
Datum: 16.10.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1371/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1016.7K1371.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte im Streitjahr 1998 zu Recht eine Hinzurechnung der Hälfte der von der Klägerin in diesem Jahr gezahlten Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden und im fremden Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gemäß § 8 Nr. 7 Satz 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) vorgenommen hat.

2

Das Einzelunternehmen hat im Wege der Betriebsverpachtung sein bewegliches Anlagevermögen an die Klägerin verpachtet

3

Aus diesem Grunde erklärte die Klägerin Im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 1998 bei den Hinzurechnungen einen Betrag in Höhe von 38.580 DM als hälftigen Anteil der von ihr im Streitjahr geleisteten Miet- und Pachtzinsen im Sinne des § 8 Nr. 7 Satz 1 (GewStG). Unter Berücksichtigung dieser Angabe ermittelte der Beklagte im Rahmen des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag für 1998 vom 09.06.2000 eine Summe des Gewinns und der Hinzurechnung in Höhe von DM und setzte unter Berücksichtigung dieser Bemessungsgrundlage einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von DM fest.

4

Der Bescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO vorläufig. Aus den Erläuterungen zum Bescheid ergibt sich,

5

dass sich die Vorläufigkeit auf das vor dem Bundesverfassungsgericht zur Frage der Verfassungswidrigkeit des Gewerbesteuergesetzes anhängige Verfahren bezieht und der Bescheid insoweit in vollem Umfang vorläufig ist.

Hiergegen legte die Klägerin am 05.07.2000 Einspruch ein und wies daraufhin, dass die Vorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG über die Hinzurechnung der hälftigen Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden fremden Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens nach dem Urteil des EuGH vom 26.10.1999 gegen Art. 59 des EGV verstoße und daher nicht mehr anzuwenden sei.

Die Vorschrift würde des weiteren auch gegen das verfassungsrechtlich verankerte Gleichheitsgebot nach Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen. Denn während inländische Unternehmen, die mit nicht gewerbesteuerpflichtigen ausländischen Unternehmen Miet- oder Pachtverträge abschließen, von der Hinzurechnung befreit würden, würden inländische Unternehmen, die mit inländischen nicht gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen derartige Verträge abschließen, mit der Hinzurechnung belastet. Insofern sei die Anwendung des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG rechtswidrig und verletze die Klägerin in ihren Rechten.

Die Klägerin beantragte deshalb, einen geänderten Bescheid ohne die Hinzurechnung der genannten Miet- und Pachtzinsen zu erlassen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 07.02.2001 wurde der Einspruch der Klägerin vom Beklagten als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte maßgeblich darauf ab, dass der EuGH im Urteil vom 26.10.1999 entschieden habe, dass die Regelung des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG deshalb nicht mit Art. 59 EGV vereinbar sei, weil die Vorschrift Vermieter und Verpächter mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedsstaat diskriminiere. Bis zu einer gesetzlichen Neuregelung sei in den Fällen, in denen der ausländische Vermieter, Verpächter oder Leasinggeber in einem EU- bzw. EWR-Staat oder in einem Staat ansässig sei, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen bestehe, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gegen inländische Mieter/ Pächter oder Leasingnehmer nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO auszusetzen, soweit sie die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG betreffe.

Im Streitfall liege ein vergleichbarer Sachverhalt nicht vor, da die Klägerin unstreitig keine ausländischen Vermieter oder Verpächter habe. Daher sei das Urteil des EuGH vom 26.10.1999 auf den Streitfall nicht anwendbar. Für eine generelle Unvereinbarkeit des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG mit höherrangigem Recht sei dem Urteil des EuGH nichts zu entnehmen. Das Urteil des EuGH stelle lediglich eine Diskriminierung von Vermietern, Verpächtern oder Leasinggebern mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedsstaat fest.

Sollte der EuGH weitergehende Entscheidungen hinsichtlich einer generellen Unvereinbarkeit der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG mit höherrangigem Recht treffen, so könnte eine Berichtigung des Gewerbesteuermessbescheids 1998 aufgrund der Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO jederzeit erfolgen.

