55/16

Leitsätze

1. Eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Mieten für Mehrwegbehältnisse scheidet aus, wenn das Vertragsverhältnis neben der Gebrauchsüberlassung auch umfangreiche Werk-, Dienstleistungs- und Transportvertragsэлеmente enthält und das Mietvertragsэлеment dem gesamtvertraglichen Leistungsbündel nicht das Gepräge gibt.
2. Gibt ein Handelsunternehmen seinem mit ihm in einer dauerhaften Geschäftsbeziehung stehenden Lieferanten vor, dass dieser die Ware in einem bestimmten Steigentyp zu liefern hat, führt eine wiederholte Anmietung dieses Steigentyps bei unterstelltem Eigentum zur Annahme von Anlagevermögen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 30.06.2020 - 1 K 55/16 insoweit aufgehoben, als an die L gezahlte Entgelte für die Überlassung von Mehrwegsteigen nicht als Mietzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Rahmen der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung berücksichtigt wurden; die Klage wird insoweit abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision des Beklagten zurückgewiesen.

Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrages und des Verlustes aus Gewerbebetrieb wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Beklagte zu 92,6 % und die Klägerin zu 7,4 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine im Jahr 2005 gegründete GmbH, die vormals unter der Bezeichnung A firmierte, hat ihren Sitz in C. Sie vertreibt und vermarktet die Obst- und Gemüseprodukte einer von Landwirten gebildeten Erzeugerorganisation. Die Produkte werden vornehmlich vom Einzelhandel, aber auch von Cateringfirmen, Industrie- oder Exportunternehmen abgenommen.
- 2 Die Klägerin nutzte in den Jahren 2008 bis 2011 für die Lieferung von Obst und Gemüse insbesondere von den Erzeugern zum Einzelhandel Gemüseboxen (sogenannte Mehrwegsteigen), die von den Firmen G, H und L zur Verfügung gestellt wurden. Im --einzigem-- Streitjahr 2011 erfolgte eine Abrechnung für die sogenannten Mehrwegsteigen jedoch lediglich mit den Firmen H und L.
- 3 Hinsichtlich der Menge der jeweils bestellten Mehrwegsteigen orientierte sich die Klägerin eng an dem jeweiligen Warenbedarf der Kunden. Die Art der jeweils zu nutzenden Mehrwegsteigen gab --je nach den jeweilig zu liefernden Waren oder Warengruppen-- der Einzelhandel vor. Die Mehrwegsteigen waren in der Regel ein bis drei Tage bei der Klägerin im Umlauf; einen längerfristigen Bestand an Mehrwegsteigen hielt sie nicht vor.

- 4 Zwischen der Klägerin und der Firma H bestand ein am 22.12.2005 geschlossener "Mietvertrag für die Benutzung von H...-Verpackungen". Unter der Bezeichnung Mietgegenstand heißt es dort, dass der Vermieter dem Mieter auf der Grundlage der folgenden Bestimmungen sowie der allgemeinen Bedingungen die Benutzung sogenannter Modelle gestatte. Nach dem Vertrag verwaltet und bewirtschaftet H einen Pool von Klappsteigen, starren Steigen, Bigboxen und Poolpaletten für den mehrmaligen Gebrauch, die dort als "Modelle" bezeichnet werden, im Eigentum der H stehen und nicht für den Verkauf bestimmt sind. Der Mieter verwendet die Modelle nach den Bestimmungen des Vertrages ausschließlich, um Produkte selbst oder über Dritte zu verpacken, zu vermarkten und zu transportieren. Für alle Modelle hat der Mieter eine Pfandgebühr und eine Mietgebühr zu zahlen. Unter dem Begriff "Mietsystem" wird sodann der Begriff der "Bewegungsvermietung" dahingehend definiert, dass unter einer Bewegung der Zyklus von der Lieferung durch den Vermieter, der Befüllung, der Vermarktung und dem Transport von Modellen durch den Mieter (eventuell über Dritte) bis zur leeren Rückgabe an den Vermieter durch den Endbenutzer verstanden wird. Die Modelle werden vom Vermieter "frei Haus" geliefert.
- 5 Unter Ziffer 3 des Vertrages heißt es unter "Nutzungsbeginn": "Der Mieter verpflichtet sich, die Modelle spätestens 4 Wochen, nachdem sie ihm zur Verfügung gestellt worden sind, zu benutzen oder an den Vermieter zurückzusenden. Anderenfalls kann der Vermieter eine zusätzliche Nutzungsgebühr in Rechnung stellen."
- 6 Die Anlage 1 des Mietvertrages ist als "Preisliste Voll-Logistik-Konzept" überschrieben und sieht für verschiedene Steigentypen unterschiedliche Preise sowie einen "Internationalen Tarif" und einen "Deutschland Tarif" vor.
- 7 H erbrachte im Rahmen der Vertragsbeziehung mit der Klägerin auch sogenannte Systemleistungen. Zu diesen gehörten der Transport der leeren Steigen zum Erzeuger sowie die gesamte Rücklogistik der Steigen, d.h. deren Rücktransport vom Einzelhandel in das Depot der H, die Müllentsorgung, Sortierung, Reparatur und Wäsche der Steigen sowie deren Zwischenlagerung auf verschiedenen Warenumschlagsstufen.
- 8 Im Rahmen der Vertragsbeziehung zwischen der Klägerin und der H gab es zwei unterschiedliche Gestaltungen:
- In der ersten Fallkonstellation bestellte die Klägerin die benötigte Anzahl von Mehrwegsteigen in den verschiedenen Größen zu einem bestimmten Liefertermin an einen von ihr benannten Erzeuger/Vermarkter von Obst und Gemüse. Diese wurden dann von H über ihr Depot auf Europaletten geliefert und der Klägerin in Rechnung gestellt. Vom Erzeuger/Vermarkter wurden die mit Ware befüllten Mehrwegsteigen durch die Klägerin oder von ihr beauftragte Speditionen an deren Kunden --regelmäßig Einzelhändler-- geliefert. Vom Einzelhandel wurden sodann die entleerten Mehrwegsteigen zur Abholung durch H wieder bereitgestellt, von dieser abgeholt und in ihr Depot gebracht, wo sie sortiert, gewaschen und zur erneuten Verwendung bereitgestellt wurden. In den der Klägerin übersandten Rechnungen von H ist in diesem Fall eine als "Mietgebühr" bezeichnete Position sowie eine Pfandgebühr enthalten. Das Leistungsentgelt ("Mietgebühr") betrug in diesen Fällen je nach Steigengröße zwischen ... € und ... € und das Pfandgeld ... € je Steige.
- In der zweiten Fallkonstellation wurden die Mehrwegsteigen durch die Klägerin selbst oder einen von ihr beauftragten oder auf ihre Rechnung handelnden Dritten aus dem Depot der H abgeholt. In diesen Fällen berechnete H der Klägerin das Pfandgeld sowie ein um eine Transportvergütung reduziertes Leistungsentgelt.
- 9 Darüber hinaus nutzte die Klägerin im Streitjahr auch Mehrwegsteigen der L. Eine schriftlicher Vertrag hierüber existierte nicht. Die L stellte der Klägerin die Kisten ab ihren Warenlagern in befüllfähigem Zustand zur Verfügung und berechnete eine "Nutzungsgebühr" von ... € pro Mehrwegsteige. Die Klägerin holte sie dort ab, befüllte sie mit Ware und lieferte sie zurück an die Lager der L.
- 10 Vom 13.08.2013 bis 12.12.2013 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2011 statt. In der Prüfungsanmerkung Nr. 14 stellte der Prüfer Folgendes fest:

"Kistenleihgebühren

Die ... (Klägerin) nutzt zum Transport und zur Lagerung Gemüseboxen, die teilweise von den Firmen ... gemietet werden. Über die von der L ab 2009 angemieteten Gemüseboxen erfolgen wöchentliche Abrechnungen, in denen eine Nutzungsgebühr in Rechnung gestellt wird. ...

Mit der H besteht ein Mietvertrag vom 22. Dezember 2005 über die Anmietung der Gemüseboxen. In den Abrechnungen wird die Mietgebühr neben dem Pfand gesondert ausgewiesen.

Gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG sind die Mietzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines Anderen stehen, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen. Die Gemüseboxen gehören zum Anlagevermögen der vermietenden Gesellschaft, da diese als dauerhaft dem Betrieb dienendes Wirtschaftsgut zu bilanzieren sind."

