

Urteil vom 20. Oktober 2022, III R 35/21

Keine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Messestände und Messestandflächen bei Produktionsunternehmen

ECLI:DE:BFH:2022:U.201022.IIIR35.21.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, GewStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 03. November 2021, Az: 13 K 1122/19 G

Leitsätze

1. NV: Die Kosten für die Anmietung von Messeständen und Messestandflächen können bei einem ausstellenden Unternehmen nur dann zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG führen, wenn die angemieteten Wirtschaftsgüter bei unterstelltem Eigentum des ausstellenden Unternehmens zu dessen Anlagevermögen gehören würden.
2. NV: Die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen ist nach den Umständen des Einzelfalls zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige primär ein Produktionsunternehmen unterhält und auch hinsichtlich des daneben ausgeübten Vertriebs der Produkte unter Berücksichtigung der Häufigkeit und Dauer der Messeteilnahme für seinen geschäftlichen Erfolg nicht auf das dauerhafte Vorhandensein der angemieteten Wirtschaftsgüter angewiesen ist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 03.11.2021 - 13 K 1122/19 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Aufwendungen für die Teilnahme an drei Fachmessen im Streitjahr 2016.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Herstellung und der Vertrieb von ... ist.
- 3 Im Streitjahr 2016 nahm die Klägerin als Ausstellerin an der zweitägigen Fachmesse "1" in Z, an der viertägigen Fachmesse "2" in A und an der viertägigen Fachmesse "3" in O teil.
- 4 In ihrer mittels Bestandsvergleich durchgeführten Gewinnermittlung berücksichtigte die Klägerin Aufwendungen für Messestände in Höhe von ... €. Diese setzten sich wie folgt zusammen:

Datum	Gegenstand	Betrag
.....2016	Messebau	... €
.....2016	Mietmessestand	... €

.....2016	Mietmessestand	... €
.....2016	Standgebühr	... €
		... €

- 5 Zudem wurden weitere Kosten für die Durchführung der Messeteilnahme in Höhe von ... € gewinnmindernd angesetzt, die sich aus einer Rechnung über ... € und drei Rechnungen für die Messe in O über insgesamt ... € zusammensetzten.
- 6 In ihrer Gewerbesteuererklärung für 2016 erklärte die Klägerin einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € und Hinzurechnungen von Miet- und Pachtzinsen für fremde unbewegliche Anlagegüter in Höhe von ... €, in denen die Aufwendungen für die Messestände und -teilnahme nicht enthalten waren.
- 7 Im Rahmen einer u.a. die Gewerbesteuer 2016 umfassenden Betriebsprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Kosten der Messestände in Höhe von ... € und --im Wege der Schätzung-- 70 % der übrigen Kosten (... €), also ... €, und mithin insgesamt ... € bei der Hinzurechnung zu berücksichtigen seien. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ unter dem 19.07.2018 einen geänderten Bescheid, in dem Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung fremder unbeweglicher Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € angesetzt wurden.
- 8 Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 08.03.2019).
- 9 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 169 veröffentlichten Gründen statt und änderte den Gewerbesteuermessbescheid vom 19.07.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.03.2019 dergestalt ab, dass die bei der Hinzurechnung erfassten Miet- und Pachtzinsen für fremde unbewegliche Wirtschaftsgüter um ... € verringert wurden.
- 10 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Das FG hat die Hinzurechnungsvorschrift zutreffend ausgelegt (1.) und in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auf den festgestellten Sachverhalt angewandt (2.).
- 15 1. Das FG hat die Hinzurechnungsvorschrift zutreffend ausgelegt.
- 16 a) Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der für den Erhebungszeitraum 2016 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 i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG 100.000 € übersteigt.
- 17 b) Der Senat kann --wie das FG-- dahingestellt lassen, ob es sich bei den vom FA im Rahmen der Hinzurechnung berücksichtigten Aufwendungen in vollem oder teilweiseem Umfang schon nicht um Mietzinsen für die Überlassung von beweglichem oder unbeweglichem Vermögen handelt. Denn selbst wenn und soweit es sich um solche

Mietzinsen handeln würde, ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Messestände und Messestandflächen nicht zum Anlagevermögen der Klägerin gehören würden.

