Finanzgericht Münster, 10 K 2018/18 G

Datum:	23.06.2022
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	10 K 2018/18 G
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2022:0623.10K2018.18G.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten nur noch über die Frage, ob die Gewerbesteuerhinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG; i. d. für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung) im Streitfall Anwendung findet. 1

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, die zu den Unternehmen der A-Gruppe gehört. Die Unternehmen dieser Gruppe betreiben hauptsächlich den *… [Unternehmenszweck/-zweig zwecks Neutralisierung entfernt]*, die ebenfalls zum weiteren Bereich der Unternehmensgruppe zählen. … *[entfernt zwecks Neutralisierung].* Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Vermietung von fremden und eigenen Immobilien, … *[entfernt zwecks Neutralsierung]*. Den überwiegenden Teil der weitervermieteten Räumlichkeiten mietete die Klägerin im Streitjahr zu einem festen Mietzins von den jeweiligen Eigentümern an. Diese von ihr angemieteten Räumlichkeiten vermietete die Klägerin dann, teilweise zusammen mit für den Betrieb erforderlichen Verkaufsvorrichtungen, zu einem umsatzabhängigen Mietzins an die vorgenannten … *[Unternehmen – zwecks Neutralisierung wurden die Unternehmen entfernt]* weiter. Im Streitjahr erzielte die Klägerin nach eigenen Angaben aus dieser Tätigkeit Umsatzerlöse (d.h. Miet- und Pachterträge) in Höhe von rd. … € und sonstige Erträge in Höhe von rd. … €. Von 2

diesen Miet- und Pachterträgen entfielen rd. … € auf die Untervermietung von angemieteten Immobilien (… *[entfernt zwecks Neutralisierung]*) und ca. … € auf die Vermietung von eigenen Immobilien *(… [entfernt zwecks Neutralisierung]*).

In ihrer beim Beklagten (Finanzamt - FA -) eingereichten Gewerbesteuererklärung für 2010 erklärte die Klägerin u.a. Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung fremder unbeweglicher Wirtschaftsgüter im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG; die Höhe des Hinzurechnungsbetrags wurde von der Klägerin für das Streitjahr mit … € angegeben. Mit Bescheid vom 12.11.2012 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 erklärungsgemäß auf … € fest. Dieser Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Hiergegen legte die Klägerin im Hinblick auf den Vorlagebeschluss des Finanzgerichts – FG – Hamburg beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Frage der Verfassungswidrigkeit des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG (Beschluss des FG Hamburg vom 29.02.2012 1 K 138/10; Az. beim BVerfG: 1 BvL 8/12) Einspruch ein und beantragte gleichzeitig, das Einspruchsverfahren bis zu einer Entscheidung des BVerfG ruhen zu lassen. 3

Mit Änderungsbescheid vom 11.12.2012 wurde der Gewerbesteuermessbetrag 2010 aus hier nicht streitigen Gründen auf … € herabgesetzt. 4

In der Folgezeit führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung X (GKBP-FA) eine Betriebsprüfung bei der Klägerin durch. Dabei stellte das GKBP-FA fest, dass die Klägerin in Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Kündigung eines Mietvertrags für das in D gelegene Objekt „E“ zum 31.12.2009 eine Zahlung in Höhe von … € (netto … €) im Kalenderjahr 2010 an die Eigentümerin gezahlt hatte. Das GKBP-FA vertrat insoweit die Auffassung, dass diese von der Klägerin im Streitjahr 2010 gezahlte Abstandszahlung wegen der vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses als „wirtschaftliche“ Miet-/Pachtzinsen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn hinzuzurechnen seien. Zudem vertrat das GKBP-FA die Auffassung, dass die von der Klägerin als Mieterin/Pächterin übernommenen Aufwendungen für die Instandsetzung, Instandhaltung und die Versicherung der Miet- oder Pachtgegenstände ebenfalls zu den Miet- und Pachtzinsen i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG gehörten und erhöhte die Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG für das Streitjahr um den Betrag von insgesamt … € auf nunmehr … €. Wegen weiterer Einzelheiten hierzu wird auf den Prüfungsbericht vom 21.05.2015 (Tz. 2.12.1) Bezug genommen. 5

Das FA folgte den Feststellungen des GKBP-FA und erließ unter dem 07.07.2015 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuerbescheid für 2010, mit dem es den Gewerbesteuermessbetrag 2010 auf … € erhöhte. 6

In der Folgezeit erweiterte die Klägerin ihren Einspruch dahingehend, dass sie sich nunmehr auch gegen die Erhöhung der Hinzurechnungen um die von ihr getätigte Abstandszahlung (… € netto) als solches wandte, da es sich insoweit weder um Miet- noch um Pachtzinsen im weiteren Sinne handeln würde. 7

Nachdem das BVerfG mit Beschluss vom 15.02.2016 (1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557) die Unzulässigkeit der Vorlage des FG Hamburg festgestellt hatte, wies das FA den Einspruch der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom 30.05.2018 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, die Abstandszahlungen seien zutreffend nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG als Miet-/Pachtzinsen bei der Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags einbezogen worden. Zahlungen zur vorzeitigen Beendigung eines Miet- oder Pachtvertrags entsprächen wirtschaftlich den Vorfälligkeitsentschädigungen bei Darlehen und seien daher 8

nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzuzurechnen. Darüber hinaus sei die Regelung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG auch nicht verfassungswidrig. Insbesondere liege kein Verstoß gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG) vor. So habe das BVerfG mit Beschluss vom 15.02.2016 (1 BvL 8/12) zwar einen Vorlagebeschluss des FG Hamburg als unzulässig verworfen, in dieser Entscheidung aber keinen Zweifel an der Tolerierung der derzeitigen Ausgestaltung der Gewerbesteuer als verfassungskonform gelassen. Auch der Bundesfinanzhof (BFH) habe die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift, insbesondere in Bezug auf Zwischenvermietungen, bejaht und entschieden, dass Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG rechtmäßig seien (vgl. hierzu BFH, u.a. Urteile v. 04.06.2014 I R 70/12, BStBl II 2015, 289; v. 08.12.2016 IV R 55/10, BStBl II 2017, 722). Die Einspruchsentscheidung war dabei hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e, und f GewStG mit einem Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO versehen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung des FA vom 30.05.2018 Bezug genommen.

Die Klägerin hat daraufhin die vorliegende Klage erhoben, mit der sie sich weiterhin gegen die Anwendung der Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG wendet bzw. dessen Verfassungswidrigkeit rügt. Zur Begründung führt sie aus, das BVerfG habe bereits entschieden, dass eine Vorschrift verfassungsrechtlich zu beanstanden sein könne, „*wenn sie generell zu einer höheren Gewerbesteuerlast für einen Mieter oder Pächter als für einen vergleichbaren Eigentümer führen würde, wenn also der Eigentümer seinen Gewerbeertrag im Hinblick auf den fraglichen Gegenstand allgemein um einen höheren Ertrag mindern könnte als der Mieter oder Pächter*“ (BVerfG, Beschluss vom 29.08.1974 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498). Dieser Zustand sei mit der Einführung der Regelung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG eingetreten. Daher sei die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG rechtswidrig und verletze sie, die Klägerin, in ihrem Recht auf Gleichbehandlung aus Art. 3 Abs. 1 GG. 9

Zwar habe der BFH in seinem Urteil vom 04.06.2014 (Az.: I R 70/12) in Übereinstimmung mit der zwischenzeitlichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG, Beschluss vom 15.02.2016 1 BvL 8/12) einen die Hinzurechnungen allgemein betreffenden Wandel der Rechtsauffassung abgelehnt. Der BFH habe in diesem Zusammenhang aber verkannt, dass sie als Mieterin durch § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG schlechter gestellt werde als ein Eigentümer von Grundbesitz nach dem GewStG stehe, obwohl der Gesetzgeber sowohl ihr als Mieterin als auch einem gewerbetreibenden Grundstückseigentümer eine gleiche Ertragskraft unterstelle. Der Fehler des BFH liege darin, dass dieser sich lediglich gefragt habe, ob sich § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG *„folgerichtig in das Konzept einer „ertragsorientierten Objektsteuer“* einfügen lasse (Hinweis auf S. 9 ff der Entscheidungsgründe des BFH in seinem Urteil vom 04.06.2014 I R 70/12). Dieser hätte sich jedoch fragen müssen, ob die Vorschrift sich folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit in das vom Gesetzgeber der Gewerbesteuer konkret zugrunde liegende Objekt- bzw. Realsteuerkonzept einfügen lasse. Diese letztgenannte Frage könne nur verneint werden, da der Gesetzgeber die GewSt so ausgestaltet habe, dass Grundbesitz regelmäßig nicht der GewSt unterworfen werde, sondern dieser Gegenstand der Grundsteuer sei. Dieses Verhältnis zwischen Gewerbesteuer und Grundsteuer spiegele sich auch in den verschiedenen historischen Fassungen der GewSt (u.a. in der Preußischen Gewerbesteuer von 1891, der Preußischen Gewerbesteuer von 1923, dem Entwurf für ein Reichs-Gewerbesteuerrahmengesetz 1928 und dem Reichs-Gewerbesteuergesetz 1936) wieder. 10

