

BFH: Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen bei Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter

Während Aufwendungen eines Filmproduzenten für die Anmietung von Ausstattungsgegenständen, die zur dauerhaften Herstellung neuer Produkte dienen, für Zwecke der Gewerbesteuer hinzuzurechnen sind, unterliegen solche Aufwendungen für die Anmietung von Ausstattungsgegenständen, deren Nutzung sich mit der Herstellung eines Filmes gleichsam verbraucht, nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung. Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen ist auch in Fällen, in denen Steuerpflichtige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens herstellen, nicht verfassungswidrig.

Sachverhalt

Strittig war, ob die Aufwendungen eines Filmproduzenten für die Anmietung von Wirtschaftsgütern, wie etwa Kostüme, Requisiten und Kameras, zur Herstellung eines von ihm produzierten Filmes (immaterielles Wirtschaftsgut) der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen.

Der Filmproduzent, im Rechtskleid einer GmbH, dreht jeden Film als Einzelprojekt an anderen Drehorten mit unterschiedlicher technischer Ausrüstung, anderen Kostümen und Requisiten. Dafür mietete die GmbH projektbezogen benötigte Räumlichkeiten und Gegenstände an. Nach der Filmproduktion gab die GmbH die angemieteten Räume und Gegenstände an den jeweiligen Vermieter zurück.

Nach Auffassung der Klägerin gehören die angemieteten Wirtschaftsgüter nicht zum fiktiven Anlagevermögen und die Hinzurechnung der Miet- und Pachtaufwendungen sei verfassungswidrig, weil Steuerpflichtige, die immaterielle Wirtschaftsgüter herstellten, einer höheren Gewerbesteuerbelastung unterlägen als Steuerpflichtige, die mit ihren hergestellten Produkten nicht dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG (für selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter) unterlägen.

Hingegen waren Finanzamt und FG der Ansicht, dass die Aufwendungen für die Anmietung der beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG (anzuwenden auf bewegliche Wirtschaftsgüter) bzw. gem. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG (anzuwenden auf unbewegliche Wirtschaftsgüter) dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen seien.

Entscheidung

Das FG-Urteil wird aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen, da der BFH aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen kann, ob und in welcher Höhe die streitigen Mieten zur Ermittlung des Gewerbeertrags hinzuzurechnen sind. Allerdings stellt der BFH klar, dass die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen auch in Fällen, in denen Steuerpflichtige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens herstellen, nicht verfassungswidrig ist.

Gesetzliche Grundlage

Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb Miet- und Pachtzinsen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, die zuvor *gewinnmindernd* berücksichtigt wurden, teilweise wieder hinzugerechnet, wenn die Wirtschaftsgüter dem *Anlagevermögen* des Betriebs des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Mietzinsen bei Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter

Der BFH sieht in der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

Während Miet- und Pachtzinsen bei Steuerpflichtigen, die immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens herstellen, aufgrund des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG dem

Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden, unterbleibt eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei Steuerpflichtigen, die materielle Wirtschaftsgüter herstellen und die Miet- und Pachtzinsen als Teil der Herstellungskosten aktivieren. Diese unterschiedliche Behandlung stellt nach Auffassung des BFH eine den Steuerpflichtigen nicht gleichheitswidrig belastende konsequente Folge des Aktivierungsverbots in § 5 Abs. 2 EStG dar. Nach dem BFH steht unter Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dem Gesetzgeber ein weitreichender Entscheidungsspielraum zu und seine Entscheidung unterliegt keiner strengen Folgerichtigkeitskontrolle, vielmehr genügt es, wenn sich die Hinzurechnungsvorschriften folgerichtig in das Konzept einer ertragsorientierten Objektsteuer einfügen lassen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 15.02.2016, 1 BvL 8/12). Danach sei es im Hinblick auf Art. 3 GG unbedenklich, wenn Miet- und Pachtzinsen nur dann hinzugerechnet werden, wenn sie nicht zuvor in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingingen.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum fiktiven Anlagevermögen

Für die Hinzurechnung nach § 8 GewStG ist laut BFH darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters gehörten, wenn er ihr Eigentümer wäre. Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiere sich dabei maßgeblich an der Zweckbestimmung im Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss (z.B. Art des Wirtschaftsguts, Art und Dauer der Verwendung im Betrieb; vgl. BFH-Urteil vom 08.12.2016, IV R 55/10). Die Prüfung müsse sich daher so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.10.2016, I R 57/15); die Fiktion dürfe nicht weiter reichen, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet.

Ein Gegenstand kann aus Sicht des BFH 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 vom 25.07.2019, III R 22/16). Dies setze indessen voraus, dass der Steuerpflichtige derartige Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt. Eine Zuordnung zum (fiktiven) Anlagevermögen scheidet danach aus, wenn der Steuerpflichtige die angemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter jeweils nur im Zusammenhang mit einem konkreten Produkt und daher "flüchtig" benötigt.

Übertragung auf den Fall des Filmproduzenten

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat sich die Abgrenzung zwischen fiktivem Anlage- oder Umlaufvermögen im Streitfall nach Auffassung des BFH daran zu orientieren, ob das zeitlich begrenzte (fiktive) Eigentum an den angemieteten Sachen nach den betrieblichen Verhältnissen dazu bestimmt ist, der dauerhaften Herstellung neuer Produkte zu dienen, oder ob die Nutzung sich mit der Herstellung eines Produktes, hier eines Filmes, gleichsam verbraucht.

Danach könne sich beispielsweise ergeben, dass die Miete für einige bewegliche Wirtschaftsgüter wie Kameras oder Beleuchtungssysteme trotz nur auftragsbezogener Anmietung hinzuzurechnen ist, weil diese der Herstellung des Produkts „Film“ dienen, hingegen Aufwendungen für angemietete Filmlocations oder Ausstattungsgegenstände, die in das Produkt „Film“ eingehen, nicht hinzuzurechnen sind, weil sie voraussichtlich nur einmal in einen einzelnen Film gezeigt werden. Zur weiteren Sachverhaltsaufklärung verweist der BFH zurück an die Vorinstanz.

Betroffene Normen

§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG

Streitjahre 2010-2012

Anmerkungen

Einordnung in die bisherige Rechtsprechung

Die Entscheidung des BFH im hier besprochenen Urteil vom 12.11.2020 (III R 38/17) steht im Einklang mit den im Rahmen der bisherigen Rechtsprechung entwickelten Kriterien:

1. Zuordnung zum fiktiven Anlagevermögen

Der BFH bestätigte im Fall einer Baugesellschaft, die Zubehör für Baustelleneinrichtungen mietete, dass Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen sind, soweit sie als Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des

Umlaufvermögens zu aktivieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 30.07.2020, III R 24/18, siehe [Deloitte Tax News](#)). Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung hält der BFH es für unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene Wirtschaftsgüter ausreichend, dass Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das aktivierungspflichtige Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden hätte.

Für den Fall eines Reiseveranstalters stellte der BFH bereits maßgebend darauf ab, dass das Geschäftsmodell eines Reiseveranstalters typischerweise keine langfristige Nutzung der von den Hoteliers überlassenen Wirtschaftsgüter erfordere (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2019, III R 22/15, siehe [Deloitte Tax News](#)). Vielmehr diene die nur zeitlich begrenzte Nutzung der Wirtschaftsgüter dem Bedürfnis des Reiseveranstalters, sich ständig dem Wandel unterliegenden Markterfordernissen (wie z.B. veränderte Kundenwünsche oder veränderte Verhältnisse am Zielort der Reise) anpassen zu können. Daher könne nicht davon ausgegangen werden, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter Anlagevermögen der GmbH wären, wenn sie in deren Eigentum stünden. Es handele sich vielmehr um Umlaufvermögen.

Auch für den Fall einer Messe-Durchführungsgesellschaft stellte der BFH maßgebend darauf ab, dass es der Gegenstand des Unternehmens nicht gebot, das Wirtschaftsgut "Ausstellungsfläche" ständig für den Gebrauch im Betrieb vorzuhalten. Die betrieblichen Verhältnisse erforderten es vielmehr, dass Messeflächen nur in dem Umfang und in der Ausgestaltung angemietet wurden, in dem kundenseitiger Bedarf erkennbar wurde und die angemieteten Flächen wiederum den Kunden zur Nutzung angeboten werden konnten (vgl. BFH-Urteil vom 25.10.2016, I R 57/15, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Für den Fall eines Konzertveranstalters ging der BFH demgegenüber davon aus, dass dieser für den Zweck Konzerte zu veranstalten auf die ständige Verfügbarkeit von Veranstaltungsimmobilien angewiesen war und die Immobilien damit gleichsam als eines der Produktionsmittel zur dauerhaften Herstellung einer Vielzahl von Produkten "Konzertveranstaltungen" dienten (vgl. BFH-Urteil vom 08.12.2016, IV R 24/11, BFHE 256, S. 526, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Hier bejahte der BFH daher die gewerbsteuerliche Hinzurechnung der gezahlten Mieten für die Nutzung von Gebäuden zur Veranstaltung von Konzerten.

Praxishinweis

Fälle der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bzw. e GewStG sollten anhand der vom BFH immer weiter konkretisierten Grundsätzen zur Annahme von fiktivem Anlagevermögen überprüft werden. Bescheide, die eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen festsetzen, sollten ggf. offen gehalten und entsprechende Rechtsmittel geprüft werden.

2. Verfassungsmäßigkeit der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung

Zwar ist hinsichtlich der (generellen) Verfassungsmäßigkeit der § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG noch ein Verfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig (vgl. 1 BvR 2150/18). Allerdings haben bereits verschiedene Senate des BFH deutlich gemacht, dass sie keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Hinzurechnungsvorschriften in § 8 GewStG haben (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 04.06.2014, I R 70/12, siehe [Deloitte Tax News](#) und vom 14.06.2018, III R 35/15, siehe [Deloitte Tax News](#)). Auch das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 15.02.2016 (1 BvL 8/12, siehe [Deloitte Tax News](#)) erkennen lassen, dass es von der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG ausgeht. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht in der zuletzt genannten Entscheidung nicht in der Sache selbst entschieden, sondern lediglich die Vorlage des FG Hamburg als unzulässig verworfen.

Der BFH weist in der oben dargestellten Entscheidung darauf hin, dass die Frage, ob die gewerbsteuerliche Hinzurechnung für selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände verfassungswidrig ist, bislang höchstrichterlich nicht erörtert und folglich nun erstmalig entschieden wurde.

Vorinstanz

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 25.10.2017, 11 K 11196/17, EFG 2018, S. 225

Fundstelle

BFH, Urteil vom 12.11.2020, III R 38/17, BStBl. II 2022, S. 283

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 30.07.2020, III R 24/18, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 25.07.2019, III R 22/16, BStBl II 2020, S. 51, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 08.12.2016, IV R 55/10, BStBl II 2017, S. 722, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 25.10.2016, I R 57/15, BFHE 255, S. 280, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH-Urteile vom 04.06.2014, I R 70/12, BStBl. II 2015, S. 289, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 14.06.2018, III R 35/15, BVerfG-anhängig: 1 BvR 2150/18, BStBl. II 2018, S. 662, siehe [Deloitte Tax News](#)

BVerfG, Beschluss vom 15.02.2016, 1 BvL 8/12, siehe [Deloitte Tax News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.