Finanzgericht Köln, 13 K 2768/10

Datum:	19.03.2015
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	13 K 2768/10
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2015:0319.13K2768.10.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, I R 41/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

I. 2

Die Beteiligten streiten darüber, ob die ab dem Jahr 2008 geltenden Regelungen über die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d), e) und f) des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (Bundesgesetzblatt I 2007, 1912; im Folgenden: GewStG) verfassungswidrig sind und daher der Gewerbesteuermessbescheid 2008 sowie der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31. Dezember 2008 rechtswidrig sind. 3

Die Klägerin ist eine Hotelgesellschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihren Hotelbetrieb ausschließlich in von fremden Dritten gepachteten Gebäuden betreibt. Ihr satzungsmäßiger Unternehmensgegenstand ist der Erwerb, die Errichtung, der Betrieb, die Anpachtung, die Veräußerung und die Vermittlung von Hotels, Restaurants und artverwandter Betriebe sowie die Vornahme aller Geschäfte, die damit unmittelbar oder mittelbar im Zusammenhang stehen. 4

5

Neben dem umfassenden Hotelbetrieb in angepachteten Immobilien übernahm die Klägerin im Streitjahr auf der Grundlage von Managementverträgen im Namen und auf Rechnung der jeweiligen Betreibergesellschaften die Betriebsführung für sechs Hotels unter ihrer Marke. Weiterhin überließ sie aufgrund von Lizenz- und Kooperationsverträgen drei Betreibergesellschaften die Gesamtheit der „E-Marken“ zur Führung eines Hotelbetriebs. Schließlich übertrug sie die Betriebsführung von drei von ihr angepachteten Hotel-Immobilien aufgrund von Managementverträgen auf die I Gesellschaft mbH.

Die Klägerin erwirtschaftete im Streitjahr 2008 einen handelsrechtlichen Jahresfehlbetrag in Höhe von - 8.829.468 €. Der unstreitige körperschaftsteuerliche Verlust betrug ? 3.400.149 €. Der Jahresabschluss der Klägerin zum 31. Dezember 2008 weist einen Kassenbestand bzw. Guthaben bei Kreditinstituten in Höhe von ca. 11,5 Mio. € aus. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Jahresabschluss verwiesen. 6

Die Klägerin wandte im Streitjahr Schuldentgelte in Höhe von 14.994 €, Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen in Höhe von 10.066.675 €, Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen in Höhe von 59.011.743 € sowie Lizenzgebühren in Höhe von 459.238 € auf. Diese Aufwendungen führten zu gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a), d), e) und f) GewStG in Höhe von insgesamt 10.100.191 €. Wegen der Zusammensetzung der Hinzurechnungsbeträge wird auf die Anlage „Hinzurechnungen bei der GewSt“ zur Gewerbesteuererklärung der Klägerin vom 15. Januar 2010 verwiesen. 7

Unter Berücksichtigung dieser Hinzurechnungen ermittelte der Beklagte ausgehend von einem in der Steuererklärung angegebenen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von ? 47.585 € einen Gewerbeertrag in Höhe von 10.052.606 € und setzte mit Bescheid vom 12. Februar 2010 bei einem auf 6.431.564 € beschränkten Verlustabzug den Gewerbesteuermessbetrag erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 126.735 € fest. Zeitgleich erließ er einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2008 ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der vortragsfähige Verlust wurde in Höhe von 2.026.530 € festgestellt; der auf den 31. Dezember 2007 festgestellte Gewerbeverlust in Höhe von 8.458.094 € war um den Verlustabzug 2008 in Höhe von 6.431.564 € verringert worden. 8

Im Änderungsbescheid vom 5. Juli 2010 berücksichtigte der Beklagte ausgehend von einem von der Klägerin nachträglich erklärten, erheblich erhöhten negativen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 3.400.149 € einen Gewerbeertrag in Höhe von 6.700.042 € und setzte bei einem auf 4.420.026 € beschränkten Verlustabzug erklärungsgemäß und weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung den Gewerbesteuermessbetrag auf 79.800 € fest. Zeitgleich änderte er den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2008. Der vortragsfähige Verlust wurde nunmehr in Höhe von 4.216.885 € festgestellt; der auf den 31.12.2007 festgestellte Gewerbeverlust in Höhe von 8.458.094 € war um den verringerten Verlustabzug 2008 in Höhe von 4.420.026 € reduziert worden. Änderungen bei den Hinzurechnungsbeträgen erfolgten nicht. 9

Gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2008 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2008 erhob die Klägerin nach erfolglosem Vorverfahren, die Einspruchsentscheidung wurde am 17. August 2010 erlassen, Klage. Nach Auffassung der Klägerin verstoßen die Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1 Buchst. d), e) und f) GewStG in der ab 2008 geltenden Fassung gegen das Grundgesetz. Sie rügt einen Verstoß 10

der betroffenen Vorschriften gegen die Eigentumsgarantie in Art. 14 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG, gegen Art. 12 Abs. 1 GG sowie gegen Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur Europäischen-Menschenrechtskonvention (EMRK). Sie hält die angefochtenen Bescheide für rechtswidrig und verweist zur Begründung u. a. auf den Vorlagebeschluss des Finanzgerichts (FG) Hamburg vom 29. Februar 2012 (1 K 138/10, Az. beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG): 1 BvL 8/12) sowie zustimmende Stimmen hierzu in der Literatur (z.B. Malzkorn/Rossa, Der Betrieb 2012, 1169).

Sie trägt vor, ihr von Beginn an betriebenes und realisiertes Unternehmenskonzept beruhe darauf, zum Zwecke eines Hotelbetriebs entsprechende Wirtschaftsgüter (Hotelmobiliar und -ausstattung) sowie Hotelimmobilien von dritten Eigentümern anzupachten. Das Geschäftsmodell sehe den Erwerb von eigenen Immobilien nicht vor, da entsprechende Investitionen von einer alleine auf Dienstleistung ausgerichteten Hotelkette wie der Klägerin nicht aufgebracht werden könnten. Aufgrund dieses Geschäftsmodells sei sie von der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung von Pachtzinsen ab dem Jahr 2008 überproportional belastet und im Vergleich zu anderen Unternehmen benachteiligt. Die Hinzurechnung führe für sie zu einer unangemessenen Gewerbesteuerbelastung und zu einer Verletzung des Art. 14 GG. Trotz tatsächlich erzielter körperschaftsteuerlicher Verluste habe die gewerbesteuerliche Hinzurechnung eine erhebliche Substanzbesteuerung zur Folge. Ihre wirtschaftliche Existenz sei gefährdet. 11

Zudem werde das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt, ohne dass dies gerechtfertigt sei. Zur Rechtfertigung könne insbesondere nicht mehr auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer verwiesen werden, da dieser durch verschiedene gesetzgeberische Maßnahmen der Vergangenheit (Einführung der Gewerbesteuerumlage, Wegfall der Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage, Wegfall der Gewerbekapitalsteuer, Wegfall der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer) zwischenzeitlich entfallen sei und sich die Gewerbesteuer zu einer reinen Ertragsteuer entwickelt habe. Durch die Neuregelungen der Gewerbesteuer würden unter Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit willkürlich Elemente einer Ertragsteuer mit Elementen einer Objektsteuer verknüpft. 12

