

Urteil vom 15. Januar 2026, III R 28/24

Zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Hotelzimmermieten bei einem Veranstalter für Konferenzen, Events und Reisen

ECLI:DE:BFH:2026:U.150126.IIR28.24.0

BFH III. Senat

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

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 09. Juli 2024, Az: 8 K 8027/21

Leitsätze

1. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum (fiktiven) Anlagevermögen genügt es, dass sie nach den tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs); sie müssen ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen, nicht zwingend erforderlich sein und nicht das Kerngeschäft betreffen.
2. Das Merkmal der das (fiktive) Anlagevermögen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes kennzeichnenden Dauerhaftigkeit der Nutzung eines Wirtschaftsgutes kann nicht durch das Produkt, welches das Unternehmen erstellt, ersetzt werden. Ob Dauer und Häufigkeit der Anmietung die Annahme der Notwendigkeit einer ständigen Verfügbarkeit der Wirtschaftsgüter im Betrieb rechtfertigen, ist angesichts des von dem Steuerpflichtigen konkret verfolgten Geschäftskonzepts zu entscheiden.
3. Bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien --hier von Hotelzimmern im Rahmen von Veranstaltungen-- kommt eine Hinzurechnung (nur dann) in Betracht, wenn nach den speziellen betrieblichen Verhältnissen derartige Immobilien ständig für den betrieblichen Gebrauch vorzuhalten sind und es sich entweder immer wieder um dieselben Unterkünfte handelt oder die nur kurzzeitig angemieteten Immobilien auch unter Berücksichtigung ihrer Lage untereinander austauschbar sind.
4. Für die Frage, ob und in welchem Umfang angemietete Hotelzimmer dazu bestimmt waren, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen, ist die Kundensicht ohne Belang.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 09.07.2024 - 8 K 8027/21 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) wurde im Jahr ... in C gegründet. Eingetragener Unternehmensgegenstand war im Erhebungszeitraum die Veranstaltung von Reisen und die Durchführung von Tagungen und Kongressen, die Vermittlung von Reisen und Fahraufträgen, die Betreuung von C-Gästen, die Durchführung von Messe und Auftragsdiensten und die Beratung von Firmen und Einzelpersonen im touristischen Bereich, sowie die Förderung des C-Tourismus. Die Klägerin buchte unter anderem im eigenen Namen insbesondere

in sogenannten Konferenzhotels Zimmer, Veranstaltungsräume, Technik und Leistungen. Kunden der Klägerin waren die Veranstalter der Konferenzen und Kongresse, denen die Klägerin sämtliche Posten in Rechnung stellte. Im Streitjahr hat die Klägerin insgesamt x Veranstaltungen mit insgesamt y Teilnehmern durchgeführt.

- 2 Die Klägerin wurde zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung) veranlagt. Hierbei wurden für das Streitjahr 2011 Miet-/Pachtzinsen für Zwecke der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von ... € (bewegliche Wirtschaftsgüter) und in Höhe von ... € (unbewegliche Wirtschaftsgüter) berücksichtigt.
- 3 Aufgrund einer für die Jahre 2011 bis 2013 durchgeführten Betriebsprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) unter anderem zu der Feststellung, dass die Anmietung von Hotelzimmern der Hinzurechnung unterliege, weil die einzelnen Leistungskomponenten einzeln zu betrachten seien. Der Anteil der hinzuzurechnenden Beträge sei durch Schätzung zu ermitteln. Die Schätzung nahm die Betriebsprüfung anhand der Werte aus 2013 für den gesamten Prüfungszeitraum vor. Nach der Betriebsprüfung änderte das FA den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag am 23.09.2016 und nahm nunmehr insgesamt Hinzurechnungen für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € und für unbewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € vor.
- 4 Der hiergegen von der Klägerin eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 14.01.2021 als unbegründet zurückgewiesen.
- 5 Der hierauf eingereichten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1783 veröffentlichten Urteil vom 09.07.2024 statt. Die Aufwendungen für angemietete bewegliche und insbesondere unbewegliche Wirtschaftsgüter seien nicht einem fiktiven Anlagevermögen der Klägerin als Mieterin beziehungsweise Pächterin zuzuordnen. Es spreche für eine Behandlung als fiktives Umlaufvermögen und nicht als fiktives Anlagevermögen, wenn ein Konferenz- und Eventveranstalter Konferenzräume und Zimmer in Hotels sowie sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter (Konferenztechnik, Schirme, Stühle et cetera) anmiete, um damit für die eigenen Kunden Reisepakete, Konferenzen, Veranstaltungen gleich einem Reiseveranstalter zusammen zu stellen ("zu produzieren") und sodann an die Kunden als Gesamtpaket in Rechnung zu stellen ("zu verkaufen"). Die wiederholte Anmietung gleichartiger Wirtschaftsgüter könne allein kein hinreichendes Unterscheidungsmerkmal sein. Ausgehend vom Unternehmenszweck könne nur das Produkt des Gewerbes entscheidende Abgrenzungsmerkmale geben. Dies ersetze die Dauerhaftigkeit der allgemeinen Anlagevermögensdefinition und sei nach Auffassung des FG notwendig, weil bei Nichtberücksichtigung der gegebenenfalls kurzfristigen Anmietung die Annahme von Umlaufvermögen den Verbrauch der Wirtschaftsgüter (als zu verkaufende Ware beziehungsweise einzusetzende Rohstoffe) beziehungsweise die Annahme von Anlagevermögen die dauerhafte Nutzung erfordere, vergleichbar mit einer Maschine. Die angemieteten Konferenzräume und Hotelzimmer seien Teil der Produkte der Klägerin und aus Sicht der Kunden Teil des Gesamtprodukts gewesen. Verkauftes Produkt sei die Organisation der Gesamtveranstaltung gewesen. Insoweit unterscheide sich das Produkt auch vom Konzertveranstalter, der bezogen auf den regulären Endkunden kaum Nebenleistungen (Anreise und Übernachtung) anbiete. Nach der Auffassung des Gerichts ähnele das Produkt der Klägerin trotz des Veranstaltungscharakters eher dem eines Reiseveranstalters, auch wenn es dem Endkunden eines Reiseveranstalters um ganz konkrete Räume gehe.
- 6 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Das FA ist der Meinung, das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass es sich bei den von der Klägerin angemieteten Wirtschaftsgütern bereits dem Grunde nach um kein fiktives Anlagevermögen handeln könne. Diese Rechtsauffassung stehe im Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in den Urteilen vom 19.01.2023 - III R 22/20 (BFH/NV 2023, 716) und vom 08.12.2016 - IV R 24/11 (BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276). Im Urteil des FG fehle es an Feststellungen, für welche Dauer und mit welcher Häufigkeit bestimmte Wirtschaftsgüter angemietet worden seien. Soweit es sich um eine wiederholte Anmietung gleichartiger Wirtschaftsgüter gehandelt haben sollte, fehle es an einer Feststellung, woraus sich die Gleichartigkeit ergebe und weshalb die Dauer und Häufigkeit der Anmietung die Annahme der Notwendigkeit einer ständigen Verfügbarkeit im Betrieb rechtfertigten, so dass das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zurückzuweisen sei, damit das FG nach der Durchführung weiterer Ermittlungen eine eigene Schätzung durchführen könne.
- 8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

- 10** Die Klägerin ist der Ansicht, dass das FG den Sachverhalt nach den Vorgaben des Senatsurteils vom 19.01.2023 - III R 22/20 (BFH/NV 2023, 716) aufgeklärt habe. Es sei davon ausgegangen, dass keine wiederholt zum Gebrauch angemieteten Wirtschaftsgüter vorhanden gewesen seien, was dem Geschäftszweck der Klägerin als "Vermittlerin von Leistungen" entspreche. Entscheidend sei, ob ein Wirtschaftsgut mitverbraucht werde. Die Klägerin sei eine Art "Gelegenheitsvermittlerin". Ihr Produkt sei die Organisationsleistung; mit der Durchführung der Events verbrauche sich alles Beschaffte und Organisierte. Die Kunden der Klägerin erwarteten etwas Neues und Einzigartiges von der Klägerin. Diese bündele auf Wunsch der Kunden jeweils individuelle Pakete mit Leistungen Dritter.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und erweist sich auch nicht im Ergebnis als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Mangels ausreichender Feststellungen des FG ist die Sache nicht spruchreif. Sie ist deshalb aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 12** 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG in der für den Erhebungszeitraum 2011 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 im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG 100.000 € übersteigt.
- 13** a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, hat der Senat zum Beispiel 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. Daran ist festzuhalten und darauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 14** aa) Danach ist die Fiktion, dass der Steuerpflichtige der Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, nicht an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geknüpft (vgl. z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28; BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 11 ff.).
- 15** bb) Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, ist stets zu prüfen. Die Prüfung orientiert sich 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 zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts oder der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb und der Art des Betriebs (z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18 ff.; BFH-Urteile vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 18, und vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.).
- 16** (1) (Fiktives) Anlagevermögen ist nicht nur dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut dem Kerngeschäft eines Unternehmens dient. Es genügt, dass es (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--); es muss ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen und nicht zwingend erforderlich sein (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 ff.).
- 17** (2) Soweit der Senat ausgeführt hat, dass die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen spreche, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelege (vgl. z.B. Senatsurteile vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 16, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22), beschreibt er Kriterien zur Beantwortung der Frage, ob das Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. In den Fällen, in denen sich das Wirtschaftsgut in keine dieser Kategorien einordnen lässt (zum Beispiel Werbeträger, die der Vermarktung der zu veräußernden Produkte dienen), kommen die genannten Kriterien nicht zur Anwendung (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 20), im Übrigen ersetzen sie das Kriterium der Dauerhaftigkeit nicht, sondern erleichtern lediglich in bestimmten Fällen die Zuordnung.