- 11** Für das Kalenderjahr 2011 wurden seitens des Prüfers Aufwendungen für die von H genutzten Mehrwegsteigen in Höhe von ... € und an die L gezahlte Kistenleihgebühren in Höhe von ... € ermittelt. Insgesamt wurde als Bemessungsgrundlage für die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) aufgrund der Nutzung der Mehrwegsteigen mithin von einem Betrag für das Streitjahr von ... € ausgegangen. Zahlungen für Pfandgelder oder gegengerechnete Transportvergütungen der H sind in diesen Beträgen nicht enthalten.
- 12** Nach dem geänderten Bericht über die Außenprüfung vom 07.04.2014 setzte der Prüfer ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen von beweglichen Wirtschaftsgütern gemäß § 8 Nr. 1 GewStG in Höhe von ... € an. Insgesamt ergaben sich unter Berücksichtigung des Freibetrages von 100.000 € Hinzurechnungen in Höhe von ... €.
- 13** Mit Bescheid vom 24.04.2014 änderte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung. Der Gewerbesteuermessbetrag belief sich danach auf 0 € und der Verlust aus Gewerbebetrieb auf ... €. "Miet-/Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen" waren mit einem Fünftel von ... €, mithin ... €, berücksichtigt.
- 14** Den dagegen gerichteten Einspruch der Klägerin verwarf das FA als unzulässig, weil bei einer Null-Festsetzung grundsätzlich keine Beschwer bestehe. Etwas Anderes ergebe sich auch nicht aus § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG. Die Hinzurechnung der Miete für die Mehrwegsteigen sei im vorliegenden Fall auch gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu Recht erfolgt.
- 15** Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 06.12.2016 - I R 79/15 (BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173), die Klage sei zulässig, da die Klägerin aufgrund der Maßgeblichkeit des im Messbescheid ausgewiesenen negativen Gewerbeertrags für den Verlustfeststellungsbescheid auch bei einer Nullfestsetzung beschwert sei. Die Klage sei auch begründet, denn die jeweils nur kurzfristig im Umlauf verwendeten Mehrwegsteigen wären im Falle fiktiven Eigentums der Klägerin kein Anlage-, sondern Umlaufvermögen, da sich die Klägerin bei ihrem Erwerb hinsichtlich Menge und Art der genutzten Steigen an dem Warenbedarf und den engen konkreten Vorgaben des Einzelhandels orientiere; das dafür gezahlte Entgelt sei daher nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen.
- 16** Soweit die H nicht nur die Mehrwegsteigen zur Verfügung stelle, sondern im Rahmen eines umfassenden Mehrweglogistiksystems weitere sogenannte Systemleistungen erbringe, liege ein Vertrag eigener Art vor, der nicht durch das Mietvertragsselement geprägt werde. Bei den von der Klägerin an die H gezahlten Entgelte handele es sich mithin nicht um Miet- oder Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG; mit der L seien dagegen Mietverträge geschlossen worden.
- 17** Das FA rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 18** Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision des FA ist hinsichtlich der an die L gezahlten Entgelte begründet (3.); im Übrigen --hinsichtlich der an H gezahlten Entgelte (2.)-- wird sie als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klage trotz der Feststellung des Messbetrages auf Null zulässig war,

da auch ein sogenannter Nullbescheid aufgrund der Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid (§ 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG) eine Beschwer i.S. von § 40 Abs. 2 FGO auslöst (BFH-Urteile in BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173, und vom 17.03.2021 - IV R 7/20, BFH/NV 2021, 1206, Rz 17).