11

Aus den Begründungen des Gesetzgebers im Zusammenhang mit der Einführung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, u.a. der BT-Drs. 16/4841, S. 31 und S. 80, sei ersichtlich, dass der Gesetzgeber Eigentümer und Mieter von Grundbesitz gleich behandeln, der Kreditwirtschaft eine Sonderstellung einräumen und zwischen Anlage- und Umlaufvermögen differenzieren wollte. Auch den Änderungen der Gewerbesteuer im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 lägen daher die gleiche Belastungsentscheidung und die gleichen Belastungskriterien zugrunde wie bereits dem preußischen Gewerbesteuergesetz von 1891.

… [entfernt zwecks Neutralisierung] 12

Dies zugrunde gelegt, führe die Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu dem Ergebnis, dass gewerbliche Unternehmen, die Eigentum an Grundbesitz hielten, und gewerbliche Unternehmen wie das der Klägerin, die Flächen anmieten würden, zu einer ungleichen steuerlichen Behandlung. Denn nur der Grundstückseigentümer könne bei der Ermittlung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG den pauschalierten Reinertrag in Abzug bringen, während bei ihr als Mieterin nunmehr der tatsächliche Mietwert, d.h. die von ihr gezahlte Miete, ihrem Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG teilweise hinzugerechnet würde. 13

Die sog. einfache Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG diene der Gleichstellung von Eigentümern und Mietern von Grundbesitz vor dem Hintergrund der (früheren) Abzugsfähigkeit der Miete von der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage. Sinn dieser Regelung sollte es sein, dass auch bei Eigentümern der Grundbesitz nicht der Gewerbesteuer, sondern lediglich der Grundsteuer unterliegen sollte (vgl. BT-Drs. VI/3418, S. 109). Die einfache Kürzung stelle daher einen aus Vereinfachungsgründen pauschalierten Abzug des Mietwerts des Grundbesitzes dar (vgl. BT-Drs. VI/3418, S. 109). Dementsprechend komme die Anwendung der einfachen Kürzung auf Mieter und Pächter nach Auffassung der Rechtsprechung nicht in Betracht. Der BFH habe hierzu in seinem Urteil vom 15.05.2011 I R 63/01, BFH/NV 2003, 82 ausgeführt, die einfache Kürzung bezwecke zugleich die Gleichstellung der auf eigenem Grund und Boden tätigen Gewerbebetriebe mit solchen, die ihrem Gewerbe in gemieteten oder gepachteten Räumlichkeiten nachgehen und die die gezahlte Miete oder Pacht als Betriebsausgaben geltend machten könnten. Dieser Zweck würde aber unterlaufen, wenn die pauschale Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG […] auch bezogen auf angepachtete oder angemietete Grundstücke berechnet würde. Diene danach aber § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG vor dem Hintergrund der (früheren) Abzugsfähigkeit von Mieten der typisierten Gleichstellung von Eigentümern und Mietern von Grundbesitz durch Abzug eines pauschalen Mietwerts, sei durch die Einführung der Hinzurechnung von Mieten und Pachten bei gleichzeitiger Weitergeltung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG eine Ungleichbehandlung von Mietern und Eigentümern eingetreten. Denn Eigentümer könnten weiterhin den gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG pauschalierten Mietwert ihres Grundbesitzes abziehen, während bei Mietern nunmehr der tatsächliche Mietwert, d.h. die von ihnen gezahlte Miete, ihrem Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG teilweise hinzugerechnet werde. 14

Soweit der BFH diesbezüglich argumentiere, die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG erfasse lediglich den „Finanzierungsanteil“ der Mieten, dieser Finanzierungsanteil sei aber nicht Bestandteil des Kürzungsbetrags nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG, so dass der Eigentümer insoweit nicht entlastet werde (vgl. insoweit BFH-Urt. v. 8.12.2016 IV R 55/10 BStBl II 2017, 722), sei diese Argumentation in sich nicht stimmig. Denn der BFH führe in seiner o.a. zitierten Entscheidung gleichzeitig aus, dass der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 15

Satz 1 GewStG „den pauschalierten Reinertrag des Grundbesitzes oder – mit anderen Worten – den um die ersparte Geschäftsraummiete erhöhten gewerblichen Gewinn“ darstelle (vgl. insoweit BFH-Urt. v. 8.12.2016 IV R 55/10, a.a.O.). Diese Schlussfolgerung des BFH, wonach der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG den pauschalierten Reinertrag des Grundbesitzes ohne einen darin enthaltenen Finanzierungsanteil darstelle, sei aber aufgrund folgender Erwägungen unzutreffend: In den §§ 18, 19 der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) seien die Begriffe Reinertrag und Rohertrag entsprechend definiert. Danach entspreche der Reinertrag dem Rohertrag abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 19). Aus der gesetzlichen Definition der Bewirtschaftungskosten in § 19 ImmoWertV ergebe sich aber ausdrücklich, dass diese Bewirtschaftungskosten die Finanzierungsaufwendungen nicht umfassten (vgl. auch Kleiber in Ernst/Zinkahn/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 19 ImmoWertV Rn. 22 ff.). Dass bedeute im Ergebnis, dass der Reinertrag den Ertrag der Immobilie vor Abzug von ggf. anfallenden Finanzierungsaufwendungen darstelle. Demnach seien nach dieser Definition in dem Reinertrag i.S.d. § 18 ImmoWertV entsprechende Finanzierungsanteile gerade mitenthalten; der – pauschalierte – Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG beinhalte dementsprechend einen – pauschalierten – Finanzierungsanteil. Das sei vor dem Hintergrund der Zielsetzung des Gesetzgebers, mit der Vorschrift eine Doppelbelastung mit Gewerbe- und Grundsteuer zu vermeiden, auch folgerichtig. Denn die Doppelbelastung werde nur dann folgerichtig vermieden, wenn die Kürzung – wie die Grundsteuer – anhand der typisierten Ertragskraft des Grundstücks bemessen werde. Die Ertragskraft bemesse der Gesetzgeber bei den Objektsteuern aber grundsätzlich unabhängig von Finanzierungsaufwendungen, weil der konkrete Gebrauchswert (einer Immobilie) beispielsweise nicht davon abhänge, ob der Nutzer eine günstige Finanzierung (mit geringerem Finanzierungsanteil) oder eine teurere Finanzierung (mit höherem Finanzierungsanteil) in Anspruch nehme. Entsprechend habe auch der Gesetzgeber bei der Bemessung der Kürzung ausdrücklich auf den Reinertrag abgestellt und hierzu ausgeführt, dass zu diesem Zweck nicht der tatsächliche Reinertrag aus dem Grundbesitz von der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt werde, sondern der Ertrag lediglich pauschal mit 3 v.H. des Einheitswerts angesetzt werden (Hinweis auf BT-Drs. VI/3418, S. 109).

Da der Reinertrag aber – wie o.a. ausgeführt – den Finanzierungsanteil mitenthalte, treffe es nicht zu, wenn der BFH bei der Bemessung der Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zwischen dem von der Kürzung erfassten „Gebrauchswert“ und einem vermeintlich darin nicht enthaltenen separaten „Finanzierungsanteil“ unterscheide (so aber BFH, Urt. v. 8.12.2016 IV R 55/10, a.a.O.). 16

Schließlich sei die Argumentation des BFH auch deshalb nicht überzeugend, weil der Umfang der Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG im Zusammenhang mit der Einführung der Hinzurechnung des „Finanzierungsanteils“ von Mieten in § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG unverändert geblieben sei. Wäre ein „Finanzierungsanteil“ in § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG aber auch vorher nicht enthalten gewesen, wären Eigentümer im Vergleich zu Mietern – bezogen auf die Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG - jahrzehntelang gleichheitswidrig benachteiligt worden. Davon sei aber – insbesondere vor dem Hintergrund der dargelegten Ausführungen in den Gesetzgebungsmaterialien zum GewStG 1936 - nicht auszugehen. Vielmehr habe der Gesetzgeber seinerzeit konsequent das Ziel verfolgt, Grundbesitz ausschließlich der Grundsteuer zu unterwerfen und diesen daher im Umfang seiner (typisierten) objektivierten Ertragskraft von der Gewerbesteuer auszunehmen (RStBl. 1937, S. 693; Verhandlungen des Rechtstags – IV. Wahlperiode 1928, Band 432, Anlagen Nr. 401 – 600 zu den Stenographischen Berichten, Nr. 568, S. 113 f.). Der Gesetzgeber habe sich im Zusammenhang mit der Einführung der Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG – soweit 17

erkennbar – nicht mit dieser gleichheitsrechtlichen Dimension der Hinzurechnung auseinandergesetzt.