Im Rahmen ihrer hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass die Vorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG nach dem Urteil des EuGH vom 26.10.1999 gegen Art. 59 EGV und mithin gegen höherrangiges Recht verstoße. Die Vorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG sei nach der Rechtsprechung des EuGH allein aufgrund der Normenhierarchie rechtswidrig.

Darüber hinaus ergebe sich im Streitfall durch die Handhabung der Finanzverwaltung ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Dadurch, dass die Finanzverwaltung anerkenne, dass die

Vorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG auf Miet- und Pachtzinsen, die von gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen an ausländische und damit nicht gewerbesteuerpflichtige Vermieter und Verpächter gezahlt würden, nicht anzuwenden sei, entstehe eine gleichheitswidrige Steuersituation. Denn während ein Unternehmer, der Pachtzinsen an einen nicht gewerbesteuerpflichtigen ausländischen Verpächter zu zahlen habe, sich diese Pachtzinsen nicht ertragserhöhend zurechnen lassen müsse, müsse hingegen ein Unternehmer, der an einen nicht gewerbesteuerpflichtigen inländischen Verpächter Pachtzinsen entrichte, diese hälftig der Gewerbesteuer unterwerfen.

Obwohl also in beiden Fallkonstellationen die Vertragspartner keine Gewerbesteuer zu entrichten verpflichtet seien, würden den gewerbesteuerpflichtigen Pächter aufgrund der derzeitigen Handhabung des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG völlig konträre Rechtsfolgen hinsichtlich der Hinzurechnung zum Gewerbeertrag treffen. 14

Da für diese Ungleichbehandlung keine sachlichen Gründe zur Verfügung stünden, verbiete der Art. 3 Abs. 1 GG die Anwendung des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG auch in rein inländischen Fällen. 15

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH entstehe nunmehr die Situation, dass im Falle eines deutschen nicht gewerbesteuerpflichtigen Vermieters eine Hinzurechnung erfolge, obwohl beim ausländischen nicht gewerbesteuerpflichtigen Vermieter eine Hinzurechnung nicht erfolgen dürfe. Ob schon also in beiden Fällen die Vermietungs- bzw. Verpachtungszinsen beim deutschen Fiskus nicht gewerbesteuerbehaftet seien und damit der Gesetzestext eine Hinzurechnung gebiete, werde in dem einen Fall eine Hinzurechnung vollzogen, im anderen Fall nicht. Ein sachlicher Grund für diese Ungleichbehandlung sei nicht gegeben, da das Gesetz allein an die Gewerbesteuerpflicht anknüpfe. 16

Die Klägerin beantragt, 17

die Pachtzinsen in Höhe von 38.580 DM dem Gewerbeertrag nicht hinzuzurechnen und den Gewerbemessbetrag 1998 entsprechend herabzusetzen 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Er ist der Auffassung, dass das von der Klägerin herangezogene EuGH-Urteil nur Fälle betreffe, in denen nur deshalb eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG beim Pächter zu erfolgen habe, weil der Verpächter mangels einer Betriebsstätte im Inland nicht sachlich gewerbesteuerpflichtig sei. 21

Im übrigen sei für den Beklagten die von der Klägerin behauptete Ungleichbehandlung von inländischen, nicht gewerbesteuerpflichtigen Vermietern und ausländischen Vermietern nicht nachzuvollziehen. 22

Entscheidungsgründe 23

Die Klage ist nicht begründet. 24

Der Beklagte hat zu Recht die von der Klägerin gezahlten hälftigen Miet- und Pachtzinsen im Sinne des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG ihrem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Der Senat vermag in diesem Vorgehen weder einen Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche, noch gegen verfassungsrechtliche Rechtsgrundsätze zu erblicken. 25

