

Urteil vom 17. Oktober 2024, III R 33/22

Gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für Out of Home-Werbung

ECLI:DE:BFH:2024:U.171024.IIIR33.22.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst f S 1, BGB §§ 535ff, BGB § 535, BGB §§ 581ff, BGB § 581, GewStG VZ 2010, GewStG VZ 2011

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 11. Mai 2022, Az: 8 K 365/17

Leitsätze

1. Die gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) setzt subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert voraus, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition --ein Abwehrrecht-- besteht (Anschluss an die Senatsurteile vom 26.04.2018 - III R 25/16; vom 19.12.2019 - III R 39/17 und vom 29.06.2022 - III R 2/21). Kann eine mit der Mediaplanung beauftragte Spezialagentur aus ihren Verträgen mit den Werbeträgeranbietern keine Ansprüche ableiten, die über die Erfüllung der Verpflichtung zum Sichtbarmachen von Werbung hinausgehen und eine Abwehrbefugnis gegenüber Dritten beinhalten, fehlt es an einer Rechteüberlassung im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG.

2. Für die rechtliche Zuordnung von Verträgen, die Werbung mit digitalen oder analogen Werbeträgern zum Gegenstand haben, zum Vertragstyp Werkvertrag oder Mietvertrag ist entscheidend, ob die Vertragsparteien als Hauptleistungspflicht ein vom Anbieter mit dem Werbeträger zu erzielendes Arbeitsergebnis oder das Zur-Verfügung-Stellen des Werbeträgers zur Nutzung durch den Kunden vereinbart haben. Bei digitaler Werbung steht regelmäßig nicht die Benutzung der digitalen Fläche, sondern eine mit der digitalen Fläche vom Anbieter zu erbringende Werbeleistung im Vordergrund. Übernimmt der Anbieter von analogen Werbeträgern neben der Pflicht zur Anbringung der Werbemittel gewichtige auf den Werbeerfolg bezogene Pflichten, kann dies zur Einordnung des Vertrags als Werkvertrag führen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 11.05.2022 - 8 K 365/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist die gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen einer sogenannten Spezialagentur für die Nutzung von Werbeträgerflächen in den Erhebungszeiträumen 2010 und 2011 (Streitjahre).
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der ursprünglichen Klägerin (A GmbH), welche in den Streitjahren im Bereich der Beratung für Außenwerbung und Vermittlung von Werbeträgern im Außenbereich (Out of Home-Werbung) tätig war. Ihr Geschäftszweck bestand darin, als sogenannte Spezialagentur ihre Kunden bei der Konzeption von Außenwerbekampagnen zu beraten und die praktische Umsetzung der jeweiligen Kampagne zu begleiten. Sie selbst führte dabei keine kreativen oder gestalterischen Tätigkeiten aus, sondern erarbeitete Vorschläge zur Durchführung einer Werbemaßnahme in Absprache mit dem jeweiligen Kunden (Mediaplanung). Auch die Überlassung von Werbeträgern, wie etwa von Großflächen, Town Boards, klassischen

Plakatwänden et cetera sowie von digitalen Werbeflächen (Infoscreens) gehörte nicht zu ihrem Geschäftszweck. Sie war weder Eigentümerin entsprechender Werbeträger, noch hatte sie solche dauerhaft gemietet.

