Urteil vom 16. September 2024, III R 36/22

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen

ECLI:DE:BFH:2024:U.160924.IIIR36.22.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013 , GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. August 2022, Az: 5 K 5101/20

Leitsätze

1. Die Kosten für die Anmietung von Werbeträgern können auch bei einem Dienstleistungsunternehmen zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) führen, wenn die Werbeträger bei unterstelltem Eigentum des Dienstleistungsunternehmens zu dessen Anlagevermögen gehören würden.

2. Für die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen kommt es darauf an, ob der Geschäftszweck und die speziellen betrieblichen Verhältnisse (zum Beispiel Häufigkeit und Dauer der Nutzung von bestimmten oder gleichartigen --austauschbaren-- Werbeträgern) des Dienstleistungsunternehmens Werbemaßnahmen erforderlich erscheinen lassen, für die das Unternehmen Werbeträger ständig in seinem Betrieb vorhalten muss.

3. Eine Hinzurechnung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Werbemaßnahmen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG

setzt voraus, dass die den Werbeaufwendungen zugrunde liegenden Verträge ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach als Miet- oder Pachtverträge einzuordnen sind oder zumindest trennbare miet- oder pachtrechtliche Hauptleistungspflichten enthalten (vgl. Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 23.08.2022 - 5 K 5101/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, die in den Streitjahren 2012 bis 2015 einen … betrieb. Zu Werbungszwecken war sie unter anderem Sponsor von zwei Vereinen und bezog bei Werbeunternehmen Leistungen der Mobil- und Plakatwerbung im öffentlichen und privaten Raum. Ihre Werbeaufwendungen verbuchte die Klägerin auf drei Buchungskonten. Auf dem Konto *660112* erfasste sie die Sponsoringaufwendungen im Zusammenhang mit den zwei Vereinen. Auf den Buchungskonten *660106* und *660111* verbuchte sie diverse Ausgaben im Zusammenhang mit der Anmietung von Werbeflächen. Hierbei handelte es sich um Flächen an U-Bahnen, S-Bahnen, Straßenbahnen und in Bahnhöfen sowie im öffentlichen Raum, in Gaststätten sowie an Autobahnen. Die leistenden Unternehmen waren überwiegend Dienstleister und regelmäßig nicht Eigentümer der Wände, Säulen, Treppen und Verkehrsmittel.

2 Ausweislich der vorgelegten Rechnungen entfielen die abgerechneten Aufwendungen teilweise auf die Produktion und Lagerung von Plakaten und Werbematerial sowie auf die Schaltung von Werbespots im Fahrgast-TV öffentlicher Verkehrsmittel. Im Übrigen wurde unter anderem die Zurverfügungstellung von Werbeflächen abgerechnet. Eine genaue Aufteilung zwischen den einzelnen Positionen ist nicht in jedem Fall möglich, da die Leistungsbeschreibung in den Rechnungen nicht immer eindeutig ist. Bei den Werbemaßnahmen im Zusammenhang mit den zwei Vereinen ist aus den vorliegenden Verträgen ersichtlich, dass es sich hierbei insbesondere um die Werbung als Brustsponsor auf den Trikots, um eine Bodenwerbung auf dem Spielfeld, Anzeigen in Programmheften, die Darstellung des Logos der Klägerin auf der Vereinshomepage und auf der Pressewand sowie um Bandenwerbung handelt.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) führte für die Streitjahre eine Betriebsprüfung bei der Klägerin durch. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die auf den genannten Buchungskonten verbuchten Aufwendungen als Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu werten seien und rechnete diese gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (GewStG) dem Gewerbeertrag hinzu. Entsprechend geänderte Bescheide ergingen unter dem Datum 13.06.2018.

4 Hiergegen legte die Klägerin Einsprüche ein. Diesen gab das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14.07.2020 teilweise statt. Eine Abhilfe nahm es insoweit vor, als aus den eingereichten Rechnungen Kosten der Produktion und Lagerung von Plakaten und Werbematerial sowie für die Schaltung von Werbespots im Fahrgast-TV öffentlicher Verkehrsmittel ersichtlich waren. Für die übrigen Werbeaufwendungen blieb es bei der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG.

5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 273 veröffentlichten Urteil statt.

6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts, insbesondere von § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG.

7 Das FA beantragt, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 23.08.2022 - 5 K 5101/20 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

10 Das FG ist auf der Grundlage seiner bisherigen tatsächlichen Feststellungen zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bzw. Buchst. e GewStG ausscheidet. Dies stellt einen materiellen Fehler dar, der ohne Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (Senatsurteil vom 27.02.2014 - III R 14/11, BFHE 246, 45, BStBl II 2014, 675, Rz 15, m.w.N.).

