

Urteil vom 08. Dezember 2016, IV R 55/10

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung bei Zwischenvermietung

ECLI:DE:BFH:2016:U.081216.IVR55.10.0

BFH IV. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, GewStG § 9 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, GewStG VZ 2008

vorgehend FG Köln, 26. Oktober 2010, Az: 9 K 1022/10

Leitsätze

1. Die Hinzurechnung verausgabter Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG findet auch in Zwischenvermietungsfällen statt.
2. Der Zwischenvermieter kann die Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG nicht in Anspruch nehmen.

Tenor

Die Revision der Revisionsklägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27. Oktober 2010 9 K 1022/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Revisionsklägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Revisionsklägerin --eine GmbH-- ist Rechtsnachfolgerin der A-GmbH & Co. KG (Klägerin, im Folgenden A-KG). An der A-KG waren ab November 2015 die Revisionsklägerin als alleinige Kommanditistin und die B-GmbH als Komplementärin (Komplementär-GmbH) beteiligt. Mit Vertrag vom 8. August 2016 wurde die Komplementär-GmbH auf die Revisionsklägerin verschmolzen. Infolge der Verschmelzung ist die A-KG während des Revisionsverfahrens erloschen.
- 2** Die A-KG war im Streitjahr 2008 Organträgerin der C-GmbH. Die C-GmbH erbrachte zum einen Serviceleistungen im Bereich der Vermietung von Wohnraum. Zum anderen betrieb sie die Anmietung und Weitervermietung von Wohnraum im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Die erzielten Mieterlöse erfasste die C-GmbH im Rahmen ihres Jahresabschlusses als Erträge, die an den Eigentümer der Wohnimmobilien gezahlten Mieten als Aufwand für bezogene Leistungen.
- 3** Bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2008 für die A-KG rechnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dieser einen Gewerbeertrag von Organgesellschaften in Höhe erklärter 623.586 € zu. Mit Bescheid vom 22. Juli 2009 wurde der Gewerbesteuermessbetrag unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € festgesetzt.
- 4** Mit Änderungsbescheid vom 28. Januar 2010 erhöhte das FA den für die A-KG festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag 2008 auf ... €. Dies beruhte auf einem zugerechneten Gewerbeertrag von Organgesellschaften in Höhe von 1.311.761 €. Dabei berücksichtigte das FA nunmehr, dass die C-GmbH aus der Vermietung fremder Wohnimmobilien nicht nur Mieteinnahmen in Höhe von ... € erzielt, sondern für deren Anmietung zugleich Mietzinsen in Höhe von ... € entrichtet hatte. Es unterwarf diese Mietzinsen der erstmals ab dem Streitjahr 2008 geltenden Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912), geändert durch

das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150) --GewStG-- und ermittelte hieraus --vor Abzug des Freibetrags von 100.000 €-- einen Hinzurechnungsbetrag von ... €. Die Summe aller bei der C-GmbH vorzunehmenden Hinzurechnungen betrug (nach Abzug des Freibetrags und unter Ansatz eines Viertels) nunmehr 688.227 €.

- 5 Der Einspruch der A-KG blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 5. März 2010). Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 27. Oktober 2010 9 K 1022/10 als unbegründet ab.
- 6 Die Revisionsklägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG. Außerdem verstoße diese Hinzurechnungsvorschrift gegen Verfassungsrecht.
- 7 Die Revisionsklägerin beantragt, das Urteil des FG Köln vom 27. Oktober 2010 9 K 1022/10, den Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 28. Januar 2010 sowie die Einspruchsentscheidung vom 5. März 2010 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das Verfahren wurde durch Beschluss des Senats vom 12. Juli 2012 bis zum Abschluss des bei dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) unter dem Aktenzeichen 1 BvL 8/12 anhängigen Normenkontrollverfahrens ausgesetzt. Das BVerfG hat diese Vorlage durch Beschluss vom 15. Februar 2016 (BStBl II 2016, 557) verworfen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der C-GmbH sind ihrem Gewinn die von ihr entrichteten Mietzinsen --in dem Umfang wie geschehen-- zu Recht nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzugerechnet worden. Der Senat ist nicht von der Verfassungswidrigkeit des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG überzeugt.
- 11 1. Die Revisionsklägerin ist als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-KG im Revisionsverfahren klagebefugt und beteiligtenfähig.
- 12 a) Aufgrund der Verschmelzung durch Aufnahme (vgl. § 2 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes --UmwG--) ging das Vermögen der Komplementär-GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) auf die Revisionsklägerin über. Hierdurch ist die A-KG liquidationslos erloschen und deren gesamtes Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Revisionsklägerin übergegangen (vgl. MünchKommHGB/K. Schmidt, 4. Aufl., § 131 Rz 7). Damit ist die Klagebefugnis und Beteiligtenfähigkeit der A-KG auf die Revisionsklägerin übergegangen. Der dadurch eingetretene Beteiligtenwechsel ist keine Klageänderung i.S. des § 67 FGO (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799, unter II.1., zum Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters).
- 13 b) Das Revisionsverfahren ist nicht nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 der Zivilprozessordnung analog unterbrochen worden. Die Revisionsklägerin hat das Revisionsverfahren als Rechtsnachfolgerin der A-KG fortgesetzt.
- 14 2. Der A-KG (Organträgerin) war im Streitjahr der selbständig nach den §§ 7 ff. GewStG zu ermittelnde Gewerbeertrag der C-GmbH (Organgesellschaft) zuzurechnen (vgl. dazu allgemein BFH-Urteile vom 27. September 2006 IV R 50/98, BFH/NV 2007, 239, und vom 18. Mai 2011 X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887). Da dies zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht, sieht der Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 15 3. Der Gewerbeertrag der C-GmbH ist zutreffend ermittelt worden. Denn die von der C-GmbH für die angemieteten Wohnungen entrichteten Mieten unterliegen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG.
- 16 a) Nach dieser Vorschrift wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet ein Viertel der Summe aus dreizehn Zwanzigstel (65 %) der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines Anderen stehen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Beträge i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG 100.000 € übersteigt.

- 17** aa) Diese Hinzurechnungsnorm verlangt --wie schon die in § 8 Nr. 7 GewStG a.F. geregelte, bis zum Erhebungszeitraum 2007 geltende Hinzurechnung von Mieten und Pachten für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens-- eine fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen des Mieters oder Pächters, da die Gegenstände mangels Eigentums seinem Betriebsvermögen nicht zugeordnet werden können. Es ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre (BFH-Urteile vom 29. November 1972 I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148; vom 30. März 1994 I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, und vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 10).
- 18** bb) Das Tatbestandsmerkmal des Anlagevermögens ist nach allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zu bestimmen. Anlagevermögen sind demnach die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs). Hierunter fallen die zum Gebrauch im Betrieb und nicht zum Verbrauch oder Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289). Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, sich andererseits aber an objektiven Merkmalen nachvollziehen lassen muss (wie z.B. der Art des Wirtschaftsguts, der Art und Dauer der Verwendung im Betrieb, der Art des Betriebs, ggf. auch der Art der Bilanzierung). Ein Gegenstand, der etwa zum Verkauf bestimmt ist, gehört danach auch dann zum Umlaufvermögen, wenn er bei fehlender Verkaufsmöglichkeit übergangsweise vermietet oder in anderer Weise für den Betrieb genutzt wird. Demgegenüber gehört ein Gegenstand, der zur Vermietung bestimmt ist, zum Anlagevermögen, es sei denn, die Vermietung dient nur dem Zweck, den Gegenstand anschließend dem Mieter zu verkaufen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799).
- 19** cc) Eine "Benutzung" der gemieteten oder gepachteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG liegt auch dann vor, wenn diese Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften an eine weitere Person vermietet werden (Zwischenvermietung). Die "Durchleitung" der Immobilien steht der Hinzurechnung nicht entgegen. Dem Gesetz lassen sich keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, Zwischenvermietungen nicht bei der Hinzurechnung zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 12).
- 20** b) FA und FG haben auf dieser Grundlage zu Recht dem Gewinn der C-GmbH die von ihr gezahlten Mieten in dem erfolgten Umfang hinzugerechnet.
- 21** Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und damit für den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die C-GmbH Wohnimmobilien, die im Eigentum Dritter stehen, angemietet und sodann selbst weitervermietet. Danach unterliegen die hierfür von der C-GmbH aufgewendeten Mietzinsen in Höhe von ... € der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG. Ebenso bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der vom FA und FG --unter Berücksichtigung weiterer, nicht streitiger Positionen-- ermittelte Hinzurechnungsbetrag in Höhe von insgesamt 688.227 € der Höhe nach unzutreffend ist.
- 22** 4. Der Senat hat keinen Anlass, das Verfahren auszusetzen und die Rechtssache dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) vorzulegen. Denn er ist nicht von der Verfassungswidrigkeit des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG überzeugt.
- 23** a) Soweit der I. Senat des BFH bereits entschieden hat, dass sich § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG folgerichtig in das Konzept einer "ertragsorientierten Objektsteuer" einfügt (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 18 ff.), schließt sich der Senat den dort gemachten Ausführungen an. Die vom Gesetzgeber --erstmalig ab dem Erhebungszeitraum 2008-- normierte Hinzurechnung von 65 % der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter ist weder dem Grunde noch der Höhe nach verfassungsrechtlich zu beanstanden. Insoweit liegt kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG vor.
- 24** b) § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG fügt sich folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit in das vom Gesetzgeber der Gewerbesteuer konkret zugrunde gelegte Objektsteuerprinzip ein. Insbesondere verstößt es nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, dass dem Nichteigentümer-Betrieb (Zwischenvermieter) --hier der C-GmbH-- anders als einem Eigentümer-Betrieb keine gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG zusteht (anderer Ansicht Hübner, Finanz-Rundschau 2015, 341, 346; kritisch auch Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. e Rz 5b).
- 25** aa) 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 Rechtsprechung, z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rz 36, m.w.N.; vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rz 50 f., m.w.N.).

- 26** bb) § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG selbst schafft keine Ungleichbehandlung. Vielmehr unterwirft die Regelung den Nichteigentümer-Betrieb --ausgehend von der mit dem GewStG angestrebten Besteuerung des sog. objektivierten Gewerbeertrags-- einer vergleichbaren Belastung wie den Eigentümer-Betrieb.
- 27** Der Gesetzgeber hat sich im Rahmen des UntStRefG 2008 für eine Ausweitung der Hinzurechnungen auf alle Fremdkapitalzinsen und deren Substitute entschieden (BTDrucks 16/4841, S. 31). Diese Hinzurechnung bezweckt, den für die Besteuerung maßgebenden Gewerbeertrag unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts zu bestimmen (BTDrucks 16/4841, S. 78); es soll der sog. objektivierter Gewerbeertrag unabhängig von der Art der Unternehmensfinanzierung erfasst werden. Hinzugerechnet wird ein in den Entgelten enthaltener, vom Gesetzgeber pauschal ermittelter Finanzierungsanteil (BTDrucks 16/4841, S. 80). Danach ist § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG folgerichtiger Ausdruck der gesetzgeberischen Grundentscheidung, zwecks Verwirklichung des Objektsteuerprinzips grundsätzlich alle Aufwendungen, die ein Finanzierungselement im weitesten Sinne beinhalten, nur noch eingeschränkt bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen (vgl. Rödder, Deutsches Steuerrecht 2007, Beihefter zu Heft 40, 2, 11).
- 28** cc) Eine verfassungswidrige Belastungsungleichheit ist nicht dadurch entstanden, 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.
- 29** (1) Die einfache Kürzung kommt zwar nur Eigentümer-Betrieben zugute.
- 30** 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. September 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. November 2009 IV B 8/09, BFH/NV 2010, 464). Daher steht im Streitfall außer Frage, dass die C-GmbH als Nicht-Eigentümerbetrieb die Voraussetzungen einer einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nicht erfüllt.
- 31** (2) Die Beschränkung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf Eigentümer-Betriebe ist aber gleichfalls folgerichtig. Denn der von dieser Vorschrift u.a. angestrebte Zweck, eigen- und fremdfinanzierte Betriebe gleich zu behandeln, ist durch die Einfügung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nicht obsolet geworden.
- 32** § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG bezweckt ein Zweifaches. Zum einen gewährt die Vorschrift den Gewerbebetrieben, zu deren Betriebsvermögen Grundeigentum gehört, eine Kürzung bei der Gewerbesteuer, die die Wirkungen einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer und der den Grundstückseigentümer treffenden Grundsteuer abmildern oder vermeiden soll (vgl. BFH-Urteile vom 5. Oktober 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 soll 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 können (BFH-Urteil vom 15. Mai 2002 I R 63/01, BFH/NV 2003, 82). Der Kürzungsbetrag stellt den pauschalierten Reinertrag des Grundbesitzes oder --mit anderen Worten-- den um die ersparte Geschäftsraummiere erhöhten gewerblichen Gewinn dar. Durch die Kürzung sollen daher Betriebe, die ihr Gewerbe in eigenen Geschäftsräumen betreiben, den Gewerbebetrieben mit gemietetem Grundbesitz gewerbesteuerrechtlich gleichgestellt werden (Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 16).
- 33** (3) Auch der letztgenannte Zweck begründet eine folgerichtige Belastungsentscheidung.
- 34** Bei einem Nichteigentümer-Betrieb reduzieren Grundstücksmietten oder -pachten weiterhin den Gewerbeertrag,

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 wird, wird nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG lediglich der in den Miet- oder Pachtzahlungen enthaltene --vom Gesetz pauschal ermittelte-- Finanzierungsanteil hinzugerechnet.

- 35** Beim vermietenden Eigentümer-Betrieb können 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 besteht aber keine Abzugsmöglichkeit bezüglich des in einer Miet- oder Pachtzinszahlung enthaltenen Gebrauchswerts einer Immobilie. Für diese dem Eigentümer-Betrieb nicht zustehende "Kürzungsmöglichkeit" schafft § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nach wie vor einen folgerichtigen Ausgleich.
- 36** dd) Ein Gleichheitsverstoß ergibt sich schließlich im Streitfall auch nicht daraus, dass der C-GmbH (auch) die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG versagt bleibt.
- 37** (1) 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.
- 38** (2) Die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist verfassungsrechtlich --in Ergänzung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG-- ebenso wenig geboten wie die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG. Darüber hinaus würde die C-GmbH die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung auch nicht erfüllen. Denn nach den Feststellungen des FG hat sie neben der Anmietung und Weitervermietung von Wohnraum auch Serviceleistungen im Bereich der Wohnraumvermietung erbracht und war mit ihrem Personal auch noch für andere Tochtergesellschaften der Immobiliengruppe der A-KG tätig.
- 39** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de