- 18** (3) Auch im Fall der kurzzeitigen Anmietung von Wirtschaftsgütern ist Voraussetzung für eine Hinzurechnung, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut oder die Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt, so dass sich die wiederholte kurzzeitige Anmietung des nämlichen Wirtschaftsguts oder vergleichbarer Wirtschaftsgüter als Surrogat einer Entscheidung zur langfristigen Anmietung (langfristigen Nutzung) darstellt (z.B. Senatsurteile vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 f., 20; vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70, Rz 54; vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 18, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 24; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 21). Dadurch wird sowohl dem in § 247 Abs. 2 HGB angelegten Merkmal der Dauerhaftigkeit Rechnung getragen als auch die in dieser Vorschrift vorgesehene Verbindung zum konkreten Betrieb (das heißt den betrieblichen Verhältnissen) hergestellt. Hingegen genügt es für eine Hinzurechnung nicht, dass das angemietete Wirtschaftsgut dem Betrieb dient und die Mietkosten als Betriebsausgaben abgezogen werden können, wie dies die Argumentation des FA nahelegt. Denn würde man bereits jede kurze, anlass- oder auftragsbezogene Anmietung eines Wirtschaftsguts ausreichen lassen, wäre das Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" im Ergebnis inhaltsleer und überflüssig (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 25, m.w.N.).
- 19** (4) Nach diesen Grundsätzen kommt auch bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien --hier insbesondere von Hotelzimmern im Rahmen von organisierten Reisen und Veranstaltungen-- eine Hinzurechnung (nur dann) in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nach seinen speziellen betrieblichen Verhältnissen derartige Immobilien ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb vorhalten muss und es sich entweder immer wieder um dieselben Unterkünfte handelt oder die nur kurzzeitig angemieteten Immobilien untereinander austauschbar sind, so dass die wiederholte kurzzeitige Anmietung verschiedener Immobilien einer längerfristigen Anmietung gleichkommt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70). Die Frage der Austauschbarkeit orientiert sich auch hier an der Zweckbestimmung der Hotelzimmer im konkreten Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss.
- 20** Bei Immobilien ist für die Frage der Austauschbarkeit --neben (zum Beispiel) der Art der Immobilie, ihrer Ausstattung und möglichen Zusatzleistungen-- regelmäßig auch ihre Lage von maßgeblicher Bedeutung, denn Immobilien zeichnen sich insbesondere durch ihre Belegenheit aus. Ob hierbei die konkrete Belegenheit oder aber ein bestimmter Einzugsbereich oder Umkreis (zum Beispiel die Ausdehnung der politischen Gemeinde) entscheidend ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Nur in Ausnahmefällen kommt es nach den betrieblichen Verhältnissen auf die Lage einer Immobilie nicht an, etwa weil das Angebot darauf ausgerichtet ist, an beliebigen Orten (Lauf-)Kundschaft überall da zu gewinnen, wo die Ware oder Leistung angeboten wird (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12.10.2023 - III R 39/21, BFHE 281, 568, BStBl II 2024, 67, zur Anmietung von Standflächen für Imbissbetriebe im Reisegewerbe).
- 21** Bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien (hier Anmietung von Hotelzimmern im eigenen Namen durch einen Veranstalter für Konferenzen, Events und Ausflüge beziehungsweise Reisen für seine Auftraggeber) ist deshalb regelmäßig nicht nur zu fragen, ob immer wieder (bundes- oder weltweit) überhaupt ihrer Art und Ausstattung nach vergleichbare Immobilien (Unterkünfte) benötigt und angemietet werden, sondern auch, ob entsprechende Immobilien (Unterkünfte) immer wieder in der jeweiligen Lage oder im Einzugsbereich oder Umkreis eines bestimmten Ortes benötigt werden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28 f.). Andernfalls würde man dem Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" und dem darin liegenden Erfordernis, dass das Wirtschaftsgut dazu bestimmt sein muss, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB), nicht gerecht.
- 22** Unterkünfte werden nicht ständig für den Gebrauch in einem Betrieb benötigt, wenn sie am jeweiligen Ort jeweils nur anlass- beziehungsweise auftragsbezogen für einen Tag oder einzelne Tage angemietet werden. Ein solcher Fall entspricht der gelegentlichen Anmietung eines Hotelzimmers oder einer Ferienwohnung zum Beispiel bei dem Besuch einer Fortbildungsveranstaltung oder Fachmesse (BTD Drucks 16/4841, S. 80).
- 23** (5) Der Senat folgt nicht der Auffassung, dass Hotelzimmermieten im Hinblick auf eine Selbstbindung der Verwaltung in Rdnr. 29b der gleich lautenden Ländererlasse vom 06.04.2022 (hier Senatsverwaltung für Finanzen Berlin, 06.04.2022, BStBl I 2022, 638) generell nicht hinzugerechnet werden dürfen. Denn an norminterpretierende Verwaltungsanweisungen sind im Allgemeinen weder das FG noch der BFH gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2024 - VI R 7/22, BFHE 286, 441, BStBl II 2025, 354, Rz 21). Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem BFH-Beschluss vom 11.05.2007 - IV B 28/06, unter 1., ableiten. Hiernach können norminterpretierende

Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht lediglich ausnahmsweise in dem Bereich der ihr vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit (zum Beispiel bei Änderung der Rechtsprechung) und der Typisierung oder Pauschalierung. Eine solche Ausnahme ist bei der Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG jedoch nicht einschlägig.

- 24** b) Im Rahmen des daneben in § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG enthaltenen Tatbestandsmerkmals "Miet- und Pachtzinsen" ist die Frage zu prüfen, welchen Einfluss mit der Vermietung von Zimmern in Hotels verbundene weitere Leistungen (Zimmerreinigung, Bettenmachen, Frühstück, Nutzung von Wellnessbereichen) auf die rechtliche Einordnung des Vertrages haben. Insoweit kommt es darauf an, ob es sich um untergeordnete Nebenleistungen oder um trennbare oder nicht trennbare Hauptleistungspflichten handelt (s. dazu im Einzelnen Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 23 ff., m.w.N.).
- 25** c) Die finanzrichterliche Überzeugungsbildung ist revisionsrechtlich nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 15). Die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnende Überzeugung des FG ist jedoch nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung zutreffender Kriterien beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Enthält das Urteil keine tragfähige Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor (vgl. Senatsurteil vom 14.04.2021 - III R 50/20, BFHE 273, 385, BStBl II 2021, 866, Rz 15, m.w.N.), der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge beanstandet werden kann (Senatsurteil vom 16.01.2025 - III R 34/22, BFHE 287, 81, BStBl II 2025, 386, Rz 23).
- 26** 2. Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG hat auf der Grundlage eines unzutreffenden Rechtsmaßstabs entschieden, dass es sich bei den von der Klägerin angemieteten Wirtschaftsgütern nicht um fiktives Anlagevermögen handele. Das FG hat den Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin nicht hinreichend berücksichtigt und sich nicht --wie es die Rechtsprechung verlangt (vgl. BFH-Urteil 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. Außerdem hat das FG dabei zu Unrecht die Sicht des Kunden als maßgeblich erachtet.
- 27** a) Das FG hat bei seiner Subsumtion unzutreffend darauf abgestellt, dass das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zwischen Anlage- und Umlaufvermögen allein aus dem "Produkt", welches das Unternehmen herstellt oder vertreibt, abzuleiten sei und dieses Abgrenzungsmerkmal das Kriterium der Dauerhaftigkeit der allgemeinen Anlagevermögensdefinition ersetze.
- 28** Für eine Behandlung als fiktives Umlaufvermögen statt als fiktives Anlagevermögen spricht nach Ansicht des FG, dass die Klägerin Konferenzräume und Zimmer in Hotels sowie sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter (Konferenztechnik, Schirme, Stühle et cetera) angemietet habe, um damit für die eigenen Kunden Reisepakete, Konferenzen, Veranstaltungen gleich einem Reiseveranstalter zusammen zu stellen ("zu produzieren") und sodann an die Kunden als Gesamtpaket in Rechnung zu stellen ("zu verkaufen"). Auch aus Sicht der Kunden seien die hier relevanten Anmietungen und Überlassungen gegen Entgelt im Paket Teil des Gesamtprodukts gewesen, auch wenn es für die Kunden der Klägerin gegebenenfalls unerheblich gewesen sei, ob eine Übernachtung der Konferenzteilnehmer oder Ähnliches in dem einen oder anderen Hotel erfolgt.
- 29** b) Damit hat das FG die Prüfung, zu welchem Zweck die angemieteten Wirtschaftsgüter im Betrieb dienen, zum einen unzulässig auf die Betrachtung des einzelnen "Produkts" (Organisation der Gesamtveranstaltung gleich einem Reiseveranstalter) verengt und die sonstigen betrieblichen Verhältnisse (Struktur des Geschäfts insgesamt, Art der Veranstaltungen, Beziehungen zu den Kunden, Art und Weise der Beschaffung der Vorleistungen, Vermarktung) unberücksichtigt gelassen. Hierdurch hat das FG den tatsächlich ausgeübten Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Klägerin nicht hinreichend berücksichtigt und sich nicht so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen der Klägerin orientiert. Zum anderen hat das FG auf die Sicht der Kunden auf das "Produkt" abgestellt. Indessen ist nach der Rechtsprechung für die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts der --anhand objektiver Merkmale nachvollziehbare-- Wille des Steuerpflichtigen maßgeblich. Denn die Frage, ob das

fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, orientiert sich 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 (z.B. Senatsurteil vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 16).

- 30** c) Ausreichende Feststellungen zu der entscheidenden Frage, ob der Geschäftszweck in der Form, wie das konkrete Unternehmen tätig ist, das dauerhafte Vorhandensein bestimmter Wirtschaftsgüter voraussetzt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 f.), hat das FG nicht getroffen.
- 31** aa) Anders als die Klägerin meint, hat das FG gerade nicht festgestellt, dass die Klägerin kein Wirtschaftsgut wiederholt zum Gebrauch angemietet hat. Das FG hat hierzu keine Feststellungen getroffen, weil diese nach seiner Ansicht nicht erforderlich waren.
- 32** bb) Das FG hat weder die betrieblichen Verhältnisse der Klägerin noch die Bedeutung der gemieteten Wirtschaftsgüter, insbesondere der Hotelzimmer und der Veranstaltungstechnik, für den Geschäftszweck der Klägerin hinreichend aufgeklärt. Den Feststellungen lässt sich neben den Umsätzen der verschiedenen Geschäftsbereiche zwar entnehmen, dass die Klägerin als Dienstleistungsunternehmen fungierte, das für seine Kunden Konferenzen oder Tagungen organisiert und dabei unter anderem Räume und Technik angemietet hat. Auch ergibt sich aus dem Urteil, dass die Klägerin ihren Kunden die Gesamtkosten in Rechnung gestellt hat, ihnen folglich nicht lediglich die Gelegenheit zum Vertragsschluss vermittelte.
- 33** Das FG hat aber nicht festgestellt, wie die Klägerin ihre Vertragsbeziehungen zu den Beherbergungsbetrieben und den sonstigen Vermietern (zum Beispiel von Technik) geregelt hatte. Dabei ist von Bedeutung, ob die Klägerin dieselben Wirtschaftsgüter langfristig oder zwar jeweils nur für kurze Zeit, aber immer wieder, gegebenenfalls sogar regelmäßig, angemietet hat und ob sich die Vereinbarungen auf die mehrfache kurzfristige Anmietung jeweils unterschiedlicher, aber gleichartiger beziehungsweise austauschbarer Wirtschaftsgüter bezogen.
- 34** Ob Dauer und Häufigkeit der Anmietung die Annahme der Notwendigkeit einer ständigen Verfügbarkeit der Wirtschaftsgüter im Betrieb rechtfertigen, ist angesichts des von der Klägerin verfolgten Geschäftskonzepts zu entscheiden. Bedeutsam sein kann hierbei, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Klägerin regelmäßig etwa hinsichtlich des Veranstaltungsortes und bestimmter angemieteter Wirtschaftsgüter (zum Beispiel der Lautsprecheranlage) ähnlich ausgestaltete Veranstaltungen organisierte oder ob es sich insoweit jeweils um singuläre Veranstaltungen handelte, bei denen die Klägerin konkrete Weisungen ihrer Kunden umsetzte. Ein lediglich unterschiedliches Motto der Veranstaltungen ist hierbei ohne Belang. Feststellungen des FG etwa zu den Veranstaltungsorten und den Vertragsbeziehungen der Klägerin zu ihren Kunden fehlen jedoch. Nicht festgestellt hat das FG außerdem, dass es sich bei den von der Klägerin durchgeführten Veranstaltungen jeweils um eine neue einzigartige und einmalige Veranstaltung gehandelt hat, die individuell auf Wunsch des Kunden zusammengestellt wurde.
- 35** 3. Das angefochtene Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen im Sinne des § 126 Abs. 4 FGO als richtig. Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen zu den konkreten betrieblichen Verhältnissen der Klägerin getroffen, welche die Annahme rechtfertigen, dass es sich bei den angemieteten Wirtschaftsgütern im Falle des fiktiven Eigentums nicht um Anlagevermögen handeln würde.
- 36** 4. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die erforderlichen Feststellungen nachholen, namentlich die speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin feststellen und im Lichte der hier dargestellten Rechtsgrundsätze würdigen müssen. Sofern das FG hinsichtlich einzelner Hotelzimmer die Anlagevermögensbejahung bejaht, bedürfte es zudem auch einer rechtlichen Einordnung der aufgrund der geschlossenen Verträge zu entrichtenden Entgelte in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal "Miet- und Pachtzinsen".
- 37** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

Urteil vom 15. Januar 2026, III R 3/23

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 15.01.2026 III R 28/24 - Zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Mieten für Unterkünfte bei einem Personaldienstleistungsunternehmen

ECLI:DE:BFH:2026:U.150126.IIIR3.23.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, FGO § 56 Abs 1, ZPO § 85 Abs 2, FGO § 155 S 1, FGO § 52d S 2, FGO § 56 Abs 2, GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. Dezember 2022, Az: 8 K 8102/21

Leitsätze

1. Das Merkmal der das (fiktive) Anlagevermögen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes kennzeichnenden Dauerhaftigkeit der Nutzung eines Wirtschaftsguts kann nicht durch das Kriterium der zwingenden Erforderlichkeit des Wirtschaftsguts für den Betrieb ersetzt werden.
2. Für die Frage, ob von einem Unternehmen angemietete Immobilien (hier: Mitarbeiterunterkünfte) dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen, ist die Kundensicht ohne Belang.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.12.2022 - 8 K 8102/21 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 In der Sache ist streitig, ob dem Gewerbeertrag der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, in den Streitjahren 2012 und 2013 gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) Aufwendungen zur Unterbringung von Arbeitnehmern hinzuzurechnen sind.
- 2 Die Klägerin, deren eingetragener Geschäftsgegenstand "Service Dienstleistungen für ..." lautete, beschäftigte gering entlohntes eigenes Personal, das sie bundesweit flexibel in verschiedenen Filialen ihrer Auftraggeber einsetzte. Es erbrachte überall da, wo gerade keine Arbeitskräfte durch die Auftraggeber der Klägerin zu erreichen waren, einfachste, zumeist körperliche Arbeiten wie Regale einsortieren, Ware auspacken und Inventurmaßnahmen. Das Geschäftsmodell der Klägerin bestand hiernach darin, bundesweit günstige Arbeitskräfte dahin zu bringen, wo sie gerade benötigt wurden.
- 3 Um ihren Arbeitnehmern Übernachtungsmöglichkeiten da, wo sie gerade gebraucht wurden, zur Verfügung zu stellen, mietete die Klägerin in den Streitjahren an verschiedenen Tätigkeitsorten Unterkünfte an. Die Klägerin benötigte entsprechende Übernachtungsmöglichkeiten ständig. Die Unterkunftskosten rechnete sie nur zum Teil nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ihrem Gewinn hinzu. So rechnete die Klägerin im Kalenderjahr 2013 die Aufwendungen für "Miete Wohnungen" in Höhe von ... € hinzu. Eine Hinzurechnung der Aufwendungen für Pensions- und Hotelzimmeraufwand (Konto 4665 und 4666) nahm sie nicht vor.