11 1. Nach § 8 Nr. 1 GewStG werden zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchstaben 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. Hinzugerechnet wird dabei auch ein Viertel aus einem Fünftel beziehungsweise aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen (§ 8 Nr. 1 Buchst. d und Buchst. e GewStG*).*

12 2. Das FG hat offen gelassen, ob die Klägerin überhaupt Mietzinsen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. d und Buchst. e GewStG gezahlt hat. Es hat eine Hinzurechnung an der fehlenden Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen scheitern lassen, da es der Geschäftszweck "Betrieb eines ..." nicht erfordere, Werbeträger im Anlagevermögen vorzuhalten. Die vom FG getroffenen Feststellungen reichen indessen nicht aus, um die Voraussetzungen für die Zuordnung zum Anlagevermögen abschließend beurteilen zu können.

13 a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, 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.

14 b) Das FG hat --gemessen an diesen Rechtsgrundsätzen-- den Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin nicht hinreichend berücksichtigt und sich nicht --wie es die Rechtsprechung verlangt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE

107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2. und Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 26)-- so weit wie möglich an deren betrieblichen Verhältnissen orientiert.

15 aa) Das FG hat den Geschäftsgegenstand der Klägerin --den Betrieb eines ... -- zwar in den Blick genommen, dabei aber aufgrund der bisherigen Feststellungen zu Unrecht angenommen, dieser Geschäftszweck erfordere es nicht, Werbeträger im Anlagevermögen vorzuhalten. Selbst wenn die Werbung bei einem Dienstleistungsunternehmen --wie der Klägerin-- nicht originärer Geschäftszweck ist, dient sie doch der Vermarktung der angebotenen Dienstleistung. Werbung wird der Dienstleistungserbringung ebenso wie der Produktveräußerung vorgeschaltet, um auf das eigene Leistungsangebot aufmerksam zu machen. Sie ist darauf angelegt, andere dafür zu gewinnen, die angebotenen Leistungen in Anspruch zu nehmen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 15.03.2001 - I ZR 337/98, Neue Juristische Wochenschrift 2001, 2886, Rz 30, m.w.N.). Sie kann auf die Steigerung des Bekanntheitsgrades, die Gewinnung neuer sowie die Bindung bestehender Kunden zielen und dient damit letztlich der Umsatz- und Gewinnerzielung.

16 bb) Da somit auch bei Dienstleistungsbetrieben Werbemaßnahmen als erforderlich erscheinen können, hätte das FG bei Würdigung der speziellen betrieblichen Verhältnisse berücksichtigen müssen, dass die Klägerin kontinuierlich Werbemaßnahmen ergriffen hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die einzelne Werbemaßnahme letztlich den mit ihr verfolgten Zweck erreicht hat, sondern darauf, dass sie zur Förderung des Geschäftszwecks eingesetzt wurde. In diesem Zusammenhang hätte das FG nähere Feststellungen dazu treffen müssen, ob die Klägerin bestimmte Werbeträger längerfristig oder gleichartige (austauschbare) Werbeträger wiederholt kurzfristig genutzt hat. In letzterem Fall wäre weiter aufzuklären gewesen, mit welcher Häufigkeit und in welchem Gesamtumfang derartige Nutzungen stattgefunden haben. Denn die

Häufigkeit und Dauer der Nutzung können Indizien dafür sein, dass die Klägerin derartige Werbeträger ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb benötigte. So lässt sich beispielsweise aus den Akten entnehmen, dass bestimmte Werbeträger (zum Beispiel Autobahnwerbetürme) über einen längeren Zeitraum und andere Werbeträger (wie zum Beispiel Flächen auf Bussen oder in Bahnhöfen) möglicherweise nur kurzfristig, aber wiederholt genutzt wurden.

17 Der Senat ist als Revisionsgericht gehindert, die für die Zuordnung der genutzten Werbeträger erforderliche weitere Aufklärung des Sachverhalts und die anschließende Würdigung vorzunehmen.

18 c) Auch soweit das FG --gestützt auf eine von ihm unterstellte Wiederverkaufsabsicht der Klägerin-- Umlaufvermögen angenommen hat, vermag der Senat dem nicht zu folgen.

19 aa) Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG bezieht sich auf Wirtschaftsgüter, die "im Eigentum eines anderen" stehen. Wenn das Gesetz dabei von "Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens" spricht, so kann dies --bezogen auf den Mieter oder Pächter-- nur im übertragenen Sinne verstanden werden (so bereits BFH-Urteil vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2., zur Vorgängervorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG). Denn bei wörtlichem Bezug auf den Betrieb des Mieters oder Pächters ergäbe sich, dass die Wirtschaftsgüter, da sie einem anderen gehören, regelmäßig nicht zum Vermögen und daher auch nicht zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters zu rechnen wären. Es ist daher bei der Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG --entsprechend dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer-- zu fragen, ob das Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehören würde, wenn der Steuerpflichtige nicht Mieter oder Pächter, sondern Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter wäre. Diese

Fiktion muss sich jedoch soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren. Sie darf nicht weiter reichen, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet (BFH-Urteile vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.; vom 30.03.1994 - I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.b).

