
Datum: 27.10.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1022/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1027.9K1022.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Klägerin wendet sich gegen die bei ihrer Organgesellschaft gemäß § 8 Nr. 1 e Gewerbesteuergesetz (GewStG) vorgenommene Hinzurechnung von Mietzinszahlungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 7 GewStG.	2
Die Klägerin ist Organträgerin der K Mietservice GmbH. Die K Mietservice GmbH erbringt im Bereich der Wohnraumvermietung Serviceleistungen. Dabei beschränkt sie sich nicht auf derartige Dienstleistungen, sondern betreibt selbst die Anmietung und Weitervermietung von Wohnraum im eigenen Namen und auf eigenes Risiko. Daneben ist sie noch mit ihrem Personal für andere Unternehmen der K Immobiliengruppe, also für andere Tochtergesellschaften der Klägerin, tätig.	3
Hinsichtlich der An- und Weitervermietung von Wohnimmobilien werden die vereinnahmten Mieten als Erträge und die an die Eigentümer der Wohnimmobilien gezahlten Mieten als Aufwendungen für bezogene Leistungen in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.	4
Im Rahmen des erstmaligen unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO stehenden Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 vom 22.07.2009 wurde die Klägerin antragsgemäß veranlagt. Dabei wurde ein aufgrund der gewerbesteuerlichen	5

Organschaft der Klägerin zuzurechnender Gewerbeertrag der Organgesellschaften in Höhe von 623.586 € zugrunde gelegt. In dem Bescheid gelangte der Beklagte zu einem Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 12.015,50 €.

Am 28.01.2010 erließ der Beklagte einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 und legte dabei einen Gewerbeertrag der Organgesellschaften in Höhe von 1.311.761 € zugrunde. Dabei berücksichtigte er nunmehr, dass die K Mietservice GmbH im Streitjahr aus der Vermietung fremder Wohnimmobilien nicht nur Mieteinnahmen in Höhe von 6.442.043,71 € erzielt, sondern zugleich für die Anmietung dieser Objekte Mietzinsen in Höhe von 4.374.420 € aufgewandt hatte. Der Beklagte ging nunmehr davon aus, dass gemäß § 8 Nr. 1 e GewStG von den gezahlten Mietzinsen ein Finanzierungsanteil von 13/20 (=65 %), somit in Höhe von 2.843.373 € in Ansatz zu bringen sei, von dem der Freibetrag - soweit nicht für andere Hinzurechnungen verbraucht - mit 90.473 € abzusetzen sei. Aus dem verbleibenden Betrag in Höhe von 2.752.900 € stelle ein Anteil von einem Viertel und damit insgesamt 688.225 € denjenigen Hinzurechnungsbetrag dar, der dem Gewinn der K Mietservice GmbH im Sinne des § 7 GewStG hinzuzufügen sei. Die sich daraus ergebende Erhöhung des Gewerbesteuermessbetrages um 24.087,88 € (3,5 % von 688.225 €) führte zu einem nunmehr festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 36.102,50 €.

Hiergegen legte die Klägerin am 09.02.2010 fristgerecht Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 05.03.2010 als unbegründet zurückwies.

Im Rahmen der Einspruchsentscheidung stellte sich der Beklagte auf den Standpunkt, dass im Streitfall die Tatbestandsmerkmale des § 8 Nr. 1 e GewStG für eine teilweise Hinzurechnung der von der K Mietservice GmbH gezahlten Mietzinsen erfüllt seien. Sowohl nach dem Wortlaut als auch nach dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift bestünden keine Bedenken gegen ihre Anwendung auf die Geschäftstätigkeit der K Mietservice GmbH. Auch eine Verfassungswidrigkeit der Vorschrift sei nicht zu erkennen. Die Vorschrift sei ab dem Veranlagungszeitraum 2008 neu eingeführt worden. Ihr Zweck entspreche dem des § 8 Nr. 7 GewStG alter Fassung. Auch bei ihr gehe es um die Erfassung des Finanzierungsanteils der Miet- und Pachtzinsen, der den objektivierten Gewerbeertrag nicht verringern solle. Diesen Finanzierungsanteil habe der Gesetzgeber notwendig typisierend mit einer Belastung von letztlich 16,25 % angesetzt. Verfassungsrechtlich sei bereits die Vorgängervorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG alter Fassung nicht zu beanstanden gewesen, sie sei weder willkürlich gewesen noch habe sie gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoßen. Für die Neuregelung ergebe sich nichts anderes.

Gegen diese Einspruchsentscheidung hat die Klägerin fristgerecht Klage erhoben. Sie macht geltend, dass für den Fall, dass die K Mietservice GmbH nicht in den von der Klägerin geführten Konzern eingegliedert wäre und sie nicht die sich aus dieser Konzernzugehörigkeit ergebenden Dienstleistungen gegenüber anderen Konzerngesellschaften erbringen würde, ihre Geschäftstätigkeit allein auf die Anmietung und Vermietung von Wohnraum im eigenen Namen und auf eigenes Risiko beschränkt wäre. Unter dieser Prämisse wären im Streitjahr 2008 Umsatzerlöse aus Vermietungen in Höhe 6.442.043,71 € angefallen. Die Aufwendungen für bezogene Leistungen (unter anderem Mieten für die Anmietung des weitervermieteten Wohnraums) wären mit 5.686.270,81 € anzusetzen gewesen. Die hierin enthaltenen Miet- und Pachtaufwendungen beliefen sich auf 4.374.420 €. Der auf die Vermietungstätigkeit entfallende Anteil am gesamten Personal habe einen Umfang von 548.672,61 € gehabt.

Ohne Berücksichtigung von Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag hätte sich dann ein Ergebnis der gewerblichen Geschäftstätigkeit in Höhe von 188.962,56 € ergeben. Der Beklagte habe im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags der K Mietservice GmbH, der in den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid der Klägerin als Organträgerin einfließe, die von der K Mietservice GmbH gezahlten Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gemäß § 8 Nr. 1 e GewStG dem Gewinn hinzugerechnet. Unter Berücksichtigung dieser Berechnungsweise ergebe sich eine theoretische Gewerbesteuerbelastung der K Mietservice GmbH (auf Stand-Alone-Basis unter Berücksichtigung der beschriebenen Prämissen) in Höhe von 135.150 €. Zuzüglich der Körperschaftsteuerbelastung in Höhe von 28.412 € sowie einer Verpflichtung zur Zahlung von Solidaritätszuschlag in Höhe von 1.562,66 € würde sich mithin die Gesamtsteuerbelastung auf 165.124,66 € summieren. Die Gesamtsteuerbelastung entspreche somit einem Anteil von knapp 87,4 % des handelsrechtlichen Ergebnisses in Höhe von 188.962 €.

Hinsichtlich der Gewerbesteuerbelastung sei zu berücksichtigen, dass der vorläufige Jahresüberschuss von 188.962 € zuzüglich nicht abziehbarer Aufwendungen in Höhe von 457 € insgesamt 189.419 € betrage. Hierzu komme die vom Beklagten vorgenommene Hinzurechnung in Höhe von 688.227 €, die zu einem Gewerbeertrag in Höhe von insgesamt 877.646 € führe. Dieser steuerpflichtige Gewerbeertrag ergebe einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 30.716 € (3,5 % von 877.646 €), der unter Berücksichtigung des einschlägigen Hebesatzes von 440 % zu einer Gewerbesteuerschuld in Höhe von 135.150 € führe. Allein die Gewerbesteuerschuld betrage mithin ca. 71,5 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses. 11

Die Klägerin vertritt den Standpunkt, dass die Hinzurechnung der von der K Mietservice GmbH aufgewendeten Miet- und Pachtzahlungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 7 GewStG möglicherweise noch dem Wortlaut der Vorschrift entsprechen könne, nicht jedoch dem Sinn und Zweck des § 8 Nr. 1 e GewStG. 12

Voraussetzung für eine Anwendung von § 8 Nr. 1 e GewStG sei, dass es sich um Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, handelt. Dies wäre vorliegend der Fall, wenn die Miet- und Pachtzahlungen tatsächlich für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geleistet worden wären. Für diese Annahme spreche, dass es sich bei Grundbesitz, insbesondere Mietwohngrundstücken, um unbewegliche Wirtschaftsgüter handle und dass diese bei einer längerfristigen betrieblichen Nutzung regelmäßig dem Anlagevermögen zuzuordnen seien. Im Streitfall erfolge jedoch gar keine unmittelbare Nutzung des Grundbesitzes durch die K Mietservice GmbH. Vielmehr bestehe das Interesse der K Mietservice GmbH bei der Anmietung bzw. bei der Erbringung der Miet- bzw. Pachtzahlungen an die Eigentümer darin, eine Nutzungsberechtigung, also ein immaterielles Wirtschaftsgut oder Recht zu erwerben, um dieses entgeltlich an Dritte, die endgültigen Mieter des Wohnraums zu überlassen. 13

Die insoweit in Rede stehenden Nutzungsrechte seien auch von vornherein dazu bestimmt, baldmöglichst an die Endmieter weitergegeben zu werden. Es handle sich daher um immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens. 14

Nach dieser wirtschaftlich sinnvollen Interpretation sei § 8 Nr. 1 e GewStG auf den Streitfall von vornherein gar nicht anzuwenden. Denn eine entgeltliche Nutzung von Grundbesitz für betriebliche Zwecke der K Mietservice GmbH finde gerade nicht statt. Gegenstand der Miet- bzw. Pachtverhältnisse sei vielmehr das Recht zur weitergehenden Nutzungsüberlassung. 15

Soweit sich das Gericht dieser Auslegung des Gesetzes allerdings nicht anschließen sollte, sei § 8 Nr. 1 e GewStG darüber hinaus als verfassungswidrig anzusehen und daher auf den vorliegenden Fall im Ergebnis ebenfalls nicht anzuwenden.

Im Streitfall führe die Anwendung des § 8 Nr. 1 e GewStG nämlich zu einer erdrosselnden Besteuerung und verstoße damit eindeutig gegen die Garantien des Artikel 14 Abs. 1 GG. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden könne, dürfe die steuerliche Belastung keinesfalls so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt werde und damit nicht mehr in dem nach Abzug der anfallenden Steuern verbleibenden Vermögen angemessen zum Ausdruck komme.

17

Der Schutzbereich von Artikel 14 Abs. 1 GG sei jedenfalls dann verletzt, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasteten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigten, dass sie eine erdrosselnde Wirkung hätten. Im Streitfall betrage die Belastung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses auf Stand-Alone-Basis knapp 87,4 % unter Berücksichtigung von Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag. Allein die Gewerbesteuer stelle eine Belastung in Höhe von gut 71,5 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses dar. Demzufolge komme es unter Anwendung der einfachgesetzlichen Vorgaben des Steuerrechts dazu, dass der K Mietservice GmbH nach Abzug sämtlicher Steuern nicht einmal mehr 1/7 ihres handelsrechtlichen Jahresüberschusses als Gewinn nach Steuern verbleibe. Dies sei jedoch mit der Eigentumsgarantie des Artikels 14 Abs. 1 GG eindeutig nicht vereinbar.

18

Ebenfalls verstoße § 8 Nr. 1 e GewStG im Streitfall gegen Artikel 3 Abs. 1 GG, den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz. Dieser Verstoß ergebe sich daraus, dass § 8 Nr. 1 e GewStG die notwendige Differenzierung zwischen der Anmietung von Immobilien für Zwecke der eigenbetrieblichen Selbstnutzung auf der einen und für Zwecke der Weitervermietung zu Wohnzwecken auf der anderen Seite nicht vornehme. Diese fehlende notwendige Differenzierung könne auch in den für das Steuerrecht kennzeichnenden Typisierungs- und Vereinfachungsüberlegung bei der Formulierung des Gesetzes keine Rechtfertigung finden, zumal die Gesetzesbegründung insoweit nicht einmal ansatzweise eine bewusste diesbezügliche Entscheidung des Gesetzgebers erkennen lasse. Die Möglichkeit von Fallkonstellationen wie der vorliegenden habe der Gesetzgeber offensichtlich nicht einmal erkannt.

19

Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz die selben Rechtsfolgen knüpfe und die er als rechtlich gleich qualifiziere, werde insbesondere im Bereich des Ertrag- und somit auch des Gewerbesteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt, nämlich durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach müsse im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands müsse die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürften eines besonderen sachlichen Grundes. Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen habe das Bundesverfassungsgericht in seinem bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungs Zwecke sowie Typisierungs- und

20

Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmeerhöhung. Gerade dies schließe auch die Verpflichtung des Gesetzgebers ein, die Bandbreite der in Betracht kommenden Lebenssachverhalte umfassend zu analysieren und zu entscheiden, inwieweit diese miteinander vergleichbar seien, also eine steuerliche Gleichbehandlung rechtfertigen. Insoweit bestehe hinsichtlich der streitgegenständlichen Norm des § 8 Nr. 1 e GewStG die Notwendigkeit, dahingehend zu differenzieren, ob das Anmieten von Immobilien der unmittelbaren Nutzung derselben diene oder ob diese zum Zwecke der Weitervermietung zu Wohnzwecken genutzt würden und sich daher die Mieten bzw. Pachten, die an die jeweiligen Eigentümer zu zahlen seien, betriebswirtschaftlich als Wareneinsatz darstellen.

Hinzu komme, dass die für die Lastengleichheit im Ertrag - und damit auch im Gewerbesteuerrecht - maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit sich nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip bemesse. Danach unterliege der Gewerbesteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Betriebseinnahmen einerseits und den Betriebsausgaben andererseits. Unter Abweichung vom objektiven Nettoprinzip habe der Gesetzgeber des Gewerbesteuergesetzes in verschiedenen Regelungen des § 8 GewStG die Hinzurechnung bestimmter Betriebsausgaben vorgesehen. Dies diene, wie der Gesetzgeber es ausdrückt, der Bestimmung des sogenannten objektivierten Gewerbeertrags. Dies sei nach seiner Auffassung die Größe, die ausgehend von den nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinns den Ertrag des Betriebes darstelle, der insbesondere unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftet werde. Die Zielrichtung des Gesetzgebers bestehe also grundsätzlich darin, nicht alle Arten von Betriebsausgaben im Rahmen der Anwendung des Nettoprinzips zum steuerlich wirksamen Abzug zuzulassen. Tatsächlich handele es sich dabei also um einen Eingriff in das Nettoprinzip, da unstreitig vorliegende und liquiditätsmäßig auch aus dem Unternehmensvermögen abgeflossene Aufwendungen für Zwecke der Gewerbesteuer dem handelsrechtlichen Ergebnis wieder hinzugerechnet würden.

21

Das Bundesverfassungsgericht habe es bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang habe. Jedenfalls aber könne der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Hiernach entfalte schon das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung, vor allen im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidung. Die Beschränkung des steuerrechtlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand gehöre zu diesen Grundentscheidungen, sodass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip betroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen sachlich rechtfertigenden Grundes bedürften. Auf dieser Grundlage könne die Frage nach dem Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips auch hier offen bleiben. Denn eine Rechtfertigung für Abweichungen vom Nettoprinzip, wie sie sich aus § 8 Nr. 1 e GewStG ergeben, sei vorliegend, auch aus der Gesetzesbegründung, nicht ersichtlich, sodass von einer folgerichtigen Umsetzung der grundsätzlichen Belastungsentscheidung keine Rede sein könne.

22

Die Vorschrift des § 8 Nr. 1 e GewStG verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Artikel 3 Abs. 1 GG, denn die Regelung werde den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine folgerichtige Umsetzung steuerrechtlicher Belastungsentscheidung nicht gerecht. Die Norm weiche, jedenfalls bezogen auf den Streitfall, von dem nach dem

23

Nettoprinzip maßgeblichen Veranlassungsprinzip ab. Verfassungsrechtlich hinreichende sachliche Gründe für diese Abweichung ergäben sich weder aus dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck der Einnahmevermehrung noch im Rahmen gesetzgeberischer Typisierungsbefugnisse unter dem Aspekt des Ausschlusses der Relevanz von betrieblichen Finanzierungseffekten im Rahmen der Gewerbesteuer.

Die Vorschrift des § 8 Nr. 1 e GewStG unterscheide nicht danach, ob und inwieweit die angemieteten bzw. gepachteten Immobilien unmittelbar zur eigenbetrieblichen Nutzung verwendet würden oder ob sie zu Wohnzwecken weiter vermietet werden. Demzufolge bleibe unberücksichtigt, dass die Mietaufwendungen im Zusammenhang mit der Anmietung zum Zwecke der Weitervermietung betriebswirtschaftlich praktisch Wareneinsatz darstellten. Die Mietflächen würden von der Klägerin Dritten zur Nutzung überlassen. Eine eigenbetriebliche Nutzung zu anderen Zwecken, etwa zum Zwecke der Produktion oder Ähnlichem finde nicht statt. Die Entscheidung, die weitervermieteten Flächen nicht käuflich zu erwerben, sondern sie anzumieten, sei also im Falle der Klägerin keine im wesentlichen vom Finanzierungsgesichtspunkt getriebene operative Entscheidung, sondern bilde ein kennzeichnendes Merkmal ihres Unternehmenszwecks. 24

Die Regelung des § 8 Nr. 1 e GewStG enthalte daher, bezogen auf den Streitfall, eine singuläre Abweichung von dem nach dem ertragssteuerrechtlichen Nettoprinzip für die Abgrenzung gewerblicher Aufwendungen maßgeblichen Veranlassungsprinzip. Nicht das nach dem Nettoprinzip entscheidende Ergebnis von Bestimmung und Bewertung der gewerblichen Gründe und Ziele der Aufwendungen, sondern ausschließlich der unterstellte Finanzierungszweck der Entscheidung zur Anmietung entscheide über die Hinzurechnung. 25

Die Regelung des § 8 Nr. 1 e GewStG genüge somit nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen an typisierende Regelungen. Sie sei weder nach der gesetzgeberischen Zielsetzung noch nach dem objektiven Regelungsgehalt das Ergebnis eines Typisierungsvorgangs. Der Gesetzgeber habe nicht von seiner Typisierungsbefugnis Gebrauch gemacht, sondern sich von Erwägungen leiten lassen, die mit einer zulässigen Typisierung in keinem erkennbaren Zusammenhang stünden. Nach alledem sei klar, dass entweder die Rechtsauffassung der Klägerin auf der Grundlage einer zurückhaltenden Auslegung von § 8 Nr. 1 e GewStG in vollem Umfang begründet sei oder das Verfahren gemäß Artikel 100 Abs. 1 Satz 1 GG auszusetzen sei und die Frage der Verfassungswidrigkeit von § 8 Nr. 1 e GewStG dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorzulegen sei. 26

Insbesondere habe das BVerfG selbst zuletzt noch einmal hervorgehoben, dass auch die Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz von ihrer konkreten Ausgestaltung und von ihrer Einbindung in das System der anderen einkunftsbezogenen Steuern abhängen (vgl. Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04). In den vergangenen Jahren habe sich der Charakter der Gewerbesteuer sehr stark gewandelt. Durch die praktische Eliminierung der Gewerkekapi­talsteuer lege der Gesetzgeber nunmehr der Gewerbesteuer die im Gewerbeertrag ausgedrückte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Gewerbesteuerobjekts, also des Gewerbebetriebs, zugrunde. Damit handele es sich aber bei der Gewerbesteuer letztlich um eine Ertragsteuer, die den Nettoertrag als Besteuerungsgröße zugrunde lege. Damit könne die zu besteu­ernde Leistungsfähigkeit nicht mehr an einem fiktiven Soll-Ertrag orientiert werden, sondern müsse am Ist-Ertrag bemessen werden. 27

Eine fortbestehende Besteuerung der Vermögenssubstanz im Rahmen der Gewerbesteuer führe daher zu einer Verletzung der Artikel 3 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG. 28

Die Klägerin beantragt,

den angefochtenen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 vom 28.01.2010 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 05.03.2010 aufzuheben,

hilfsweise das Verfahren auszusetzen und die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 8 Nr. 1 e GewStG nach Artikel 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht vorzulegen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung vom 05.03.2010. Im Übrigen habe das BMF selbst in einem Schreiben vom 07.05.2009 dargelegt, dass der Gesetzeszweck des § 8 Nr. 1 GewStG auch in den sogenannten "Durchleitungsmietverträgen" zum Tragen komme. Die Problematik der "Durchleitungsfälle" sei zudem im Gesetzgebungsverfahren bekannt gewesen und habe lediglich in den Fällen des § 8 Nr. 1 f GewStG zu einer Ausnahme von der Hinzurechnung geführt. Dieser Rechtsstandpunkt finde sich auch in den gleichlautenden Erlassen der Finanzministerien der Länder vom 04.07.2008 (BStBl I 2008, 730 Rn. 32) wieder.

Die Klägerin hat, nachdem der Beklagte nach Erlass der Einspruchsentscheidung eine die Aussetzung der Vollziehung des angegriffenen Gewerbesteuermessbescheides abgelehnt hat, bei Gericht die Aussetzung der Vollziehung beantragt. In dem beim erkennenden Senat zum Az.: 9 V 1023/10 geführten Verfahren hat der Senat mit Beschluss vom 26.05.2010 ebenfalls eine Aussetzung der Vollziehung abgelehnt.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nicht begründet.

Der Beklagte hat in zutreffender Anwendung des § 8 Nr. 1 e GewStG die teilweise Hinzurechnung der Mietaufwendungen der Organgesellschaft K Mietservice GmbH zum Gewerbeertrag vorgenommen. Die hiergegen von der Antragstellerin erhobenen einfachgesetzlichen und verfassungsrechtlichen Bedenken sind nicht durchgreifend.

I. Gemäß § 8 Nr. 1 e GewStG sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 7 GewStG nach Maßgabe der weiteren Voraussetzung des § 8 Nr. 1 GewStG ein Viertel u.a. von 13/20 der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzuzurechnen. Diese im Jahre 2007 an die Stelle des bis dahin geltenden § 8 Nr. 7 GewStG a.F. getretene Vorschrift verfolgt wie ihre Vorgängerregelung den Zweck, den Finanzierungsanteil der Miet- und Pachtzinsen, der den objektivierten Gewerbeertrag nicht schmälern soll, zu erfassen (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 7. Auflage 2009, § 8 Nr. 1 e Rn. 1).

1. Soweit die Klägerin davon ausgeht, dass der im Streitfall vorliegende Sachverhalt überhaupt nicht vom Wortlaut des § 8 Nr. 1 e GewStG erfasst werde, kann sich der erkennende Senat dieser Rechtsauffassung nicht anschließen.

Denn da die K Mietservice GmbH fremde Wohnimmobilien, die im Eigentum Dritter stehen, anmietet und sodann selbst weiter vermietet, sind die tatbestandlichen Voraussetzungen der Vorschrift dem Wortlaut nach erfüllt. Bei den angemieteten Wohnimmobilien handelt es sich

um unbewegliche Wirtschaftsgüter. Diese werden auch von der K Mietservice GmbH dauerhaft im Wege der Vermietung genutzt, um durch ihren Einsatz in Gestalt der Weitervermietung Umsätze zu erzielen bzw. Erträge zu erwirtschaften. Damit handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die zum dauernden Einsatz im Unternehmen der K Mietservice GmbH bestimmt sind um mithin um unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Denn Mietzinsen werden dann für die Benutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gezahlt, wenn die Wirtschaftsgüter für den Fall, dass sie im Eigentum des Mieters stünden, dessen Anlagevermögen zuzurechnen wären (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.1972 I R 178/70, BStBl II 1973, 148). Diese Voraussetzung ist im Streitfall ebenso erfüllt wie das Erfordernis, dass die angemieteten Immobilien im Eigentum einer anderen Person stehen.

2. Soweit die Klägerin demgegenüber in Zweifel zieht, dass der Wortlaut der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 e GewStG erfüllt sei, weil die K Mietservice GmbH die betreffenden Wohnimmobilien nicht selbst einer unmittelbaren Nutzung in ihrem Geschäftsbetrieb unterzieht, sondern vielmehr Dritten zur Nutzung überlässt und mithin das eigentliche Interesse der K Mietservice GmbH bei der Anmietung darin bestehe, die Nutzungsberechtigung, also ein immaterielles Wirtschaftsgut zu erwerben, dieses entgeltlich an Dritte, die endgültigen Mieter des Wohnraums, zu überlassen, so erachtet der erkennende Senat auch diese Bedenken nicht für durchgreifend. Insbesondere kann es sich bei den angemieteten Wohnimmobilien nicht um immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens handeln, die gewissermaßen als Gegenstände des Wareneinsatzes zu qualifizieren sind.

42

Denn die Differenzierung zwischen der Anmietung eines beweglichen oder unbeweglichen Gegenstands selbst und des Erwerbs eines bloßen Nutzungsrechts an dem betreffenden Mietgegenstand trägt nicht. Die Anmietung eines beweglichen oder unbeweglichen materiellen Wirtschaftsguts führt immer dazu, dass auch ein Nutzungsrecht in dem von der Nutzungsvereinbarung bestimmten Umfang erworben wird.

43

Mit ihrer Rechtsansicht nimmt die Klägerin erkennbar Bezug auf § 100 BGB, wonach zu den Nutzungen einerseits die Früchte einer Sache oder eines Rechtes sowie andererseits die Vorteile gehören, die der Gebrauch der Sache oder des Rechts selbst gewährt. Insoweit hat aber bereits der BFH in seiner Entscheidung vom 29.11.1972 (I R 178/70, a.a.O., im Urteilsfall ging es um die An- und Weitervermietung von Containern) zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F., der Vorgängervorschrift zu § 8 Nr. 1 d und e GewStG, festgestellt, dass der in dieser Vorschrift verwandte Begriff der Benutzung nicht nur den Gebrauch der Sache durch den Mieter selbst umfasse, sondern wesentlich weiter zu verstehen sei. Dies ergebe sich zum einen daraus, dass § 8 Nr. 7 von Miet- und Pachtzinsen spreche und die Pacht (§ 581 BGB) im Gegensatz zur Miete (§ 535 BGB) nicht nur den Gebrauch, sondern auch die Nutzung eröffne. Zum anderen sei auch nicht erkennbar, welche sachlichen Gründe für eine Beschränkung der Hinzurechnung auf die Fälle des Gebrauchs sprechen könnten. Daher wird ein Wirtschaftsgut für den Betrieb des Mieters oder Pächters nicht nur dann benutzt, wenn es in dessen Betrieb genutzt wird, sondern auch dann, wenn es aus betrieblichen Gründen im Wege der Weitervermietung einem Dritten zur Nutzung überlassen wird (so auch das Fachschrifttum, vgl. Hofmeister in Blümich, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Stand Februar 2008, § 8 Rn. 217; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Stand Januar 2010; § 8 Nr. 1 Buchst. d Rn. 20; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1 d Anm. 3). Insbesondere lassen sich danach aus dem Unterschied der Begriffe der Benutzung in § 8 Nr. 1 d und e GewStG und des Gebrauchs in §§ 535, 581 BGB keine rechtlichen Schlussfolgerungen ableiten.

44

45

Zwar unterscheidet sich der Zweck der Anmietung durch die K Mietservice GmbH im Hinblick auf die angestrebte Weitervermietung der betreffenden Wohnimmobilien von derjenigen Situation, in der sich ein Unternehmen befindet, das die betreffenden Räumlichkeiten für die eigene Leistungserstellung und gerade nicht zur Überlassung an Dritte anmietet. Diese Unterscheidung wird jedoch von der Tatsache überlagert, dass die K Mietservice GmbH am Markt wie ein Immobilienunternehmen auftritt, das kraft einer ausreichenden Eigenkapitalbasis die betreffenden Wohnimmobilien selbst gekauft oder selbst errichtet hat und diese sodann nicht weiter veräußert, sondern vermietet. Die K Mietservice GmbH wird mithin hinsichtlich ihres gewerbsteuerlichen Ertrags einem solchen Immobilienunternehmen, das eigene Wohnimmobilien vermietet, gleichgestellt. Die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 e GewStG sind mithin dem Wortlaut dieser Vorschrift nach gegeben.

3. Die Anwendung der Vorschrift des § 8 Nr. 1 e GewStG auf die Situation der K Mietservice GmbH widerspricht auch nicht dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift. 46

Die Vorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG rechnet dem als Ausgangsgröße dienenden Gewinn nach § 7 Satz 1 GewStG, der nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes für den Gewerbebetrieb ermittelt worden ist, bestimmte Entgelte für fremdes Geld- oder Sachkapital zu, die zuvor bei der Gewinnermittlung abgezogen worden sind. Auf diese Weise sollen möglichst sämtliche Finanzierungsaufwendungen für fremdes Betriebskapital der Gewerbebesteuer unterworfen werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll der Nettoertrag der Miet- und Pachtzinsen (der sogenannte "Finanzierungsanteil"), der im Betrieb erwirtschaftet wurde, bei diesem zumindest teilweise der Gewerbebesteuer unterliegen (vgl. Bundestags-Drucksache 16/4841, S. 80). Der Finanzierungsanteil der Miet- und Pachtzinsen soll mithin den objektivierten Gewerbeertrag nicht vermindern. 47

Der Umstand, dass die K Mietservice GmbH die angemieteten Immobilien nicht für die eigene Leistungserstellung nutzt, so wie dies bei einem Produktions-, Handels-, oder Dienstleistungsbetrieb üblich wäre, sondern dritten Personen im Wege einer Weitervermietung zur Verfügung stellt, ist jedoch kein Ausnahmesachverhalt, der eine spezifische oder unterschiedliche Behandlung der K Mietservice GmbH rechtfertigen oder gar erfordern würde. Denn auch durch diese Verhaltensweise am Markt werden die weitervermieteten Wohnimmobilien nicht zu Umlaufvermögen. Umlaufvermögen ist vielmehr dadurch gekennzeichnet, dass es zum Verbrauch oder zur sofortigen Veräußerung und gerade nicht zu einem dauernden Einsatz im Betrieb bestimmt ist. Ganz im Gegenteil sind die von der K Mietservice GmbH angemieteten Wohnimmobilien zum dauernden Einsatz im Geschäftsbetrieb der K Mietservice GmbH bestimmt, sie stellen gerade den wesentlichen und grundlegenden Unternehmensgegenstand dar, mit dem die K Mietservice GmbH ihren Gewerbeertrag erzielt. 48

Die K Mietservice GmbH als Unternehmen, das selbst über keine eigenen unbeweglichen Wirtschaftsgüter verfügt, sondern diese anmietet und sodann weiter vermietet, ist vielmehr mit einem Immobilienunternehmen zu vergleichen, das die betreffenden Immobilien selbst errichtet oder erworben hat und sodann weiter vermietet. 49

Der einzige Unterschied zwischen diesen beiden branchengleichen Unternehmenstypen besteht in ihrer strukturellen Ausgestaltung was den Einsatz von Eigen- und Fremdkapital angeht. Während nämlich das Vergleichsunternehmen auf der Basis eines breit angelegten Eigenkapitals die betreffenden Wohnimmobilien selbst zu Eigentum erworben hat und ohne weitergehende Mietzinsaufwendungen vermieten kann, muss sich die K 50

MietSERVICE GmbH erst unter erhebliche Fremdkapitaleinsatz, nämlich durch Anmietung der betreffenden Immobilien, in die Lage versetzen, mit diesen Immobilien im Wege der Weitervermietung den identischen Gewerbeertrag zu erzielen.

Diese Situation wird von der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 e GewStG - zuvor § 8 Nr. 7 GewStG a.F. - aufgegriffen, als der Aufwand für den erheblichen Fremdkapitaleinsatz in Gestalt der Mietzinsaufwendungen wenigsten teilweise wieder dem gewerbesteuerlichen Ertrag hinzugerechnet wird. Der Senat vermag daher nicht zu erkennen, dass die Hinzurechnung der Mietzinsaufwendungen nach Maßgabe des § 8 Nr. 1 e GewStG bei der K MietSERVICE GmbH nicht dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift entspräche. Der von der K MietSERVICE GmbH betriebene Fremdkapitaleinsatz vermindert vielmehr den ertragsteuerlich ermittelten Gewinn und verfälscht daher den Ausweis ihrer objektivierten Gewerbeertragskraft. Da diese objektivierte gewerbesteuerliche Ertragskraft der K MietSERVICE GmbH aber derjenigen eines Immobilienunternehmens, das vergleichbare Wohnimmobilien zu einem entsprechenden Mietpreis vermietet, dafür jedoch eigene und nicht angemietete Immobilien einsetzt, nicht substantiell nachsteht, hat eine zumindest teilweise Hinzurechnung des Mietzinsaufwandes zu erfolgen, damit diese übereinstimmende objektivierte gewerbesteuerliche Ertragskraft auch in der Gewerbesteuer zu einer zumindest angenäherten Belastung führt. 51

II. Die von der Klägerin im Übrigen erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Regelung des § 8 Nr. 1 e GewStG sind nach Auffassung des Senats ebenfalls nicht durchgreifend, sodass auch eine Vorlage des Verfahrens an das Bundesverfassungsgericht nach Artikel 100 Abs. GG nicht in Betracht kommt. 52

1. So vermag der Senat in der Anwendung des § 8 Nr. 1 e GewStG und der damit verbundenen Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen im gesetzlich vorgesehenen Umfang im Streitfall keinen Verstoß gegen Artikel 14 Abs. 1 GG und die dort verankerte Eigentumsgarantie zu erkennen. 53

Die Vorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG ordnet der Sache nach an, dass bestimmte Beträge, die nach dem Einkommensteuergesetz oder dem Körperschaftsteuergesetz zur Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abgezogen worden sind, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzugerechnet werden. Die Vorschrift enthält somit in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen Abzugsverbote. Diese sind lediglich gesetzestechnisch als Hinzurechnung zum Gewinn ausgestaltet. Als Begründung und Rechtfertigung für diese Abzugsverbote wird der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer hervorgehoben. Charakteristisch für den Typus der Objektsteuer ist, dass Gegenstände (Sachen, Rechte oder Gesamtheiten von ihnen) und nicht Personen besteuert werden und dass die Besteuerungsgrundlagen an Merkmale des Besteuerungsgegenstandes z. B. an dessen Größe, Wert oder Ertrag anknüpfen und nicht daran, welche Auswirkungen der Besteuerungsgegenstand für die an ihm rechtlich oder wirtschaftlich beteiligten Personen hat. Die Gewerbesteuer entspricht dem Typus einer Objektsteuer, weil sie den Gewerbebetrieb als solchen besteuert und nicht dessen Inhaber. Derjenige, für dessen Rechnung der Gewerbebetrieb betrieben wird und den das Gewerbebesteuergesetz als Unternehmer bezeichnet, ist lediglich der Schuldner der Gewerbesteuer. Die Abzugsverbote des § 8 GewStG beruhen auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, da sie dazu dienen, die an das Merkmal Ertragskraft des Gewerbebetriebs anknüpfende Besteuerungsgrundlage zu ermitteln. Die Abzugsverbote erhöhen daher die Besteuerungsgrundlage um diejenigen Beträge, die zwar durch den Betrieb erwirtschaftet worden sind, die aber der nach den Vorschriften des 54

Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht als Teil des vom Betrieb erwirtschafteten Ertrags ausweist (so die Rechtslage zusammenfassend Hofmeister in Blümich, a.a.O. § 8 Rn. 21 ff. und Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Rn. 1).

Die wirtschaftliche Bedeutung der Hinzurechnung liegt in der Erhöhung der Gewerbesteuerbelastung der von ihnen betroffenen Betriebe. Dabei sind insbesondere die Abzugsverbote nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung. Sie wirken sich für diejenigen Betriebe als schwerwiegende Belastung aus, die mit hohem Fremdkapitaleinsatz arbeiten und nur geringe Gewinne oder Verluste erzielen. Bei diesen Betrieben können die Abzugsverbote zur Substanzbesteuerung führen. 55

Hiergegen bestehen allerdings nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da es sich insoweit um eine zwangsläufige Folge des Realsteuercharakters der Gewerbesteuer handelt. Insbesondere in Fällen, in denen kein ausreichender Gewinn erzielt wird, um die Gewerbesteuer daraus zu zahlen, oder in denen gar ein Verlust erzielt wird, muss die sich aus der Hinzurechnung ergebende Gewerbesteuer aus der Substanz gezahlt werden. Das Bundesverfassungsgericht hat insoweit jedoch darauf hingewiesen, dass eine solche Substanzbesteuerung durch das verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Objektsteuerprinzip hinreichend gerechtfertigt sei. Es entspreche dem Wesen der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer, dass der Betrieb als solcher, losgelöst von der Beziehung zu einem bestimmten Rechtsträger, von der Steuer erfasst werde. Deshalb habe der Gesetzgeber auf die objektive Wirtschaftskraft, die wirtschaftliche Ertragsfähigkeit abgestellt, wie sie durch den erzielten Ertrag und die Mittel, die zur Erzielung dieses Ertrags eingesetzt werden, repräsentiert wird. Sollen aber das im Gewerbebetrieb arbeitende Kapital und der aus dem Gewerbebetrieb erzielte Ertrag erfasst werden, so erscheint es als systemgerecht, wenn auch das Fremdkapital und die auf das Fremdkapital entfallenden Nutzungen dem Betriebsvermögen bzw. dem Betriebsertrag zugerechnet werden (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 13.05.1969 1 BvR 25/65, BStBl II 1969, 424 und vom 29.08.1974 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498). Auf der Grundlage des Objektsteuerprinzips als Fundamentalprinzip des Gewerbesteuerrechts werde der Gewerbebetrieb selbst als Steuerobjekt ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten und ihre persönlichen Beziehungen zum Steuerobjekt erfasst. Insbesondere werde dabei nicht auf die persönliche Leistungsfähigkeit der Betriebsinhaber abgestellt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 25.10.1977 1 BvR 15/75, BStBl II 1978, 125). Auch der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 05.07.1973 (IV R 215/71, BStBl II 1973, 739) festgestellt, dass die Hinzurechnungen auch dann nicht gegen die Eigentumsgarantie des Artikel 14 Abs. 1 Satz 1 GG verstießen, wenn der Gewerbebetrieb keine oder nur geringe Gewinne erziele. 56

Hieraus ist ersichtlich, dass es gerade dem System und der Struktur der Gewerbesteuer entspricht, dass im Hinblick auf die Erfassung der objektivierten Ertragskraft des betreffenden Betriebes die Besteuerung sich dann zu einer Substanzbesteuerung auswachsen kann, wenn ein Betrieb mit hohem Fremdkapitaleinsatz oder mit in erheblichem Umfang gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgütern arbeitet. Diesem Strukturprinzip der Gewerbesteuer entspricht es, dass auch ein gewinnschwaches Unternehmen oder ein solches, das mit Verlust arbeitet, je nachdem mit einer hohen Gewerbesteuerzahlung belastet werden kann. Aber auch diese Folge der Substanzbesteuerung kann nicht verfassungsrechtlich beanstandet werden. 57

Angesichts des insoweit allein maßgeblichen Objektsteuerprinzips und des Zugriffs der Gewerbesteuer allein auf den objektivierten Gewerbeertrag ohne Rücksicht auf die 58

Leistungsfähigkeit des Betriebsinhabers kann die Klägerin nicht mit dem Argument durchdringen, im Streitfall entfalte eine Gewerbesteuerbelastung von ca. 71,5 % im Verhältnis zum handelsrechtlichen Jahresüberschuss eine erdrosselnde und damit die Eigentumsgarantie verletzende Wirkung. Denn die für das Einkommensteuerrecht maßgeblichen Grundsätze, dogmatischen Rechtfertigungen und verfassungsrechtlichen Begrenzungen hinsichtlich des Umfangs des Besteuerungszugriffs, wie sie insbesondere in den Prinzipien der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, des objektiven und subjektiven Nettoprinzips sowie dem Übermaßverbot zum Ausdruck kommen, haben für das Gewerbesteuerrecht so keine Aussagekraft. Der Zugriff auf den objektivierten Gewerbeertrag gestattet vielmehr auch dann einen gewerbesteuerlichen Zugriff, wenn der Betrieb nach den ertragsteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften gar keinen Gewinn erzielt hat, oder sogar einen Verlust.

Insbesondere in Anbetracht der Tatsache, dass es im Streitfall überhaupt nicht zu einer Substanzbesteuerung kommt, da die Gewerbesteuerbelastung nicht den tatsächlich erzielten handelsrechtlichen Überschuss erreicht oder gar übersteigt, sind die gegen die Rechtmäßigkeit des angegriffenen Gewerbesteuermessbescheides erhobenen Bedenken nicht durchgreifend. Denn ein Verstoß der Gewerbesteuerbelastung gegen Artikel 14 Abs. 1 GG kann nur dann gegeben sein, wenn die sich hieraus ergebende Geldleistungspflicht nach Struktur und gesetzessystematischen Zusammenhang den Steuerpflichtigen übermäßig belastet und sein Vermögen grundlegend beeinträchtigt. In Anbetracht dieser Strukturprinzipien der Gewerbesteuer, die nicht die Leistungsfähigkeit des Betriebsinhabers besteuern will sondern die objektivierte Ertragskraft des Betriebes als solchen, können Begrifflichkeiten wie die der Erdrosselungssteuer oder des Übermaßes jedenfalls nicht in Betracht kommen, da diese Rechtsgrundsätze an die unmittelbaren Ertragssteuern anknüpfen, die die Leistungsfähigkeitssteigerung des betreffenden Steuerpflichtigen als Bezugspunkt und Bemessungsgrundlage für die festzusetzende Steuer haben.

59

Der Hinweis der Klägerin auf die im Streitfall eintretende Gewerbesteuerbelastung ihrer Organgesellschaft mit 71 % des handelsrechtlichen Jahresüberschusses hat daher für die Frage der Rechtmäßigkeit und insbesondere Verfassungsmäßigkeit dieser Belastung im Hinblick auf die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG keine Aussagekraft.

60

Insbesondere vermag der Senat auch nicht zu erkennen, dass sich aus der von der Klägerin angeführten neueren Entscheidung des BVerfG vom 15.01.2008 (1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003), in der es den Fortbestand der historisch entwickelten äquivalenztheoretischen Erwägungen als allgemeinen Ausgangspunkt für die innere Rechtfertigung der Gewerbesteuer anerkennt, insoweit etwas Gegenteiliges ergeben könnte.

61

2. Soweit die Klägerin letztlich einen Verstoß dieser Gewerbesteuerbelastung gegen Artikel 3 Abs. 1 GG reklamiert, so kann der Senat auch diesem Rechtsstandpunkt nicht folgen.

62

Bereits der Ausgangspunkt der Klägerin, wonach der allgemeine Gleichheitssatz hinsichtlich der Ausgestaltung des Gewerbesteuergesetzes vom Gesetzgeber verlange, eine an der finanziellen Leistungsfähigkeit ausgerichtete hinreichend folgerichtige Ausgestaltung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen vorzunehmen, vermag den Senat nicht zu überzeugen. Denn in Anbetracht der Tatsache, dass die Gewerbesteuer nach ihrem System und ihrer Struktur allein an die objektivierte Ertragskraft des Betriebes anknüpft und gerade nicht an die Leistungsfähigkeit des betreffenden Betriebsinhabers, kann es bei ihr auch nicht darum gehen, ihre Zugriffsintensität und ihren Belastungsumfang an dessen finanzieller Leistungsfähigkeit auszurichten.

63

Insbesondere verstößt § 8 Nr. 1 e GewStG auch nicht deshalb gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz, weil die notwendige Differenzierung zwischen der Anmietung von Immobilien für Zwecke der eigenbetrieblichen Selbstnutzung auf der einen und für Zwecke der Weitervermietung zu Wohnzwecken auf der anderen Seite durch den Gesetzgeber nicht vorgenommen worden ist. Der Senat vermag insoweit nicht zu erkennen, dass hinsichtlich der streitgegenständlichen Norm des § 8 Nr. 1 e GewStG die Notwendigkeit besteht, dahingehend zu differenzieren, ob das Anmieten von Immobilien der unmittelbaren Nutzung derselben dient oder diese zum Zwecke der Weitervermietung zu Wohnzwecken genutzt werden und sich daher die Mieten bzw. Pachten, die an die jeweiligen Eigentümer zu zahlen sind, betriebswirtschaftlich als Wareneinsatz darstellen.

Im Gegensatz zu dem auf die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abstellenden objektiven Nettoprinzip stellt die Gewerbesteuer im Rahmen des Objektssteuerprinzips auf die Ertragskraft des Betriebes als solchen ab, unabhängig von der Person des Betriebsinhabers. Der Gewerbeertrag ist also all dasjenige, was der Gewerbebetrieb als solcher, unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers einschließlich der von diesem gewählten Finanzierungsformen, objektiv erwirtschaftet hat bzw. erwirtschaften kann. 65

Dass somit im Streitfall kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt, ergibt sich für den Senat auch aus folgenden Überlegungen: 66

Die K Mietservice GmbH ist grundsätzlich mit zwei unterschiedlichen Typen von Unternehmen zu vergleichen, die folgende unterschiedliche Struktur aufweisen. So ist die K Mietservice GmbH zum einen mit solchen Unternehmen, die, was die Vermietung von Immobilien anbelangt, einen identischen Unternehmensgegenstand aufweisen, zu vergleichen, die allerdings über eine starke Eigenkapitalbasis verfügen und aus Gründen der Wertbeständigkeit und des Renditevolumens dieses Eigenkapital in Wohnimmobilien investiert haben und damit die Mieteinnahmen als ihre wesentliche, wenn nicht ausschließliche Ertragsgrundlage ansehen. Diese Unternehmen haben aufgrund ihrer starken Eigenkapitalbasis die betreffenden Immobilien selbst angeschafft, also entweder errichtet oder erworben, und vermieten diese. Im Vergleich mit diesen Unternehmen greift der Gesetzeszweck des § 8 Nr. 1 e GewStG in vollem Umfang ein, denn die K Mietservice GmbH soll mit ihrem erheblichen Mietzinsaufwand denjenigen Unternehmen gleichgestellt werden, die identische Mieteinnahmen als Gewerbeertrag erwirtschaften, jedoch keinen Mietzinsaufwand dem entgegenstellen können. Dass diese Vergleichsunternehmen über die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG eine zusätzliche Entlastung erfahren, ist eine im Hinblick auf Artikel 3 Abs. 1 GG bei der Anwendung dieser Vorschrift zu klärende Problematik, die nicht geeignet ist, die Rechtmäßigkeit der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 e GewStG als solche im Falle der Klägerin in Frage zu stellen. 67

Vergleicht man allerdings die K Mietservice GmbH mit einem klassischen Mietservice-Unternehmen, das den betreuten Immobilienbestand nicht selbst anmietet und sodann auch nicht selbst vermietet, sondern das sich tatsächlich auf die technische und kaufmännische Hausverwaltung in Gestalt von Hausmeisterdiensten, den Abschluss und die Beendigung der Mietverhältnisse, die Überwachung der Mietzinszahlungen, die Vertragspflege insgesamt sowie die Erstellung der Nebenkostenabrechnungen konzentriert mit den damit im Zusammenhang stehenden Dienstleistungen, so erscheint die unterschiedliche Behandlung zumindest nicht ohne weiteres nachvollziehbar. 68

Der sachliche Rechtfertigungsgrund für diese unterschiedliche gewerbesteuerliche Behandlung ergibt sich jedoch gerade aus dieser unterschiedlichen Struktur der 69

verschiedenen Unternehmenstypen. Das klassische Hausverwaltungsunternehmen generiert nur einen Gewerbeertrag in Höhe der Vergütung für die von ihm erbrachten Dienstleistungen. Die K Mietservice GmbH nimmt hingegen den Immobilieneigentümern das Liquiditätsrisiko und den Verwaltungsaufwand im Bezug auf eine Vielzahl von Wohnungsmietern ab. Die K Mietservice GmbH mietet in diesem Rahmen selbst einen großen Immobilienbestand und ist damit alleiniger Mieter. Der Verwaltungsaufwand der Eigentümer vermindert sich noch dadurch, dass diese keinen umfänglichen Vertragsbestand mit zahlreichen Mietern verwalten müssen. Im Rahmen der eigenständigen Weitervermietung tritt die K Mietservice GmbH vielmehr selbst als Vermieter am Markt direkt auf, generiert durch die eigenständige Vermietung selbst Mieterträge, trägt das Mietausfallwagnis, hat die bereits angesprochenen Verwaltungsaufwand mit einer Vielzahl von Mietern, deren Mietzahlungen überwacht werden müssen und für die Nebenkostenabrechnungen erstellt werden müssen und rechtfertigt so die Wertung, dass die K Mietservice GmbH praktisch wie ein Betrieb zu behandeln ist, der die betreffenden Immobilien selbst besitzt. Der dabei erwirtschaftete Gewerbeertrag in Gestalt der Mieteinnahmen wird bei einem Eigentümer jedoch gerade nicht durch einen entsprechenden Mietzinsaufwand geschmälert, sodass die diesbezügliche Hinzurechnung auch sachlich gerechtfertigt ist. Dies soll heißen, die K Mietservice GmbH ähnelt in ihrer Unternehmensstruktur und in ihrem umfassenden Dienstleistungsangebot eher einem Immobilienunternehmen, das seinen eigenen Immobilienbestand selbst vermietet, als einem Hausverwaltungsunternehmen, das lediglich im Rahmen der Betreuung eines fremden Immobilienbestandes und fremder Mietverträge die genannten Dienstleistungen erbringen. Die K Mietservice GmbH nimmt daher insoweit aufgrund der in eigener Zuständigkeit praktizierten Vermietungsaktivitäten an einem weitaus größeren Wertschöpfungsprozess teil und erzielt dabei in Gestalt der Mieteinnahmen einen entsprechend wesentlich größeren Gewerbeertrag, der auch die wesentliche größere Ertragskraft abbildet. Dies bildet zugleich auch den sachlichen Grund dafür, die K Mietservice GmbH gewerbesteuerlich einem Immobilienunternehmen gleichzusetzen, das die Vermietung eigener Objekte betreibt, und nicht einem Hausverwaltungsunternehmen, dass nur im Umfang seines Dienstleistungsangebots Erträge erzielt und dementsprechend eine weitaus geringere Ertragskraft aufweist.

Auch unter Berücksichtigung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes bestehen daher keine durchgreifenden Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit des von der Antragstellerin angegriffenen Gewerbesteuermessbescheides. 70

3. Die Hinzurechnung der Mietzinsen nach § 8 Nr. 1 e GewStG führt im Streitfall auch nicht zu einem Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG. Denn für die Hinzurechnung des Mietaufwands zum Gewerbeertrag und damit zur Bemessungsgrundlage der Gewerbeertragsteuer gibt es - wie ausführlich dargestellt - aus der Struktur der Gewerbesteuer als auf den Gewerbeertrag ausgerichtete Objektsteuer folgende sachliche Rechtfertigungsgründe, sodass ein unzulässiger und damit verfassungsrechtlich nicht hinzunehmender Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit der betreffenden Unternehmen und Unternehmer nicht erkennbar ist. 71

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 72

IV. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Der Senat erachtet eine höchstrichterliche Klärung der Frage, ob § 8 Nr. 1 e GewStG nach seinem Sinn und Zweck auch auf Fälle der vorliegenden Art, also der An- und Weitervermietung und damit der Durchleitung von Mieterrechten, anwendbar ist, als notwendig. 73