… [entfernt zwecks Neutralisierung] 18

Eine Ungleichbehandlung liege weiterhin darin, dass der Grundstückseigentümer – anders als die Klägerin - durch Gestaltung von der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG profitieren könne. Dies ermögliche die Kürzung des Gewerbeertrags nicht nur um die tatsächlich vereinnahmte Miete (statt einer pauschalierten Miete nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG), sondern auch um die für die Finanzierung des Grundbesitzes aufgewendeten Zinsen. Während also bei der Klägerin der „Finanzierungsanteil“ der von ihr gezahlten Mieten hinzugerechnet werde und der Mietertrag – mangels Vorliegen einer Vermögensverwaltung – ohnehin der GewSt unterliege, habe ein Grundstückseigentümer die Möglichkeit, durch entsprechende Gestaltung beide Komponenten (Mietertrag und Finanzierungsanteil) in tatsächlicher Höhe der GewSt zu entziehen. Dies lasse der BFH außer Acht, wenn er – ohne nähere Begründung – behaupte, eine Ungleichbehandlung durch § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG liege ebenso wenig vor, wie durch § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (BFH, Urt. v. 8.12.2016 IV R 55/10, a.a.O.). Dabei sei die Ungleichbehandlung sogar durch das FG Köln im Ansatz erkannt worden (vgl. Urt. des FG Köln vom 27.10.2010 9 K 1022/10, EFG 2011, 561, juris, Rn. 62). Dieser Ungleichbehandlung stehe nicht entgegen, dass die Klägerin sowohl in ihrer gegenwärtigen Struktur als auch in ihrer Unternehmensstruktur des Streitjahres 2010 selbst dann nicht von der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hätte profitieren können, wenn sie Eigentümerin der von ihr ange- und weitervermieteten Immobilien gewesen wäre. Denn wenn die Klägerin Eigentümerin der von ihr tatsächlich ange- und weitervermieteten Immobilien gewesen wäre, hätte sie (bereits im Streitjahr) die Möglichkeit (gehabt), durch eine Umstrukturierung ihres Geschäfts bzw. des Konzerns in den Genuss der erweiterten Kürzung zu gelangen. Diese Möglichkeit hätte die Klägerin auch genutzt, wenn sie ihr zur Verfügung gestanden hätte und sie im Vergleich zur pauschalen Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG von Vorteil gewesen wäre. Als Mieterin der von ihr weitervermieteten Objekte habe sie diese Möglichkeit (im Streitjahr) nicht (gehabt), da für die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zumindest wirtschaftliches Eigentum an dem verwalteten Grundbesitz erforderlich sei. 19

… [entfernt zwecks Neutralisierung] 20

Eine Ungleichbehandlung liege außerdem in dem Umstand begründet, dass die Hinzurechnung nach Auffassung der Finanzverwaltung auch die umgelegte Grundsteuer (vgl. zur Umlagefähigkeit § 556 Abs. 1 BGB i.V.m. § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung) erfasse (Ziffer 29 der gleich lautenden der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BStBl. I 2012, S. 654). Ein Eigentümer könne dagegen – mangels Zahlung einer Miete – die Grundsteuer als Betriebsausgabe von der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage in Abzug bringen, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz. 21

Entgegen der Auffassung des BFH stellten diese dargelegten ungleichen Belastungen von Eigentümern im Vergleich zu Mietern gerade keine folgerichtige Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung dar, sondern insoweit werde gerade eine Belastungsungleichheit geschaffen. Soweit der BFH in seinen Urteilen vom 04.06.2014 und 08.12.2016 die Auffassung vertrete, die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen auf Grundbesitz gem. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG sei eine folgerichtige Umsetzung der Belastungsentscheidung im Sinne der Belastungsgleichheit, verkenne dieser, dass der 22

Gesetzgeber die Belastungsentscheidung der GewSt nicht bereits dann folgerichtig umsetze, wenn er eine grundsätzlich dem Objektsteuercharakter entsprechende Vorschrift schaffe, sondern nur dann, wenn er bei gleicher Ertragskraft eine grundsätzlich, ggf. typisiert, gleiche Besteuerung zwischen zwei Vergleichsgruppen herbeiführe. Ausnahmen von diesem Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürften eines besonderen sachlichen Grundes (BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 ff.). Vor diesem Hintergrund wäre die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen dann folgerichtig, wenn der Gesetzgeber sich dazu entschieden hätte, den Grundbesitz bzw. die damit in Zusammenhang stehende Ertragskraft der GewSt zu unterwerfen, was vorliegend aber nicht erfolgt sei. Zum einen habe sich der Gesetzgeber grundsätzlich entschieden, die Ertragskraft von Grundbesitz nicht mit der GewSt zu belasten, weil sie bereits mit Grundsteuer belastet sei. Die gesetzgeberische Differenzierung zwischen Grundsteuer und GewSt sei aber nicht folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt, wenn die Erträge aus Grundbesitz beim Eigentümer nicht, beim Mieter hingegen schon der GewSt unterworfen würden, was aber mit der Hinzurechnung vom Miet- und Pachtzinsen auf Grundbesitz gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG eingetreten sei.

Zudem könne es nicht angehen, dass der Gesetzgeber zunächst aus Vereinfachungszwecken pauschaliere und anschließend dem Steuerpflichtigen die Mängel seiner eigenen Pauschalierung entgegenhalte. Entscheidend sei allein, dass die Kürzung eine Pauschalierung des Reinertrags darstellen solle. In welchem Verhältnis sie zum tatsächlichen Reinertrag des jeweiligen Grundstückes stehe, sei ohne jeden Belang. Das gelte zu Lasten wie auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Darin liege gerade der Sinn der Pauschalierung. Das gelte erst recht, wenn es – wie der BFH meine (vgl. Urteil des BFH v. 14.06.2018 III R 35/15, BFH/NV 2018, 1126) – zutreffen sollte, dass die strengen Vorgaben des BVerfG zur Orientierung von Typisierungen an einem realitätsgerechten Fall (vgl. BVerfG, Beschluss v. 12.10.2010 1 BvL 12/07, BerfGE 127, 224; Beschluss v. 15.01.2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1) auf die Höhe der Hinzurechnungen und Kürzungen nicht anzuwenden seien. Es könne nicht sein, dem Gesetzgeber einerseits den Spielraum für nicht realitätsgerechte Typisierungen in der Form „grober Schätzungen“ einzuräumen (so BFH, Urt. v. 14.06.2018 III R 35/15, BFH/NV 2018, 1126) und dann andererseits dem Steuerpflichtigen eben diesen mangelnden Realitätsbezug der entsprechenden Typisierungen entgegenzuhalten. 23

… […] 24

Eine weitere Ungleichbehandlung stelle das Fehlen einer der § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Halbsatz 2 GewStG entsprechende Regelung dar. Während die Durchleitung von Rechten gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Halbsatz 2 GewStG zur Folge habe, dass eine Hinzurechnung nur auf der letzten Stufe der Überlassungskette erfolge (Ziffer 40 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BStBl. I 2012, S. 654), sei bei der Zwischenvermietung bzw. der Durchleitung von Grundbesitz eine entsprechende Privilegierung nicht vorgesehen. 25

Die Begünstigung der Rechtedurchleitung in § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Halbsatz 2 GewStG sei folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit, weil sich die objektive Ertragskraft eines Handelsvertreters bzw. Zwischenhändlers im weitesten Sinne auf den von ihm am Markt erzielbaren Mehrwert beschränke. Erst auf der verbrauchenden Stufe der „Überlassungskette“ werde die volle objektive Ertragskraft erzielt. Nicht folgerichtig sei 26

dagegen das Fehlen einer entsprechenden Ausnahme in § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG. Hier werde davon ausgegangen, dass Zwischenvermietern eine den Eigentümer-Selbstnutzern, Eigentümer-Vermietern oder Mieter-Selbstnutzern vergleichbare, den vollen Mietwert umfassende Ertragskraft zukomme. Diese Annahme beruhe auf der unzutreffenden Annahme, dass sich die Ertragskraft eines Wirtschaftsgutes durch die Weiterreichung verdopple bzw. vervielfache, was jedoch gerade nicht der Fall sei. Denn tatsächlich beschränke sich die objektivierte Ertragskraft eines „Zwischenhändlers“ im weitesten Sinne - wie auch bei der Klägerin - auf die von ihm bzw. ihr erzielbare Marge.