- 4 Nachdem die Klägerin zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt worden war, fand bei ihr eine steuerliche Außenprüfung statt. In der Folge vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass es sich bei den Aufwendungen für die Anmietung der Mitarbeiterunterkünfte an den Tätigkeitsorten um Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handele, die im Eigentum eines anderen stehen und die gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewerbeertrag der Klägerin hinzuzurechnen seien. Es nahm bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Erhebungszeiträume 2012 und 2013 entsprechende Hinzurechnungen vor. Das FA erließ am 28.02.2019 (in der Vorentscheidung wohl infolge eines Schreibfehlers "25.02.2019") für die Besteuerungszeiträume 2012 und 2013 geänderte Gewerbsteuerermessbescheide, mit denen es die Gewerbsteuerermessbeträge 2012 und 2013 höher festsetzte.
- 5 Einsprüche (Einspruchsentscheidung vom 15.04.2021) und Klage waren erfolglos. Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA habe bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu Recht die streitgegenständlichen Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG vorgenommen, weil die Unterkünfte fiktives Anlagevermögen im Sinne dieser Vorschrift darstellten; die Höhe der Beträge sei unstrittig.
- 6 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 777 veröffentlicht. Es wurde der Klägerin ausweislich der in der FG-Akte abgelegten Zustellungsurkunde am 28.12.2022 zugestellt.
- 7 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der vom FG hinsichtlich der Gewerbsteuerermessbeträge 2012 und 2013 zugelassenen Revision.
- 8 Sie legte am 29.01.2023 (Sonntag) per Telefax mit einem auf den 26.01.2023 datierten Schreiben Revision ein und teilte mit, dass der für die Nutzung des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs (beSt) erforderliche Registrierungscode durch die Steuerberaterkammer noch nicht übersandt worden sei.
- 9 Mit Vorsitzendenschreiben vom 02.02.2023 wurde sie auf § 52d der Finanzgerichtsordnung (FGO) hingewiesen, wonach seit dem 01.01.2023 auch für Steuerberater eine Verpflichtung bestanden habe, die Revision elektronisch einzureichen. Dieses Schreiben wurde der Klägerin am 09.02.2023 zugestellt. Am 21.02.2023 übermittelte die Prozessbevollmächtigte der Klägerin das auf den 26.01.2023 datierende Schreiben erneut elektronisch. Ergänzend teilte sie mit, im Jahr 2022 nicht "aktiv" in der Kommunikation mit den Finanzgerichten gestanden zu haben. Am 04.01.2023 --unverzüglich nach Rückkehr aus dem Urlaub zum Jahreswechsel-- habe der für die Klägerin zuständige Steuerberater die Registrierung beantragt und unmittelbar nach Erhalt des Registrierungsschreibens seinen Systempartner mit der Einrichtung beauftragt. Diese sei erst am 21.02.2023 abgeschlossen worden.
- 10 Die Klägerin beantragt, das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.12.2022 - 8 K 8102/21 aufzuheben und die Bescheide über den Gewerbsteuerermessbetrag 2012 und 2013 vom 28.02.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2021 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrags eine Hinzurechnung der Aufwendungen für Mitarbeiterunterkünfte nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG für 2012 in Höhe von ... € und für 2013 in Höhe von ... € unterbleibt.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist zulässig.
- 13 1. Die Revision wurde nicht verspätet eingelegt, auch wenn die Klägerin innerhalb der Revisionseinlegungsfrist (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO) die Revision nur per Telefax-Schreiben eingelegt hat. Ihr ist jedenfalls gemäß § 56 Abs. 1 FGO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.
- 14 a) Gemäß § 56 Abs. 1 FGO ist auf Antrag und nach § 56 Abs. 2 Satz 4 FGO auch ohne Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Ein Verschulden des Prozessbevollmächtigten steht dem Verschulden des Beteiligten gleich (§ 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 155 Satz 1 FGO). Der Antrag ist grundsätzlich binnen zwei Wochen nach Wegfall des

Hindernisses zu stellen (§ 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind glaubhaft zu machen (§ 56 Abs. 2 Satz 2 FGO). Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Rechtshandlung nachzuholen (§ 56 Abs. 2 Satz 3 FGO).

- 15** b) Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen vor.
- 16** aa) Die Klägerin hat die Revision zwar zunächst nicht, wie es geboten gewesen wäre, gemäß § 52d Satz 1 FGO als elektronisches Dokument übermittelt. Sie traf jedoch jedenfalls kein Verschulden an der Säumnis.
- 17** (1) Der für sie tätigen Prozessbevollmächtigten beziehungsweise den für diese tätigen Steuerberatern war nach ihrem Vortrag bis zum Ablauf der Frist zur Einlegung der Revision (30.01.2023) eine Nutzung des beSt aus tatsächlichen Gründen nicht möglich, weil dieses erst im Februar 2023 eingerichtet werden konnte.
- 18** Der Vortrag, wonach der Prozessbevollmächtigten beziehungsweise den für sie tätigen Steuerberatern ("uns") bis zum Ablauf der Revisionseinlegungsfrist (30.01.2023) eine Nutzung des beSt aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hatten, nicht möglich war, ist glaubhaft. Sehr viele Steuerberater hatten den für die Erstanmeldung am beSt zwingend erforderlichen Registrierungsbrief nicht rechtzeitig vor dem 01.01.2023 erhalten. Im Streitfall war die Revisionseinlegungsschrift vor Ablauf der Revisionseinlegungsfrist fertig gestellt und unter Hinweis auf die Unmöglichkeit der Nutzung des beSt per Telefax übermittelt worden; die elektronische Übertragung wurde zeitnah nachgeholt.
- 19** (2) Ein Verschulden der Prozessbevollmächtigten ist insbesondere auch nicht darin zu sehen, dass sie erst am 04.01.2023 die Erstregistrierung beantragt hat und nicht durch Nutzung des "Fast Lane"-Verfahrens aktiv auf eine vorgezogene Registrierung hingewirkt hatte. Das in § 52d Satz 2 FGO enthaltene Tatbestandsmerkmal, dass ein sicherer Übermittlungsweg "zur Verfügung steht", lässt nicht ohne Weiteres eine rechtliche Verpflichtung erkennen, sich vermittels der "Fast Lane" --entgegen dem im Gesetz vorgezeichneten Verfahren, wonach die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) von sich aus die Übersendung der Registrierungsbriefe bewirken sollte-- den Übermittlungsweg selbst zu beschaffen. Die BStBK als derjenige Hoheitsträger, der zur Einrichtung und zum Betrieb des beSt verpflichtet ist, hat allen Berufsträgern ausdrücklich mitgeteilt, dass die "Fast Lane" lediglich als Angebot zu verstehen sei, aber keine Rechtspflicht zu ihrer Nutzung bestehe.
- 20** Zur Vermeidung von Wiederholungen wird im Übrigen auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24 (Deutsches Steuerrecht 2025, 1698) und das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.06.2024 - X R 13/23 (BFH/NV 2024, 1420) verwiesen. Die Rechtsprechung (das Urteil des Niedersächsischen FG vom 20.03.2023 - 7 K 183/22, EFG 2023, 643), auf die sich das FA für seine Ansicht, dass die Revision im Hinblick auf den Verstoß gegen § 52d FGO unzulässig sei, berufen hat, ist durch die Entscheidung des BVerfG überholt.
- 21** (3) Ein Verschulden der Prozessbevollmächtigten ist auch im Übrigen nicht erkennbar. Sobald infolge der Zustellung der Vorentscheidung klar war, dass für das damit anstehende Revisionsverfahren das beSt benötigt werde, wurde unverzüglich ein Zugang zum beSt beantragt und --nachdem die Zugangsdaten mitgeteilt worden waren-- die technische Umsetzung beauftragt sowie noch an dem Tag der Freischaltung die Revisionseinlegungsschrift, die bereits per Telefax übermittelt worden war, noch einmal in elektronischer Form übermittelt.
- 22** bb) Die versäumte Handlung wurde damit noch am Tag des Wegfalls des Hindernisses und somit innerhalb der Zwei-Wochen-Frist des § 56 Abs. 2 Satz 3 FGO (i.V.m. § 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO) nachgeholt.
- 23** 2. Die Revisionsbegründung ist --entgegen der Auffassung des FA-- ausreichend.
- 24** a) § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO erfordert die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Die erhobene Rüge muss eindeutig erkennen lassen, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art darlegen, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil rechtsfehlerhaft erscheinen lassen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24.09.2013 - VI R 48/12, BFH/NV 2014, 341, Rz 10, m.w.N.). Erforderlich ist auch eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, s. die Nachweise bei Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 120 Rz 58 ff., 65; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 FGO Rz 185). Eine vollständige Auseinandersetzung mit sämtlichen Entscheidungsgründen ist jedoch nicht notwendig (vgl. z.B. Senatsurteil vom 30.10.2003 - III R 23/02, BFHE 204, 113, BStBl II 2004, 267, unter II.1., m.w.N.).