- 3 Im Rahmen der Mediaplanung definierte die A GmbH für ihre Kunden, je nach Kampagne und Kampagnenziel, strategische Kriterien für Werbeträger und legte dabei mögliche Standorte grob fest. Die zugrunde liegenden Kriterien umfassten eine gewisse Anzahl an Personen (als Zielgruppe einer Werbemaßnahme), die mit einer gewissen Intensität in einem definierten Gebiet mit einer bestimmten Anzahl von Flächen erreicht werden sollten (sogenanntes Kampagnenziel). Entsprechend diesen Vorgaben und nach Genehmigung durch den Kunden buchte die A GmbH als Teil ihrer Dienstleistung später bei verschiedenen Werbeträgeranbietern unterschiedliche Werbeträgerflächen für einen entsprechend begrenzten Zeitraum. Daneben umfasste ein Auftrag üblicherweise auch noch die Evaluation der Werbemaßnahme sowie die Dokumentation und das finanzielle Reporting im Rahmen der Schlussabrechnung.
- 4 Bei der Planung und Buchung von Außenwerbemedien stand der A GmbH ein großes Angebot seitens der Werbeträgeranbieter zur Verfügung. So hatte beispielsweise das Unternehmen B nach eigenen Angaben auf der Firmenhomepage seinerzeit eine große Anzahl an Außenwerbeflächen in der Bundesrepublik Deutschland im Bestand. Allerdings wurde weder bei der Planung noch bei der Buchung durch die A GmbH der einzelne Werbeträger konkret benannt. Lediglich in einzelnen Fällen bestanden Kunden darauf, dass Werbung an einem bestimmten Standort (sogenannter Premiumstandort) für einen bestimmten Zeitraum angebracht oder gezeigt wird, beispielsweise an dem im Zuge von Bauarbeiten seinerzeit verhüllten Hauptbahnhof in Y. Die Volumina dieser Aufträge betragen in den Erhebungszeiträumen 2010 ... € und 2011 ... €. Im Übrigen wurden bei den Aufträgen lediglich Art, (ungefährer) Ort und Umfang der Werbemaßnahme definiert; weder die A GmbH noch ihre Kunden konnten regelmäßig den einzelnen konkreten Werbeträger tatsächlich bestimmen. Vielmehr erfolgte die Auswahl der konkreten Werbeträger letztlich durch den Werbeträgeranbieter.
- 5 Zum Aufgabenbereich der Werbeträgeranbieter gehörte regelmäßig das Anbringen der Außenwerbung, die Pflege, das Ausbessern und Erneuern bei Beschädigungen während der vereinbarten Aushangzeit und --auf Wunsch, nach Durchführung der Kampagne-- die Dokumentation des Leistungserfolges durch Anfertigung von entsprechendem Bildmaterial beziehungsweise Bestätigung der Anzahl der tatsächlichen Werbeträger, Orte und Aushangzeiten. Für elektronische Medien war in den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Werbeträgeranbieter (AGB) teilweise geregelt, dass der Auftrag die Ausstrahlung von Werbemotiven, Werbespots und sonstigem Content auf elektronischen Medien beinhaltete. Teilweise enthielten die AGB keine solch ausdrücklichen Regelungen, allerdings umfassten auch hier die Leistungen des jeweiligen Werbeträgeranbieters das Anbringen sowie die Überprüfung der Werbemittel beziehungsweise die Wiedergabe von elektronischem Content.
- 6 Die Flächen, auf denen die Werbeträger errichtet oder an denen sie befestigt waren, standen im Eigentum von Städten, Gemeinden, Verkehrsunternehmen oder sonstigen Grundstückseigentümern. Die A GmbH unterhielt keine direkten Vertragsbeziehungen zu diesen Eigentümern. Diese kontrahierten vielmehr regelmäßig mit den Werbeträgeranbietern, welche dann auf den Flächen die jeweiligen Werbeträger aufstellten oder anbrachten. Die Werbeträger selbst standen im Eigentum der einzelnen Anbieter.
- 7 Die Buchung der Werbeträger erfolgte durch die A GmbH im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Die Werbeträgeranbieter stellten eine Rechnung an die A GmbH, die diese an ihre Kunden ohne Aufschlag weiterberechnete. Eine Handhabung des Vorgangs als durchlaufender Posten dergestalt, dass die Anbieter der Werbeträger nicht an die A GmbH, sondern direkt an die Kunden eine Rechnung ausstellten, scheiterte zum einen am Wunsch der Werbekunden, für die gesamte Werbemaßnahme lediglich eine Gesamtrechnung von der A GmbH zu erhalten. Zum anderen wurden die Rechnungen der Werbeträgeranbieter aber auch zur Budgetüberwachung durch die A GmbH benötigt, da diese einen wesentlichen Bestandteil der erbrachten Gesamtleistung darstellte. Darüber hinaus konnten durch die gebündelten Buchungen von Werbeträgern auch Preisvorteile erzielt werden, die an die Kunden weitergegeben wurden. Die A GmbH erhielt ihrerseits von den Werbeträgeranbietern aufgrund von sogenannten Zusatz-Spezialvermittlervergütungs- und Zahlungsverträgen jeweils eine Vergütung für die Vermittlung in Form eines bestimmten Prozentsatzes auf den jeweiligen Umsatz.
- 8 Ein Ausschluss von Wettbewerbern der Kunden der A GmbH war laut der AGB nicht zugesichert. Die Anbieter versuchten lediglich, nach Maßgabe des verfügbaren Raums, Plakate verschiedener konkurrierender Produkte nicht unmittelbar nebeneinander anzubringen. Auch konnten laut der AGB regelmäßig keine Platzierungswünsche angenommen werden. Bei elektronischen Medien wurde ebenfalls weder der Ausschluss von Wettbewerbern noch die Einbettung in ein bestimmtes redaktionelles Umfeld zugesichert.