Die übermäßige Belastung mit Gewerbesteuer habe erdrosselnde Wirkung und verstoße aus diesem Grund gegen Art. 14 Abs. 1 GG. Die Hinzurechnungsvorschriften hätten zur Folge, dass bei ihr, die tatsächliche echte (d.h. nicht auf Sonderabschreibung o. Ä. beruhende) körperschaftsteuerliche Verluste erziele, gewerbesteuerlich ein Gewerbeertrag als Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer bestehe. Trotz körperschaftsteuerlicher Verluste im Jahr 2008 in Höhe von - 3.400.149 € und einem handelsbilanziellen Jahresfehlbetrag in Millionenhöhe werde bei der Gewerbesteuer ein positiver Gewerbeertrag in Höhe von 6.700.042 € (vor Verlustabzug) bzw. in Höhe von 2.280.000 € (nach Verlustabzug) zu Grunde gelegt. Mangels tatsächlicher Erträge müsse sie die Steuern aus Eigenkapital und damit aus ihrer Substanz aufbringen. Für das Jahr 2008 habe sie Gewerbesteuer für ihre 21 Betriebsstätten in Höhe von 326.949 € gezahlt. Ohne den teilweise verrechneten Verlustvortrag aus der Vergangenheit wäre ihre tatsächliche Gewerbesteuerbelastung noch erheblich höher gewesen. 13

Zwar verstießen nach älterer Rechtsprechung des Bundesfinanzhof (BFH) Hinzurechnungen auch dann nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, wenn ein Gewerbebetrieb keine oder nur geringe Gewinne erziele (BFH-Urteil vom 5. Juli 1973 IV R 215/71, BStBl. II 1973, 739). Allerdings sei diese Entscheidung auf die gegenwärtige 14

Rechtslage nicht mehr anwendbar, da der BFH sein Urteil allein darauf gestützt habe, dass die Gewerbesteuer als betriebliche Steuer den Gewinn mindere und damit zu einer Entlastung auf dem Gebiet der Ertragsteuer führe. Seit der Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe bei der Ermittlung des Gewinns zum 1. Januar 2008 greife dieses Argument daher nicht mehr.

Aus den gleichen Gründen liege auch ein Verstoß gegen Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK vor, auch wenn der Eigentumsbegriff der EMRK autonom auszulegen und in einem völkerrechtlichen Sinn zu verstehen sei. Im Übrigen beschränke sich der Schutzumfang von Art. 1 nicht nur auf konkrete Eigentumspositionen, sondern auf alle vermögenswerten Rechte. 15

Die durch die Hinzurechnung der Finanzierungsanteile als fiktive und geschäftsmodellfremde Gewinne verursachte Gefährdung ihrer wirtschaftlichen Existenz führe außerdem zu einer Verletzung von Art. 12 GG. Sie sei in ihrer Berufsausübung insoweit beeinträchtigt, als dass ihre freiheitsrechtlich garantierte Entscheidung darüber, ob sie mit eigenen oder gepachteten Immobilien den Hotelbetrieb betreiben wolle, tangiert sei. 16

In ihrer Ungleichbehandlung mit solchen Hotelbetrieben, die ein Hotel in eigenen Immobilien betreiben, liege ein nicht gerechtfertigter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die Notwendigkeit einer Gleichbehandlung folge aus erfolgsabhängigen Variablen bei den Pachtzahlungen (wie bspw. im Vertrag über die Hotelimmobilie .....). Ein Teil des wirtschaftlichen Risikos trage danach auch der Verpächter. 17

Die Ungleichbehandlung dürfe nicht nur nicht willkürlich erfolgen, sondern müsse außerdem verhältnismäßig sein, da neben Art. 3 Abs. 1 GG vorliegend auch Freiheitsrechte nach Art. 14 Abs. 1 GG (Eigentumsgarantie) und Art. 12 Abs. 1 GG (Berufsfreiheit) beeinträchtigt wären. Das Merkmal der Geeignetheit fehle, da in Miet- und Pachtzahlungen nicht in jedem Fall ein Finanzierungsanteil enthalten sei. Die Höhe der pauschalierten Hinzurechnung sei evident atypisch ausgestaltet, so dass die Hinzurechnungsvorschrift auch nicht erforderlich sei. An der Angemessenheit fehle es schließlich ebenfalls, da eine Substanzbesteuerung, zumindest in den Fällen, in denen nicht an einen Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen angeknüpft werde, nie im engeren Sinne verhältnismäßig sein könne. 18

Weiterhin rügt die Klägerin die Hinzurechnungsvorschriften hinsichtlich der Pachtaufwendungen als rechtswidrige Typisierung durch realitätsferne pauschale Hinzurechnung. Unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung (Bundestagsdrucksache (BT-Drucks.) 16/4841, 78), wonach das erklärte gesetzgeberische Ziel gewesen sei, das einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Ergebnis unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts darzustellen, vertritt sie die Auffassung, dass dieses Ziel mit der pauschalierten Hinzurechnung von 65 % der Miet- oder Pachtaufwendungen für Immobilien nicht erreicht werde. Der Gesetzgeber habe sich bei der Bemessung der Hinzurechnungsquote an einem ausschließlich eigenkapitalfinanzierten Unternehmen orientiert. Nach einer im Jahr 2008 veröffentlichten Studie der KfW-Bankengruppe betrage die durchschnittliche Eigenkapitalquote im Mittelstand dagegen lediglich 23,9 %. Der Gesetzgeber habe sich damit nicht am typischen Fall orientiert (so auch Montag in Tipke/Lang, § 12, Rn. 22), die danach berechneten pauschalen Hinzurechnungen seien daher unverhältnismäßig. 19

Weiterhin seien die streitgegenständlichen Regelungen nicht realitätsgerecht. Der typische Zinsanteil von Pachtzahlungen für eine Hotelimmobilie betrage lediglich 14 % (vgl. Berechnung der Klägerin, Bl. 94 FG-Akte). Die erhebliche Differenz von 51 % zwischen dem vom Gesetzgeber unterstellten Zinsanteil (65 %) und den üblichen tatsächlichen 20

Verhältnissen (14 %) zeige, dass die Typisierung nicht realitätsgerecht sei und somit zu einem unverhältnismäßigen Eingriff in ihre Rechte führe. Diese realitätsferne Typisierung wiege umso schwerer, als dass die Fremdkapitalzinsen bei einem Hotelbetreiber mit im Eigentum stehenden Immobilien bei der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a) GewStG in tatsächlicher Höhe berücksichtigt würden.

