

## **Keine Hinzurechnung von Lagerentgelten i. S. der §§ 467 ff. HGB für unbewegliche Wirtschaftsgüter nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG**

**(OFD NRW, Verfügung vom 3.2.2014 - G 1422 - 2014/0008)**

Bei einem Lagervertrag i. S. der §§ 467 ff. HGB handelt es sich um ein spezialrechtlich geregeltes unternehmerisches Verwahrgeschäft. Gegenstand eines Lagervertrags zwischen dem Einlagerer und dem Lagerhalter ist neben der Lagerortsgestellung auch die Aufbewahrung dieser Lagergüter und damit die Übernahme von Obhutspflichten für das eingelagerte Gut (z. B. ordnungsgemäße Unterbringung, Ein- und Ausgangskontrolle sowie regelmäßige Überprüfung und Beobachtung des Lagergutes, Schutz vor rechtswidrigem Zugriff Dritter u. a.). Diese Fürsorge- und Obhutspflichten des Lagerhalters für das eingelagerte Gut stellen das Hauptmerkmal eines Lagervertrags dar und geben ihm damit das Gepräge in der Form, dass ein Vertragsgebilde besonderer Art entsteht, welches nicht mehr nur als ein Nebeneinander von gleichwertigen Leistungen verschiedener Vertragstypen charakterisiert werden kann. Auf das BFH-Urteil vom 14. 11. 1968 (V 191/65, BStBl. II 1969 S. 120) zur Abgrenzung zwischen Mietvertrag und Lagervertrag wird Bezug genommen.

Die gewerbsteuerliche Behandlung von Entgelten aus Lagerverträgen i. S. der §§ 467 ff. HGB richtet sich demzufolge nach dem Grundsatz der Rdn. 7 des gleichlautenden Ländererlasses vom 2. 7. 2012 (G 1422-95-V B 4, DB0483267).

Entgelte aus Lagerverträgen i. S. der §§ 467 ff. HGB sind daher nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nicht dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, weil die handelsrechtlichen besonderen Fürsorge- und Obhutspflichten des Lagerhalters die Mietvertrags- (§§ 535 ff. BGB) bzw. Pachtvertragsbestandteile (§§ 581 ff. BGB) überlagern.

Da es sich bei den gesetzlichen Regelungen der §§ 467 ff. HGB um dispositives Recht handelt, ist der Lagervertrag im Einzelfall nach den vertraglichen Regelungen zur Lagerung und Aufbewahrung der Lagergüter von einem Mietvertrag (§§ 535 ff. BGB) bzw. Pachtvertrag (§§ 581 ff. BGB) abzugrenzen. Von einer gewerbsteuerlich hinzurechnungspflichtigen Miete/Pacht nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ist insbesondere dann auszugehen, wenn der Einlagerer selbst die Obhut über das eingelagerte Gut übernimmt und sein Vertragspartner ihm in erster Linie lediglich die zur Lagerung erforderlichen Räume zur Verfügung stellt.