Die o.a. dargelegten Ungleichbehandlungen seien auch nicht zu rechtfertigen. Wegen der aufgezeigten nicht folgerichtigen Ausgestaltung der Belastungsentscheidung der GewSt im Sinne von Belastungsgleichheit wäre zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung der Klägerin ein besonderer sachlicher Grund im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG erforderlich. Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkenne das BVerfG in ständiger Rechtsprechung neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung (BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1 2/08, BVerfGE 122, 210). Vorliegend sei weder ein besonderer sachlicher Grund in diesem Sinne, noch ein sonstiger sachlicher Grund erkennbar. So werde die Klägerin trotz typisiert gleicher und tatsächlich sogar geringerer Ertragskraft schlechter gestellt als der Eigentümer, obwohl der Gesetzgeber gehalten sei, bei gleicher Ertragskraft gleich zu besteuern. Nach der Rechtsprechung des BVerfG müssten die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Diese Anforderung sei im Falle von gewerblichen Zwischenvermietern aber nicht mehr erfüllt. Denn durch die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen auf Grundbesitz trete bei ihnen eine grundsätzlich höhere Steuerlast ein. In § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG habe der Gesetzgeber dieses Problem erkannt und bei der Durchleitung von Rechten eine folgerichtige Ausnahmevorschrift geschaffen. Eine solche Vorschrift wäre auch bei der „Durchleitung“ von Immobilien durch einen Zwischenvermieter erforderlich gewesen. Auch andere Rechtfertigungsgründe seien für die vorliegende Ungleichbehandlung nicht ersichtlich. 27

Zwar seien im Hinblick auf die Bestimmung der Ertragskraft des Objekts Gewerbebetrieb für Zwecke der Gleichmäßigkeit der Besteuerung i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG neben der bereits o.a. dargelegten Vergleichsgruppe (Eigentümer, Mieter, Eigentümer-Vermieter und Zwischenmieter) grundsätzlich die Bildung von zwei weiteren Vergleichsgruppen im Verhältnis zur Klägerin möglich, nämlich die Vergleichsgruppe der Unternehmen der Kreditwirtschaft und der sonstigen Unternehmen mit typischerweise hohem Fremdkapitaleinsatz und geringen Gewinnmargen sowie die Vergleichsgruppe des Anlage- und Umlaufvermögens. Zwischen der Klägerin und diesen beiden letztgenannten Vergleichsgruppen ergäben sich zwar im Hinblick auf die Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG im Ergebnis ebenfalls Ungleichbehandlungen. Diese Ungleichbehandlungen im Verhältnis zur Klägerin seien im Ergebnis aber gerechtfertigt, verdeutlichten aber einmal mehr, dass ihr, der Klägerin, nicht zugemutet werden könne, noch eine weitere Ungleichbehandlung, diesmal im Verhältnis zu Eigentümern von Grundbesitz, hinzunehmen. 28

Während sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage zunächst auch gegen die Hinzurechnung der von der Klägerin an den Verpächter gezahlten Abstandszahlung in Höhe von … € (netto) gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG als solches gewandt hat, hat sie mit Schriftsatz vom 31.03.2022 mitgeteilt, dass dieser Streitpunkt von ihr nicht weiter 29

aufrechterhalten wird.

Die Klägerin beantragt, 30

den Gewerbesteuermessbescheid 2010 vom 07.07.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.05.2018 dahingehend zu ändern, dass keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG in Höhe von … € (12,5 % der gezahlten Miet- und Pachtzinsen in Höhe von … €) vorgenommen wird, 31

hilfsweise, 32

die Revision zuzulassen. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Das FA verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass sie der Argumentation der Klägerin auch unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung des BFH nicht folge. Entgegen der Auffassung der Klägerin begegne die Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Insbesondere sei kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gegeben. Der BFH habe in seiner Entscheidung vom 14.06.2018 III R 35/15 (BStBl. II 2018, 662) umfassend zur Verfassungskonformität gewerbesteuerrechtlicher Hinzurechnungen Stellung genommen. In dieser Entscheidung habe er u.a. ausgeführt, ein Gleichheitsverstoß sei nicht daraus abzuleiten, dass ein Steuerpflichtiger, der mit gemietetem Grundbesitz wirtschafte, wegen der Hinzurechnungsvorschriften einer höheren Gewerbesteuerbelastung unterliege als ein Gewerbetreibender, der mit eigenem Sachkapital arbeite. Aus den Ausführungen des BFH in seinem Beschluss vom 25.09.2018 III B 160/17 (zitiert in juris) sei ersichtlich, dass diesen auch das Argument der „vermeintlichen“ Doppelbelastung mit Grundsteuer nicht zu einer Neubewertung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände – insbesondere vor dem Hintergrund der Regelung des § 9 Nr. 1 GewStG – veranlasst habe. 36

Soweit die Klägerin geltend mache, es liege eine Ungleichbehandlung durch Gewährung der einfachen Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG für Eigentümer im Gegensatz zu Mietern vor, da die Mieter den tatsächlichen Mietwert dem Gewerbeertrag hinzurechnen müssten, sei ihre diesbezügliche Argumentation ebenfalls nicht überzeugend. Denn insoweit verkenne die Klägerin, dass bei Mietern lediglich ein Finanzierungsanteil in Höhe von 12,5 % (1/4 von ½) aus dem tatsächlichen Mietwert hinzugerechnet werde. Auch die Ausführungen der Klägerin hinsichtlich der Ungleichbehandlung durch Gewährung der einfachen und erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 GewStG zugunsten des Grundstückeigentümers überzeugten nicht. Die Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG diene nicht nur dem Zweck, die Wirkungen einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer und der den Grundstückseigentümer treffenden Grundsteuer abzumildern, sondern diese Regelung solle auch dem Umstand Rechnung tragen, dass Gewerbebetriebe in gemieteten oder gepachteten Räumlichkeiten die gezahlte Miete/Pacht grundsätzlich in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehen könnten (Hinweis auf BFH-Urt. v. 15.05.2002 I R 63/01, BFH/NV 2003, 82). Der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG stelle daher den um die ersparten Geschäftsraummieten erhöhten gewerblichen Gewinn dar. Der BFH sei in seiner Entscheidung vom 08.12.2016 IV R 55/10 (BStBl II 2017, 722) detailliert auf das Zusammenspiel der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG und der Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG eingegangen und zu dem Ergebnis gekommen, dass keine verfassungswidrige Belastungsungleichheit dadurch 37

entstanden sei, dass der Gesetzgeber die einfache Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG – trotz Einfügung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG – nicht auf den Nichteigentümer-Betrieb erstreckt habe. Die einfache Kürzung komme zwar nur Eigentümer-Betrieben zugute. Die Beschränkung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf Eigentümer-Betriebe sei aber gleichfalls folgerichtig. Denn der von dieser Vorschrift u.a. angestrebte Zweck, eigen- und fremdfinanzierte Betriebe gleich zu behandeln, sei durch die Einfügung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nicht obsolet geworden. Bei einem Nichteigentümer-Betrieb würden Grundstücksmieten oder –pachten weiterhin den Gewerbeertrag reduzieren, soweit sie nicht den pauschalierten Finanzierungsanteil, sondern den Gebrauchswert beträfen. Während nämlich der Miet- oder Pachtzins bei der Ermittlung des Gewinns vollständig als Betriebsausgabe berücksichtigt werde, werde nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG lediglich der in den Miet- oder Pachtzahlungen enthaltene – vom Gesetz pauschal ermittelte – Finanzierungsanteil hinzugerechnet. Beim vermieteten Eigentümer-Betrieb könnten zwar auch die Aufwendungen für die eigenbetrieblich genutzten Räume und der Wertverzehr für das Gebäude im Rahmen der Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgaben abgezogen werden. Es bestehe aber keine Abzugsmöglichkeit bezüglich des in einer Miet- oder Pachtzahlung enthaltenen Gebrauchswerts einer Immobilie. Für diese dem Eigentümer-Betrieb nicht zustehende „Kürzungsmöglichkeit“ schaffe § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nach wie vor einen folgerichtigen Ausgleich.

Ein Gleichheitsverstoß ergebe sich im Streitfall auch nicht daraus, dass der Klägerin (auch) die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG versagt bliebe. Die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfasse den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfalle. Sie sei bei Unternehmen anzuwenden, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalteten und nutzten oder daneben Wohnungsbauten betreuten oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichteten oder veräußerten. Eine Ungleichgleichbehandlung von Mietern im Vergleich zu Grundstückseigentümern sei auch nicht darin zu sehen, da diese letztgenannten – anders als die Klägerin - durch unterschiedliche Gestaltungen die Möglichkeit hätten, in den Genuss der erweiterten Kürzung zu kommen. Denn § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG solle in erster Linie eine Gleichstellung des Gewerbebetriebs kraft Rechtsform mit den vermögensverwaltenden Einzelpersonen und Personengesellschaft – unabhängig von ihrer Rechtsform – hinsichtlich der Grundstücksverwaltung und –nutzung bewirken. Die von der Klägerin gewählte Form der Anmietung und Weitervermietung von Immobilien sei dagegen keine vermögensverwaltende Tätigkeit, sondern die Klägerin übe insoweit eine gewerbliche Tätigkeit aus, so dass keine Ungleichbehandlung von Gleichem vorliege. 38

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die wechselseitigen Schriftsätze der Beteiligten samt Anlagen sowie die beigezogenen Verwaltungsakten des FA Bezug genommen. 39

Entscheidungsgründe:

I. Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 40

1. Die Klage ist zulässig. Insbesondere fehlte der Klägerin im Zeitpunkt der Klageerhebung nicht das Rechtsschutzbedürfnis für ihre Klage, obwohl das FA in der Einspruchsentscheidung vom 30.05.2018 die Festsetzung der Gewerbesteuer u.a. im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f 41

GewStG für vorläufig im Sinne des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO erklärt hat. Zu diesem Zeitpunkt lag dem BVerfG eine Verfassungsbeschwerde gegen eine Entscheidung des BFH vor, in welcher dieser über die Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG entschieden hatte (BFH, Urteil vom 14.6.2018 III R 35/15, BStBl II 2018, 662; Az. des BVerfG: 1 BvR 2150/18). Zwar fehlt es einer Klage nach ständiger Rechtsprechung des BFH in der Regel an einem Rechtsschutzbedürfnis, wenn der Steuerbescheid in dem verfassungsrechtlichen Streitpunkt vorläufig ergangen ist, die verfassungsrechtliche Streitfrage sich in einer Vielzahl im Wesentlichen gleichgelagerter Verfahren stellt und bereits ein nicht von vornherein aussichtsloses Musterverfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 22.03.1996 III B 173/95, BStBl II 1996, 506, m.w.N.). Jedoch handelte es sich bei dem o.g. seinerzeit anhängigen Verfahren bereits nicht um ein Musterverfahren für den vorliegenden Streitfall, da in der o.g. Entscheidung des BFH ein anders gelagerter Sachverhalt zu beurteilen war und dort für die Frage der Verfassungsmäßig- bzw. –widrigkeit nicht die vorliegend von der Klägerin geltend gemachten und auf ihren Sachverhalt zugeschnittenen Gesichtspunkte in Rede standen. Nur ein tatsächlich im Wesentlichen gleich gelagertes Musterverfahren kann es aber rechtfertigen, den Steuerpflichtigen auf den entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO zu verweisen und das Rechtsschutzbedürfnis für eine eigene Klage aus diesem Grund zu verneinen (vgl. (vgl. zu diesen Anforderungen an ein Musterverfahren BFH-Urteil in BStBl II 2018, 662). Im Streitfall kommt hinzu, dass sich die Klägerin vorliegend mit der von ihr erhobenen Klage neben der Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Norm zunächst auch gegen die vom FA gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzugerechnete Abstandszahlung als solches gewandt. Unerheblich ist insoweit, dass dieser Streitpunkt von der Klägerin zwischenzeitlich nicht mehr weiter verfolgt worden ist.

2. Die Klage ist unbegründet. 42

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2010, zuletzt geändert unter dem 07.07.2015, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.05.2018 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 43

a. Gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG sind dem Gewinn, soweit die Miet- und Pachtzinsen bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind, ein Viertel der Summe aus der Hälfte der Miet- und Pachtzahlungen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagenvermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzuzurechnen. 44

Dementsprechend sind im angefochtenen Steuerbescheid insgesamt Miet- bzw. Pachtzinsen der Klägerin in Höhe von … € im Rahmen der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zugrunde gelegt worden. Dieser Betrag setzt sich aus den von der Klägerin in ihrer Gewerbesteuererklärung 2010 erklärten Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter (… €) und den Erhöhungen lt. der Betriebsprüfung (… €) zusammen und ist zwischen den Beteiligten der Höhe nach zwischenzeitlich unstreitig gestellt worden. 45

b. Der Senat hat auch keine Bedenken, dass die Regelung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG als solches verfassungsgemäß ist. Die von der Klägerin im vorliegenden Verfahren erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken überzeugen den Senat nicht. 46

aa. Das BVerfG hat in seiner bisherigen Rechtsprechung sowohl die Gewerbesteuer als solche als auch einzelne Hinzurechnungsregelungen, insbesondere die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG a.F. und § 8 Nr. 7 GewStG a.F., als verfassungsgemäß 47

angesehen (vgl. grundlegend Entscheidung des BVerfG vom 13.05.1969 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, BStBl II 1969, 424; nachfolgend auch [Nichtannahme-] Beschlüsse vom 29.08.1974 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498; vom 25.10.1977 1 BvR 15/75, BStBl II 1978, 125; vom 21.06.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, vom 15.01.2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 und vom 15.02.2016 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862).

Danach ist die Gewerbesteuer als solche in ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer auch neben der die Einkünfteerzielung erfassenden Einkommensteuer verfassungsrechtlich gerechtfertigt. In Abgrenzung zu der Einkommensteuer spielen bei der Gewerbesteuer die persönlichen Verhältnisse des Inhabers eines Gewerbebetriebs keine Rolle. Die Bemessungsgrundlage bildet allein der Gewerbeertrag (§ 7 GewStG), 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 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. hierzu BVerfG-Beschlüsse vom 21.06.2006 2 BvL 2/99, a.a.O.; vom 15.01.2008 1 BvL 2/04, a.a.O.). Dabei steht dem Gesetzgeber nach Auffassung des BVerfG zudem ein weitreichender Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes und der Ausgestaltung zu. Dieser ist dementsprechend nicht zu einer „reinen“ Verwirklichung des so verstandenen Objektprinzips verpflichtet (vgl. BVerfG-Beschluss vom 25.10.1977 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, m.w.N.). 48

bb. Auch der BFH hat in einer Vielzahl von jüngeren Verfahren unter Berücksichtigung der vorgenannten Ausführungen des BVerfG sowohl die Gewerbesteuer als solche als auch die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG für verfassungsgemäß erachtet. Nach seiner Ansicht füge sich § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG folgerichtig in das Konzept einer "ertragsorientierten Objektsteuer" ein und sei weder dem Grunde noch der Höhe nach verfassungsrechtlich zu beanstanden (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 04.06.2014 I R 70/12, BStBl II 2015, 289, vom 08.12.2016 IV R 55/10, BStBl II 2017, 722, vom 14.06.2018 III R 35/15, BStBl II 2018, 662 und vom 02.02.2022 III R 65/19, BFH/NV 2022, 673 sowie BFH-Beschlüsse vom 16.10.2012 I B 125/12, BFH/NV 2013, 249 und I B 128/12, BStBl. II 2013, 30, 18.12.2019 III R 33/17, zitiert in juris). 49

cc. Auch der hier erkennende Senat ist unter Berücksichtigung der Ausführungen des BVerfG und des BFH in seinen jeweiligen Entscheidungen der Ansicht, dass die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nicht verfassungswidrig ist. Insbesondere kann der Senat keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG erkennen. 50

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird u.a. durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige 51

Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 06.07.2010 2 BvL 13/09,BVerfGE 126, 268, Rz 36, m.w.N.; vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rz 50 f., m.w.N.).

(1) … [zwecks Neutralisierung entfernt] 52

Entgegen der Ansicht der Klägerin begründet der Umstand, dass die Klägerin im Eigentum Dritter stehende Immobilien anmietet, um diese weiter zu vermieten und sie daher lediglich als Zwischenmieter die von ihr weitervermieteten Geschäftsräume „durchleitet“, keine verfassungsrechtlichen Zweifel im Hinblick auf eine steuerliche Ungleichbehandlung im Verhältnis zu Eigentümern bzw. Endmietern. 53

Bereits in seiner Entscheidung vom 04.06.2014 (I R 70/12, BStBl II 2015, 289) hat der BFH hierzu ausgeführt, der Umstand, dass der Steuerpflichtige lediglich als Zwischenvermieter auftrete (sog. "Durchleitung" der Immobilien) stehe der Hinzurechnung nicht entgegen. Insbesondere ließen sich aus dem Gesetz keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, Zwischenvermietungen nicht bei der Hinzurechnung zu berücksichtigen; der Wortlaut der Vorschrift sei insoweit eindeutig. Danach sei nur auf die Anmietung und Benutzung beim (Erst-)Mieter abzustellen, das weitere Schicksal des angemieteten Wirtschaftsguts sei nicht relevant. Auch der Umstand, dass es bei einem anderen Steuersubjekt, dem Endmieter, gegebenenfalls auch zu einer Hinzurechnung eines Teils des Nutzungsentgelts komme, ändere an der Tatbestandsverwirklichung beim Zwischenvermieter nichts. Zweck der Hinzurechnungen sei es, den für die Besteuerung maßgebenden Gewerbeertrag unabhängig von der Art und Weise der für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelte zu bestimmen (BTDrucks 16/4841, 78). Gesetzlicher Orientierungspunkt sei damit ein "typisiertes" Unternehmen, das eigenkapitalfinanziert sei. Da auch bei der An- und Weitervermietung von Grundstücken, die im Eigentum eines Dritten stünden, Fremdkapital - anstelle von Eigenkapital - im Betrieb des Zwischenvermieters zum Zweck der Erwirtschaftung von Ertrag eingesetzt werde, entspreche es dem Zweck der Hinzurechnungsvorschrift, auch "durchgeleitete" Immobilien zu erfassen. Insoweit füge sich § 8 Nr 1 Buchst. e GewStG folgerichtig in das Konzept einer "ertragsorientierten Objektsteuer" ein und schaffe selbst keine Ungleichbehandlung, sondern unterwerfe vielmehr den Nichteigentümer-Betrieb - ausgehend von der mit dem GewStG angestrebten Besteuerung des sog. objektivierten Gewerbeertrags - einer vergleichbaren Belastung wie den Eigentümer-Betrieb (so auch BFH-Urteil vom 08.12.2016 IV R 55/10, BStBl II 2017, 722). Der Senat hält die vorstehende Beurteilung des BFH für zutreffend und folgt ihr. 54

(2) … *[zwecks Neutralisierung entfernt]* 55

Soweit die Klägerin einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darin sieht, dass sie durch eine Hinzurechnung der umgelegten Grundsteuer ungerechtfertigt benachteiligt sei, da sie im Ergebnis höher besteuert würde als ein vergleichbarer gewerbetreibender Eigentümer einer Immobilie, der die Grundsteuer – im Gegensatz zur Klägerin – ertragsmindernd geltend machen kann, folgt der Senat dem nicht. 56

Zwar gehört zu den grundstücksbezogenen Aufwendungen, die nach dem gesetzestypischen Lastenverteilungssystem vom Vermieter/Verpächter zu tragen sind und der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG unterliegen, auch die auf den Mieter/Pächter überwälzte Grundsteuer (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 02.02.2022 II R 65/19, BFH/NV 2022, 673). Dies kann im Ergebnis dazu führen, dass der Mieter oder Pächter von Grundbesitz einer höheren Gewerbesteuerbelastung unterliegen kann als ein vergleichbarer Gewerbetreibender, der mit eigenem Grundbesitz wirtschaftet. Der Eigentümer kann die unmittelbar von ihm geschuldete Grundsteuer als Aufwand abziehen. Den Mieter oder Pächter belastet die Grundsteuer 57

insofern, als die Belastung in der Regel vom Vermieter oder Verpächter mit den Nebenkosten an ihn weitergegeben wird. Auch der Mieter oder Pächter kann diese Zahlung als Aufwand abziehen. Es ist dann allerdings so, dass auch die Nebenkosten und damit die wirtschaftlich vom Mieter oder Pächter getragene Grundsteuer als Teil der Miet- und Pachtzahlungen i.S.v. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG herangezogen werden. Dies führt zu einer Hinzurechnung von 12,5 % der gesamten Miet- und Pachtzahlungen und damit auch der wirtschaftlich weitergegebenen Grundsteuer. Die wirtschaftlich weitergegebene Grundsteuer bildet damit lediglich einen Teil der Bemessungsgrundlage, welche zur typisierten Ermittlung des in den Miet- oder Pachtzahlungen enthaltenen Finanzierungsanteils dient, den die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG im Ergebnis erfassen soll. Die damit einhergehende mögliche unterschiedliche steuerliche Belastung begründet nach der Rechtsprechung des BFH keinen verfassungswidrigen Verstoß gegen die Belastungsgleichheit i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG (so auch BFH, Urteil v. 14.06.2018 III R 35/15, BStBl. II 2018, 662; Beschluss vom 18.12.2019 III R 33/17, BFH/NV 2020, 781). Denn diese unterschiedliche steuerliche Belastung des Mieters/Pächters im Gegensatz zum Eigentümer ist nach Auffassung des BFH im sog. Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer begründet (vgl. u.a. BFH, Urteil v. 14.06.2018 III R 35/15. a.a.O., Beschluss vom 18.12.2019 III R 33/17, a.a.O.), die in ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung verfassungsrechtlich gerechtfertigt sei. Dieser Beurteilung folgt auch der Senat.

(3) … *[zwecks Neutralisierung entfernt]* 58

Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt auch kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor, soweit die Klägerin mit ihrem Nichteigentümer-Betrieb (als Zwischenvermieterin) anders als ein Eigentümer-Betrieb keine gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG in Anspruch nehmen kann. 59

Nach Auffassung des Senats fügt sich, wie bereits unter I. 2. b. näher dargelegt, die Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit in das vom Gesetzgeber der Gewerbesteuer konkret zugrunde gelegte Objektsteuerprinzip ein. Dadurch, dass der Gesetzgeber die einfache Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG - trotz Einfügung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG - nicht auf den Nichteigentümer-Betrieb erstreckt hat, ist nach Ansicht des Senats keine verfassungswidrige Belastungsungleichheit geschaffen worden. 60

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes zu kürzen. Zu dem "Grundbesitz" im Sinne dieser Vorschrift zählt entsprechend den Vorgaben des § 2 Nr. 2 des Grundsteuergesetzes und der §§ 68, 70 des Bewertungsgesetzes nur das Grundvermögen (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.2007 IV R 19/05, BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985). Eine Berechtigung auf Grundlage obligatorischer Rechte - wie Miete und Pacht - reicht hierfür nicht aus (vgl. BFH-Beschluss vom 12.11.2009 IV B 8/09, BFH/NV 2010, 464). 61

In seiner Entscheidung vom 08.12.2016 IV R 55/10, a.a.O., hat der BFH zu der o.g. Frage bereits ausführlich Stellung genommen und hierzu ausgeführt, dass die einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG trotz der Einfügung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG weiterhin nur den Eigentümer-Betrieben zugutekomme, dies aber keine steuerliche Belastungsungleichheit begründe. 62

Seine Entscheidung hat er damit begründet, dass der von dieser Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG u.a. angestrebte Zweck, eigen- und fremdfinanzierte Betriebe gleich zu behandeln, 63

durch die Einfügung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nicht obsolet geworden sei. Denn § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG diene letztlich zwei Zwecken, nämlich zum einen gewähre die Vorschrift den Gewerbebetrieben, zu deren Betriebsvermögen Grundeigentum gehöre, eine Kürzung bei der Gewerbesteuer, die die Wirkungen einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer und der den Grundstückseigentümer treffenden Grundsteuer abmildern oder vermeiden solle (Hinweis auf BFH-Urteile vom 05.10.1967 I 258/64, BFHE 90, 299, BStBl II 1968, 65; in BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985, und in BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887). Zum anderen solle sie dem Umstand Rechnung tragen, dass Gewerbebetriebe in gemieteten oder gepachteten Räumlichkeiten die gezahlte Miete oder Pacht als Betriebsausgaben - anders als der Gewerbebetrieb mit eigenem Grund und Boden - abziehen könne (BFH-Urteil vom 15.05.2002 I R 63/01, BFH/NV 2003, 82). Der Kürzungsbetrag stelle insoweit den pauschalierten Reinertrag des Grundbesitzes oder - mit anderen Worten - den um die ersparte Geschäftsraummiete erhöhten gewerblichen Gewinn dar. Durch die Kürzung sollten demnach Betriebe, die ihr Gewerbe in eigenen Geschäftsräumen betreiben, den Gewerbebetrieben mit gemietetem Grundbesitz gewerbesteuerrechtlich gleichgestellt werden (Hinweis auf Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, Kommentar, § 9 Nr. 1 Rz 16).