Zwar sei es praxisfern, für jedes individuelle Mietverhältnis den jeweiligen Zinsanteil der Miet- oder Pachtzahlungen zu ermitteln. Dennoch bestünde bei einem dynamischen Verweis auf einen bestimmten Referenzzinssatz, beispielsweise EZB Leitzins (aktuell 0,05 % zzgl. 2,5 % (angelehnt an § 503 BGB) ein milderes Mittel, durch das eine gleichheitskonforme gewerbesteuerliche Hinzurechnung erreicht werden könnte. Ein solcher dynamischer Verweis sei in der Gesetzgebung nicht unüblich, wie z.B. bei § 247 BGB gesehen werden könne. 21

Bei einer unterstellten 50-jährigen Nutzung zeige überdies der Vergleich eines Gewerbetreibenden mit gepachteten Immobilien und eines solchen mit 100 % fremdfinanzierten Immobilien, dass die jeweils hinzuzurechnenden Beträge nach § 8 Nr. 1 Buchst. a) GewStG einerseits und nach § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG andererseits so eklatant auseinanderfielen, dass ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG auch auf Grund des Binnenvergleichs in § 8 Abs. 1 GewStG vorliege (vgl. die in der mündlichen Verhandlung eingereichte Berechnung der Klägerin, Bl. 269 f. FG-Akte). 22

Im Übrigen könne durch die getroffene Regelung der Typisierungszweck nicht erreicht werden. Denn es sei fraglich, ob Miet- oder Pachtzahlungen generell einen Finanzierungsanteil enthielten. Finanzierungsanteile könnten lediglich aus den Elementen herrühren, die die Mittelherkunft beträfen (= Verbindlichkeiten). Miet- und Pachtzahlungen seien hingegen eine klassische Form der Mittelverwendung, mit der zum Ausdruck komme, wie liquide Mittel verwendet würden. Allein aus diesem Grund sei die streitgegenständliche Vorschrift willkürlich und könne allein durch die lediglich gegebenen fiskalischen Interessen nicht gerechtfertigt werden (vgl. BVerfG v. 9. Juli 2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210, Rn. 58). 23

Soweit der Beklagte sich zur Frage der Verfassungskonformität der Hinzurechnung von Pachtzahlungen auf das Urteil des BVerfG vom 29. August 1974 (1 BvR 67/73, HFR 1974, 498) berufe, könne dieses vorliegend keine Anwendung finden: Der diesem Urteil zu Grunde liegende Sachverhalt habe die Anmietung und Weitervermietung von Frachtcontainern betroffen. Demgegenüber erbringe sie neben der Vermietung der Hotelzimmer zahlreiche Dienstleistungen, so dass nicht der gesamte Ertrag mit der Überlassung der Hotelzimmer erwirtschaftet werde. Auch seien die Frachtcontainer lediglich kurzfristig angemietet worden, und das Gericht habe in diesem Fall keinen Verstoß der Höhe der Hinzurechnung gegen Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt. Vorliegend handele es sich hingegen um äußerst langfristige Vertragslaufzeiten (regelmäßig über 20 Jahre). Schließlich hätten der gerichtlichen Entscheidung als Streitjahre die Veranlagungszeiträume 1964 bis 1966 zu Grunde gelegen. In diesen Jahren sei das allgemeine Zinsniveau deutlich höher als im Streitjahr 2008 gewesen. Seit den 60er Jahren sei das Zinsniveau bis ins Jahr 2010 um ca. 60 % gefallen. Eine Vergleichbarkeit komme darüber hinaus noch weniger in Betracht, da die vom BVerfG überprüfte Regelung eine Hinzurechnung von 50 % vorgesehen habe, während die streitgegenständliche Norm sogar 65 % vorsehe. 24

Auf Grund dieser verfassungsrechtlichen Bedenken sollte nach Auffassung der Klägerin der zuständige Senat die Angelegenheit dem BVerfG nach § 80 Abs. 1 Bundesverfassungsgerichtsgesetz (BVerfGG), Art. 100 Abs. 1 GG zur Entscheidung vorlegen. 25

Mit Bescheid vom 19. März 2013 wurde der Gewerbesteuermessbescheid 2008 dergestalt geändert, dass ein Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GewStG hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a), d) und e) GewStG aufgenommen wurde. 26

Die Klägerin beantragt, 27

1. Das Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen und dem BVerfG die Frage der Verfassungswidrigkeit von § 8 Nr. 1 Buchst. d), e) und f) GewStG im Hinblick auf einen Verstoß gegen die Art. 14, 12 und 3 GG sowie unter Berücksichtigung von Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK vorzulegen, 28

2. den Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 19. März 2013 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2008 auf 0 € herabgesetzt wird, 29

3. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2008 vom 12. Februar 2010 in der Fassung durch den Änderungsbescheid vom 5. Juli 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. August 2010 dahingehend zu ändern, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2008 ohne Berücksichtigung eines Hinzurechnungsbetrages gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d), e) und f) GewStG festgestellt wird, 30

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

- 1. die Klage abzuweisen, 33 34

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 35

Der Beklagte vermag eine Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden Regelungen des GewStG nicht zu erkennen. Die Vorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG ordne der Sache nach an, dass bestimmte Beträge, die nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) oder dem Körperschaftsteuergesetz (KStG) zur Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abgezogen worden seien, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzugerechnet würden. Die Vorschrift enthalte somit in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht Abzugsverbote. Diese beruhten auf dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, da sie dazu dienten, die an das Merkmal Ertragskraft des Gewerbebetriebs anknüpfende Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Insbesondere bei Betrieben mit hohem Fremdkapitaleinsatz, die nur geringe Gewinne oder Verluste erzielten, könnten diese Abzugsverbote zur Substanzbesteuerung führen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG bestünden gleichwohl keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da es sich insoweit um eine zwangsläufige Folge des Realsteuercharakters der Gewerbesteuer handele. 36

Auf der Grundlage dieses Objektsteuerprinzips als Fundamentalprinzip des Gewerbesteuerrecht 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 (BVerfG-Beschluss vom 25. Oktober 1977 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125). Der BFH habe im Urteil vom 5. Juli 1973 (IV R 215/71, BStBl. II 1973, 739) festgestellt, dass die Hinzurechnungen auch dann nicht gegen die Eigentumsgarantie des 37

Artikels 14 Abs. 1 S. 1 GG verstießen, wenn ein Gewerbebetrieb keine oder nur geringe Gewinne erziele. Aus diesem Grund hätten auch die für das Einkommensteuerrecht maßgeblichen Grundsätze, dogmatischen Rechtfertigungen und verfassungsrechtlichen Begrenzungen, wie sie insbesondere in den Prinzipien der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, des objektiven und subjektiven Nettoprinzips sowie dem Übermaßverbot zum Ausdruck kämen, keine entsprechende Bedeutung.

Auch ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sei nicht zu erkennen. Die Gewerbesteuer knüpfe nach ihrem System und ihrer Struktur allein an die objektivierte Ertragskraft eines Gewerbebetriebes und gerade nicht an die Leistungsfähigkeit des betreffenden Betriebsinhabers an. Der Gewerbeertrag sei all dasjenige, was der Gewerbebetrieb als solcher, unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers einschließlich der von diesem gewählten Finanzierungsformen, objektiv erwirtschafte bzw. erwirtschaften könne. Gerade dieser Zweck werde beim Vergleich mit einem Unternehmer mit einer starken Eigenkapitalbasis, der die betreffende Immobilie selbst angeschafft oder selbst errichtet habe, erreicht. Denn die Klägerin solle mit einem solchen Unternehmen gleichgestellt werden, das identische Hotelbetriebseinnahmen als Gewerbeertrag erwirtschafte, jedoch keinen (hohen) Mietzinsaufwand entgegenstellen könne. Im Vergleich mit einem reinen Hotelmanagement-Unternehmen, das den betreuten Hotelimmobilienbestand nicht selbst anmiete und die Zimmer auch nicht selbst vermiete, sondern sich auf reine Dienstleistungen im Bereich der Hotelbetriebsführung, Übernahme von Geschäftsführungstätigkeit, Durchführung von Buchhaltungstätigkeiten usw. konzentriere, liege zwar eine unterschiedliche Behandlung vor. Die sachliche Rechtfertigung hierfür ergebe sich jedoch gerade aus der unterschiedlichen Struktur der verschiedenen Unternehmenstypen. Das klassische Hotelmanagement-Unternehmen generiere nur einen Gewerbeertrag in Höhe der Vergütung für die von ihm erbrachten Dienstleistungen. Am Wertschöpfungsprozess der Vermietung nehme es hingegen, anders als die Klägerin, nicht teil. 38

Auch die mit den neuen Regelungen angenommenen Pauschalierungen bzw. Typisierungen verstießen nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. So habe das BVerfG schon mit Beschluss vom 29. August 1974 (HFR 1974, 498) ausgeführt, dass der Gesetzgeber nicht daran gehindert sei, anstelle eines individuellen Maßstabs aus Gründen der Praktikabilität pauschale Maßstäbe zu wählen und sich somit mit einer Typisierung zu begnügen. Eine Verfassungswidrigkeit könne nur dann anzunehmen sein, wenn der Mieter oder Pächter gegenüber einem Eigentümer zu einer höheren Gewerbesteuerlast herangezogen werde. 39

Schließlich sei auch keine Verletzung von Art. 12 GG erkennbar. Das Grundrecht auf freie Berufswahl bzw. Berufsausübung garantiere nicht, dass mit der Berufswahl ein wirtschaftlicher Erfolg verbunden sei. 40

Der EMRK habe das BVerfG lediglich den Rang als einfaches Bundesrecht mit völkerrechtlicher Verpflichtung aber ohne Verfassungsrang eingeräumt. In den Verfahren vor dem BVerfG, welche die Klägerin anstrengen könne, spielten daher nur die Grundrechte und das Grundgesetz eine Rolle. Eine Verletzung der EMRK selbst sei in diesem Zusammenhang nicht unmittelbar überprüfbar. Zwar sei zuzugeben, dass allgemein die EMRK als Auslegungshilfe für die Bestimmung von Inhalt und Reichweite der Grundrechte herangezogen werden könne. Umgekehrt bedeute dies aber auch, dass die Reichweite dieser einfachgesetzlichen Norm keinesfalls weitergehen könne als Art. 14 Abs. 1 GG selbst. Der Auffassung der Klägerin sei daher nicht zuzustimmen, wonach der Eigentumsbegriff der EMRK autonom zu verstehen sei. 41

42

Soweit die Klägerin sich zur Begründung der Verfassungswidrigkeit darauf stütze, dass die Gewerbesteuer aufgrund der zahlreichen Änderungen ihren Charakter als Realsteuer (Objektsteuer) verloren habe, sei dem zum einen entgegenzuhalten, dass im Zusammenhang mit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer in Art. 106 Abs. 6 GG das Wort „Realsteuer“ durch das Wort „Gewerbesteuer“ ersetzt worden sei. Dadurch habe der Verfassungsgeber klar zu erkennen gegeben, dass er die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Gestalt, zumindest in ihren Grundstrukturen, als zulässige Form des Steuerzugriffs anerkenne (vergleiche Änderung des Grundgesetzes vom 20. Dezember 1997, BGBl. I 1997, 2470). Dass der eigenständige Charakter der Gewerbesteuer aufgrund der Änderungen nicht verloren gegangen sei, werde durch die Entscheidung des BVerfG vom 15. Januar 2008 (1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1) bestätigt. Nach der Entscheidung des BVerfG vom 18. Januar 2006 stelle es überdies keinen verfassungswidrigen Eingriff in die Vermögenssubstanz dar, wenn der Steuerpflichtige Geldleistungsverpflichtungen erfüllen müsse, die an den Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen anknüpften und zwar gleichgültig, aus welchen Mitteln der staatliche Steueranspruch erfüllt werde (BVerfG-Beschluss vom 18. Januar 2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97).

Soweit die Klägerin anrege, das Verfahren im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG dem BVerfG vorzulegen und das laufende Verfahren bis zur Entscheidung hierüber auszusetzen, sei anzumerken, dass dies nur dann zwingend durchzuführen sei, wenn das Gericht eine entscheidungserhebliche Gesetzesnorm für verfassungswidrig halte. Es sei nicht ausreichend, dass das Gericht berechtigte Zweifel an der Verfassungswidrigkeit habe; die Richter müssten davon überzeugt sein. 43

Einer förmlichen Verfahrensunterbrechung nach § 74 Finanzgerichtsordnung (FGO) im Hinblick auf die Vorlage des FG Hamburg an das BVerfG vom 29. Februar 2012 (1 K 138/10, EFG 2012, 960; Az. beim BVerfG: 1 BvL 8/12), mit welchem das FG Hamburg die Neuregelungen des § 8 Nr. 1 Buchst. a), d) und e) GewStG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG zur verfassungsrechtlichen Prüfung vorgelegt hat, ist die Klägerin entgegengetreten. 44

Das Gericht hat die Klägerin mit Schreiben vom 12. Januar 2015 hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bedenken auf die Entscheidungen des I. Senats des BFH vom 16. Oktober 2012 (I B 125/12, BFH/NV 2013, 249 und I B 128/12, BStBl. II 2013, 30) und vom 4. Juni 2014 (I R 70/12, BFH/NV 2014, 1850) hingewiesen. 45

Entscheidungsgründe. 46

I. Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 47

1. Die ursprünglich zulässige Klage ist durch den Erlass des geänderten Gewerbesteuermessbescheids vom 19. März 2013 nicht unzulässig geworden. Insbesondere ist das Rechtsschutzbedürfnis nicht entfallen. 48

Der um den Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GewStG hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a), d) und e) GewStG erweiterte Gewerbesteuermessbescheid vom 19. März 2013 ist nach § 68 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Die Vorläufigkeit betrifft die auch im vorliegenden Verfahren streitige Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. d) und e) GewStG. Die ebenfalls von der Klägerin geltend gemachte Verfassungswidrigkeit von § 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG ist von der Vorläufigkeit nicht umfasst, so dass allein deshalb das Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin nicht entfallen ist. Darüber hinaus hat der BFH in mehreren Verfahren entschieden, dass 49

allein die Aufnahme eines Vorläufigkeitsvermerks im Klageverfahren im Hinblick auf die durch dieses Verfahren aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Streitpunkte das Rechtsschutzinteresse nicht entfallen lässt (vgl. BFH-Beschluss vom 18. September 1992 III B 43/92, BStBl. II 1993, 123; BFH-Beschluss vom 10. Februar 1995 III B 73/94, BStBl. II 1995, 415; BFH Beschluss vom 23. Dezember 2005 XI B 98/04, BFH/NV 2006, 952). Andernfalls könnte die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen durch die nachträgliche Aufnahme eines Vorläufigkeitsvermerks aus dem Klageverfahren drängen, was mit dem Zweck des § 68 FGO nicht vereinbar wäre (Buciek in Beermann/Gosch, § 165 AO, Rz. 84).

2. Die Klage ist allerdings nicht begründet. 50

Der Gewerbesteuermessbescheid 2008 sowie der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31.12.2008 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten. Die Miet- und Pachtzinsen sind bei der Berechnung des festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrages sowie des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zutreffend nach § 8 Nr. 1 Buchst. d) und e) GewStG einbezogen worden, ebenso wie die Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG. 51

Gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d) und e) GewStG sind dem Gewinn, soweit die Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind, ein Viertel der Summen aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzahlungen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, sowie ein Viertel der Summen aus dreizehn Zwanzigstel (65 %) der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der entsprechenden unbeweglichen Wirtschaftsgüter hinzuzurechnen. Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen) sind dem Gewinn gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG in Höhe von einem Viertel der Summen aus einem Viertel (25%) der Aufwendungen hinzuzurechnen. 52

Die von der Klägerin im Streitjahr aufgewendeten Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von 10.066.675 €, Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von 59.011.743 € sowie Lizenzgebühren in Höhe von 459.238 € erfüllen diese Voraussetzungen nach der übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten, der sich das erkennende Gericht mangels davon abweichender Anhaltspunkte anschließt. Folgerichtig erklärte die Klägerin hieraus Hinzurechnungsbeträge in Höhe von 503.333 €, 9.589.407 € und 28.702 €, die der Beklagte in den angefochtenen Bescheiden erklärungsgemäß zugrundegelegte. Diese Steuerbescheide enthalten nach Auffassung des erkennenden Senats keine Rechtsfehler. 53

3. Der Senat ist auch nicht von der Verfassungswidrigkeit der zu Grunde liegenden gewerbesteuerlichen Regelungen überzeugt. Eine Aussetzung des Verfahrens und eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG zur Frage der Verfassungswidrigkeit des § 8 Nr. 1 Buchst. d), e) und f) GewStG kommt daher nicht in Betracht. 54

a) Gemäß Art. 100 Abs. 1 GG i.V.m. § 80 BVerfGG hat ein Gericht, welches ein Gesetz für verfassungswidrig hält, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, Verfahren auszusetzen und unmittelbar die Entscheidung des BVerfG einzuholen. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG und des BFH ist Voraussetzung für die Vorlagepflicht bzw. für die Zulässigkeit einer entsprechenden Vorlage jedoch, dass das Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer entscheidungserheblichen Gesetzesvorschrift überzeugt ist; bloße Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Vorschrift vermögen das Gericht dagegen 55

nicht von der Pflicht zur Anwendung des Gesetzes zu entbinden (BVerfG-Urteil vom 20. März 1952 1 BvL 12, 15, 16, 24, 28/51, Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE) 184; BVerfG-Beschlüsse vom 19. Februar 1957 1 BvL 13/54, BVerfGE 6, 222; vom 31. Mai 1983 1 BvL 11/80, BVerfGE 64, 180; vom 06. April 1989 2 GvL 8/87, BVerfGE 80, 59; weitere Nachweise bei Jarass/Pieroth, 13. Auflage 2014, Art. 100 GG Rn. 10; BFH-Urteile vom 22. Juli 1997 VI R 121/90, BStBl. II 1997, 692; vom 1. Juli 2014 IX R 31/13, BStBl. II 2014, 925).

Der erkennende Senat ist, anders als der 1. Senat des Finanzgerichts Hamburg zumindest hinsichtlich der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d) und e) GewStG (vgl. den Vorlagebeschluss vom 29. Februar 2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960, 1 BvL 8/12), nicht in diesem Sinne von einem Verfassungsverstoß der vorliegend relevanten Regelungen überzeugt und daher nicht zu einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht berechtigt. 56

Das Klageverfahren war auch nicht gemäß § 74 FGO bis zur Entscheidung des BVerfG über den Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg auszusetzen, da zum Einen vorliegend neben der Verfassungswidrigkeit der Buchstaben d) und e) auch diejenige des Buchstabens f) von § 8 Nr. 1 GewStG geltend gemacht wird und sich die Klägerin zum Anderen explizit gegen eine Verfahrensunterbrechung ausgesprochen hat um eigene Argumente im Rahmen einer verfassungsrechtlichen bzw. verfassungsgerichtlichen Überprüfung vortragen zu können. Der erkennende Senat sieht dies in Ausübung seines Ermessens als ausreichend an, das Verfahren nicht bis zu einer Entscheidung des BVerG im Verfahren 1 BvL 8/12 auszusetzen (vgl. BFH-Beschluss vom 3. Februar 2010 VI B 119/09, BFH/NV 2010, 923). 57

b) Das BVerfG hat in seiner bisherigen Rechtsprechung sowohl die Gewerbesteuer an sich als auch einzelne Hinzurechnungsregelungen, insbesondere die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 a.F. GewStG und § 8 Nr. 7 GewStG a.F., als verfassungsgemäß angesehen (Entscheidungen des BVerfG vom 13. Mai 1969 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, BStBl II 1969, 424; vom 29. August 1974 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498; vom 25.Oktober 1977 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 und vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1). 58

Danach ist die Gewerbesteuer eine als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer. Sie ist neben der Einkommensteuer verfassungsrechtlich gerechtfertigt. In Abgrenzung zu dieser Steuer spielen bei der Gewerbesteuer die persönlichen Verhältnisse des Inhabers des Gewerbebetriebs keine Rolle. Die Bemessungsgrundlage bildet allein der Gewerbeertrag (§ 7 GewStG 2002 n.F.), der zwar an den gleichen Gewinn wie das Einkommensteuerrecht anknüpft, diesen aber durch objektsteuertypische Elemente zu einem Gewerbeertrag modifiziert, insbesondere durch Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 8, 9 GewStG). Dementsprechend konkretisiert sich auch die Leistungsfähigkeit in beiden Steuergegenständen unterschiedlich: Bei der Einkommensteuer zeigt sich die Leistungsfähigkeit in der individuellen Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen selbst und bei der Gewerbesteuer in der objektivierten Ertragskraft des Gewerbebetriebs (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, und vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1). Zudem ist der Gesetzgeber nicht zu einer "reinen" Verwirklichung des so verstandenen Objektsteuerprinzips verpflichtet (vgl. BVerfG-Beschluss vom 25. Oktober 1977 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, m.w.N.). 59

c) Ebenso wie der I. Senat des BFH in mehreren jüngeren Entscheidungen gelangt der erkennende Senat unter Berücksichtigung dieser Ausführungen des BVerfG dazu, dass er nicht von der Verfassungswidrigkeit der Hinzurechnungen in § 8 Nr. 1 Buchst. d), e) und f) GewStG überzeugt ist (BFH-Beschlüsse vom 16. Oktober 2012 I B 125/12, BFH/NV 2013, 60

249 und I B 128/12, BStBl. II 2013, 30 jeweils zu § 8 Nr. 1 Buchst. a), d), e) und f) GewStG; BFH-Urteil vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFH/NV 2014, 1850 zu § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG). Entsprechend der Ausführungen des I. Senats des BFH in diesen Entscheidungen kann im Ergebnis „nur so dem offenkundig zu Tage getretenen Willen des verfassungsgebenden und verfassungsändernden Gesetzgebers (…), wonach es eine Gewerbesteuer in herkömmlicher Ausprägung auch unter der Herrschaft des Grundgesetzes geben darf, entsprochen“ werden. Auch hat es die „Fortentwicklung der Gewerbesteuer zu einer "reinen" (Zusatz-)Ertragsteuer“ trotz mehrfacher Änderungen „so nicht gegeben; die den Steuertypus prägenden Hinzurechnungen wurden beibehalten oder --wie zuletzt mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG) geschehen-- strukturell vereinheitlicht und ausgebaut“ (BFH-Urteil vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFH/NV 2014, 1850; BFH-Beschluss vom 16. Oktober 2012 I B 128/12, BStBl. II 2013, 30; BTDrucks 16/4841, 79).

„Aus der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Gewerbesteuer als ertragsorientierter Objektsteuer“ folgert der BFH, „dass die Ist-Leistungsfähigkeit, die auf die konkrete Steuerzahlungsfähigkeit des einzelnen Grundrechtsträgers abstellt und als deren einfach-rechtliche Ausprägung das objektive Nettoprinzip des Einkommensteuerrechts (§ 2 Abs. 2 EStG) zu gelten hat, nicht den Maßstab für die Prüfung der streitigen Hinzurechnungsregelung darstellt (a.A. z.B. Hey, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, Beih. 34, 109; Beschluss des FG Hamburg in EFG 2012, 960). Vielmehr kommt es darauf an, ob sich diese folgerichtig in das Konzept einer "ertragsorientierten Objektsteuer" einfügen lässt“ (BFH-Urteil vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFH/NV 2014). 61

aa) Nach den weiteren Ausführungen des BFH im Urteil vom 4. Juni 2014 (I R 70/12, BFH/NV 2014) sind „Hinzurechnungen als solche (…) nicht zu beanstanden. Sie betreffen nicht die nähere Ausgestaltung des Steuergegenstands, sondern bilden zusammen mit dem nach ertragsteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Gewinn und den Kürzungen (vgl. Wortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002 n.F.) die Grundstruktur der Gewerbesteuer als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer. Eine Gewerbesteuer ohne Hinzurechnungen entspricht dem Bild der herkömmlichen Gewerbesteuer nicht mehr. Die von ihnen ausgehenden Belastungen sind damit von der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Legitimität der Gewerbesteuer erfasst und von den betroffenen Grundrechtsträgern im Grundsatz hinzunehmen (vgl. BVerfG-Entscheidung vom 13. Mai 1969 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1; BVerfG-Beschlüsse vom 3. Juni 1970 1 BvR 333/70, HFR 1970, 401; vom 29. August 1974 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498).“ 62

Aus diesem Grund sind nach den weiteren Erläuterungen des BFH im Hinblick auf § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG „die auf eine Verletzung der Grundrechte aus Art. 14 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG gestützten Rügen (…) unbegründet. Dass Betriebe, die mit hohem Fremdkapitaleinsatz arbeiten und nur geringe Gewinne oder gar Verluste erzielen, wegen der Hinzurechnungen mit der Folge einer Substanzbesteuerung zur Gewerbesteuer herangezogen werden, liegt in der Natur einer "ertragsorientierten Objektsteuer". Diese aus der Grundstruktur der herkömmlichen Gewerbesteuer herrührende, allgemein bekannte Belastungsfolge als ungerechtfertigten Eingriff in die Grundrechte auf Eigentum und freie Berufsausübung zu qualifizieren, (…) entzieht der Steuer unmittelbar ihre Legitimität und verkehrt die Aussage des BVerfG in das Gegenteil. An der ständigen Rechtsprechung, dass die Hinzurechnungen --oder ertragsunabhängige Komponenten der Gewerbesteuer wie z.B. die frühere Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage-- keine Verstöße gegen Art. 12 und Art. 14 GG bewirken, ist daher festzuhalten (BVerfG-Entscheidungen vom 21. Dezember 1966 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54, betreffend Lohnsummensteuer; in BVerfGE 26, 1, betreffend Art. 12 GG; BFH-Urteile vom 5. Juli 1973 IV R 215/71, BFHE 110, 50, BStBl II 1973, 739; vom 21. 63

April 1977 IV R 161/75, BFHE 122, 141, BStBl II 1977, 512, dort auch zu Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall; BFH-Beschluss vom 5. April 2005 IV B 96/03, BFH/NV 2005, 1564)“ (so der BFH in seinem Urteil vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFH/NV 2014).

Aus diesen Überlegungen, denen sich der erkennende Senat anschließt und die nach seiner Auffassung nicht nur für § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG sondern auch für § 8 Nr. 1 Buchst. d) GewStG gelten, folgt für die Klägerin, dass sie sich trotz der auch bei ihr vorliegenden Substanzbesteuerung nicht auf eine aus Art. 14 Abs. 1 oder Art. 12 Abs. 1 GG folgende Verfassungswidrigkeit berufen kann. Im Übrigen muss sie sich hinsichtlich der von ihr vorgebrachten Erdrosselungswirkung entgegenhalten lassen, dass diese letztlich auf die von ihr selbst gewählte Unternehmensstruktur und die daraus folgende Anmietung von Mobiliar und Immobilien von andern Konzernunternehmen zurückzuführen ist. 64

bb) Soweit die Klägerin die Verfassungswidrigkeit der Hinzurechnungen der Pachtaufwendungen nach § 8 Nr. 1 e) GewStG als rechtswidrige Typisierung und realitätsferne pauschale Hinzurechnung rügt, vermag sie auch insoweit keinen Erfolg zu haben. Dies ergibt sich aus den folgenden erschöpfenden Ausführungen des BFH im Urteil vom 4. Juni 2014 (I R 70/12, BFH/NV 2014), der sich der erkennende Senat zur Vermeidung von Wiederholungen vollumfänglich anschließt: 65

„Bei der näheren Ausgestaltung des Hinzurechnungstatbestands, insbesondere bei der Bestimmung der Höhe des Hinzurechnungsbetrags, ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung, Typisierung und Pauschalierung zu beachten (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1). 66

aaa) Die Grenzen, die ihm dabei gesetzt sind, sind weit zu ziehen. Dies folgt aus der Rechtsprechung des BVerfG, die an der vergleichbar pauschalen Festlegung der jeweiligen Hinzurechnungsbeträge in früheren Fassungen des § 8 GewStG bislang keinen Anstoß genommen hat (BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 26, 1 und BVerfG-Beschluss in HFR 1974, 498, betreffend die hälftige Hinzurechnung der Mietzinsen für die Überlassung beweglicher Wirtschaftsgüter). Außerdem bedingt die --verfassungsrechtlich zulässige-- grobe Orientierung an einem "fiktiven" eigenkapitalfinanzierten Vergleichsunternehmen beträchtliche Unschärfen, die sich in einer freieren tatbestandlichen Ausgestaltung niederschlagen (dürfen). Eine uneingeschränkt realitätsgetreue Abbildung der "Wirklichkeit" ist damit ebenso wenig geboten (BFH-Beschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30) wie eine "reine" Verwirklichung des Objektsteuerprinzips (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 46, 224). 67

bbb) Zureichende Anhaltspunkte für einen Verfassungsverstoß gibt es danach entgegen der Auffassung der Revision, des FG Hamburg (Beschluss in EFG 2012, 960) und Teilen der Literatur (z.B. Malzkorn/Rossa, Der Betrieb 2012, 1169; Petrak/ Karrenbrock, DStR 2012, 2046) nicht. Dem § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. liegt die Vorstellung zugrunde, dass der in Mieten und Pachten enthaltene Finanzierungsanteil im Wesentlichen vom Umfang des berücksichtigten Wertverzehrs für das überlassene Wirtschaftsgut abhängig ist, der bei Immobilien niedriger ist als bei beweglichen Wirtschaftsgütern. Umgekehrt ist der Finanzierungsanteil bei Grundstücksmieten höher (BTDrucks 16/4841, 80). Der Gesetzgeber hat ihn --für das Streitjahr 2008-- pauschal mit dreizehn Zwanzigstel, also 65 %, angesetzt. Die Pauschalierung als solche begegnet keinen Bedenken. Die Regelung in § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. ist angesichts der weiten Verbreitung gewerblicher Grundstücksmietverhältnisse zur Bewältigung von Massenvorgängen bestimmt und daher in besonderer Weise auf Vereinfachung angewiesen. Zudem ist die jeweils individuelle Bestimmung des Finanzierungsanteils einer einzelnen Grundstücksüberlassung mit ganz erheblichem Aufwand für die Finanzverwaltung, den Steuerpflichtigen und ggf. den Vermieter 68

verbunden, da zahlreiche Faktoren zu berücksichtigen sind und der Finanzierungsanteil während der Vertragslaufzeit Änderungen unterliegen kann (vgl. zum Immobilienleasing Schreiben des Bundesverbands Deutscher-Leasing-Unternehmen vom 23. März 2007, Finanzausschussprotokoll Nr. 16/56, S. 248 ff.; Hartmann-Wendels/Wohl, Zur gewerbesteuerlichen Behandlung des Leasing im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Finanzausschussprotokoll Nr. 16/56, S. 264 ff.). Wenn es einen --verfassungsrechtlich anerkannten-- Bedarf an Typisierung und Pauschalierung gibt, dann sieht der Senat ihn hier. Deswegen war insbesondere auch eine "Dynamisierung" der Quote, also deren Ankopplung an einen sich ständig ändernden Referenzzinssatz (so Petrak/Karrenbrock, DStR 2012, 2046), verfassungsrechtlich nicht vonnöten (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30). Im Gesetzgebungsverfahren haben denn auch die angehörten Verbände und Sachverständigen durchweg die Pauschalierung nicht nur nicht beanstandet, sondern teilweise als geboten angesehen (Finanzausschussprotokoll Nr. 16/56, S. 188, 276). Die Höhe des vom Gesetzgeber pauschal mit 65 % angenommenen Finanzierungsanteils beruht auf fundierten Schätzungen der branchenkundigen Verbände, deren Sachverstand sich der Gesetzgeber im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens nutzbar gemacht hat (vgl. z.B. Finanzausschussprotokolle Nr. 16/56, S. 53, 251 ff., 263 ff., und 16/59, S. 42). Je schwieriger es für den Gesetzgeber ist, ein Bild von der vielgestaltigen Realität zu gewinnen, desto größer werden seine Typisierungsspielräume, jedenfalls dann, wenn die Eingriffsintensität, (…) wegen der geringen Hinzurechnungsquote von einem Viertel und dem Freibetrag von 100.000 € im Regelfall eher gering ist. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber zu einer groben Schätzung berechtigt war. Denn in tatsächlicher Hinsicht variieren die Finanzierungsanteile von Vertragstyp zu Vertragstyp (z.B. "klassischer" Gewerbemietraumvertrag, Voll- und Teilamortisationsleasingverträge) in erheblichem Ausmaß. In Abhängigkeit unterschiedlicher Faktoren (z.B. Laufzeit, Finanzierungszins, Wertverhältnis Grundstück zu Gebäude, Gebäuderestwert, Umfang der Nebenleistungen u.a.) und verschiedener Berechnungsmethoden lassen sich beim Leasing Werte in einer großen Bandbreite von bis zu über 60 % ermitteln, die am Beginn der Vertragslaufzeit noch deutlich höher liegen können. Im Bereich der "klassischen" Immobilienvermietung gehen die Schätzungen von geringeren Quoten aus (vgl. Finanzausschussprotokoll Nr. 16/56, S. 248 ff. und S. 264 ff.; Stellungnahme des Bundesverbands Deutscher Leasing-Unternehmen zum Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform vom 23. Februar 2007, abrufbar unter www.bdl.leasingverband.de/presse/statements).

ccc) Dass der Gesetzgeber den Finanzierungsanteil schließlich mit 65 % angesetzt hat, ist angesichts der erheblichen tatsächlichen Unsicherheiten, des großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraums und der ohnehin nur im Umfang von einem Viertel des Finanzierungsanteils erfolgenden Hinzurechnung deshalb hinzunehmen. Dass er den Anteil mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2010 auf 50 % abgesenkt hat (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22. Dezember 2009, BGBl I 2009, 3950, BStBl I 2010, 2) setzt die früher getroffene Entscheidung angesichts eines allgemein sinkenden Zinsniveaus und der nach wie vor bestehenden Bandbreite von "richtigen" Werten nicht ins Unrecht.“ 69

Eine willkürliche Festsetzung des Finanzierungsanteils ist nach alledem nicht festzustellen. 70

cc) Soweit sich die Klägerin auf Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK beruft, ist dem entsprechend der Ausführungen des Beklagten entgegenzuhalten, dass das BVerfG dieser Konvention lediglich den Rang als einfaches Bundesrecht mit völkerrechtlicher Verpflichtung aber ohne Verfassungsrang eingeräumt hat. Die EMRK kann mithin als Auslegungshilfe für die Bestimmung von Inhalt und Reichweite der Grundrechte herangezogen werden. Ihre 71

eigene Reichweite kann allerdings keinesfalls weitergehen als die der Grundrechte selbst (vgl. auch BFH-Beschlüsse vom 16. Oktober 2012 I B 125/12, BFH/NV 2013, 249, I B 128/12, BStBl. II 2013, 30).

dd) Der Senat vermag auch keinen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 GG erkennen, den die Klägerin im Hinblick auf § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG reklamiert: 72

Die Klägerin kann, wie von ihr selbst angeführt, grundsätzlich mit zwei unterschiedlichen Unternehmenstypen verglichen werden: 73

aaa) Zum einen ist dies ein Unternehmen mit einer identischen Unternehmenstätigkeit, das allerdings auf Grund einer starken Eigenkapitalbasis die Hotelimmobilien nicht gepachtet, sondern erworben hat. Im Vergleich mit einem solchen Unternehmen greift der Gesetzeszweck des § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG in vollem Umfang ein, denn die Klägerin soll mit ihrem erheblichen Pachtaufwand denjenigen Unternehmen gleichgestellt werden, die identische Einnahmen als Gewerbeertrag erwirtschaften, diesem Ertrag jedoch keinen Pachtaufwand entgegenstellen können. 74

Soweit die Klägerin dem entgegenhält, dass speziell bei von ihr abgeschlossenen Pachtverträgen auf Grund von erfolgsabhängigen Variablen bei den Pachtzahlungen auch der Verpächter einen Teil des wirtschaftlichen Risikos trage (wie z.B. im Vertrag über die Hotelimmobilie ....), hat dies vorliegend nach Auffassung des erkennenden Senats keine Relevanz. Denn eine Verringerung der Pachtzahlungen würde bei der Klägerin auch zu einer verringerten Hinzurechnung führen. 75

bbb) Zum anderen könnte die Klägerin mit einem Unternehmen verglichen werden, das lediglich Hotelserviceleistungen erbringt. Ein solches Hotelmanagement-Unternehmen würde die Hotelimmobilien nicht selbst pachten und das Hotel auch nicht auf eigene Rechnung führen, sondern sich z.B. auf die Hotelbetriebsführung, auf die die technische Hausverwaltung, auf Serviceleistungen gegenüber den Hotelgästen, auf Buchführungsleistungen und auf sonstige im Hotel anfallende Dienstleistungen konzentrieren. 76

Bei einem solchen Unternehmen käme es zwar nicht zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG. Diese unterschiedliche gewerbesteuerliche Behandlung der Klägerin im Vergleich zu einem solchen Unternehmen ist jedoch auf Grund der verschiedenen Strukturen und eines unterschiedlichen Wertschöpfungsprozesses gerechtfertigt: Das klassische Hotelmanagement-Unternehmen generiert nur einen Gewerbeertrag in Höhe der Vergütung für die von ihm erbrachten Dienstleistungen. Die Klägerin als Hotelbetreiberin in angepachteten Hotelimmobilien hat hingegen von den Eigentümern der Immobilien das Liquiditätsrisiko und die Verwaltung einer Vielzahl von Gästezimmern übernommen. Nicht die Eigentümer treten am Markt auf, sondern die Klägerin. Mit Ausnahme der Pachtaufwendungen, die gerade der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen, ähnelt die Klägerin mithin in ihrer Unternehmensstruktur und in ihrem umfassenden Dienstleistungsangebot eher einem Unternehmen, das seinen eigenen Immobilienbestand selbst verwaltet und betreibt, als einem Dienstleistungsunternehmen, das lediglich im Rahmen der Betreuung fremder Immobilien und fremder Hotelverträge die genannten Dienstleistungen erbringt. Die Klägerin nimmt daher an einem weitaus größeren Wertschöpfungsprozess teil und erzielt dabei in Gestalt der Hoteleinnahmen einen entsprechend größeren Gewerbeertrag, der auch die größere Ertragskraft abbildet. Dies bildet zugleich auch den sachlichen Grund dafür, die Klägerin gewerbesteuerlich einem Unternehmen gleichzusetzen, das in einem eigenen Objekt ein Hotel betreibt, und nicht einem Hotelmanagement-Unternehmen, das nur im Umfang seines Dienstleistungsangebots 77

Erträge erzielt und dementsprechend eine weitaus geringere Ertragskraft aufweist.

Soweit die Klägerin einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG im Hinblick auf einen „Binnenvergleich“ zwischen § 8 Nr. 1 Buchst. a) GewStG und § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG annimmt, vermag der erkennende Senat auch insoweit keinen Verfassungsverstoß erkennen. Unabhängig davon, dass der von der Klägerin in der Beispielsrechnung (Bl. 269 f. FG-Akte) zugrundegelegte Darlehenszinssatz i.H.v. 2,55 % für Fremdkapital im Streitjahr 2008 nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen hätte, zumal man bei einer vollständig refinanzierten Immobilie einen prozentualen Aufschlag auf einen Durchschnittszinssatzes regelmäßig in Kauf nehmen muss, aufgrund eines nicht unerheblich höheren Zinssatzes die Hinzurechnungen mithin deutlich weniger auseinander gefallen wären, lässt sich aus den unterschiedlichen Regelungsansätzen in Buchst. a) und Buchst. e) kein Verfassungsverstoß herleiten. Um Finanzierungsanteile aus dem Ertrag des Gewerbebetriebs zu eliminieren, können bei der Hinzurechnung von Schuldentgelten nach § 8 Nr. 1 Buchst. a) GewStG grundsätzlich problemlos die fraglichen Schuldentgelte selbst als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Bei der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG, die nur teilweise Finanzierunganteile enthalten, die zudem regelmäßig nicht explizit vereinbart und ausgewiesen sind, ist eine typisierende Pauschalierung erforderlich, die zumindest grundsätzlich auch unabhängig von (kleineren) Zinsschwankungen am Markt Bestand haben muss. Dass die vorliegend erfolgte Typisierung nach Auffassung des erkennenden Senats den Anforderungen des Grundgesetzes standhält, wurde schon dargelegt. 78

ee) Gesichtspunkte, die speziell die Verfassungswidrigkeit der Regelung in § 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG begründen könnten, hat die Klägerin weder vorgetragen, noch sind sie für den erkennenden Senat ersichtlich. Vielmehr ist der Senat angesichts der eingangs dargestellten allgemeinen Aspekte auch nicht von der Verfassungswidrigkeit dieser Hinzurechnungsregelung überzeugt. 79

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 80

5. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 1 Buchst. d), e) und f) GewStG und des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts Hamburg vom 29. Februar 2012 zugelassen. 81

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE