

# Urteil vom 18. August 2015, I R 43/14

## Höhe und Verfassungsmäßigkeit der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von am Umsatz des Pächters bemessenen Grundstückspachtzahlungen

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, FGO § 74, BGB § 581, GewStG § 8 Nr 7, GG Art 3 Abs 1, GewStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 04. May 2014, Az: 6 K 3420/11

## Leitsätze

NV: Eine am Umsatz des Pächters bemessene Pachtzahlung unterliegt in voller Höhe der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 5. Mai 2014 6 K 3420/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1** I. Die Beteiligten streiten über die Hinzurechnung von Pachtzinsen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --GewStG 2002 n.F.--.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist Organträgerin einer AG als Organgesellschaft und diese wiederum ist zugleich Organträgerin einer anderen GmbH. Letztere betreibt in der Bundesrepublik Deutschland zahlreiche ..., die teilweise von fremden Dritten gepachtet wurden. Die vertraglichen Bedingungen unterscheiden sich von Fall zu Fall. So wurden insbesondere mit einigen Grundstückseigentümern umsatzabhängige Pachten mit der Verpflichtung, das ... auch tatsächlich zu betreiben (Betriebspflicht), vereinbart. Andere Verträge sehen vor, dass sich das Entgelt aus einer Mindestpacht und einer umsatzabhängigen Vergütung zusammensetzt.
- 3** Während der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) auch im Falle der umsatzabhängigen Pacht die an die Eigentümer gezahlten Pachtzinsen in voller Höhe gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. gewerbeertragserhöhend erfasste, war die Klägerin der Auffassung, dass von den Pachtentgelten zunächst bestimmte Betriebskosten abzusetzen seien und nur der sich daraus ergebende Differenzbetrag dem Grunde nach der Hinzurechnung unterliege.
- 4** Das FA und das später angerufene Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg vermochten der Argumentation der Klägerin nicht zu folgen (Urteil vom 5. Mai 2014 6 K 3420/11).
- 5** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F.
- 6** Sie beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den angefochtenen Bescheid für 2008 über den Gewerbesteuermessbetrag dahingehend abzuändern, dass der Messbetrag auf 521.266 € herabgesetzt wird.
- 7** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die an die Grundstückseigentümer oder Hauptpächter gezahlte Umsatzpacht unterliegt in voller Höhe der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F.
- 9** 1. Gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb --unter weiteren, hier nicht streitigen Voraussetzungen-- ein Viertel der Summe aus dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, wieder hinzugerechnet.
- 10** Nach der zur Vermietung und Verpachtung beweglicher Wirtschaftsgüter ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung setzt der Hinzurechnungstatbestand voraus, dass die Leistungen, deren Hinzurechnung in Frage steht, aufgrund eines Rechtsverhältnisses erbracht werden, das seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. November 1975 IV R 192/71, BFHE 117, 474, BStBl II 1976, 220; vom 21. Juni 2012 IV R 54/09, BFHE 238, 194, BStBl II 2012, 692; Senatsurteil vom 20. Juni 1990 I R 160/85, BFHE 161, 152, BStBl II 1990, 913; Senatsbeschlüsse vom 23. September 1998 I B 34/98, BFH/NV 1999, 515; vom 23. Januar 2008 I B 136/07, BFH/NV 2008, 1197). Der Begriff der Miet- und Pachtzinsen ist indes wirtschaftlich zu verstehen. Er erfasst daher nicht nur die laufenden Barzahlungen des Mieters oder Pächters an den Vermieter oder Verpächter. Vielmehr gehören auch die vom Mieter oder Pächter getragenen Instandhaltungskosten und z.B. die Kosten einer Kaskoversicherung zu den Miet- oder Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 7 GewStG 2002 a.F., wenn und soweit diese Kosten nach den für diesen Vertragstyp gültigen gesetzlichen zivilrechtlichen Vorschriften nicht ohnehin der Mieter oder Pächter zu tragen hätte (Senatsbeschlüsse in BFH/NV 1999, 515, und in BFH/NV 2008, 1197).
- 11** Es spricht nichts dagegen, diese Rechtsgrundsätze auf den durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) eingeführten neuen Tatbestand der Hinzurechnung gezahlter Grundstücksrenten und -pachten zu übertragen.
- 12** Wie zum "alten" Hinzurechnungstatbestand gemäß § 8 Nr. 7 GewStG 2002 a.F. entschieden, setzt das Gesetz nicht voraus, dass die Miet- oder Pachtzinsen angemessen sind und der Abschluss des Miet- oder Pachtvertrages wirtschaftlich sinnvoll ist (Senatsurteil vom 30. März 1994 I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810).
- 13** 2. Nach diesen Maßstäben ist die angegriffene FG-Entscheidung nicht zu beanstanden.
- 14** a) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht mehr streitig, dass die Vereinbarungen, die die Klägerin mit den Eigentümern --oder Hauptpächtern-- der ... getroffen hat, ihrem Wesensgehalt nach als Pachtverträge i.S. der §§ 581 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu qualifizieren sind und die aufgrund dieser Verträge gezahlten Entgelte dem Grunde nach als Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. der Hinzurechnung unterliegen.
- 15** Die Vertragsparteien haben in den Vereinbarungen nicht nur den Vertragstyp selbst als Pacht bezeichnet, sondern auch die den Vertragstyp prägenden wechselseitigen Hauptleistungspflichten festgelegt (vgl. § 581 Abs. 1 BGB). So ist die Klägerin berechtigt, den Pachtgegenstand (...betrieb) zu gebrauchen und die Früchte i.S. des § 99 BGB (Abschöpfung des Betriebsgewinnes) zu ziehen. Der Verpächter seinerseits kann gemäß § 581 Abs. 1 Satz 2 BGB die vereinbarte Pacht beanspruchen. Weder die im Streitfall regelmäßig vereinbarte Benutzungs- beziehungsweise Betriebspflicht, also die Pflicht der Klägerin, den Pachtgegenstand tatsächlich bestimmungsgemäß zum Betrieb eines ... zu gebrauchen, noch die Bemessung der Pacht nach dem Umsatz stehen der Einordnung als Pachtverhältnis entgegen (zu Letzterem vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 161, 152, BStBl II 1990, 913; Palandt/Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 74. Aufl., § 581 Rz 10 und 11).
- 16** b) Die am Umsatz der Klägerin bemessene Pachtzahlung kann ohne Weiteres unter den Begriff des Pachtzinses i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. subsumiert werden. In der Spruchpraxis des BFH wurden wiederholt Umsatzpachten in Höhe des Zahlungsbetrages der Hinzurechnung unterworfen (Senatsurteil in BFHE 161, 152, BStBl II 1990, 913; BFH-Urteil vom 25. November 1992 X R 21/91, BFH/NV 1993, 489).
- 17** c) Entgegen der Auffassung der Revision besteht im Streitfall kein Anlass für eine einschränkende oder verfassungskonforme Auslegung der Hinzurechnungsnorm.

- 18 aa) § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. stellt ersichtlich auf das im Außenverhältnis gegenüber dem Verpächter gezahlte Entgelt ab. Daher spielen interne Kalkulationsgrundlagen des Pächters, die ihn veranlasst haben, eine bestimmte Pachthöhe oder eine bestimmte Methode der Pachtbemessung im Außenverhältnis zum Verpächter vertraglich zu akzeptieren, für die Anwendung der Hinzurechnungsnorm keine Rolle. Ob sich das Geschäft für den Pächter alles in allem "rentiert", ist unerheblich (Senatsurteil in BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810).
- 19 bb) Die Revision missversteht die höchstrichterliche Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Verständnis des Begriffs der Miet- und Pachtzinsen. Nach dieser Rechtsprechung unterliegen neben den laufenden im Vertrag vereinbarten Pachtzahlungen des Pächters zusätzlich auch bestimmte von ihm zu tragende Kosten der Hinzurechnung. Es geht hierbei um solche Kosten, die nach dem gesetzestypischen Lastenverteilungssystem eigentlich vom Verpächter zu tragen wären (insbesondere Aufwendungen, um den Pachtgegenstand in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten --Instandhaltungskosten--, vgl. § 581 Abs. 2 i.V.m. § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB), die aber nach dem im konkreten Fall abgeschlossenen Vertrag vom Pächter übernommen wurden, was wiederum zu einem materiellen Vorteil für den Verpächter führt. Die Rechtsprechung beruht auf der Vorstellung, dass sich eine vom gesetzestypischen Normalfall abweichende Kostenübernahme durch den Pächter mindernd auf die Pachthöhe auswirken wird (vgl. Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 210).
- 20 Eine solche Form der Kostenübernahme steht im Streitfall aber nicht zur Beurteilung an. FA und FG haben lediglich die laufenden Barzahlungen der Klägerin hinzugerechnet. Die von der Klägerin selbst getragenen Betriebskosten, z.B. für Strom und Wasser, wurden der Verwaltungsauffassung entsprechend (vgl. Rz 29 der Gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. Juli 2012, BStBl I 2012, 654) nicht bei der Hinzurechnung erfasst. Die Klägerin zieht aus der dargestellten Rechtsprechung des BFH im Übrigen die falschen Schlüsse, wenn sie meint, dass Kosten, die vom Pächter tatsächlich getragen werden (z.B. umlagefähige Betriebskosten), von den laufenden Barzahlungen abzuziehen sind.
- 21 cc) Auch die gleichheitsrechtlichen Überlegungen der Klägerin, wonach Umsatzpachtverhältnisse und Festpachtverhältnisse nach dem vom FG eingenommenen Rechtsstandpunkt ungleich behandelt würden, rechtfertigen es nicht, vom Pächter getragene Betriebskosten von der gezahlten Umsatzpacht als dem maßgeblichen Hinzurechnungsbetrag abzuziehen. Der Senat kann sich schon der Grundannahme der Revision nicht anschließen. Zwar mag es zutreffen, dass bei einer Umsatzpacht der Pächter die von ihm zu tragenden Betriebskosten (z.B. für Strom) in ... (Umsatz) einkalkuliert und die Kosten somit mittelbar die zu zahlende Umsatzpacht und damit den Hinzurechnungsbetrag erhöhen. Doch werden bei einer Festpacht die Betriebskosten ebenfalls in die Kalkulation ... einfließen und der Verpächter hat sich --jedenfalls auf mittelbare Weise-- ebenfalls seine Beteiligung an den gezogenen Früchten in Gestalt der Festpacht vorbehalten, so dass das Vorbringen der Klägerin, bei einer Festpacht sei die Pacht frei von jeglichen Kosten des Pächters für den Betrieb kalkuliert, nicht einleuchtet. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die internen Kalkulations- und Rentabilitätsannahmen des Pächters für die Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift generell nicht relevant sind. Wollte man dies anders sehen, müssten in jedem Einzelfall aufwendige Ermittlungen zu den Betriebskosten und den Kalkulationsgrundlagen des Pächters angestellt werden, was mit dem Typisierungs- und Vereinfachungszweck der Hinzurechnungsnorm nicht zu vereinbaren wäre.
- 22 3. Der Senat ist nicht von der Verfassungswidrigkeit der gesetzlich gebotenen Hinzurechnung der Grundstücksmieten und -pachten überzeugt. Er verweist in diesem Zusammenhang auf sein Urteil vom 4. Juni 2014 I R 70/12 (BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289). Das Revisionsvorbringen enthält keine neuen Gesichtspunkte, die eine andere Beurteilung dieser Frage rechtfertigen würde.
- 23 4. Das Verfahren war nicht gemäß § 74 FGO im Hinblick auf das vom FG Hamburg angestrebte Normenkontrollverfahren beim Bundesverfassungsgericht --BVerfG-- (dortiges Az. 1 BvL 8/12) auszusetzen. Der Senat hat bereits deutlich gemacht, dass er die Vorlage als offensichtlich aussichtslos einschätzt (Senatsbeschluss vom 16. Oktober 2012 I B 128/12, BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30). Daran ist festzuhalten. Bei offensichtlicher Aussichtslosigkeit ist eine Aussetzung aber nicht geboten (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 74 FGO Rz 14, m.w.N.). Der Senat sieht überdies keine Notwendigkeit, das Revisionsverfahren im Hinblick auf die gegen sein Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289 gerichtete Verfassungsbeschwerde auszusetzen (Az. beim BVerfG 1 BvR 2836/14). Denn die bereits im fachgerichtlichen Verfahren erhobenen substantiierten Einwendungen gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. decken sich im Wesentlichen mit der Argumentation des FG Hamburg.
- 24 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)