Der letztgenannte Zweck begründe – so der BFH in seiner o.g. Entscheidung – aber insoweit eine folgerichtige Belastungsentscheidung, als bei einem Nichteigentümer-Betrieb Grundstücksmieten oder -pachten weiterhin den Gewerbeertrag reduzieren würden, soweit sie nicht den pauschalierten Finanzierungsanteil, sondern den Gebrauchswert betreffen. Während nämlich der Miet- oder Pachtzins vollständig bei der Ermittlung des Gewinns als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG)) berücksichtigt werde, werde nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG lediglich der in den Miet- oder Pachtzahlungen enthaltene --vom Gesetz pauschal ermittelte-- Finanzierungsanteil hinzugerechnet. Beim vermietenden Eigentümer-Betrieb könnten zwar auch die Aufwendungen für die eigenbetrieblich genutzten Räume und der Wertverzehr für das Gebäude im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG) als Betriebsausgaben abgezogen werden. Es bestehe aber keine Abzugsmöglichkeit bezüglich des in einer Miet- oder Pachtzinszahlung enthaltenen Gebrauchswerts einer Immobilie. Für diese dem Eigentümer-Betrieb nicht zustehende "Kürzungsmöglichkeit" schaffe § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nach wie vor einen folgerichtigen Ausgleich. 64

Soweit der BFH danach im Ergebnis die Folgerichtigkeit der gesetzgeberischen Entscheidung damit begründet, dass die vom Eigentümer im Wege der AfA in Anspruch genommenen Werbungskosten in der Regel niedriger seien als die vom Mieter aufgewendeten Mietaufwendungen für ein vergleichbares Gebäude, sodass dem Eigentümer darüber hinaus – neben der Möglichkeit der AfA die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zusteht, hält der hier erkennende Senat diese Argumentation des BFH für überzeugend; zumal die Miet-/Pachtaufwendungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG gerade nicht in voller Höhe, sondern nur in Höhe des anteiligen Finanzierungsanteils (12,5 % des Gesamtbetrags) hinzugerechnet werden. 65

Der Einwand der Klägerin, die Argumentation des BFH sei insoweit widersprüchlich, als dieser den Kürzungsbetrag des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG als pauschalierten Reinertrag des Grundbesitzes bezeichne, der ausweislich der §§ 18, 19 ImmoWertVO den Finanzierungsanteil mitenthalte, im Gegensatz dazu aber gleichzeitig ausführe, dass es sich bei diesem Wert um den Gebrauchswert der Immobilie, also den nicht mit einem Finanzierungsanteil enthaltenen Wert handele, ist nicht überzeugend. Soweit die Klägerin allein aufgrund der Verwendung des Begriffs „Reinertrag“ durch den BFH in seiner Entscheidung vom 08.12.2016 IV R 55/10, a.a.O. diesen Reinertrag als Reinertrag i.S.v. § 18 66

ImmoWertVO verstanden haben will und daher zu dem Ergebnis kommt, dass aus der Zusammenschau der § 18 und § 19 ImmoWertVO der nach dieser Verordnung definierte „Reinertrag“ gerade – entgegen der Auffassung des BFH – einen Finanzierungsanteil (mit-)enthalte, folgt der Senat dieser Argumentation nicht. So ist bereits nicht nachvollziehbar, auf welcher Grundlage die Klägerin davon ausgeht, dass der BFH im Zusammenhang mit des Begriffs Reinertrag auf den Reinertrag i.S.d. § 18 ImmoWertVO abgestellt hat. Hätte der BFH den von ihm verwandten Begriff „Reinertrag“ tatsächlich als „Reinertrag“ i.S.d. § 18 ImmoWertVO verstanden wissen wollen, wäre es naheliegend gewesen, dass dieser insoweit auf die Vorschrift des § 18 ImmoWertVO Bezug genommen bzw. diese Vorschrift ausdrücklich zitiert hätte, was aber gerade nicht der Fall ist. Im Übrigen hat der BFH in der von der Klägerin zitierten Entscheidung vom 08.12.2016 den von ihm genutzten Begriff „Reinertrag“ selber „mit anderen Worten“ beschrieben, nämlich als den um die ersparte Geschäftsraummiete erhöhten gewerblichen Gewinn, so dass fraglich ist, auf welcher Grundlage die Klägerin einen Bezug zu der von ihr zitierten ImmoWertVO herstellen möchte.

Zudem betrifft die vorgenannte Argumentation der Klägerin lediglich einen der beiden Zwecke, welche mit der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG verfolgt werden. Neben der Gleichstellung von Betrieben mit eigenen und solchen mit angemieteten Geschäftsräumen verfolgt die Kürzung auch den Zweck, die Wirkungen einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer und der den Grundstückseigentümer treffenden Grundsteuer abzumildern oder zu vermeiden (s.o.). Nach Auffassung des Senats rechtfertigt auch dieser Zweck bereits für sich die Kürzungsregelung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in verfassungsrechtlicher Hinsicht. Auch wenn die Grundsteuer durch die Zahlung der Nebenkosten in der Regel auch Mieter und Pächter wirtschaftlich belastet (s. dazu bereits oben unter I.2.b cc (2)), stellt es nach Auffassung des Senats eine verfassungsrechtlich zulässige Wertung des Gesetzgebers dar, dies nicht als vergleichbar mit der den Eigentümer als Steuerschuldner selbst treffenden Grundsteuerbelastung anzusehen und die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf den letztgenannten Fall zu beschränken. Die Grundsteuer besteuert bei einer rechtlichen Betrachtung erst einmal den Eigentümer, was einen zulässigen Anknüpfungspunkt für die Entscheidung des Gesetzgebers bildet, wie weit er die Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zur Entlastung oder Vermeidung einer Doppelbelastung gefasst hat. 67

Darüber hinaus geht der Senat davon aus, dass die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nach ihrer tatsächlichen Bemessung bei weitem nicht ausreicht, um den o.g. pauschalierten Reinertrag des Grundbesitzes in realitätsnaher Weise abzubilden. Zwar sind dem Senat hierzu keine unmittelbaren Daten oder Berechnungen zu dem vorgenannten pauschalierten Reinertrag im Vergleich zur Höhe der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ersichtlich. Jedoch wird angenommen, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG sich inzwischen – im Jahr 2020 – auf eine Quote von ca. 14 % der Belastung des Grundbesitzes mit Grundsteuer (s. den o.g. zweiten mit der Kürzung verfolgten Zweck) verringert hat (vgl. Roser in Lenski/Steinberg, § 9 Nr. 1 GewStG Rz. 16a; Bräutigam/Spengel/Winter, DB 2022, 620, 621). Im Jahr 1991 lag die Quote bei 20 % (vgl. Bräutigam/Spengel/Winter, DB 2022, 620, 621), so dass sie im vorliegenden Streitjahr zwischen diesen Werten gelegen haben wird. Angesichts dessen erscheint es nach Auffassung des Senats fernliegend, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG den pauschalierten Reinertrag des Grundbesitzes realitätsnah erfasst. Vielmehr ist anzunehmen, dass die Kürzung regelmäßig weit unter diesem liegen wird. Geht man hiervon aus, fehlt aber der Argumentation der Klägerin, es liege eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung darin, dass bei ihr ein Betrag von 12,5 % die Miet- und Pachtaufwendungen hinzugerechnet und demgegenüber bei Eigentümern der pauschalierte Reinertrag des Grundbesitzes (vollständig) nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG gekürzt wird, von vornherein die erforderliche tatsächliche Grundlage. Es ist nämlich 68

anzunehmen, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG aufgrund ihrer o.g. nicht realitätsgerechten Bemessung jedenfalls nicht den bei der Klägerin bzw. allgemein bei Mietern und Pächtern weiterhin abziehbaren Teil von 87,5 % der Miet- und Pachtaufwendungen erreicht. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es auch nicht etwa so, dass für die Frage einer Ungleichbehandlung darauf abzustellen ist, dass es nach dem o.g. – von der Rechtsprechung angenommenen – Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG evtl. folgerichtig sein könnte, die Kürzung in realitätsgerechter Weise an den pauschalierten Reinerträgen des Grundbesitzes zu bemessen und damit die Kürzung erheblich zu erhöhen. Für die verfassungsrechtliche Frage, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, kommt es darauf an, inwiefern die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nach ihrer tatsächlichen Ausgestaltung und in ihrer tatsächlichen Höhe zu einer Ungleichbehandlung der Klägerin bzw. von Mietern und Pächtern allgemein führt. Das ist nach den vorstehenden Ausführungen nicht der Fall.