I. Gemäß § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG ist dem Gewinn aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung des Gewerbeertrags die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen hinzuzurechnen, die für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden und in fremdem Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geleistet werden. Dies gilt grundsätzlich jedoch nicht, soweit die Miet- und Pachtzinsen beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbebesteuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind, § 8 Nr. 7 Satz 2 Halbsatz 1 GewStG. Durch diese Ausnahme soll die gewerbesteuerliche Doppelbelastung der betreffenden Miet- und Pachtzinsen ausgeschlossen werden (vgl. hierzu nur Beschluss des BFH vom 30. Dezember 1996 I B 61/96, Bundessteuer II 1997, 466). Die Vorschrift dient, wie die Vorschrift des § 8 GewStG insgesamt, der Ermittlung des objektiven von den Verhältnissen des Inhabers zum Gewerbebetrieb losgelösten Gewerbeertrags. Durch die Hinzurechnung soll derjenige, der fremde Vermögensgegenstände in seinem Betrieb nutzt, dem selbstnutzenden Eigentümer entsprechender Wirtschaftsgüter gleichgestellt werden. Für die Hinzurechnung nur der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen bestehen sachgerechte Gründe. Dem Eigentümer verbleibt nach Abzug von Unkosten nur ein Teil der Zinsen als Reinertrag. Diesen hat der Gesetzgeber notwendig typisierend mit 50 % angesetzt. (zu den Zielsetzungen der Vorschrift vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, 5. Auflage 2002, § 8 Nr. 7 GewStG Rdn 1).

26

Mit Urteil vom 26.10.1999 hat der EuGH festgestellt, dass die Regelung eines Mitgliedsstaats, die wie § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG einen steuerlichen Vorteil für die Mehrzahl der Unternehmen vorsieht, die Wirtschaftsgüter von in diesem Mitgliedsstaat ansässigen Vermietern mieten, diesen Vorteil jedoch stets jenen Unternehmen versagt, die Wirtschaftsgüter bei in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Vermietern mieten, eine Ungleichbehandlung je nach dem Sitz des Dienstleistenden bewirkt, die durch Art. 59 des EGV untersagt ist (vgl. Urteil vom 26. Oktober 1999 Rechtssache C - 294/97, BStBl. II 1999, 851).

27

Auch der Bundesfinanzhof hat im Rahmen eines Verfahrens des einstweiligen Rechtsschutzes festgestellt, dass es im summarischen Verfahren nicht auszuschließen sei, dass die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG in allen Fällen, in denen der betreffende Vermieter oder Verpächter in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig sei, gegen Art. 59 ff. EGV und das darin enthaltene Verbot von Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs verstoße (vgl. Beschluss vom 30. Dezember 1996 I B 61/96, BStBl. II 1997, 466). Denn die Hinzurechnungen könnten in diesen Fällen nur deshalb nicht unterbleiben, da die Regelung nicht anwendbar seien, wenn die Miet- und Pachtzinsen einem ausländischen Empfänger zufließen würden. Die Regelung des § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG und die entsprechende Vorschrift des § 9 Nr. 4 GewStG hätten den Zweck, die doppelte Erfassung von Miet- und Pachtzinsen beim Mieter oder Pächter einerseits und beim Eigentümer andererseits zu verhindern. Scheide die Möglichkeit, die Miet- oder Pachtzinsen bei dem Vermieter oder Verpächter zur inländischen Gewerbebesteuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen, aus, weil der Vermieter oder Verpächter von der Gewerbebesteuer befreit sei oder weil die Entgelte in einem ausländischen Gewerbebetrieb angefallen seien, so müssten die Miet- oder Pachtzinsen nach der Gesetzessystematik beim Mieter oder Pächter erfasst werden. Die Bestimmung des § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG knüpfe damit zwar nicht förmlich an die Ausländereigenschaft des Vermieters oder Verpächters an, sie würde jedoch aber in erster Linie jene Fälle betreffen, in denen Vermieter oder Verpächter ein ausländisches Unternehmen sei. Dies gelte zumindest für Leasingsachverhalte, bei denen auf Seiten des Leasinggebers ausnahmslos gewerbliche Unternehmen auftreten würden. Die Vergleichbarkeit mit inländischen Vermietern oder Verpächtern, die im Inland ansässig, jedoch ausnahmsweise von der Gewerbebesteuer befreit seien, sei danach so gut wie nicht gegeben. Damit aber bestehe die Gefahr, dass der freie Dienstleistungsverkehr

28

innerhalb der Europäischen Gemeinschaft behindert werde.