20 bb) Wenn das FG die Klägerin mit einem Unternehmer vergleicht, der Werbeträgerflächen zur Nutzung ankauft und nach Ablauf des Nutzungsbedarfs wieder verkauft, orientiert sich dieser Vergleich nicht an den spezifischen betrieblichen Verhältnissen der Klägerin. Denn im Ergebnis würde die Klägerin mit einer Händlerin für Werbeträgerflächen verglichen. Die Klägerin nutzt die Werbeträgerflächen jedoch nicht als Handelsobjekt oder Teil eines solchen Handelsobjekts, sondern für Werbemaßnahmen, welche der wirtschaftlich sinnvollen Ausübung ihrer Haupttätigkeit dienen. Entscheidend für die Zuordnung zum Anlagevermögen ist, ob bestimmte Werbeträger für den längerfristigen Gebrauch im Betrieb bestimmt waren oder sich aus der wiederholten kurzfristigen Nutzung vergleichbarer Werbeträger (in Summe) ein längerfristiger Einsatz im Betrieb ableiten lässt. Danach ist zu beurteilen, ob der Geschäftszweck das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 23, m.w.N.).

21 d) Das Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Hinzurechnung kann auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht mit der Begründung verneint werden, es handele sich bei den vom FA berücksichtigten Aufwendungen nicht um Miet- oder Pachtzinsen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. d und Buchst. e GewStG.

22 Da Feststellungen zum Inhalt der mit den Vereinen und den Werbeunternehmen geschlossenen Verträge bisher weitgehend nicht getroffen wurden, kann eine rechtliche Einordnung dieser Verträge nicht vorgenommen werden.

23 aa) Gegenstand der Hinzurechnung 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 (vgl. Senatsurteile vom 01.06.2022 - III R 56/20, BFHE 277, 397, BStBl II 2023, 875, Rz 24; vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 18). Durch einen Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, die Mietsache dem Mieter zu überlassen und sie während der Mietzeit in einem zum vertragsmäßigen 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). Für die zivilrechtliche Typisierung des Vertragsverhältnisses ist maßgeblich, mit welchem Inhalt die Beteiligten das Vertragsverhältnis geregelt und tatsächlich durchgeführt haben (Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 18).

24 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 solchen Mietvertrag unterliegt dann das gesamte Entgelt der Hinzurechnung.

25 Die Einordnung unter einen solchen 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-- (Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 20). Eine entsprechende Zerlegung ist möglich, wenn sich der Vertrag als ein Nebeneinander von Hauptpflichten verschiedener Vertragstypen darstellt, mithin (rechtlich) trennbare Leistungskomponenten enthält, die sich einer unterschiedlichen Beurteilung zuführen lassen (Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 20). In einem Fall der rechtlichen Trennbarkeit der Hauptpflichten ist nur der Teil des Entgelts hinzuzurechnen, der auf die Gebrauchsüberlassung entfällt.

26 Eine Trennbarkeit scheidet hingegen aus, wenn der Vertrag wesentliche miet- oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen (Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 21). Dies kann dann der Fall sein, wenn die verschiedenen Leistungspflichten so miteinander verschmolzen sind, dass ein Vertragsgebilde ganz eigener Art entsteht, welches nicht mehr nur als ein Nebeneinander von Leistungen verschiedener Vertragstypen charakterisiert werden kann. Insoweit wird teilweise von einem Typenverschmelzungsvertrag gesprochen; in einem solchen Fall scheidet auch eine nur teilweise Zuordnung der Vereinbarung zum Typus Miet- oder Pachtvertrag aus, mit der Folge, dass selbst die im Vertrag enthaltenen Elemente von Miete und Pacht im Rahmen der Hinzurechnung außer Betracht bleiben (Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 5/22, BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923, Rz 21).

27 bb) Diese Grundsätze machen es erforderlich, den Inhalt der einzelnen Verträge festzustellen und entsprechend zu würdigen. Wie der Senat in seinem Urteil vom 23.03.2023 - III R 5/22 (BFHE 279, 553, BStBl II 2023, 923) dargelegt hat, ist für die Einordnung eines "Sponsoringvertrags" nicht die Bezeichnung als solche entscheidend, sondern der jeweilige Inhalt maßgeblich. Bei einem solchen Vertrag kann es sich um einen atypischen Schuldvertrag handeln, bei dem die einzelnen Leistungspflichten derart miteinander verknüpft sind, dass diese sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen, sodass auch eine teilweise Hinzurechnung der Aufwendungen ausscheidet.

28 cc) Auch hinsichtlich der --den Werbeaufwendungen zugrunde liegenden-- Leistungen der Werbeagenturen beziehungsweise Werbeträgeranbieter fehlen hinreichende Feststellungen zu den Inhalten der einzelnen Verträge, die es dem Senat ermöglichen würden, eine rechtliche Zuordnung der Verträge über die Nutzung von Werbeträgern vorzunehmen. Es kann sich um Mietverträge, Werkverträge, Geschäftsbesorgungsverträge oder um gemischte Verträge mit möglicherweise trennbaren Leistungen handeln.

29 3. Das angefochtene Urteil ist mithin aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die fehlenden Feststellungen nachholen kann.

30 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Download als PDF
[www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/pdf/STRE202410224?type=1646225765]