- 18** c) Das FG ist hinsichtlich der Frage, ob von der Klägerin angemietete Wirtschaftsgüter bei unterstelltem Eigentum der Klägerin zu deren Anlagevermögen gehören würden, vom zutreffenden Rechtsmaßstab ausgegangen.
- 19** 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 --HGB--). Das sind die zum Gebrauch im Betrieb bestimmten Wirtschaftsgüter. Zum Umlaufvermögen gehören demgegenüber die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 21, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BStBl II 2022, 559, Rz 18).
- 20** 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 (Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22, m.w.N.; Senatsbeschluss in BStBl II 2022, 559, Rz 19). Diese Fiktion ist auf den Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG zurückzuführen, durch die Hinzurechnung im Sinne einer Finanzierungsneutralität einen objektivierten Ertrag des Gewerbebetriebs zu ermitteln (BTDrucks 16/4841, S. 78 ff.; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 18). Dabei ist zwar das Eingreifen der Fiktion, dass der Steuerpflichtige der (wirtschaftliche) Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, nicht an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geknüpft (BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 11 ff.). Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich aber maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss (wie z.B. der Art des Wirtschaftsguts, der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb, der Art des Betriebs, ggf. auch der Art der Bilanzierung; s. BFH-Urteil in BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 18; Senatsbeschluss in BStBl II 2022, 559, Rz 19; Mohr, Inkongruenzen bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung, 2016, S. 271; Kornwachs, Deutsches Steuerrecht 2017, 1568). Gemeint ist, dass es sich bei dem überlassenen Wirtschaftsgut der Art nach um Anlagevermögen handelt, wobei es ausreicht, wenn das Wirtschaftsgut dazu gewidmet ist, auf Dauer eine Nutzung im Geschäftsbetrieb zu ermöglichen (Breinersdorfer, Der Betrieb 2014, 1762). Insoweit spricht insbesondere die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelegt (BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.b).
- 21** cc) Zu Recht ist das FG weiter davon ausgegangen, dass die Prüfung den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigt (Senatsurteile in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 23, m.w.N.; Senatsbeschluss in BStBl II 2022, 559, Rz 20) und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren muss (BFH-Urteil in BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 21, m.w.N.). Insbesondere darf die Fiktion nicht weiter reichen als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet (BFH-Urteil vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.). Es ist zu fragen, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, und in BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 19). Hierfür ist --im Sinne einer Kontrollfrage-- darauf abzustellen, ob sich die betreffende Tätigkeit, das Eigentum des Steuerpflichtigen an dem Wirtschaftsgut unterstellt, wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben lässt, wenn das Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.; Senatsbeschluss in BStBl II 2022, 559, Rz 20).
- 22** 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 (Senatsurteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 24, m.w.N.). Insoweit darf für die Einordnung als Anlagevermögen die Zeitkomponente "dauernd" nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von "immer" oder "für alle Zeiten" verstanden werden (BFH-Urteil in BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.b, m.w.N.). Das setzt indessen voraus, dass der Steuerpflichtige derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt. Dies hat der BFH etwa bejaht, wenn der Steuerpflichtige wiederholt gleichartige Container zur Weitervermietung (BFH-Urteil in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.) oder gleichartige Bestuhlungen und Beschallungsanlagen zur eigenen Nutzung in Sälen und Stadien (BFH-Urteil vom 30.03.1994 - I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.) angemietet hat. Dagegen scheidet eine Zuordnung zum Anlagevermögen aus, wenn der

Steuerpflichtige die angemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter nicht ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen (BFH-Urteil in BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 26; Senatsbeschluss in BStBl II 2022, 559, Rz 21) und sie deshalb nicht zu seinem dem Betrieb auf Dauer gewidmeten Betriebskapital gehören würden (BFH-Urteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.c; Senatsbeschluss in BStBl II 2022, 559, Rz 21).

- 23** 2. Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass das FA zu Unrecht eine Hinzurechnung der für die Messeteilnahme aufgewendeten Entgelte vorgenommen hat.
- 24** Da die Frage, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzuordnen wären, anhand der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb, des konkreten Geschäftsgegenstands und der speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin zu beantworten ist, kommt es insoweit entscheidend auf die tatsächlichen Feststellungen und die tatsächliche Würdigung des FG an. Hieran ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht worden sind. Das gilt bereits dann, wenn die Würdigung zwar nicht zwingend, aber möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 05.07.2016 - X B 201/15, BFH/NV 2016, 1572, Rz 20; BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, Rz 27). So verhält es sich im Streitfall.
- 25** a) Zur Zweckbestimmung der Wirtschaftsgüter im Betrieb hat das FG festgestellt, dass die Klägerin diese im gesamten Erhebungszeitraum nur an zehn Tagen im Zusammenhang mit ihrer Messeteilnahme nutzte und sich die Messeteilnahmen dabei auf drei Standorte in A, Z und O verteilten. Diesen Umstand hat das FG in möglicher und zudem gut nachvollziehbarer Weise dahingehend gewürdigt, dass die Klägerin die betreffenden Wirtschaftsgüter nicht ständig in ihrem Betrieb hätte vorhalten müssen. Zudem hat das FG festgestellt, dass keine Umstände erkennbar seien, aus denen sich ergibt, dass der wirtschaftliche Erfolg der Klägerin vom permanenten Vorhalten der Messestände abhängt. Daher tragen die getroffenen Feststellungen den Schluss, dass die Wirtschaftsgüter nach ihrer Zweckbestimmung nicht dazu gewidmet waren, auf Dauer im Geschäftsbetrieb genutzt zu werden.
- 26** Nichts anderes ergibt sich aus dem Vortrag des FA, wonach die Kürze der Messeteilnahme nicht als Argument gegen die Annahme von Anlagevermögen taue, weil die Klägerin in den geprüften und den darauffolgenden Jahren stets an Messen teilgenommen habe. Denn das FG hat nicht allein die kurze Dauer der einzelnen Anmietungen gewürdigt, sondern alle im Erhebungszeitraum erfolgten Messeteilnahmen und deren Gesamtdauer im Hinblick auf die Frage berücksichtigt, ob die Klägerin die Messestände ständig in ihrem Betrieb hätte vorhalten müssen. Dies entspricht den unter II.1.c dd genannten Rechtsgrundsätzen.
- 27** Soweit das FA --insbesondere in Abgrenzung zu dem im Urteil in BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273 behandelten Fall der Messedurchführungsgesellschaft-- darauf abhebt, dass die Klägerin nicht nur zufällig und auftragsbezogen, sondern mit großer Regelmäßigkeit auf Messen aktiv gewesen sei, ist darauf hinzuweisen, dass sich auch aus einer regelmäßigen kurzen Nutzung eines Wirtschaftsguts nicht zwingend die Notwendigkeit einer dauerhaften Verfügbarkeit ableiten lässt. Insofern bedarf es vielmehr einer näheren Betrachtung, in welcher Häufigkeit und in welchem Gesamtumfang derartige Anmietungen stattgefunden haben. Diese Betrachtung hat das FG angestellt.
- 28** b) Des Weiteren hat das FG die Notwendigkeit des dauerhaften Vorhandenseins der Messestände im Hinblick auf den Geschäftsgegenstand und die betrieblichen Verhältnisse der Klägerin gewürdigt. Insoweit hat es festgestellt, dass die Messestände in Bezug auf die Tätigkeit als Produktionsunternehmen keine wirtschaftliche Bedeutung hatten, da sie nicht als Produktionsmittel eingesetzt wurden. Soweit der Geschäftszweck der Klägerin auch den Vertrieb der von ihr hergestellten Produkte umfasst, hat das FG zum einen festgestellt, dass dieser nicht der primäre Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin ist, da sie ein Produktionsunternehmen und keine klassische Vertriebsgesellschaft ist. Aber auch hinsichtlich dieses sekundären Geschäftszwecks ist das FG zu dem Ergebnis gekommen, dass die Klägerin nicht auf das dauerhafte Vorhandensein der Wirtschaftsgüter angewiesen war und sich auch diese Tätigkeit ohne sie sinnvoll ausüben lässt.
- 29** Nichts anderes ergibt sich aus dem Vortrag des FA, wonach die Messen nach dem Geschäftszweck der Klägerin ein neuer Vertriebsweg für 50 % des Eigensortiments und des Umsatzes seien, weil an den Messen die Produktmanager der Großkunden teilnehmen würden und die Klägerin aufgrund der Resonanz über die Aufnahme weiterer Produkte in die Massenfertigung entscheiden könne. Diesen Sachverhalt hat das FG nicht festgestellt und das FA hat insoweit keine zulässigen und begründeten Verfahrensrügen erhoben. Vielmehr ist das FG nach den festgestellten Umständen --insbesondere aufgrund der Sachverhaltsschilderung der Klägerin in den Terminen vom 17.02.2021 und 03.11.2021-- von einer nur untergeordneten Bedeutung der Messestände für die Vertriebstätigkeit der Klägerin ausgegangen.

30 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de