- 22** 2. Das FG hat ebenfalls zutreffend entschieden, dass die Klägerin an die H keine hinzuzurechnenden Miet- oder Pachtzinsen gezahlt hat.
- 23** Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG werden zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 Satz 1 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb unter weiteren hier nicht streitigen Voraussetzungen u.a. 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, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.
- 24** a) Gegenstand der Hinzurechnung sind Miet- und Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts (§§ 535 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts sein (z.B. BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, betreffend Messedurchführungsgesellschaft). Enthält die Vereinbarung wesentliche miet- oder pachtfremde Elemente, so kommt es darauf an, ob mehrere trennbare Hauptpflichten vorliegen oder ob die Hauptpflichten miteinander verschmelzen und damit ein Vertrag eigener Art gegeben ist (Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 8 Nr. 1 Buchst. d Rz 37). Dabei ist maßgeblich, mit welchem Inhalt die Beteiligten das Vertragsverhältnis durchgeführt haben.
- 25** Durch einen Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, die Mietsache dem Mieter zu überlassen und sie während der Mietzeit in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten (§ 535 Abs. 1 Satz 2 BGB). Ein Verpächter ist verpflichtet, dem Pächter den Gebrauch des verpachteten Gegenstandes und den Genuss der ordnungsgemäß zu ziehenden Früchte zu gewähren (§ 581 Abs. 1 Satz 1 BGB).
- 26** b) Die vom FG festgestellten Leistungen des "Voll-Logistik-Konzepts" gehen weit über die eine Vermietung prägende "passive" Gebrauchsüberlassung hinaus und sind zu Recht nicht als Mietvertrag i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG beurteilt worden.
- 27** aa) Indem H die von der Klägerin angeforderten Steigen "frei Haus" nicht an die Klägerin, sondern an die Erzeuger lieferte, enthielt ihre Leistung --wie das FG richtig ausgeführt hat-- neben der Gebrauchsüberlassung auch umfangreiche Werk-, Dienstleistungs- und Transportvertrags Elemente.
- 28** Die auf Grundlage dieser tatsächlichen Feststellungen getroffene Würdigung des FG, dass das Mietvertrags Element dem gesamtvertraglichen Leistungsbündel nicht das Gepräge gebe, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Derartige Vertragsauslegungen gehören zu den tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, sofern die gesetzlichen Auslegungsregeln --wie hier im Streitfall durch das FG-- beachtet wurden, die Auslegung nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt und keine durchgreifenden Verfahrensrügen erhoben wurden.
- 29** Zutreffend hat das FG im Rahmen seiner Würdigung auf Grundlage des von ihm für glaubhaft erachteten Vortrags der Klägerin berücksichtigt, dass die bei der Kalkulation des Entgelts auf Transport- und Depotdienstleistungen (Lagerung/Reinigung) entfallenden Kosten die reinen Leergutkosten (Abschreibung, Verzinsung, Reparatur, Ersatz), die das Mietvertrags Element betreffen würden, bei weitem übersteigen; die Klägerin hatte vorgetragen, nach Mitteilung der H entfielen auf das mietvertragliche Element kalkulatorisch lediglich ein Anteil von 14 % des Gesamtentgelts.
- 30** Weiter hat das FG zu Recht in seine Würdigung den Umstand einbezogen, dass sich die Entgelte offenbar nicht, wie bei Miet- und Pachtverträgen üblich, an der Dauer der Überlassung orientierten (z.B. Tages-, Wochen- oder Monatsmiete), sondern sich jeweils auf einen "Umlauf" oder "Zyklus" bezogen, nämlich von der Lieferung durch H, der Befüllung, der Vermarktung und dem Transport durch die Klägerin bis zur Abholung beim Endbenutzer. Gleiches gilt für die vom FG in Bezug genommene Ziffer 3 des Vertrages, wonach die Mehrwegsteigen innerhalb von vier Wochen genutzt oder zurückgesandt werden sollten, wenn es daraus im Rahmen seiner Würdigung folgert, dass dem für Miet- und Pachtverträge im Vordergrund stehenden Zeitpunkt hier nur eine untergeordnete Bedeutung zukomme.
- 31** bb) Soweit sich das FA dagegen wendet, dass das FG die Typisierung des Vertrages nicht allein anhand des

Vertragstextes, sondern darüber hinaus anhand der zusätzlichen Sachverhaltsangaben der Klägerin vorgenommen hat, ist darauf hinzuweisen, dass es auf die tatsächliche Durchführung des vorgefundenen und zu würdigenden Vertragswerkes ankommt. Das FG hat dabei gerade auch die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände zu erforschen und rechtlich zu würdigen (z.B. BFH-Urteil vom 12.02.2020 - XI R 24/18, BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, Rz 43).

- 32** c) Eine Hinzurechnung der an H gezahlten Entgelte ist bereits ausgeschlossen, weil es sich nicht um Miet- und Pachtzinsen handelt. Angesichts dessen kann der Senat offen lassen, ob der Hinzurechnung auch entgegensteht, dass die Mehrwegsteigen --falls sie im Eigentum der Klägerin stünden-- nicht zu ihrem Anlage-, sondern zu ihrem Umlaufvermögen gehören würden.
- 33** 3. Die Revision des FA ist begründet, soweit das FG entschieden hat, dass die an die L gezahlten Entgelte für die Überlassung ihrer Mehrwegsteigen nicht hinzuzurechnen sind, weil diese Steigen nicht zum fiktiven Anlagevermögen der Klägerin gehören.
- 34** a) Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG setzt u.a. sogenanntes fiktives Anlagevermögen voraus, nämlich Anlagevermögen, das im Eigentum eines anderen steht.
- 35** Der Begriff des Anlagevermögens ist --auch im Hinblick auf § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG-- 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 und nicht zum Verbrauch oder Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter. Für die Hinzurechnung ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters gehörten, wenn er ihr Eigentümer wäre (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 12.11.2020 - III R 38/17, BFHE 272, 65, BStBl II 2022, 283, m.w.N.).
- 36** aa) Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung im Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber im Hinblick z.B. auf die Art des Wirtschaftsguts, die Art und Dauer der Verwendung im Betrieb und die Art des Betriebs an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss (vgl. die Nachweise in den Senatsurteilen in BFHE 272, 65, BStBl II 2022, 283, Rz 27 ff., betreffend Filmproduktion, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22, betreffend Hotelzimmer; BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 18, betreffend Konzertveranstalter). Gemeint ist, dass es sich bei dem überlassenen Wirtschaftsgut der Art nach um Anlagevermögen handeln muss, wobei es ausreicht, wenn es dazu gewidmet ist, auf Dauer eine Nutzung im Geschäftsbetrieb zu ermöglichen. Insoweit spricht insbesondere die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen, während eine Verwendung als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelegt (Senatsurteile in BFHE 272, 65, BStBl II 2022, 283, Rz 29, und in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22; BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.b, betreffend Baumbestand eines Forstbetriebs). Die Prüfung muss daher den Geschäftsgegenstand des Unternehmens in den Blick nehmen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren (BFH-Urteile in BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 19, mit Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 21); die Fiktion darf nicht weiter reichen, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet.
- 37** bb) Ein Gegenstand kann auch dann dem Anlagevermögen zuzuordnen sein, wenn er nur kurzfristig gemietet oder gepachtet wird; dies gilt selbst dann, wenn sich das Miet- oder Pachtverhältnis lediglich auf Tage oder Stunden erstreckt (Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51). Insoweit darf für die Einordnung als Anlagevermögen die Zeitkomponente "dauernd" nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von "immer" oder "für alle Zeiten" verstanden werden (BFH-Urteil in BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.b). Das setzt indessen voraus, dass der Steuerpflichtige derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt. Dies wurde z.B. bejaht, wenn der Steuerpflichtige wiederholt gleichartige Container zur Weitervermietung (BFH-Urteil vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.) oder gleichartige Bestuhlungen und Beschallungsanlagen zur eigenen Nutzung in Sälen und Stadien (BFH-Urteil vom 30.03.1994 - I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter 1.) angemietet hat (vgl. auch BFH-Urteil vom 04.06.2014 - I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 12, betreffend Vermietung angemieteter Einzelhandelsgeschäfte durch Großhändler).
- 38** Eine Zuordnung zum (fiktiven) 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, BStBl II 2022, 276, Rz 26), sondern sie jeweils nur im Zusammenhang mit einem konkreten Produkt und daher "flüchtig" benötigt; sie würden dann nicht zu seinem dem Betrieb auf Dauer gewidmeten Betriebskapital gehören (BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.c).

- 39** Da die Fiktion indes 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.
- 40** b) Die L hat der Klägerin stets denselben Steigentyp vorgegeben. Deshalb hätte die Klägerin --wollte sie die L beliefern, ohne deren Steigen nutzen zu können-- dafür nur einen Steigentyp vorhalten müssen. Der Sachverhalt entspricht insoweit eher der Nutzung von ISO-Standardcontainern, die der BFH im Urteil in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148 dem fiktiven Anlagevermögen zugewiesen hat. Die L wurde offenbar auch nicht nur ganz gelegentlich beliefert; ein langfristiger Eigentumserwerb an dem vorgegebenen Steigentyp war daher wirtschaftlich ebenso sinnvoll, wie sich der Betrieb einer Containervermietung in der Sache des BFH-Urteils in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148 wirtschaftlich sinnvoll nur durch ständig vorzuhaltende Container ausüben ließ.
- 41** c) Die an die L gezahlten "Nutzungsgebühren" sind auch Miet- und Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG. Die Würdigung des FG, dass die Steigen der Klägerin von der L aufgrund eines Mietvertrages überlassen wurden, ist nicht nur vertretbar, sondern naheliegend. Verfahrensrügen wurden insoweit nicht erhoben, der Senat ist daher insoweit an die dazu getroffenen Feststellungen und die daran anknüpfende Sachverhaltswürdigung gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 42** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 143 Abs. 1 FGO. Die Klägerin hat hinsichtlich der Hinzurechnung von Mietzinsen für Mehrwegsteigen in Höhe von insgesamt ... € bezüglich der Hinzurechnung in Höhe von ... € (H) obsiegt und ist im Übrigen --bezüglich der an die Firma L gezahlten Kistenleihgebühren in Höhe von ... €-- unterlegen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de