- 25** b) Entgegen der Ansicht des FA genügt die Revisionsschrift diesen Anforderungen. Denn die Klägerin hat eine fehlerhafte Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG gerügt und hinreichend dargelegt, weshalb aus ihrer Sicht die Vorentscheidung fehlerhaft sein soll und weshalb ihre Aufwendungen für Mitarbeiterunterkünfte entgegen der Auffassung des FG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht hinzuzurechnen seien. Das FG habe nicht hinreichend berücksichtigt, dass das zeitlich begrenzte fiktive Eigentum an Hotel- und Pensionszimmern sowie Ferienwohnungen an stetig wechselnden unterschiedlichen Orten in der Bundesrepublik Deutschland im Streitfall nicht auf Dauer ihrer betrieblichen Tätigkeit diene, sondern nur für die Dauer des auszuführenden Auftrags. Weil die Orte stetig wechselten, müsse das Unternehmen die jeweilig angemieteten Übernachtungsmöglichkeiten nicht für den ständigen Gebrauch in seinem Betrieb vorhalten. Die Klägerin hat unter anderem auch sinngemäß vorgetragen, dass das FG-Urteil damit im Widerspruch zu den im Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) dargelegten Grundsätzen stehe.

III.

- 26** Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) und erweist sich auch nicht im Ergebnis als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Mangels ausreichender Feststellungen des FG ist die Sache nicht spruchreif. Sie ist deshalb aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 27** 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Beträge im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG den Betrag von 100.000 € übersteigt.
- 28** a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, hat der Senat zum Beispiel 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. Daran ist festzuhalten und darauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 29** aa) Danach ist die Fiktion, dass der Steuerpflichtige der Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, nicht an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geknüpft (vgl. z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28; BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 11 ff.).
- 30** bb) Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, ist stets zu prüfen. Die Prüfung orientiert sich 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 zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts oder der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb und der Art des Betriebs (z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18 ff.; BFH-Urteile vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 18, und vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.).
- 31** (1) (Fiktives) Anlagevermögen ist nicht nur dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut dem Kerngeschäft eines Unternehmens dient. Es genügt, dass es (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--); es muss ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen und nicht zwingend erforderlich sein (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 ff.).
- 32** (2) Soweit der Senat ausgeführt hat, dass die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen spreche, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelege (vgl. z.B. Senatsurteile vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 16, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22), beschreibt er Kriterien zur Beantwortung der Frage, ob das Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. In den Fällen, in denen sich das Wirtschaftsgut in keine dieser Kategorien einordnen lässt (zum Beispiel Werbeträger, die der Vermarktung der zu veräußernden Produkte dienen), kommen die genannten Kriterien nicht zur Anwendung (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 20), im Übrigen ersetzen sie das Kriterium der Dauerhaftigkeit nicht, sondern erleichtern lediglich in bestimmten Fällen die Zuordnung.

- 33** (3) Auch im Fall der kurzzeitigen Anmietung von Wirtschaftsgütern ist Voraussetzung für eine Hinzurechnung, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut oder die Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt, so dass sich die wiederholte kurzzeitige Anmietung des nämlichen Wirtschaftsguts oder vergleichbarer Wirtschaftsgüter als Surrogat einer Entscheidung zur langfristigen Anmietung (langfristigen Nutzung) darstellt (z.B. Senatsurteile vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 f., 20; vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70, Rz 54; vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 18, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 24; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 21). Dadurch wird sowohl dem in § 247 Abs. 2 HGB angelegten Merkmal der Dauerhaftigkeit Rechnung getragen als auch die in dieser Vorschrift vorgesehene Verbindung zum konkreten Betrieb (das heißt den betrieblichen Verhältnissen) hergestellt. Hingegen genügt es für eine Hinzurechnung nicht, dass das angemietete Wirtschaftsgut dem Betrieb dient und die Mietkosten als Betriebsausgaben abgezogen werden können, wie dies die Argumentation des FA nahelegt. Denn würde man bereits jede kurze, anlass- oder auftragsbezogene Anmietung eines Wirtschaftsguts ausreichen lassen, wäre das Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" im Ergebnis inhaltsleer und überflüssig (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 25, m.w.N.).
- 34** (4) Nach diesen Grundsätzen kommt auch bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien --hier von Hotel- und Pensionszimmern als Mitarbeiterunterkünfte-- eine Hinzurechnung (nur dann) in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nach seinen speziellen betrieblichen Verhältnissen derartige Immobilien ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb vorhalten muss und es sich entweder immer wieder um dieselben Unterkünfte handelt oder die nur kurzzeitig angemieteten Immobilien untereinander austauschbar sind, so dass die wiederholte kurzzeitige Anmietung verschiedener Immobilien einer längerfristigen Anmietung gleichkommt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70). Die Frage der Austauschbarkeit orientiert sich auch hier an der Zweckbestimmung der Unterkünfte im konkreten Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss.
- 35** Bei Immobilien ist für die Frage der Austauschbarkeit --neben (zum Beispiel) der Art der Immobilie, ihrer Ausstattung und möglichen Zusatzleistungen-- regelmäßig auch ihre Lage von maßgeblicher Bedeutung, denn Immobilien zeichnen sich insbesondere durch ihre Belegenheit aus. Ob hierbei die konkrete Belegenheit oder aber ein bestimmter Einzugsbereich oder Umkreis (zum Beispiel die Ausdehnung der politischen Gemeinde) entscheidend ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Nur in Ausnahmefällen kommt es nach den betrieblichen Verhältnissen auf die Lage einer Immobilie nicht an, etwa weil das Angebot darauf ausgerichtet ist, an beliebigen Orten (Lauf-)Kundschaft überall da zu gewinnen, wo die Ware oder Leistung angeboten wird (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12.10.2023 - III R 39/21, BFHE 281, 568, BStBl II 2024, 67, zur Anmietung von Standflächen für Imbissbetriebe im Reisegewerbe).
- 36** Bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien (hier Unterkünften) ist deshalb regelmäßig nicht nur zu fragen, ob immer wieder (bundes- oder weltweit) überhaupt ihrer Art und Ausstattung nach vergleichbare Immobilien (Unterkünfte) benötigt und angemietet werden, sondern auch, ob entsprechende Immobilien (Unterkünfte) immer wieder in der jeweiligen Lage oder im Einzugsbereich oder Umkreis eines bestimmten Ortes benötigt werden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28 f.). Andernfalls würde man dem Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" und dem darin liegenden Erfordernis, dass das Wirtschaftsgut dazu bestimmt sein muss, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB), nicht gerecht.
- 37** Unterkünfte werden nicht ständig für den Gebrauch in einem Betrieb benötigt, wenn sie am jeweiligen Ort jeweils nur anlass- beziehungsweise auftragsbezogen für einen Tag oder einzelne Tage angemietet werden. Ein solcher Fall entspricht der gelegentlichen Anmietung eines Hotelzimmers oder einer Ferienwohnung zum Beispiel bei dem Besuch einer Fortbildungsveranstaltung oder Fachmesse (BTDrucks 16/4841, S. 80).
- 38** (5) Der Senat folgt nicht der Auffassung, dass Hotelzimmermieten im Hinblick auf eine Selbstbindung der Verwaltung in Rdnr. 29b der gleich lautenden Ländererlasse vom 06.04.2022 (hier Ministerium der Finanzen und für Europa des Landes Brandenburg, 06.04.2022, BStBl I 2022, 638) generell nicht hinzugerechnet werden dürfen. Denn an norminterpretierende Verwaltungsanweisungen sind im Allgemeinen weder das FG noch der BFH gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2024 - VI R 7/22, BFHE 286, 441, BStBl II 2025, 354, Rz 21). Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem BFH-Beschluss vom 11.05.2007 - IV B 28/06, unter 1., ableiten. Hiernach können norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch

eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht lediglich ausnahmsweise in dem Bereich der ihr vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit (zum Beispiel bei Änderung der Rechtsprechung) und der Typisierung oder Pauschalierung. Eine solche Ausnahme ist bei der Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG jedoch nicht einschlägig.

- 39 b) Im Rahmen des daneben in § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG enthaltenen Tatbestandsmerkmals "Miet- und Pachtzinsen" ist die Frage zu prüfen, welchen Einfluss mit der Vermietung von Zimmern in Pensionen oder Hotels verbundene weitere Leistungen (zum Beispiel Zimmerreinigung, Bettenmachen, Frühstück) auf die rechtliche Einordnung des Vertrages haben. Insoweit kommt es darauf an, ob es sich um untergeordnete Nebenleistungen oder um trennbare oder nicht trennbare Hauptleistungspflichten handelt (s. dazu z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 23 ff., m.w.N.).
- 40 c) Die finanzrichterliche Überzeugungsbildung ist revisionsrechtlich nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 15). Die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnende Überzeugung des FG ist jedoch nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung zutreffender Kriterien beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Enthält das Urteil keine tragfähige Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor (vgl. Senatsurteil vom 14.04.2021 - III R 50/20, BFHE 273, 385, BStBl II 2021, 866, Rz 15, m.w.N.), der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge beanstandet werden kann (Senatsurteil vom 16.01.2025 - III R 34/22, BFHE 287, 81, BStBl II 2025, 386, Rz 23).
- 41 2. Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG ist von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen.
- 42 a) Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass das Merkmal der --das (fiktive) Anlagevermögen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG kennzeichnenden-- Dauerhaftigkeit durch die (zwingende) Erforderlichkeit der Räumlichkeiten für die während sämtlicher Arbeitseinsätze auswärts unterzubringenden Mitarbeiter ersetzt werden kann. Dabei verkennt das FG, dass nicht jedes Wirtschaftsgut, das zwingend erforderlich ist, um die Tätigkeit auszuüben (wie zum Beispiel ein tageweise angemieteter Leihwagen während der Inspektion des eigenen Wagens), dauerhaft im Betrieb genutzt wird. Umgekehrt kann auch ein nicht zwingend erforderliches Wirtschaftsgut (fiktives) Anlagevermögen darstellen. Es genügt, dass es oder austauschbare Wirtschaftsgüter zur dauerhaften betrieblichen Nutzung bestimmt sind beziehungsweise tatsächlich dauerhaft betrieblich genutzt werden.
- 43 Bei der Prüfung, ob die Unterkünfte dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 HGB), hätte das FG deshalb darauf abstellen müssen, ob und in welchem Umfang die Klägerin ständig bestimmte oder untereinander austauschbare Mitarbeiterunterkünfte angemietet hat. Dabei ist im Regelfall auch die Lage der Immobilien zu berücksichtigen.
- 44 Dort, wo die Klägerin regelmäßig Personal zur Verfügung gestellt hat, ist es naheliegend, dass sie immer wieder bestimmte oder untereinander austauschbare Unterkünfte angemietet hat. Soweit das Personal an bestimmten Orten nur ausnahmsweise auf konkrete Kundenanforderung (zum Beispiel bei einem durch Krankheit beim dortigen Stammpersonal verursachten Personalmangel) tätig war und dafür für eine kurze Zeit Unterkünfte angemietet wurden, dürften diese regelmäßig nicht dazu bestimmt gewesen sein, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.
- 45 b) Das FG ist auch unzutreffend davon ausgegangen, dass der BFH das Kriterium, ob ein Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, auf Dauer dem Geschäftsbetrieb zu dienen, durch die Frage ersetzt hat, ob das Wirtschaftsgut als Produktionsmittel anzusehen ist oder in das zu veräußernde Produkt eingegangen ist. Wie ausgeführt, stellt sich diese Frage in den Fällen nicht, in denen sich das Wirtschaftsgut keiner der Kategorien "Produktionsmittel" oder "zu veräußerndes Produkt" zuordnen lässt (zum Beispiel Werbeträger, die der Vermarktung der zu veräußernden Produkte dienen). Im Übrigen ersetzt die Frage das Kriterium der Dauerhaftigkeit nicht, sondern erleichtert lediglich in bestimmten Fällen die Zuordnung (vgl. z.B. Senatsurteil vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 16).
- 46 c) Das FG durfte auch nicht ergänzend berücksichtigen, dass es aus Kundensicht irrelevant war, ob die Klägerin Räumlichkeiten zur Unterbringung ihrer Mitarbeiter angemietet hat. Für die Frage, ob und in welchem Umfang ständig bestimmte oder untereinander austauschbare Mitarbeiterunterkünfte angemietet wurden und ob sie somit

dazu bestimmt waren, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen, ist die Kundensicht ohne Belang. Die Prüfung orientiert sich 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 zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts oder der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb und der Art des Betriebs.

- 47** 3. Das angefochtene Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen im Sinne des § 126 Abs. 4 FGO als richtig; eine Entscheidung in der Sache ist mangels Feststellung der konkreten betrieblichen Verhältnisse der Klägerin durch das FG nicht möglich. Das Urteil enthält keine tragfähige Tatsachengrundlage für die tatrichterliche Folgerung, dass die Klägerin die von ihr angemieteten Mitarbeiterunterkünfte ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb hätte vorhalten müssen.
- 48** Die vom FG getroffenen Feststellungen zu den Betriebsabläufen sind nicht ausreichend, um beurteilen zu können, ob das Merkmal des fiktiven Anlagevermögens im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG erfüllt ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 01.06.2022 - III R 56/20, BFHE 277, 397, BStBl II 2023, 875, Rz 40). Es fehlt insbesondere an Feststellungen, ob und in welchem Umfang die konkreten Anmietungen für längere Zeit oder --austauschbare Unterkünfte betreffend-- immer wieder erfolgten.
- 49** Auch fehlt es an Feststellungen dazu, ob in der Zimmermiete weitere Leistungen (Zimmerreinigung, Bettenmachen, Frühstück) enthalten waren, ob es sich dabei gegebenenfalls um untergeordnete Nebenleistungen oder um trennbare oder nicht trennbare Hauptleistungspflichten handelte und ob und gegebenenfalls wie ein Eigenanteil der Mitarbeiter berücksichtigt wurde.
- 50** Die unzureichenden Feststellungen beruhen ausweislich der Vorentscheidung zwar entscheidend auch auf einer Mitwirkungspflichtverletzung der Klägerin, die trotz Ausschlussfrist die angeforderten Belege nicht oder jedenfalls nicht in einer vom FG verwertbaren Form vorgelegt hat. Dennoch kann der Senat im Streitfall nicht von einer Zurückverweisung absehen, da die Entscheidung des FG nicht den vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätzen entspricht und nicht auszuschließen ist, dass bei Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze eine weitere Aufklärung des Sachverhalts erfolgen kann.
- 51** 4. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die erforderlichen Feststellungen nachholen, namentlich die speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin feststellen und im Lichte der hier dargestellten Rechtsgrundsätze würdigen müssen. Sofern das FG die Anlagevermögeenseigenschaft sämtlicher oder einzelner Unterkünfte bejaht, bedürfte es zudem auch einer rechtlichen Einordnung der aufgrund der geschlossenen Verträge zu entrichtenden Entgelte in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal "Miet- und Pachtzinsen".
- 52** Die Klägerin ist zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts verpflichtet (§ 90 der Abgabenordnung bzw. § 76 Abs. 1 Satz 2 und 3 FGO). Nur sie kann über ihre eigenen betrieblichen Verhältnisse Auskunft geben. Sollten die gerichtlichen Versuche zur Sachaufklärung mangels hinreichender Mitwirkung erfolglos bleiben, wäre gegebenenfalls das im konkreten Einzelfall für die richterliche Überzeugungsbildung erforderliche, aber auch ausreichende Beweismaß gegenüber dem Regelbeweismaß zu reduzieren (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2020 - X R 18/19, BFHE 269, 305, BStBl II 2021, 213, Rz 20, m.w.N.). Unter Umständen stünde auch der Betriebsausgabenabzug, der Voraussetzung für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung ist, auf dem Prüfstand. Bei einer verspäteten Mitwirkung können einem Beteiligten die Kosten des Verfahrens ganz oder teilweise auch dann auferlegt werden, wenn er obsiegt hat (§ 137 Satz 1 FGO).
- 53** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de

Urteil vom 15. Januar 2026, III R 39/22

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 15.01.2026 III R 28/24 - Zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Mietzinsen für Mitarbeiterunterkünfte

ECLI:DE:BFH:2026:U.150126.IIR39.22.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, HGB § 247 Abs 2, GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015 , GewStG VZ 2016

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 27. September 2022, Az: 3 K 1352/20