- 9** Exemplarisch stellte sich ein derartiges Werbeprojekt demnach wie folgt dar: Der Kunde erteilte der A GmbH den Auftrag zur Durchführung einer bestimmten Werbekampagne. Gegenstand waren das tatsächliche Anbringen von Plakat- oder anderer Printwerbung sowie die zeitweise Buchung von digitalen Werbeflächen. In dem exemplarischen Auftrag wurden, neben der Art der Werbemaßnahme, lediglich eine grobe Lokalisierung vorgenommen und der Beginn und das Ende der Maßnahme festgelegt. Der Kunde gab dabei für diverse Zeiträume die Buchung verschiedener Werbeträger, etwa Plakatwerbung im Format Town Hall, Allgemenstellen, Großflächen, Town Boards sowie Clips an Infoscreens, in Auftrag. In der vorliegenden Buchung waren bestimmte Städte sowie die Anzahl der jeweiligen Plakate beziehungsweise Länge der Clips (zehn Sekunden) und der Zeitraum aufgeführt. Eine etwas genauere Aufstellung erfolgte in einer beigefügten Tabelle zur Kampagne. Allerdings wurden auch dort (unter anderem) nur die jeweilige Stadt, innerhalb der Stadt ein abgegrenztes Gebiet (Polygon) und die Anzahl an Orten in dem Polygon benannt, an denen bestimmte Werbeträger angebracht oder geschaltet werden sollten (Locations). Im Anschluss an den Auftrag buchte die A GmbH ihrerseits sodann bei den Werbeträgeranbietern die entsprechenden Werbemedien. So wurde beispielsweise an die D GmbH ein entsprechender Auftrag vergeben, nach dem an xx und xx Standorten in großen Städten in einem bestimmten Zeitraum (und während einer gewissen Zeitschiene, 21:00 Uhr bis 24:00 Uhr) jeweils zehnekündige Clips geschaltet wurden. Bei den weiteren Aufträgen der A GmbH an die Werbeträgeranbieter wurden ebenfalls lediglich das Medium, das Format, die Anzahl und der Zeitraum genannt. Teilweise wurden --wie auch sonst bei anderen Aufträgen-- auf Wunsch der Kunden weitere Kriterien dergestalt definiert, dass es sich etwa nur um qualitativ hochwertige und stark frequentierte Standorte, Verkehrsknotenpunkte sowie Bundes-, Ausfall- und Hauptstraßen handeln durfte und dass umgekehrt andere Standorte (beispielsweise Parkhäuser, Industriegebiete) ausgeschlossen sind. Eine spezifische Beauftragung einzelner Standorte ließ sich den Aufträgen nicht entnehmen. Ebenfalls wurde ein Konkurrenzausschluss am jeweiligen Standort für andere Anbieter angegeben. Die einzelnen Werbeträgeranbieter bestätigten einen Auftrag jeweils schriftlich unter Verweis auf ihre jeweils eigenen AGB, in denen ein Ausschluss von Wettbewerbern nicht zugesichert wurde.
- 10** In den Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre erklärte die A GmbH gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. vom 22.12.2009 (GewStG) zu einem Fünftel hinzuzurechnende Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, in Höhe von ... € (Hinzurechnungsbetrag ... €) für den Erhebungszeitraum 2010 und in Höhe von ... € (Hinzurechnungsbetrag ... €) für den Erhebungszeitraum 2011. Ferner erklärte sie gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG zu einem Viertel hinzuzurechnende Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten in Höhe von ... € (Hinzurechnungsbetrag ... €) für den Erhebungszeitraum 2010 und in Höhe von ... € (Hinzurechnungsbetrag ... €) für den Erhebungszeitraum 2011.
- 11** Das Finanzamt Z (ursprünglicher Beklagter und Revisionskläger, Finanzamt --FA--) legte bei der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgten Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags durch Bescheid vom 26.06.2012 für 2010 und vom 15.05.2013 für 2011 zunächst die erklärten Beträge zugrunde. Am 16.10.2013 und 03.12.2013 erließ das FA aus im vorliegenden Verfahren nicht streitigen Gründen Änderungsbescheide.
- 12** In einer für das Streitjahr 2010 durchgeführten Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die für einen bestimmten Zeitraum erfolgte Buchung von Werbeträgern als Mietverhältnis zu beurteilen sei und demzufolge die entrichteten Entgelte Mietaufwendungen darstellten und als solche der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterlägen. Da in den Eingangsrechnungen der Werbeträgergesellschaften die einzelnen Leistungskomponenten (Anmietung der Werbeflächen, Anbringen, Pflege und Ausbesserung) nicht einzeln abgerechnet wurden, legte die Prüferin der Hinzurechnung einen Mietanteil in Höhe von 35 % der Aufwendungen zugrunde und erhöhte den nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu einem Fünftel hinzuzurechnenden Betrag von zuvor ... € um ... € auf nunmehr ... €.
- 13** Das FA erließ entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung am 22.01.2016 einen entsprechend geänderten Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010, in dem es den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festsetzte. Zudem übertrug es das Ergebnis der Außenprüfung auch auf die Festsetzung für den Erhebungszeitraum 2011 und erließ nach entsprechender Anhörung am 25.02.2016 einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid. Darin erhöhte es die nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu einem Fünftel hinzuzurechnenden Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen von zuvor ... € um ... € auf ... € und setzte in der Folge den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.
- 14** Gegen die geänderten Bescheide legte die A GmbH jeweils erfolglos Einspruch ein (Einspruchsentscheidung vom

26.01.2017). Im Verlauf des außergerichtlichen Einspruchs- sowie nachfolgenden Klageverfahrens wurde eine Außenprüfung für das Streitjahr 2011 durchgeführt. Im Anschluss daran erließ das FA unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung am 20.05.2020 einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2011. Darin verringerte das FA den nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu einem Fünftel hinzuzurechnenden Betrag von ... € auf den (ursprünglich erklärten) Betrag von ... €, erhöhte aber den gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG zu einem Viertel hinzuzurechnenden Betrag für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten von zuvor ... € auf ... € und setzte in der Folge den Gewerbesteuermessbetrag 2011 auf ... € fest.

- 15 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und reduzierte für das Streitjahr 2010 den Betrag der gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG zu einem Fünftel hinzuzurechnenden Miet- und Pachtzinsen von ... € auf ... €; für das Streitjahr 2011 reduzierte es den Betrag der gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG zu einem Viertel hinzuzurechnenden Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten von ... € auf ... €. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1913 veröffentlicht.
- 16 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts. Seit dem 01.03.2024 ist das Finanzamt Y Beklagter und Revisionskläger (Beklagter).
- 17 Der Beklagte beantragt,
das Urteil vom 11.05.2022 - 8 K 365/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 18 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20 1. Im Streitfall ist das Finanzamt Y aufgrund eines Organisationsaktes (§ 2 Nr. 8 der Verordnung über die Zuständigkeiten der hessischen Finanzämter in der durch Verordnung vom 22.02.2024, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Hessen 2024 Nr. 5 vom 27.02.2024, geänderten Fassung) zum 01.03.2024 im Wege des gesetzlichen Beteiligtenwechsels in die Beteiligtenstellung des Finanzamts Z eingetreten und nunmehr Beklagter und Revisionskläger (vgl. zum gesetzlichen Beteiligtenwechsel z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.05.2013 - XI R 38/11, BFH/NV 2013, 1774, Rz 14 und vom 24.07.2013 - XI R 8/12, BFH/NV 2014, 495, Rz 18 sowie Senatsurteile vom 16.05.2013 - III R 8/11, BFHE 241, 511, BStBl II 2013, 1040, Rz 11 und vom 05.02.2015 - III R 40/09, BFHE 249, 138, BStBl II 2017, 118, Rz 13).
- 21 2. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass weder die Voraussetzungen für eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Aufwendungen für die Überlassung der Werbeträger nach § 8 Nr. 1 Buchst. f (dazu unter II.2.b) noch nach Buchst. d GewStG (dazu unter II.2.c) vorliegen.
- 22 a) Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.
- 23 Nach § 8 Nr. 1 GewStG wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchst. a bis f benannten Aufwendungen hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt. Dadurch soll der unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftete ("objektivierte") Ertrag des Betriebs mittels Hinzurechnung eines "Finanzierungsanteils" als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer erfasst werden; zudem soll die Vorschrift Gewinnverlagerungen entgegenwirken und die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage verbreitern (Senatsurteile vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, Rz 26, m.w.N.; vom 19.12.2019 - III R 39/17, BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 32 und vom 29.06.2022 - III R 2/21, BFHE 277, 406, BStBl II 2024, 477, Rz 17).
- 24 Hinzugerechnet wird dabei unter anderem ein Viertel aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich

Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen (§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG). Hinzugerechnet wird außerdem ein Viertel eines Viertels der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen (§ 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG). Denn eine Sachkapitalüberlassung kann nicht nur durch die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch die zeitlich befristete Überlassung von Rechten erfolgen; der einheitlich mit 25 % des zu zahlenden Entgelts pauschalierte Nettoertrag der befristeten Überlassung wird dabei als im nutzenden Gewerbebetrieb erwirtschaftet behandelt und mit Gewerbesteuer belastet (Senatsurteil vom 29.06.2022 - III R 2/21, BFHE 277, 406, BStBl II 2024, 477, Rz 18, m.w.N.).

- 25** b) Eine Hinzurechnung der von der A GmbH an die Werbeträgeranbieter geleisteten Zahlungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG scheidet im Streitfall indessen aus.
- 26** aa) Rechte im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG sind Immaterialgüterrechte, das heißt subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition --ein Abwehrrecht-- besteht (Senatsurteile vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, Rz 29, m.w.N.; vom 19.12.2019 - III R 39/17, BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 35 und vom 29.06.2022 - III R 2/21, BFHE 277, 406, BStBl II 2024, 477, Rz 20). Erfasst sind danach insbesondere gewerbliche Schutzrechte wie Urheberrechte oder Rechte nach dem Sortenschutzgesetz. Ungeschützte Positionen, die gegenüber nicht berechtigten Personen kein Abwehrrecht gewähren, so dass Letztere nicht von der Nutzung ausgeschlossen werden können, werden nicht umfasst. Der Begriff der Rechte im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG ist somit enger als der Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter (z.B. § 5 Abs. 2 EStG), welcher auch tatsächliche Positionen von wirtschaftlichem Wert wie zum Beispiel Know-how, ungeschützte Erfindungen und den Geschäftswert umfasst (Senatsurteil vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, Rz 30).
- 27** Überlassung bezeichnet die durch einen Rechtsakt erfolgende Einräumung von sich aus einem Recht ergebenden Befugnissen (oder Teilen von Befugnissen) durch eine andere Person (Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 33) oder die Einräumung von zeitlich begrenzten Nutzungsrechten (Brandis/Heuermann/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 278; Rapp, Finanz-Rundschau 2017, 563, 565).
- 28** bb) Das FG hat unter Anwendung der dargelegten Rechtsmaßstäbe zu Recht angenommen, dass die Zahlungen der A GmbH an die Werbeträgeranbieter nicht den Hinzurechnungstatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG erfüllen.
- 29** (1) Das FG hat festgestellt, dass die A GmbH aufgrund sogenannter Zusatz-Spezialvermittlervergütungs- und Zahlungsverträge von den Werbeträgeranbietern eine Vergütung für die Vermittlung in Form eines bestimmten Prozentsatzes auf den jeweiligen Umsatz erhielt. Durch die Vereinbarungen über die Werbung auf Werbeträgern erwarb die A GmbH nach den Feststellungen des FG jeweils den Anspruch, dass die Werbeträgeranbieter gegen Entgelt Werbung auf Werbeträgern, das heißt körperlichen Wirtschaftsgütern, sichtbar machen (unter anderem Werbemittel anbringen, ausbessern oder erneuern beziehungsweise elektronische Inhalte wiedergeben). Dabei nahmen die Werbeträgeranbieter Platzierungswünsche nicht an, sondern verpflichteten sich lediglich, nach Maßgabe des verfügbaren Raums zu versuchen, Plakate verschiedener konkurrierender Produkte nicht unmittelbar nebeneinander anzubringen. Einen Ausschluss von Wettbewerbern der Kunden der A GmbH sicherten sie nicht zu. Das FG würdigte die Vereinbarungen dahingehend, dass der A GmbH durch sie kein Immaterialgüterrecht übertragen wurde.
- 30** (2) Der BFH ist grundsätzlich an die in dem angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind (§ 118 Abs. 2 FGO). Zu den vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen gehört auch die Auslegung von Verträgen (BFH-Urteile vom 03.08.2005 - I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, unter II.4., m.w.N. und vom 20.06.2017 - X R 38/16, BFH/NV 2017, 1453, Rz 25; Senatsurteil vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, Rz 34). Dagegen ist die rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Normen in vollem Umfang nachprüfbar Rechtsanwendung, sofern das FG --wie hier-- revisibles Recht ausgelegt hat (BFH-Urteile vom 30.01.2019 - II R 26/17, BFHE 264, 47, BStBl II 2020, 733, Rz 31 und vom 05.12.2019 - II R 37/18, BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15; Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 23).
- 31** Da der Beklagte keine Verfahrensrügen erhoben hat, könnte die Bindungswirkung der Würdigung des FG nur dann entfallen, wenn die Vorinstanz gesetzliche Auslegungsregeln verletzt, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen oder die Grenzen der freien Beweiswürdigung überschritten hätte. Ist dies nicht der Fall,

bindet die Tatsachenwürdigung und insbesondere auch die Vertragsauslegung des FG das Revisionsgericht schon dann, wenn sie lediglich möglich, nicht aber zwingend ist. Dies gilt auch für die Würdigung des wirtschaftlichen Gehaltes (Senatsurteil vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, Rz 35, m.w.N.).

- 32** (3) Die Würdigung des FG ist jedenfalls möglich. In den sogenannten Zusatz-Spezialvermittlervergütungs- und Zahlungsverträgen waren über die umsatzabhängige Vergütung hinaus keine Ansprüche der A GmbH vorgesehen. In den übrigen Verträgen verpflichteten sich die Werbeträgeranbieter, für die Sichtbarkeit der Werbung zu sorgen. Es wurde aber kein Ausschluss von Wettbewerbern der Kunden der A GmbH vereinbart. Daher liegt die Annahme fern, die Vertragsparteien hätten ein Exklusivrecht der A GmbH auf Werbung an dem jeweiligen Standort vereinbart. Selbst wenn sie einen Konkurrenzschutz vereinbart hätten, wäre eine solche Verpflichtung typischerweise als vertragliche Nebenpflicht einzuordnen, die der angestrebten Werbewirkung dient, aber dem Vertrag nicht das Gepräge gibt (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 26.03.2008 - X ZR 70/06, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2008, 1155, unter II.1.). Da es sich lediglich um einen schuldrechtlichen Anspruch zwischen den Vertragsparteien handelte, folgten hieraus keine Dritten gegenüber durchsetzbaren Abwehrrechte.
- 33** (4) Der Beklagte wendet dagegen ein, das FG habe bei der Auslegung der Vereinbarungen zwischen der A GmbH und den Werbeträgeranbietern das von den Vertragsparteien Gewollte verkannt, indem es diese als Werkverträge eingeordnet habe; vielmehr habe sich die A GmbH durch die mit den Werbeträgeranbietern abgeschlossenen Verträgen in die Lage gebracht, auf der Grundlage von Konzessionen der Kommunen bei den Werbeträgeranbietern entstandene Vermarktungsrechte eigenständig nutzen zu können. Dies folge aus der Stellung der A GmbH als Eigenhändlerin und deren Geschäftsmodell. Dieser Einwand greift nicht durch.
- 34** Die vom Beklagten vorgenommene Auslegung findet in dem vom FG festgestellten Sachverhalt keine Stütze. Weder dem vom FG festgestellten Vertragsinhalt noch den vom FG beispielhaft beschriebenen Auftragsunterlagen oder den von ihm in Bezug genommenen AGB der Werbeträgeranbieter sind Hinweise darauf zu entnehmen, dass die Werbeträgeranbieter der A GmbH Teile ihrer Konzession überlassen und ihr damit eine Rechtsposition eingeräumt haben, die über den Anspruch auf Erfüllung der Verpflichtung zum Sichtbarmachen von Werbung hinausgeht und eine Abwehrbefugnis gegenüber Dritten beinhaltet. Vielmehr buchte die A GmbH den Vorgaben ihrer Kunden entsprechend und erst nach deren Genehmigung als Teil ihrer Dienstleistung Werbeflächen bei verschiedenen Werbeträgeranbietern und berechnete die angefallenen Kosten ohne Aufschlag an ihre Kunden weiter. Folglich hat die A GmbH nach den Feststellungen des FG genau das beschafft, was sie ihren Kunden schuldet, und sich nicht auf Vorrat Werbeflächen oder ein Vermarktungsrecht für solche Flächen gesichert, die sie dann (in einem zweiten Schritt) ihren Kunden hätte offerieren können. Jede einzelne Buchung der A GmbH für ihre Kunden hing davon ab, dass sie einen Werbeträgeranbieter fand, der bereit war, die Werbung zum Aushang zu bringen. Im Fall von Leistungsstörungen war sie nicht schutzlos gestellt, sondern konnte den Werbeträgeranbietern gegenüber Gewährleistungsrechte geltend machen. Auch hatte die A GmbH keinen eigenen Zugriff auf die Flächen, sondern es oblag jeweils den Werbeträgeranbietern, die Werbung anzubringen oder --im Falle digitaler Werbung-- zu zeigen. Es ging ihr daher nicht darum, selbst Werbeträger mit Werbemitteln zu bestücken. Zudem zeigt namentlich der fehlende Konkurrenzausschluss, dass die Werbeträgeranbieter von ihren Konzessionen zur Aufstellung und Bewirtschaftung von Werbeträgern unabhängig von den Vereinbarungen mit der A GmbH Gebrauch machen wollten, so dass die vom Beklagten vorgenommene Vertragsauslegung der Interessenlage der Vertragsparteien nicht gerecht wird.
- 35** c) Eine Hinzurechnung der Aufwendungen für die Werbeträger nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG ist gleichfalls nicht vorzunehmen.
- 36** aa) Gegenstand der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG sind Miet- und Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts (vgl. §§ 535 ff., 581 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--). Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts sein (Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 18, m.w.N.). 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). Für die zivilrechtliche Typisierung des Vertragsverhältnisses ist maßgeblich, mit welchem Inhalt die Beteiligten das Vertragsverhältnis geregelt und tatsächlich durchgeführt haben (Senatsurteile vom 01.06.2022 - III R 56/20, BFHE 277, 397, BStBl II 2023, 875, Rz 24 und 31 sowie vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70, Rz 30).

- 37** Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietvertrag, so wird er steuerlich als solcher gewürdigt, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp "Miete" nicht entsprechen (BFH-Urteil vom 23.07.1957 - I 50/55 U, BFHE 65, 189, BStBl III 1957, 306). Bei einem entsprechenden Mietvertrag unterliegt dann das gesamte Entgelt der Hinzurechnung (Senatsurteil vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70, Rz 31). Die Einordnung unter diesen Vertragstyp ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche mietfremde Elemente enthält. In diesem Fall ist zu klären, ob der Vertrag in seine durch die Hauptpflichten bestimmten wesentlichen Elemente zerlegt und teilweise als Mietvertrag angesehen werden kann (gemischter Vertrag mit trennbaren Hauptpflichten, vgl. Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 20) oder ob er insgesamt einem anderen Vertragstyp zuzuordnen beziehungsweise als Vertrag eigener Art einzuordnen ist (vgl. Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 21). Im ersten Fall kommt nur eine Hinzurechnung des Teils des Entgelts in Betracht, der auf die Gebrauchsüberlassung entfällt, im zweiten Fall scheidet eine Hinzurechnung insgesamt aus (vgl. Senatsurteile vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 20 f. und vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70, Rz 32).
- 38** bb) Das FG hat zutreffend erkannt, dass die von der A GmbH an die Werbeträgeranbieter für die digitale Werbung gezahlten Entgelte nicht als Miet- oder Pachtzinsen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG einzuordnen sind.
- 39** Der Senat hat bereits entschieden, dass bei Verträgen, in denen sich der über eine digitale Werbefläche verfügende Vertragspartner verpflichtet, die ihm von der anderen Vertragspartei zur Verfügung gestellten Werbesequenzen auf dieser Fläche zu zeigen, nicht die Benutzung der digitalen Fläche, sondern eine zu erbringende Werbeleistung im Vordergrund steht und die Vertragsparteien ein bestimmtes Arbeitsergebnis vereinbart haben (Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 30, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BGH). Daran ist festzuhalten.
- 40** Daher sind die Verträge, die die A GmbH mit den Werbeträgeranbietern über die Werbung mittels digitaler Werbeträger abgeschlossen hat, nicht als Mietverträge einzuordnen. Denn in diesen Verträgen hatten sich die Werbeträgeranbieter nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG verpflichtet, elektronischen Content auf den von ihnen vorgehaltenen digitalen Werbeflächen wiederzugeben. Damit haben die Vertragsparteien auch im Streitfall vereinbart, dass die Werbeträgeranbieter die digitalen Werbeträger zu benutzen hatten, um mit diesen ein Arbeitsergebnis zu erbringen. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass sie im Wesentlichen eine Werkleistung und nicht die Gebrauchsüberlassung bestimmter Flächen schuldeten.
- 41** cc) Eine Hinzurechnung von Aufwendungen für Werbung auf analogen Werbeträgerflächen an Standorten außerhalb sogenannter Premiumstandorte scheidet ebenfalls aus. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die von der A GmbH an die Werbeträgeranbieter gezahlten Entgelte nicht als Miet- oder Pachtzinsen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG anzusehen sind.
- 42** (1) Für die rechtliche Zuordnung von Verträgen, die den Aushang oder das Anbringen von Werbung an Werbeträgern in herkömmlicher (analoger) Form zum Gegenstand haben, zum Vertragstyp Werkvertrag oder Mietvertrag ist gleichfalls entscheidend, ob die Vertragsparteien als Hauptleistungspflicht ein bestimmtes Arbeitsergebnis oder das Zur-Verfügung-Stellen der Werbefläche vereinbart haben.
- 43** Dies entspricht der Auffassung der zivilrechtlichen Rechtsprechung. Der BGH hat die Einordnung danach vorgenommen, ob es den Vertragsparteien nach ihrem im Vertrag zum Ausdruck gekommenen Willen auf den Erfolg einer einheitlichen und fortdauernden planmäßig erzielten Werbewirkung (BGH-Urteil vom 19.06.1984 - X ZR 93/83, Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 1985, 227, unter I.1.) oder auf die dauerhafte Bereitstellung der Werbefläche als solcher (BGH-Urteile vom 07.11.2018 - XII ZR 109/17, MDR 2019, 88, Rz 8 f. und vom 19.12.2018 - XII ZR 14/18, MDR 2019, 214, Rz 8 f.) ankommt. Liegt der Schwerpunkt auf werkvertragstypischen Leistungen, ist ein Werkvertrag anzunehmen (vgl. BGH-Urteil vom 07.11.2018 - XII ZR 109/17, MDR 2019, 88, Rz 11). Hat sich eine Vertragspartei dagegen verpflichtet, der anderen Vertragspartei bestimmte Flächen auf ihr gehörenden Fahrzeugen zur werbemäßigen Nutzung zur Verfügung zu stellen und dort Werbung anzubringen, obwohl sie keinen Einfluss auf die Einsatzorte und -zeiten dieser Fahrzeuge nehmen kann, geht der BGH davon aus, dass sich die vertraglich übernommene Hauptleistungspflicht dieser Vertragspartei auf dasjenige beschränke, was in ihrer Hand liegt, nämlich die Überlassung der Werbeflächen. In der daneben geschuldeten und als Werkleistung anzusehenden Anbringung der Werbung sieht der BGH dabei keine vertragscharakteristische Leistung, sondern wendet die Vorschriften über den Mietvertrag an (BGH-Urteile vom 07.11.2018 - XII ZR 109/17, MDR 2019, 88,

Rz 7 ff. und vom 19.12.2018 - XII ZR 14/18, MDR 2019, 214, Rz 7 ff.; ebenso Staudinger/Emmerich (2021) BGB, Vor § 535 Rz 44; BeckOK BGB/Zehlele, 71. Ed. 01.08.2024, BGB § 535 Rz 34). Treten weitere erfolgsbezogene Vertragspflichten neben die Anbringungspflicht, kommt indessen die Einordnung als Werkvertrag in Betracht (vgl. Rolfs, Fachdienst Zivilrecht - LMK 2019, 417144; in BeckOK BGB/Zehlele, 71. Ed. 01.08.2024, BGB § 535 Rz 34 mit Schwerpunktbeachtung).

- 44** (2) Nach diesem Maßstab hat das FG die von der A GmbH mit den Werbeträgeranbietern abgeschlossenen Verträge über Werbung an herkömmlichen (analogen) Werbeträgern außerhalb sogenannter Premiumstandorte zutreffend insgesamt als Werkverträge eingeordnet.
- 45** Zwar folgt allein aus der Verpflichtung der Werbeträgeranbieter, die Werbung anzubringen, noch nicht, dass der Schwerpunkt ihrer Leistungspflichten auf werkvertragstypischen Leistungen liegt. Allerdings haben die Werbeträgeranbieter nach dem vom FG für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellten Inhalt der Verträge gegenüber der A GmbH zusätzliche erfolgsbezogene Pflichten übernommen, so dass aus der Gesamtschau der Pflichten abzuleiten ist, dass es den Vertragsparteien darauf ankam, ein Arbeitsergebnis in Form der Werbewirkung und nicht lediglich die Verpflichtung zur Überlassung von Werbeflächen zu vereinbaren. So waren die Werbeträgeranbieter während der Aushangzeit verpflichtet, beschädigte Aushänge auszubessern oder zu erneuern, was notwendigerweise auch die Pflicht zur Kontrolle der Aushänge beinhaltet. Diese Pflichten sind auf einen Erfolg (Werbewirkung) gerichtet, der gegebenenfalls von den Werbeträgeranbietern zusätzlich zu dokumentieren war. Zusätzlich zu diesen --auch vom FG herangezogenen-- Umständen ist im Streitfall zu berücksichtigen, dass die A GmbH (den Vereinbarungen mit ihren eigenen Kunden entsprechend) den Werbeträgeranbietern lediglich das Gebiet (den --ungefähren-- Ort) der Werbemaßnahme und mitunter weitere Kriterien für die Standorte der Werbeträger vorgegeben hat (wie zum Beispiel qualitativ hochwertige und stark frequentierte Standorte, Verkehrsknotenpunkte sowie Bundes-, Ausfall- und Hauptstraßen; Ausschluss von Brücken, Unterführungen, Tiefgaragen, Parkhäusern, Industriegebieten). Auch waren Platzierungswünsche nach den AGB der Werbeträgeranbieter regelmäßig ausgeschlossen. Somit oblag es den Werbeträgeranbietern, aus den in dem betreffenden Gebiet vorhandenen Werbeträgern diejenigen auszuwählen, an denen sie die Werbung anbrachten. Mit der Verpflichtung zu dieser Auswahlentscheidung haben die Werbeträgeranbieter Verantwortung für die Werbewirkung übernommen. Der Umstand, dass die A GmbH beim Vertragsschluss den einzelnen Werbeträger weder bestimmt hat noch bestimmen konnte, spricht außerdem dafür, dass es ihr bei den Verträgen mit den Werbeträgeranbietern nicht auf den bloßen Gebrauch von Werbeflächen ankam. Hiervon geht auch der Beklagte bei seinen Ausführungen zur Rechteüberlassung aus. Unter Berücksichtigung der vertraglichen Verpflichtung, die die A GmbH im Verhältnis zu ihren Kunden eingegangen war, entspricht es daher der Interessenlage der Vertragsparteien, ein Arbeitsergebnis (Werbewirkung) als vertragscharakteristische Leistung anzusehen, mit der etwaige mietvertragliche Elemente (in Gestalt der Belegung der Werbeträgerfläche durch die Werbemittel) untrennbar verbunden sind. Insofern unterscheidet sich der Streitfall von den Sachverhalten, die den Urteilen des BGH vom 07.11.2018 - XII ZR 109/17 (MDR 2019, 88) und vom 19.12.2018 - XII ZR 14/18 (MDR 2019, 214) zugrunde lagen.