II. Unter Berücksichtigung dieser gemeinschaftsrechtlichen Einschränkungen, die sich für die Anwendung des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG ergeben, sieht der Senat im Streitfall jedoch keine Veranlassung davon auszugehen, dass die Anwendung des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG im Falle eines inländischen nicht gewerbesteuerpflichtigen Vermieters oder Verpächters gegen gemeinschaftsrechtliche oder verfassungsrechtliche Rechtsgrundsätze verstößt. 29

1. Zunächst einmal vermag der Senat der Rechtsauffassung der Klägerin nicht zu folgen, dass sich aus der vorgenannten Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 26.10.1999 ergibt, dass mit dieser Entscheidung die Vorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG überhaupt nicht mehr anzuwenden ist. 30

Die Wirkung des Urteils des Europäischen Gerichtshofs im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 234 EGV ist nicht ausdrücklich geregelt. Das Urteil bindet jedenfalls nach dem Zweck des Art. 234 EGV das vorlegende Gericht und alle weiteren Gerichte, die in dem selben Rechtsstreit zu entscheiden haben. 31

Darüber hinaus tritt eine Bindungswirkung in formellen Sinne nicht ein. Stellt sich in einem anderen Rechtsstreit die selbe Auslegungs- oder Gültigkeitsfrage, so besteht keine Vorlagepflicht, wenn das Gericht sich dem Urteil des EuGH anschließt. Ohne eigene Vorlage darf es eine vom EuGH für ungültig erachtete Handlung eines Gemeinschaftsorgans nicht als gültig behandeln oder eine Gemeinschaftsvorschrift dem Urteil des EuGH entgegen auslegen (vgl. hierzu Geiger EUV/EGV, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 3. Auflage 2000, Art. 234 EGV Randnr. 32 ff.). Die Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs enthalten insoweit eine verbindliche Auslegung der Regelungen des EG-Vertrages und ihrer Bedeutung für das nationale Steuerrecht. Auch wenn der Europäische Gerichtshof in Vorabentscheidungsverfahren nationales Recht weder auslegt, noch auf seine Gültigkeit überprüft, sind seine Entscheidungen auf der geltenden Grundlage des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor dem innerstaatlichen Recht zu beachten (vgl. zu Inhalt und Umfang der Rechtswirkungen von EuGH-Urteilen grundsätzlich Urteil des BFH vom 13. Juni 2002 VI R 168/00, BFH/NV 2002, 1517). Insoweit bedarf es also genauester Überprüfung, für welche Fallkonstellation der Europäische Gerichtshof eine Auslegung des EG-Vertrages vorgenommen hat, und insbesondere mit welcher inhaltlichen Reichweite. 32

In Streitfall ist dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt worden, ob die Vorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG steuerliche Vorteile nur für solche Unternehmen vorsehen darf, die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von gewerbesteuerpflichtigen inländischen Unternehmen anmieten oder anpachten und diesen steuerlichen Vorteil, die Nichthinzurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen in denjenigen Fällen ausschließen darf, in denen eine entsprechende Anmietung und Anpachtung von einem ausländischen und damit nicht der inländischen Gewerbesteuer unterliegenden Unternehmen erfolgt. Ausschließlich zu dieser Vorlagefrage im Sinne des Art. 234 EGV hat der Europäische Gerichtshof Stellung genommen und dabei festgestellt, dass eine solche gesetzliche Regelung eine Ungleichbehandlung je nach dem Sitz des Dienstleistenden bewirkt und damit die in den anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Unternehmen definitiv benachteiligt. Der Europäische Gerichtshof hat eine solche gesetzliche Regelung als mit Art. 59 des EGV, dem Diskriminierungsverbot im Rahmen der allgemeinen Freiheit des Dienstleistungsverkehrs, nicht vereinbar erklärt. 33

Der Senat vermag dieser Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs nicht die gleichzeitige Wertung zu entnehmen, dass damit die Vorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG insgesamt nicht mehr anwendbar ist und Hinzurechnungen auch nicht mehr im Rahmen solcher Sachverhalte erfolgen dürfen, in denen lediglich inländische Unternehmen oder Personen beteiligt sind und in denen eine Benachteiligung ausländischer Unternehmen ausgeschlossen ist.

Eine solche Aussage im Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 26.10.1999 ist dieser Entscheidung weder dem Wortlaut noch der Zielsetzung nach zu entnehmen und letztlich auch nicht im Wege der Auslegung aus ihr abzuleiten. 35

Dem Europäischen Gerichtshof ist es in der genannten Entscheidung vielmehr erkennbar darum gegangen, eine Diskriminierung des freien Dienstleistungsverkehrs zwischen im Wettbewerb stehenden Unternehmen, die in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten ansässig sind, zu verhindern. Ein darüber hinausgehender Entscheidungsinhalt, insbesondere im Hinblick auf Sachverhalte, an denen allein inländische Unternehmen beteiligt sind und die keine - auch nicht mittelbare - benachteiligende Ausstrahlungswirkungen für Unternehmen anderer Mitgliedsstaaten haben können, ist nicht ersichtlich. 36

Die Tatsache, dass damit der inländische Gesetzgeber dazu aufgerufen ist, im Rahmen des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG eine Neuregelung zu schaffen, die ausländische Unternehmen nicht benachteiligt, steht damit der Anwendung dieser Vorschrift in denjenigen Fällen nicht entgegen, in denen ausschließlich inländische Unternehmen beteiligt sind und in denen gerade eine Hinzurechnung der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen erfolgen soll, weil der betreffende inländische Vermieter oder Verpächter nicht gewerbsteuerpflichtig ist. Denn im Falle einer solchen Hinzurechnung kann eine Benachteiligung ausländischer Unternehmen ja gerade nicht eintreten. 37

2. Die Anwendung des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG verstößt im Streitfall aber auch nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Auf der Ebene der Klägerin als Mieterin liegt insoweit keine sachlich ungerechtfertigte Differenzierung vor 38

a. Grundsätzlich verstößt die unterschiedliche Behandlung der Miet- und Pachtzinsen, je nach dem inwieweit der Vermieter oder der Verpächter selbst gewerbsteuerpflichtig ist, nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (vgl. hierzu nur Urteil des BFH vom 30. März 1994 I R 123/93, BStBl. II 1994, 810). Danach darf sich der Gesetzgeber darauf beschränken, die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG grundsätzlich nur für den Fall auszuschließen, dass die Miet- und Pachtzinsen beim Empfänger der Gewerbebeertragsteuer unterliegen. Der Ausschluss der Hinzurechnung dient dazu, die Doppelbelastung der Miet- und Pachtzinsen mit Gewerbebesteuer zu verhindern. Er ist damit nur in den Fällen erforderlich, in denen die Miet- oder Pachtzinsen beim Vermieter bzw. Verpächter Teil des Gewerbebeertrags sind. Zudem ist davon auszugehen, dass die gewerbsteuerpflichtigen Vermieter bzw. Verpächter im allgemeinen ihre Gewerbebesteuerbelastung bei der Kalkulation der Miet- bzw. Pachtzinsen berücksichtigen und deshalb einen entsprechend höheren Miet- bzw. Pachtzins fordern und erhalten. Dieser Wettbewerbsnachteil der gewerblichen Vermieter und Verpächter gegenüber den nicht gewerbsteuerpflichtigen Vermietern oder Verpächtern wird durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 Satz 1 und 2 GewStG ausgeglichen. Dass in Einzelfällen, wenn es die Marktlage gestattet, nicht gewerbsteuerpflichtige Vermieter oder Verpächter gleich hohe oder gar höhere Miet- oder Pachtzinsen als gewerbsteuerpflichtige Vermieter bzw. Verpächter fordern und erhalten, muss der Gesetzgeber bei einer allgemeinen Regelung nicht berücksichtigen (so der BFH im Urteil vom 30. März 1994 I R 123/93, a.a.O.). 39

Daraus ergibt sich, dass die unterschiedliche Behandlung desjenigen Mieters oder Pächters, der bei einem inländischen gewerbsteuerpflichtigen Vermieter oder Verpächter die beweglichen Wirtschaftsgüter seines Anlagevermögens anmietet oder anpachtet gegenüber demjenigen Mieter der dies bei einem inländischen nicht gewerbsteuerpflichtigen Vermieter oder Verpächter tut, unzweifelhaft durch einen sachlichen Grund - nämlich die Vermeidung der gewerbsteuerlichen Doppelbelastung des gezahlten Miet- oder Pachtzinses - gerechtfertigt und damit nicht willkürlich ist.

b. Aber auch die unterschiedliche Behandlung desjenigen Mieters oder Pächters, der die betreffenden betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter bei einem inländischen nicht gewerbsteuerpflichtigen Vermieter anmietet gegenüber demjenigen Mieter oder Pächter, der dies bei einem ausländischen und damit ebenfalls nicht gewerbsteuerpflichtigen Vermieter oder Verpächter tut, ist sachlich gerechtfertigt und verstößt damit nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. 41

Dabei ist vom Grundsatz her zu berücksichtigen, dass die Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte keineswegs immer einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellen muss, die Ungleichbehandlung vielmehr gerechtfertigt sein kann. Für diese Rechtfertigung ist allerdings ein hinreichend gewichtiger Grund notwendig. Dabei ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft, vorausgesetzt die Auswahl ist sachlich vertretbar und nicht sachfremd, bzw. willkürlich. Auf keinen Fall verlangt Absatz 1 des Art 3 GG, dass dabei die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gewählt wird. Andererseits muss insoweit ein innerer Zusammenhang zwischen den vorgefundenen Unterschieden und der differenzierenden Regelung bestehen. Als Grund für die Differenzierung kommt dabei jede vernünftige sachbezogene Erwägung in Betracht (vgl. hierzu nur mit umfassenden Nachweisen zur Rspr. des BVerfG Jarass in Jarass/Pieroth, 6. Auflage 2002, Art 3 GG Rdn 14 - 16). 42

Auf der Grundlage dieser Anforderungen, die an die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der unterschiedlichen Behandlung vergleichbarer Sachverhalte zu stellen sind, ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Regelung des § 8 Nr. 7 GewStG grundsätzlich die Hinzurechnung der hälftigen Miet- und Pachtzinsen in all denjenigen Fällen anordnet, in denen auf Seiten des Vermieters oder Verpächters diese Miet- oder Pachtzinsen nicht der Gewerbesteuerpflicht unterliegen. Dieses Regelungsziel hat der Gesetzgeber für alle Mieter, die von einem inländischen gewerbsteuerpflichtigen oder nicht gewerbsteuerpflichtigen Vermieter die betreffenden Wirtschaftsgüter anmieten, auch umgesetzt. Lediglich für ausländische Dienstleister oder Unternehmer, die nicht der inländischen Gewerbesteuerpflicht unterliegen, ist diese gesetzliche Konzeption durch das EuGH-Urteil vom 26.10.1999 auf der Grundlage gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben und Rechtsgrundsätze durchbrochen worden. Die Tatsache, dass nunmehr die Anmietung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens danach unterschiedlich behandelt wird, ob es sich bei dem betreffenden Vermieter um einen ausländischen Dienstleister bzw. Unternehmer oder um einen nicht gewerbsteuerpflichtigen inländischen Vermieter handelt - im letzteren Fall erfolgt eine Hinzurechnung, im ersteren hingegen nicht - , obwohl in beiden Fällen der betreffende Vermieter nicht gewerbsteuerpflichtig ist, stellt jedoch keine willkürliche Ungleichbehandlung gleich gelagerter Sachverhalte dar. Der sachliche Grund für diese Differenzierung besteht vielmehr in der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe, die in anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Unternehmen und die inländischen Unternehmen hinsichtlich ihrer Wettbewerbsbedingungen gleich zu behandeln. Dieser sachliche Grund ist zwar im wesentlichen auf der Ebene des Vermieters angesiedelt, entfaltet aber eine 43

ausreichende Ausstrahlungswirkung auf die Ebene des Mieters. Denn die Differenzierung danach, ob es sich insoweit um einen inländischen nicht gewerbsteuerpflichtigen Vermieter oder um einen ausländischen Vermieter handelt, ist auch aus der Sicht des Mieters nicht in gleichheitswidriger Intensität willkürlich, sondern durch die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben bedingt und damit sachlich gerechtfertigt.

c. Darüberhinaus steht der Senat auch auf dem Rechtsstandpunkt, dass für die Überprüfung eines Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz die Gruppe derjenigen Mieter, die bei einem inländischen nicht gewerbsteuerpflichtigen Vermieter die betreffenden Wirtschaftsgüter anmieten, derjenigen Gruppe von Mietern gegenübergestellt werden muss, die dies bei einem ausländischen Vermieter tun, der die Vermietung nicht im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit als Dienstleister ausübt, sondern vielmehr im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. Denn für diese Vergleichsgruppe, d.h. für die ausländischen, nicht als Dienstleister unternehmerisch tätigen Vermieter kann nämlich die Entscheidung des EuGH vom 26.10.1999 sowohl ihrer Zielsetzung nach - nämlich wettbewerbsverzerrende Ungleichbehandlungen zwischen Unternehmen, die in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten ansässig sind, zu vermeiden - als auch nach ihrem Wortlaut nicht eingreifen. Als Vergleichsgruppen sind daher einerseits diejenigen Mieter, die bei inländischen oder ausländischen unternehmerisch tätigen Dienstleistern die betreffenden Wirtschaftsgüter anmieten, und andererseits diejenigen Mieter, die dies bei inländischen oder ausländischen nicht unternehmerisch tätigen Vermietern tun, zu betrachten. In der ersteren Vergleichsgruppe unterbleibt einheitlich eine Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen beim Mieter, in der letzteren Vergleichsgruppe findet die entsprechend einheitliche Hinzurechnung statt. Dieser Gleichlauf der Hinzurechnungsregelung danach, ob die Anmietung bei einem in- oder ausländischen Unternehmer oder bei einem in- oder ausländischen privaten Vermieter erfolgt, dokumentiert nach Auffassung des Senats in hinreichendem Maße, dass insoweit keine sachfremde oder willkürlich unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Sachverhalte vorgenommen wird. Die Tatsache, dass gleichwohl eine Hinzurechnung auch im Falle der Anmietung von einem ausländischen Dienstleister nach der Zielsetzung der Hinzurechnungsbestimmung geboten wäre, führt nicht dazu, dass damit die gesamte Regelung als Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz anzusehen ist. Das Gebot und das Ziel, gleiche Wettbewerbsbedingungen für in- und ausländische Unternehmen gleichermaßen herzustellen, stellt vielmehr insoweit einen ausreichenden sachlichen Differenzierungsgrund dar. Die hinsichtlich der Hinzurechnung vorliegende Ungleichbehandlung des Mieters, der die betreffenden Wirtschaftsgüter bei einem inländischen nicht gewerbsteuerpflichtigen oder bei einem ausländischen nichtunternehmerisch tätigen Vermieter anmietet gegenüber demjenigen Mieter, der dies bei einem ausländischen Dienstleister tut, ist von daher sachlich begründet und damit gerade nicht willkürlich bzw. gleichheitswidrig im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 45

IV. Da die Frage, welche Auswirkungen die Entscheidung des EuGH vom 26.10.1999 auf die Vorschrift des § 8 Nr. 7 Satz 1 und 2 GewStG in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht insgesamt hat, insbesondere ob die Vorschrift auf inländische nicht gewerbsteuerpflichtige Unternehmen weiterhin anwendbar ist, bislang ebensowenig höchstrichterlich geklärt ist, wie die Frage, ob in diesem Fall ein verfassungsrechtlicher Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gegeben ist, hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung und ist mithin die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu zulassen. 46