Leitsätze

1. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum (fiktiven) Anlagevermögen genügt es, dass sie nach den tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs); sie müssen ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen, nicht zwingend erforderlich sein und nicht das Kerngeschäft betreffen.
2. Mietzinsen für die Überlassung von Hotelzimmern sind nicht generell von einer Hinzurechnung ausgeschlossen. Bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien --hier von Hotelzimmern und Ferienwohnungen als Mitarbeiterunterkünfte-- kommt eine Hinzurechnung (nur dann) in Betracht, wenn nach den speziellen betrieblichen Verhältnissen derartige Immobilien ständig für den betrieblichen Gebrauch vorzuhalten sind und es sich entweder immer wieder um dieselben Unterkünfte handelt oder die nur kurzzeitig angemieteten Immobilien auch unter Berücksichtigung ihrer Lage untereinander austauschbar sind.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 27.09.2022 - 3 K 1352/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Aufwand der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) für die Anmietung von Unterkünften für ihre Arbeitnehmer in den Streitjahren 2014 bis 2016 ihrem Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 7 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (GewStG) nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzuzurechnen ist.
- 2 Die Klägerin ist eine GmbH, deren Unternehmenszweck insbesondere die Sicherung der Funktionsfähigkeit von Entwässerungsanlagen ist. Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass sich der Geschäftszweck der Klägerin in den Streitjahren in Arbeiten an Entwässerungsanlagen erschöpfte.
- 3 Den von der Klägerin durchgeführten Arbeiten lagen zeitlich begrenzte Aufträge an unterschiedlichen Orten zugrunde.
- 4 In den Streitjahren mietete die Klägerin für die Ausübung ihrer Tätigkeit im überregionalen Bereich an dem jeweiligen Ausführungsort für ihre Arbeitnehmer Hotelzimmer oder Ferienwohnungen an; die dadurch

entstandenen Aufwendungen in Höhe von ... € im Jahr 2014, ... € im Jahr 2015 und ... € im Jahr 2016 berücksichtigte sie als Betriebsausgaben.

- 5 Die Anmietung der Hotelzimmer oder Ferienwohnungen diene dazu, den Anfahrtsweg der Arbeitnehmer zu verkürzen. Die Aufwendungen für die Hotelzimmer und Ferienwohnungen flossen in die Kalkulation des Entgelts für die von der Klägerin erbrachten Leistungen ein.
- 6 In den Fällen, in denen die Klägerin Leistungen innerhalb ihres Einzugsgebietes ausführte, wurden keine Hotelzimmer oder Ferienwohnungen für ihre Arbeitnehmer angemietet.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) führte bei der Klägerin eine Außenprüfung durch, die sich (unter anderem) auch auf die Gewerbesteuer für die Jahre 2014 bis 2016 erstreckte. Die Prüferin kam im Rahmen dieser Prüfung zu dem Ergebnis, dass der Gewerbeertrag der Klägerin in den Streitjahren um die Aufwendungen für die Übernachtungen ihrer Arbeitnehmer an auswärtigen Standorten zu erhöhen sei und rechnete die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen dem Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzu. Das FA folgte dieser Auffassung und erließ unter dem Datum 28.01.2020 entsprechend geänderte Gewerbesteuerermessbescheide. Die hiergegen eingelegten Einsprüche der Klägerin wurden mit Einspruchsentscheidung vom 12.11.2020 als unbegründet zurückgewiesen.
- 8 Die dagegen erhobene Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) entschied, die Gewerbesteuerermessbescheide für 2014 bis 2016 vom 28.01.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.11.2020 seien dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuerermessbetrag 2014 um ... €, der Gewerbesteuerermessbetrag 2015 um ... € und der Gewerbesteuerermessbetrag 2016 um ... € gemindert werden.
- 9 Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 855 veröffentlicht.
- 10 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision.
- 11 Das FA beantragt, das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 27.09.2022 - 3 K 1352/20 aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise die Sache an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und erweist sich auch nicht im Ergebnis als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Mangels ausreichender Feststellungen des FG ist die Sache nicht spruchreif. Sie ist deshalb aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 14 1. Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Beträge im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG den Betrag von 100.000 € übersteigt.
- 15 a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, hat der Senat zum Beispiel 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. Daran ist festzuhalten und darauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 16 aa) Danach ist die Fiktion, dass der Steuerpflichtige der Eigentümer der Wirtschaftsgüter ist, nicht an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geknüpft (vgl. z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II

2020, 51, Rz 28; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 11 ff.).

- 17** bb) Die Frage, ob das fiktiv im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Wirtschaftsgut zu dessen Anlagevermögen gehören würde, ist --anders als es in der Argumentation des FA anklingt-- stets zu prüfen. Die Prüfung orientiert sich 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 zum Beispiel der Art des Wirtschaftsguts oder der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb und der Art des Betriebs (z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18 ff.; BFH-Urteile vom 08.12.2016 - IV R 24/11, BFHE 256, 526, BStBl II 2022, 276, Rz 18, und vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, unter 2.).
- 18** (1) (Fiktives) Anlagevermögen ist nicht nur dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut dem Kerngeschäft eines Unternehmens dient. Es genügt, dass es (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--); es muss ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen und nicht zwingend erforderlich sein (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 ff.).
- 19** (2) Soweit der Senat ausgeführt hat, dass die Verwendung des Wirtschaftsguts als Produktionsmittel für die Zuordnung zum Anlagevermögen spreche, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelege (vgl. z.B. Senatsurteile vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 16, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22), beschreibt er Kriterien zur Beantwortung der Frage, ob das Wirtschaftsgut dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. In den Fällen, in denen sich das Wirtschaftsgut in keine dieser Kategorien einordnen lässt (zum Beispiel Werbeträger, die der Vermarktung der zu veräußernden Produkte dienen), kommen die genannten Kriterien nicht zur Anwendung (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 20), im Übrigen ersetzen sie das Kriterium der Dauerhaftigkeit nicht, sondern erleichtern lediglich in bestimmten Fällen die Zuordnung.
- 20** (3) Auch im Fall der kurzzeitigen Anmietung von Wirtschaftsgütern ist Voraussetzung für eine Hinzurechnung, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut oder die Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb benötigt, so dass sich die wiederholte kurzzeitige Anmietung des nämlichen Wirtschaftsguts oder vergleichbarer Wirtschaftsgüter als Surrogat einer Entscheidung zur langfristigen Anmietung (langfristigen Nutzung) darstellt (z.B. Senatsurteile vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 f., 20; vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70, Rz 54; vom 19.01.2023 - III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 18, und vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 24; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 - III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 21). Dadurch wird sowohl dem in § 247 Abs. 2 HGB angelegten Merkmal der Dauerhaftigkeit Rechnung getragen als auch die in dieser Vorschrift vorgesehene Verbindung zum konkreten Betrieb (das heißt den betrieblichen Verhältnissen) hergestellt. Hingegen genügt es für eine Hinzurechnung nicht, dass das angemietete Wirtschaftsgut dem Betrieb dient und die Mietkosten als Betriebsausgaben abgezogen werden können, wie dies die Argumentation des FA nahelegt. Denn würde man bereits jede kurze, anlass- oder auftragsbezogene Anmietung eines Wirtschaftsguts ausreichen lassen, wäre das Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" im Ergebnis inhaltsleer und überflüssig (Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 25, m.w.N.).
- 21** (4) Nach diesen Grundsätzen kommt auch bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien --hier von Hotelzimmern und Ferienwohnungen als Mitarbeiterunterkünfte-- eine Hinzurechnung (nur dann) in Betracht, wenn der Steuerpflichtige nach seinen speziellen betrieblichen Verhältnissen derartige Immobilien ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb vorhalten muss und es sich entweder immer wieder um dieselben Unterkünfte handelt oder die nur kurzzeitig angemieteten Immobilien untereinander austauschbar sind, so dass die wiederholte kurzzeitige Anmietung verschiedener Immobilien einer längerfristigen Anmietung gleichkommt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70). Die Frage der Austauschbarkeit orientiert sich auch hier an der Zweckbestimmung der Unterkünfte im konkreten Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss.
- 22** Bei Immobilien ist für die Frage der Austauschbarkeit --neben (zum Beispiel) der Art der Immobilie, ihrer Ausstattung und möglichen Zusatzleistungen-- regelmäßig auch ihre Lage von maßgeblicher Bedeutung, denn

Immobilien zeichnen sich insbesondere durch ihre Belegenheit aus. Ob hierbei die konkrete Belegenheit oder aber ein bestimmter Einzugsbereich oder Umkreis (zum Beispiel die Ausdehnung der politischen Gemeinde) entscheidend ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Nur in Ausnahmefällen kommt es nach den betrieblichen Verhältnissen auf die Lage einer Immobilie nicht an, etwa weil das Angebot darauf ausgerichtet ist, an beliebigen Orten (Lauf-)Kundschaft überall da zu gewinnen, wo die Ware oder Leistung angeboten wird (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12.10.2023 - III R 39/21, BFHE 281, 568, BStBl II 2024, 67, zur Anmietung von Standflächen für Imbissbetriebe im Reisegewerbe).

- 23** Bei einer wiederholten kurzzeitigen Anmietung von Immobilien (hier Unterkünften) ist deshalb regelmäßig nicht nur zu fragen, ob immer wieder (bundes- oder weltweit) überhaupt ihrer Art und Ausstattung nach vergleichbare Immobilien (Unterkünfte) benötigt und angemietet werden, sondern auch, ob entsprechende Immobilien (Unterkünfte) immer wieder in der jeweiligen Lage oder im Einzugsbereich oder Umkreis eines bestimmten Ortes benötigt werden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 28 f.). Andernfalls würde man dem Tatbestandsmerkmal "Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" und dem darin liegenden Erfordernis, dass das Wirtschaftsgut dazu bestimmt sein muss, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB), nicht gerecht.
- 24** Unterkünfte werden (von Ausnahmefällen abgesehen) nicht ständig für den Gebrauch in einem Betrieb benötigt, wenn sie am jeweiligen Ort jeweils nur anlass- beziehungsweise auftragsbezogen für einen Tag oder einzelne Tage angemietet werden. Ein solcher Fall entspricht der gelegentlichen Anmietung eines Hotelzimmers oder einer Ferienwohnung zum Beispiel bei dem Besuch einer Fortbildungsveranstaltung oder Fachmesse (BTDrucks 16/4841, S. 80).
- 25** (5) Der Senat folgt nicht der Auffassung der Klägerin, dass Hotelzimmermieten im Hinblick auf eine Selbstbindung der Verwaltung in Rdnr. 29b der gleich lautenden Ländererlasse vom 06.04.2022 (hier Sächsisches Staatsministerium der Finanzen, 06.04.2022, BStBl I 2022, 638) generell nicht hinzugerechnet werden dürfen. Denn an norminterpretierende Verwaltungsanweisungen sind im Allgemeinen weder das FG noch der BFH gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2024 - VI R 7/22, BFHE 286, 441, BStBl II 2025, 354, Rz 21). Etwas anderes lässt sich auch nicht aus dem BFH-Beschluss vom 11.05.2007 - IV B 28/06, unter 1., ableiten, auf den sich die Klägerin bezieht. Hiernach können norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht lediglich ausnahmsweise in dem Bereich der ihr vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit (zum Beispiel bei Änderung der Rechtsprechung) und der Typisierung oder Pauschalierung. Eine solche Ausnahme ist bei der Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG jedoch nicht einschlägig.
- 26** b) Im Rahmen des in § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG enthaltenen Tatbestandsmerkmals "Miet- und Pachtzinsen" ist die Frage zu prüfen, welchen Einfluss mit der Vermietung von Zimmern in Pensionen oder Hotels verbundene weitere Leistungen (zum Beispiel Zimmerreinigung, Bettenmachen, Frühstück) auf die rechtliche Einordnung des Vertrages haben. Insoweit kommt es darauf an, ob es sich um untergeordnete Nebenleistungen oder um trennbare oder nicht trennbare Hauptleistungspflichten handelt (s. dazu z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 23 ff., m.w.N.).
- 27** c) Die finanzrichterliche Überzeugungsbildung ist revisionsrechtlich nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.10.2016 - I R 57/15, BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 15). Die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnende Überzeugung des FG ist jedoch nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung zutreffender Kriterien beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Enthält das Urteil keine tragfähige Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor (vgl. Senatsurteil vom 14.04.2021 - III R 50/20, BFHE 273, 385, BStBl II 2021, 866, Rz 15, m.w.N.), der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge beanstandet werden kann (Senatsurteil vom 16.01.2025 - III R 34/22, BFHE 287, 81, BStBl II 2025, 386, Rz 23).
- 28** 2. Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG ist von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen.

- 29 a) Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass eine fiktive Zurechnung zum Anlagevermögen der Klägerin schon deshalb ausscheidet, weil man Arbeiten an Entwässerungsanlagen auch ohne Unterbringung der Mitarbeiter in Mitarbeiterunterkünften durchführen kann und die auswärtige Unterbringung die Ausübung der Tätigkeit nur indirekt beziehungsweise mittelbar, durch eine Verkürzung der Anfahrtswege, fördert.
- 30 Die Zuordnung zum (fiktiven) Anlagevermögen orientiert sich --wie ausgeführt-- maßgeblich an den tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen, auch wenn diese nicht zwingend so gestaltet werden müssten. Es genügt, dass die Wirtschaftsgüter tatsächlich entsprechend eingesetzt werden und (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 HGB); sie müssen ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen und nicht zwingend erforderlich sein.
- 31 Wenn der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter ständig in seinem Betrieb beziehungsweise zu betrieblichen Zwecken gebraucht, weil ihm dies wirtschaftlich vernünftig erscheint, kann sich die wiederholte kurzzeitige Anmietung des nämlichen Wirtschaftsguts oder vergleichbarer Wirtschaftsgüter als Surrogat einer Entscheidung zur langfristigen Anmietung (langfristigen Nutzung) darstellen mit der Folge, dass eine Zuordnung zum fiktiven Anlagevermögen in Betracht kommt. Insoweit können auch dauernd für betriebliche Zwecke genutzte Mitarbeiterunterkünfte zum fiktiven Anlagevermögen gehören, die (nur) dazu dienen, die Fahrtzeiten zu einem über eine längere Zeit regelmäßig aufgesuchten auswärtigen Einsatzort zu verringern, auch wenn sie für die eigentliche Tätigkeit --hier Arbeiten an Entwässerungsanlagen-- weder unmittelbar noch zwingend erforderlich sind.
- 32 Ausreichende Feststellungen zu der entscheidenden Frage, ob der Geschäftszweck in der Form, wie das konkrete Unternehmen tätig ist, das dauerhafte Vorhandensein solcher Wirtschaftsgüter voraussetzt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16.09.2024 - III R 36/22, BFHE 286, 446, BStBl II 2025, 88, Rz 15 f.), hat das FG jedoch nicht getroffen. Denkbar wäre, dass ein Vertrag über regelmäßig durchzuführende, jeweils einen längeren Aufenthalt am auswärtigen Einsatzort notwendig machende Arbeiten an Entwässerungsanlagen in Verbindung mit der regelmäßigen, eine nennenswerte Zahl von Tagen betreffenden Anmietung von Mitarbeiterunterkünften im Einzugsbereich des Einsatzortes belegt, dass nach den betrieblichen Verhältnissen dort dauerhaft Mitarbeiterunterkünfte benötigt werden.
- 33 b) Soweit das FG ausgeführt hat, dass eine Hinzurechnung nicht in Betracht komme, weil es nicht wirtschaftlich sinnvoll gewesen wäre, an den Orten der jeweiligen Auftraggeber ständig Hotelzimmer oder Ferienwohnungen vorzuhalten, sind die vom FG in diesem Zusammenhang getroffenen Feststellungen zu den Betriebsabläufen nicht ausreichend, um diese Frage beurteilen zu können (vgl. z.B. Senatsurteil vom 01.06.2022 - III R 56/20, BFHE 277, 397, BStBl II 2023, 875, Rz 40). Es fehlt insbesondere an Feststellungen, dass die konkreten Anmietungen jeweils nur auftragsbezogen für kurze Zeit erfolgten und dass die Unterkünfte nicht austauschbar waren.
- 34 3. Das angefochtene Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen im Sinne des § 126 Abs. 4 FGO als richtig; eine Entscheidung in der Sache ist mangels Feststellung der konkreten betrieblichen Verhältnisse der Klägerin durch das FG nicht möglich. Das Urteil enthält keine tragfähige Tatsachengrundlage für die tatrichterliche Folgerung, dass die Klägerin die von ihr angemieteten Mitarbeiterunterkünfte nicht ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb hätte vorhalten müssen.
- 35 4. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die erforderlichen Feststellungen nachholen, namentlich die speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin feststellen und im Lichte der hier dargestellten Rechtsgrundsätze würdigen müssen.
- 36 Auf die Zahl der überregional eingesetzten Mitarbeiter oder die Relation ihrer Anzahl zur Gesamtzahl der Beschäftigten kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht an. Wie ausgeführt ist (fiktives) Anlagevermögen nicht nur dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut dem Kerngeschäft eines Unternehmens dient. Es genügt, dass es (erkennbar) objektiv und subjektiv dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. § 247 Abs. 2 HGB); es muss ihm nicht direkt oder unmittelbar dienen und nicht zwingend erforderlich sein.
- 37 Sofern das FG danach hinsichtlich einzelner Unterkünfte die Anlagevermögenseigenschaft bejaht, bedürfte es zudem auch einer rechtlichen Einordnung der aufgrund der geschlossenen Verträge zu entrichtenden Entgelte in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal "Miet- und Pachtzinsen".
- 38 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de