- 46** dd) Das FG ist weiter zu Recht davon ausgegangen, dass die an die Werbeträgeranbieter gezahlten Entgelte für die Werbung an sogenannten Premiumstandorten nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen sind, weil die Werbeträger an diesen Standorten nicht zum fiktiven Anlagevermögen der A GmbH gehörten. Daher kann der Senat offenlassen, ob in diesen Fällen --wie vom FG angedeutet-- die Einordnung der zugrunde liegenden Verträge als Mietverträge in Betracht kommt.
- 47** (1) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen wäre, hat der Senat 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. Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 48** (2) Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der für die Werbung an sogenannten Premiumstandorten aufgewendeten Entgelte --mangels Zuordnung zum fiktiven Anlagevermögen-- nicht vorliegen.
- 49** (a) Da die Frage, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzuordnen wären, anhand 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, an die der BFH --wie unter II.2.b bb (2) ausgeführt-- grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, und zwar

schon dann, wenn die Würdigung zwar nicht zwingend, aber möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 12.10.2023 - III R 39/21, BFHE 281, 568, BStBl II 2024, 67, Rz 15, m.w.N.).

- 50** (b) So verhält es sich im Streitfall. Das FG hat den Geschäftsgegenstand der A GmbH berücksichtigt und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen orientiert. Es hat unter Hinweis auf das zu einer Messedurchführungsgesellschaft ergangene BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15 (BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 21) und unter Berücksichtigung der Eigenheiten des Geschäftsbetriebs der A GmbH angenommen, dass kein fiktives Anlagevermögen vorliegt, weil die Werbeflächen auf Werbeträgern an Premiumstandorten nicht dauerhaft dem Betrieb der A GmbH zu dienen bestimmt seien. Wegen der vorgelagerten Entscheidung der Kunden der A GmbH über den Ort der Werbung (Premiumstandort) seien die Flächen nicht austauschbar und lediglich der Art nach bestimmt.
- 51** Diese Würdigung ist jedenfalls möglich. Der Geschäftsbetrieb der A GmbH war darauf ausgerichtet, ihre Kunden (Auftraggeber) bei der Konzeption von Außenwerbekampagnen zu beraten und die praktische Umsetzung zu begleiten. Ein Teil ihrer Leistungen bestand darin, nach den Vorgaben des Kunden bei verschiedenen Werbeträgeranbietern Werbeflächen unter anderem an sogenannten Premiumstandorten jeweils für einen begrenzten Zeitraum zu buchen, wobei die Werbeträgeranbieter für den Aushang und das Ausbessern oder Erneuern der Werbung bei Beschädigungen zu sorgen hatten. Die A GmbH war weder Eigentümerin entsprechender Werbeträger noch hatte sie diese dauerhaft angemietet. Das FG konnte angesichts des Geschäftsmodells der A GmbH auch davon ausgehen, dass eine wiederholte Buchung von Werbeträgern an Premiumstandorten nicht deren langfristige Anmietung ersetzt. Insoweit hat es zu Recht darauf abgestellt, dass die Buchung der Werbung an Premiumstandorten von einem entsprechend konkreten Auftrag der Kunden der A GmbH abhing. Weil die Entscheidung der Kunden, ob und gegebenenfalls an welchem dieser Standorte die Werbung erfolgen soll, aus Sicht der A GmbH zufällig war, durfte das FG annehmen, dass die A GmbH entsprechende Werbeflächen nicht ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorgehalten hat.
- 52** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de