(4) … *[zwecks Neutralisierung entfernt]* 69

Ein Gleichheitsverstoß ergibt sich nach Ansicht des Senats auch nicht aus dem Umstand, dass der Klägerin in Zusammenhang mit der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG (auch) die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG versagt bleibt. 70

Die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfasst den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Sie ist bei Unternehmen anzuwenden, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten oder veräußern. 71

Diese Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hätten bei der Klägerin im Streitjahr auch dann nicht vorgelegen, wenn die Regelung nicht nur auf Eigentümer, sondern auch auf Vermieter oder „Zwischenvermieter“ Anwendung fände. Die Klägerin ist nämlich im Streitjahr nicht ausschließlich grundstücksverwaltend tätig geworden und hat darüber hinaus neben den Immobilien selbst zumindest teilweise auch entsprechende Betriebsvorrichtungen (Kühlanlagen etc.) weitervermietet. Das hätte einer Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch bei einer Ausweitung ihres Anwendungsbereichs im o.g. Sinne entgegen gestanden (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 11.04.2019 III R 6/18, zitiert in juris). Bereits aus diesem Grund ist der von der Klägerin geltend gemachte Gleichheitsverstoß bzw. die hierzu erforderliche sie betreffende Ungleichbehandlung nicht ersichtlich. Dass die Klägerin geltend macht, sie hätte bei einer solchen Ausweitung der Regelung sofort ihre Verhältnisse angepasst, so dass sie die weiteren Voraussetzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllt hätte, führt nicht zu einer anderen Beurteilung. Für das Vorliegen einer Ungleichbehandlung bzw. deren Verfassungsmäßig- oder –widrigkeit kommt es auf den von den jeweiligen Betroffenen tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an. Ein Sachverhalt, den ein Betroffener im Falle einer anderweitigen Regelung hätte herbeiführen können und (mutmaßlich) wollen, genügt hierfür nicht. 72

Darüber hinaus sieht der Senat aber auch eine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche gewerbesteuerliche Behandlung zwischen der Klägerin und den Unternehmen, die die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen können. Zu den letztgenannten Unternehmen gehören zum einen solche Unternehmen, die durch einen erheblichen Eigenkapitaleinsatz eigene Immobilien angeschafft haben und diese - wie die Klägerin - vermieten (1), als auch solche Unternehmen, die ohne eigenen - entweder 73

durch Erwerb oder durch Anmietung erworbenen - Wohnungsbestand nur fremden Wohnbestand verwalten (2). Losgelöst von der Frage, ob die Fallgruppe (1) oder die Fallgruppe (2) mit der Situation der Klägerin i.S.d. der Prüfung des Gleichheitsgrundsatzes gemäß Art. 3 Abs. 1 GG überhaupt vergleichbar wären – sieht der Senat insoweit auch keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Dass grundstücksverwaltende Unternehmen der Fallgruppe (1), die aufgrund von vorhandenem Eigenkapital Immobilien angeschafft haben und hieraus Mieteinnahmen erzielen, über die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG – im Gegensatz zur Klägerin – zusätzlich entlastet werden, sieht der Senat als gerechtfertigt an, da diese Unternehmen, anders als die Klägerin, aufgrund ihres Eigentums gerade keinen Mietzinsaufwand gewinnmindernd berücksichtigen können. 74

Soweit es sich um Unternehmen im Sinne der Fallgruppe (2) handelt, sieht der Senat eine sachliche Rechtfertigung für die steuerliche Ungleichbehandlung der Klägerin zu diesen Unternehmen darin, dass die Unternehmen in dieser letztgenannten Fallgruppe ihren Gewerbeertrag lediglich in Höhe der Vergütung für die von ihnen erbrachten Dienstleistungen erzielen. Die Klägerin erzielt dagegen durch die eigenständige Vermietung selbst Mieterträge, trägt das Mietausfallwagnis, hat einen nicht unerheblichen 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 Klägerin praktisch wie ein Betrieb zu behandeln ist, der die betreffenden Immobilien selbst besitzt. Daher ist die Klägerin nach Ansicht des Senats von ihrer Unternehmensstruktur her nicht mit einem grundstücksverwaltenden Unternehmen vergleichbar, das lediglich im Rahmen der Betreuung eines fremden Immobilienbestandes und fremder Mietverträge die genannten Dienstleistungen erbringt. Die Klägerin nimmt im Gegensatz zu einem Unternehmen der Fallgruppe (2) an einem weitaus größeren Wertschöpfungsprozess teil und erzielt dabei in Gestalt der Mieteinnahmen einen entsprechend wesentlich größeren Gewerbeertrag, der auch die wesentlich größere Ertragskraft abbildet. Hierin sieht der Senat den sachlichen Grund dafür, die Klägerin gewerbesteuerlich einem Immobilienunternehmen gleichzusetzen ist, 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. 75

(5) … *[zwecks Neutralisierung entfernt]* 76

Anders als die Klägerin sieht der Senats auch keinen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, soweit die Pachtzahlungen der Klägerin, die diese als Zwischenmieterin erwirtschaftet hat, nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewerbeertrag nach § 7 GewStG hinzurechnen sind, während nach § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1, letzter HS GewStG Aufwendungen für „Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen“ von der Hinzurechnungsregelung ausgenommen sind. Insbesondere ist für den Senat schon nicht erkennbar, dass es sich insoweit um im Wesentlichen gleiche Vergleichsgruppen i.S.d. Art. 3 Abs. 2 GG handelt. Denn unter die vorgenannte Ausnahmeregelung fallen lediglich sog. Vertriebslizenzen oder Durchleitungsrechte, bei denen nur das Recht zum Absatz und Vertrieb bestimmter Produkte oder Dienstleistungen an den Lizenznehmer übertragen wird (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 19.12.2019 III R 39/17, BStBl. II 2020, 397). Hintergrund dieser Regelung ist, dass es sich bei diesen Vereinbarungen nach den Vorstellungen des Gesetzgebers wirtschaftlich betrachtet um reine Vertriebsverträge und bei den Lizenznehmern um Handelsvertreter handelt, die reine Vertriebsfunktionen wahrnehmen (BT-Drucks. 16/4841/80). Die Lizenz wird 77

bei diesen daher nicht im Gewerbebetrieb genutzt und trägt somit auch nicht zur Stärkung des Betriebskapitals des Betriebs bei.

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der Betrieb der Klägerin, d.h. die unmittelbare Weitervermietung der von ihr angemieteten Immobilien, aber nicht mit den Lizenzen i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG vergleichbar. Denn auch wenn die Klägerin hierzu der Auffassung ist, dass sie durch die Anmietung von Gewerbeimmobilien und der unmittelbaren Weitervermietung dieser Objekte an Dritte lediglich als „Zwischenhändler“ auftritt bzw. die von ihr angemieteten Immobilien lediglich „durchleite“, dienen diese „durchgeleiteten“ Immobilien dennoch auf Dauer der betrieblichen Tätigkeit der Klägerin, die u.a. darin besteht, Einzelhändlern Geschäftslokale dauerhaft zur Verfügung zu stellen. Diese „durchgeleiteten“ Immobilien werden insoweit von der Klägerin unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt und tragen somit – anders im Fall der sog. Vertriebslizenzen oder Durchleitungsrechten – gerade zur Stärkung des Betriebskapitals der Klägerin bei. 78

Des Weiteren besteht bei der Ausnahme des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1, letzter HS GewStG insoweit eine andere Lage, als von der Regelung nur solche Lizenzen erfasst werden, die ausschließlich zur Überlassung an Dritte berechtigen (sog. „Ausschließlichkeitsgebot“). Eine solche Beschränkung ist im Streitfall für die von der Klägerin angemieteten Immobilien nicht ersichtlich. Auch die Klägerin selbst hat nicht geltend gemacht, dass sie ausschließlich zur Weitervermietung der von ihr angemieteten Immobilien, dagegen nicht zu deren eigener Nutzung berechtigt gewesen ist. 79

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

III. Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Aufgrund der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des BFH zu den o.g. Fragen hat die Rechtssache weder grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder einer Sicherung der einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 81

… … … 82

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE