

Urteil vom 30. Juli 2020, III R 24/18

Keine gewerbsteuerrechtliche Hinzurechnung von Mietzinsen, die zu den Herstellungskosten unterjährig ausgeschiedenen Umlaufvermögens gehören

ECLI:DE:BFH:2020:U.300720.IIIR24.18.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, HGB § 255 Abs 2, HGB § 255 Abs 3, HGB § 266 Abs 2 Buchst B, GG Art 3 Abs 1, KStG § 8 Abs 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1 Abs 1, GewStG VZ 2008 , KStG VZ 2008 , EStG VZ 2008

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 20. März 2018, Az: 1 K 243/15

Leitsätze

1. Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen, soweit sie in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens einzubeziehen sind.
2. Insoweit reicht es aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 21.03.2018 - 1 K 243/15 aufgehoben. Der Bescheid vom 18.10.2017 wird dahingehend abgeändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2008 auf 7.181 € herabgesetzt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Miet- und Pachtzinsen anteilig gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) dem Gewinn hinzuzurechnen sind, soweit sie zu Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens gehören würden, die vor dem Bilanzstichtag ("unterjährig") aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine in der Rechtsform der GmbH betriebene Baugesellschaft, die im Streitjahr 2008 regelmäßig Zubehör zu Baustelleneinrichtungen (Betonpumpe, Betongeräte, Systemschalungen, Bauzäune, Magazine, Unterkünfte, Toiletten, Kräne, Hebewerkzeug und Gerüste) anmietete. Die hierfür im Streitjahr entrichteten Entgelte betragen 925.145,53 € netto.
- 3 Auf der Grundlage einer im Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass die in den Mieten/Pachten enthaltenen Finanzierungsentgelte gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG dem Gewinn hinzuzurechnen seien.
- 4 Mit gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 14.05.2012 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2008 in Höhe von 8.242 € fest und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Mit ihrem dagegen erhobenen Einspruch machte die Klägerin geltend, dass es sich bei den in den Mieten/Pachten enthaltenen Finanzierungsentgelten um Baustelleneinzelkosten und damit um Herstellungskosten des Umlaufvermögens handele. Ähnlich wie Bauzeitzinsen verlören die Finanzierungsentgelte, soweit es sich um Herstellungskosten des Umlaufvermögens handele, ihren ursprünglichen Charakter. Eine Hinzurechnung scheidet daher insoweit aus.

- 5** Mit Datum vom 28.03.2014 erließ das FA einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid, durch den ein Vorläufigkeitsvermerk ergänzt wurde, der im Übrigen den Gewerbesteuermessbetrag aber unverändert in Höhe von 8.242 € festsetzte.
- 6** Mit Schreiben vom 30.06.2015 teilte das FA der Klägerin mit, dass eine Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen für den Fall entfallen könnte, dass diese als Herstellungskosten der teilfertigen Arbeiten aktiviert worden seien. Denn soweit eine Aktivierung erfolgt sei, läge keine Gewinnminderung vor. Es sei jedoch nicht erkennbar, in welchem Umfang die angefallenen Miet- und Pachtzinsen als Baustelleneinzelkosten in den teilfertigen Arbeiten aktiviert worden seien. Die Klägerin wurde aufgefordert, zu diesem Punkt ergänzend vorzutragen. Eine Reaktion der Klägerin hierauf erfolgte nicht.
- 7** Mit Einspruchsentscheidung vom 20.10.2015 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Die in den Mieten/Pachten enthaltenen Finanzierungsentgelte seien dem Gewinn gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen. Auf die Art der Nutzung der gemieteten/gepachteten Gegenstände im Betrieb komme es nicht an.
- 8** Im anschließenden Klageverfahren verständigten sich die Beteiligten dahingehend, dass die Mieten/Pachten wie folgt aufzuteilen seien:

Mieten/Pachten für unbewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen gesamt	925.145,55 €
davon Baustelleneinzelkosten	863.838,43 €
davon Baustellengemeinkosten	61.307,12 €
von den Baustelleneinzelkosten in Höhe von insgesamt	863.838,43 €
sind in der Bilanz 2008 als unfertige Arbeiten aktiviert worden	317.618,32 €
auf unterjährig abgeschlossene Bauvorhaben entfallen	546.220,11 €

- 9** Soweit die Mieten/Pachten in der Bilanz 2008 als unfertige Arbeiten aktiviert worden waren, entsprach das FA dem Klagebegehren und reduzierte den Gewerbesteuermessbetrag durch Bescheid vom 18.10.2017 auf nunmehr 7.686 €. Der Hinzurechnungsbetrag wurde dabei wie folgt ermittelt:

Entgelte für Schulden		3.409 €
Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen, 1/5 von	607.525 €	121.505 €
Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen, 13/20 von	50.629 €	32.908 €
Summe		157.822 €
Abzüglich Freibetrag		./ 100.000 €
Zwischensumme		57.822 €
Davon zu berücksichtigen 1/4		14.455 €

- 10** Deshalb beschränkte die Klägerin ihren Klageantrag darauf, dass die Hinzurechnungen wie folgt zu berechnen seien:

Entgelte für Schulden		3.409 €
Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen, 1/5 von	61.307,12 €	12.261 €

Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen, 13/20 von	50.629 €	32.908 €
Summe		48.578 €
Abzüglich Freibetrag		./ 100.000 €
Zwischensumme		0 €
Davon zu berücksichtigen 1/4		0 €

- 11** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1284 veröffentlichten Gründen als unbegründet ab.
- 12** Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 13** Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid vom 18.10.2017 dahingehend abzuändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2008 auf 7.181 € herabgesetzt wird.
- 14** Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur anderweitigen Steuerfestsetzung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass es sich bei den im Streitjahr 2008 angefallenen Aufwendungen für die Anmietung von Zubehör zu Baustelleneinrichtungen um nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnende Mietzinsen handelt.
- 16** 1. Miet- und Pachtzinsen sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht hinzuzurechnen, soweit sie in die Herstellungskosten des Umlaufvermögens einzubeziehen sind. Insoweit reicht es aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.
- 17** a) Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG in der im Erhebungszeitraum geltenden Fassung werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, wieder hinzugerechnet, soweit die Summe der nach § 8 Nr. 1 GewStG vorzunehmenden Hinzurechnungen den Betrag von 100.000 € übersteigt. Nach dem Einleitungssatz des § 8 GewStG sind die genannten Miet- und Pachtzinsen jedoch nur hinzuzurechnen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.
- 18** b) Zu Recht ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass es sich bei dem von der Klägerin angemieteten Zubehör zu Baustelleneinrichtungen (Betonpumpe, Betongeräte, Systemschalungen, Bauzäune, Magazine, Unterkünfte, Toiletten, Kräne, Hebewerkzeug und Gerüste) um bewegliche Wirtschaftsgüter handelt, die im Eigentum eines anderen stehen. Die betreffenden Wirtschaftsgüter würden bei fiktiver Annahme der Eigentümerstellung des Steuerpflichtigen (s. dazu z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.12.2016 - IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722, Rz 17; Senatsurteil vom 25.07.2019 - III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22 ff., m.w.N.) auch zum Anlagevermögen der Klägerin gehören. Die insoweit durchzuführende Prüfung muss den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren. Die Verwendung von Wirtschaftsgütern als Produktionsmittel spricht für die Zuordnung zum Anlagevermögen, während der Einsatz als zu veräußerndes Produkt eine Zuordnung zum Umlaufvermögen nahelegt (BFH-Urteil in BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 22 f.).
- 19** Danach hat die Klägerin die Baustelleneinrichtungen vergleichbar einer Maschine zur Fertigung von Bauwerken eingesetzt. Zudem wäre die Klägerin trotz der nur kurzfristigen Anmietung des jeweils einzelnen Wirtschaftsguts

unter Beachtung ihres tatsächlichen Geschäftsgegenstands und nach ihren tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen auf die ständige Verfügbarkeit gleichartiger Baustelleneinrichtungen angewiesen gewesen.

- 20** c) Die für die Anmietung des Zubehörs zu Baustelleneinrichtungen angefallenen Mietzinsen sind nicht i.S. des Einleitungssatzes des § 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden, soweit sie als Baustelleneinzelkosten zu den Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens gehören. Dies gilt auch dann, wenn das Erzeugnis bereits während des Erhebungszeitraums fertiggestellt wurde und aus dem Unternehmen ausgeschieden ist. Die getätigten Aufwendungen verlieren mit der Umqualifizierung in Herstellungskosten ihren ursprünglichen Mietzinscharakter.
- 21** aa) Der Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG ist der nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) oder Körperschaftsteuergesetz (KStG) zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Vor den gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen und Kürzungen ist deshalb eine Betrachtung des Gewinns der Klägerin vorzunehmen. Nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hatte die Klägerin --vorbehaltlich des Bestehens steuerrechtlicher Spezialvorschriften-- in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen war.
- 22** bb) Eine Hinzurechnung von Zinsen setzt deren Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben voraus. Der betreffende Aufwand muss bei der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung eine Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1997 - IV R 92/96, BFH/NV 1998, 1222, Rz 13, 19). Eine Gewinnabsetzung liegt dagegen nicht vor, wenn der Aufwand in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeht.
- 23** cc) Zur Frage der Hinzurechnung von Bauzeitzinsen hat der BFH zunächst entschieden, dass eine Gewinnminderung i.S. des § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes a.F. (GewStG a.F.) nicht anzunehmen ist, soweit die Zinsen in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens einbezogen und aktiviert worden sind und noch keine gewinnmindernde Absetzung für Abnutzung (AfA) oder Teilwertabschreibung von den Herstellungskosten vorgenommen wurde. Dies wurde damit begründet, dass sich der entsprechende Zinsaufwand aufgrund der Aktivierung der Zinsen gewinnmindernd frühestens in dem Wirtschaftsjahr auswirkt, in dem mit der AfA begonnen oder eine Teilwertabschreibung vorgenommen wird (BFH-Urteil vom 10.03.1993 - I R 59/92, BFH/NV 1993, 561, unter II.1.a und b). Mit Urteil vom 30.04.2003 - I R 19/02 (BFHE 202, 357, BStBl II 2004, 192, unter II.2.a und b) hat der BFH diese Rechtsprechung dahingehend fortentwickelt, dass die in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens einbezogenen und aktivierten Bauzeitzinsen dem Gewinn weder in dem Erhebungszeitraum der Aktivierung noch in jenen Erhebungszeiträumen als Dauerschuldentgelte hinzuzurechnen sind, in denen gewinnmindernde AfA oder Teilwertabschreibungen von den Herstellungskosten vorgenommen werden. Insofern stellte der BFH darauf ab, dass die Bauzeitzinsen mit der Ausübung des Aktivierungswahlrechts ihren ursprünglichen Charakter verlieren, weshalb auch für die Zwecke der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung nicht mehr auf die über die AfA ergebniswirksam werdenden Bauzeitzinsen zurückgegriffen werden kann. Denn AfA können ungeachtet ihres Aufwandscharakters weder begrifflich noch wirtschaftlich Entgelte für Dauerschulden i.S. des § 8 Nr. 1 GewStG a.F. sein.
- 24** dd) Der Grundgedanke dieser Entscheidungen rechtfertigt eine Übertragung der Rechtsprechung auf die vorliegende Fallkonstellation.
- 25** (1) Beiden Entscheidungen liegt die enge Anknüpfung an den Wortlaut der Hinzurechnungsregelung zugrunde, wonach im betreffenden Erhebungszeitraum eine Gewinnminderung durch die im Hinzurechnungstatbestand näher bezeichnete Aufwandskategorie stattgefunden haben muss. Eine Hinzurechnung sollte hingegen ausgeschlossen sein, soweit die an sich hinzuzurechnenden Aufwendungen in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeflossen sind, da sie ob dieser Umqualifizierung zwar noch gewinnwirksam werden können, diese Gewinnminderung jedoch weder begrifflich noch wirtschaftlich durch die im Hinzurechnungstatbestand genannten Aufwendungen erfolgt. Denn mit dem Einfließen von Aufwand in die Herstellungskosten eines (in Entstehung begriffenen) Wirtschaftsguts wird dieser Aufwand von der grundsätzlichen Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs erfasst. Die Erfolgswirksamkeit des in das Wirtschaftsgut eingeflossenen Aufwands --der regelmäßig aus verschiedenen Kosten zusammengesetzt ist-- wird für das gesamte Wirtschaftsgut zusammengefasst und nunmehr nur noch einer einheitlichen Beurteilung unterzogen.
- 26** (2) Die genannten Entscheidungen in BFH/NV 1993, 561 und in BFHE 202, 357, BStBl II 2004, 192 ergingen zwar noch zu früheren Fassungen des § 8 Nr. 1 GewStG, in denen nur eine Hinzurechnung von Entgelten für

Dauerschulden vorgesehen war. Die Umqualifizierung der Schuldzinsen in Herstellungskosten beruhte indes nicht darauf, dass es sich bei der zugrundeliegenden Schuld um eine Dauerschuld handelte. Denn das in § 255 Abs. 3 Satz 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) statuierte Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen ist nicht von der Laufzeit des jeweiligen Darlehens abhängig, sondern nur davon, dass das Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird und die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Insofern besteht kein Grund, die Einordnung als Herstellungskosten nur dann als vorrangig zu betrachten, wenn Dauerschuldzinsen umqualifiziert wurden.

- 27** (3) Hieraus folgt zugleich, dass auch Miet- und Pachtzinsen vom Hinzurechnungstatbestand nicht mehr erfasst werden, soweit sie in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts eingeflossen sind. Denn soweit sie nur noch über die Berücksichtigung der Herstellungskosten gewinnwirksam werden, handelt es sich weder begrifflich noch wirtschaftlich um Gewinnminderungen durch Miet- und Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG.
- 28** (4) Die Umqualifizierung hängt nicht davon ab, ob es sich um Herstellungskosten von Anlagevermögen oder von Umlaufvermögen handelt. Sind Miet- oder Pachtzinsen den Herstellungskosten von Umlaufvermögen zuzuordnen, können sie nur noch als Herstellungskosten zu einer Gewinnminderung führen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz scheidet die Anwendung der zu Bauzeitinsen ergangenen Rechtsprechung auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens auch nicht daran, dass dieser Rechtsprechung eine nicht übertragbare saldierende Betrachtungsweise zugrundeliegt. Zwar hat sich der BFH in der Entscheidung in BFH/NV 1993, 561 (unter II.1.a) zunächst noch darauf bezogen, dass sich der Zinsaufwand aufgrund der zum Bilanzstichtag vorgenommenen Aktivierung frühestens in dem Wirtschaftsjahr auswirkt, in dem mit der AfA begonnen oder eine Teilwertabschreibung vorgenommen wird. Aus der nachfolgenden Entscheidung in BFHE 202, 357, BStBl II 2004, 192 (unter II.2.b) wird jedoch deutlich, dass der Grund für das Unterbleiben der Hinzurechnung entgegen der Auffassung des FG nicht darin liegt, dass die Bauzeitinsen in den Herstellungskosten des aktivierten Vermögensgegenstands "gespeichert" und in eine andere Periode verlagert werden. Vielmehr stellt der BFH auf die handelsrechtliche Umqualifizierung der Zinsaufwendungen in Herstellungskosten ab und lässt diese auch dann gewerbesteuerrechtlich durchschlagen, wenn die früheren Zinsaufwendungen in einer späteren Periode als AfA gewinnwirksam werden.
- 29** Die Anwendung dieser Rechtsprechung auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens erkennt deshalb im Prinzip auch die Finanzverwaltung an, wenngleich sie das Unterbleiben einer Hinzurechnung von einer Aktivierung der Herstellungskosten des Umlaufvermögens am Bilanzstichtag abhängig machen will (gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 02.07.2012, BStBl I 2012, 654, Rz 2).
- 30** ee) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz und des FA findet eine Hinzurechnung auch dann nicht statt, wenn keine Aktivierung der hergestellten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens am Bilanzstichtag stattgefunden hat. Wie bereits ausgeführt wurde, kommt es allein auf die Umqualifizierung der Mietzinsen in Herstellungskosten und nicht auf die Speicherung der Mietzinsen am Bilanzstichtag und deren Verschiebung in eine andere Periode an. Entsprechend den Ausführungen im BFH-Urteil in BFHE 202, 357, BStBl II 2004, 192 (unter II.2.b) ist daher maßgeblich, inwieweit die jeweiligen Aufwendungen den handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriff erfüllen.
- 31** (1) Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB).
- 32** Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff ist unabhängig von der Art der Einkünfte und der Art ihrer Ermittlung auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.07.1990 - GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C.III.1.c; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 6 Rz 151).
- 33** (2) Bei Baumaßnahmen sind die Aufwendungen durch die Herstellung verursacht und damit den Herstellungskosten zuzurechnen, die bautechnisch mit der Herstellung des Bauwerks, seiner Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zusammenhängen (BFH-Urteile vom 13.05.2004 - IV R 1/02, BFHE 206, 146, BStBl II 2004, 780, Rz 36 ff.; vom 15.02.2005 - IX R 36/04, BFH/NV 2005, 1263, Rz 11 f.).
- 34** (3) Der Begriff der Herstellung ist regelmäßig auf einen Zeitraum bezogen. Auch wenn nach § 9a der

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung das Jahr der Fertigstellung erst das Jahr der Herstellung ist, so ist Herstellung gleichwohl ein Vorgang, der sich in der Regel nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt, sondern innerhalb eines Zeitraums vollzieht. Der Herstellungsbeginn wird zum Kriterium für die Frage, ab wann Aufwendungen aktiviert werden müssen bzw. dürfen (vgl. Schindler in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 6 Rz 71; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 155; Schubert/Hutzler, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., § 255 HGB Rz 362).

- 35** (4) Der Herstellungsvorgang beginnt, wenn Handlungen vorgenommen werden, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut zu schaffen, zu erweitern oder wesentlich zu verbessern (Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 155). Solche Handlungen können auch zwangsläufig durchzuführende Vorbereitungsmaßnahmen sein (wie etwa Planungs- oder Abrissarbeiten), die sich noch nicht in äußerlich erkennbaren und körperlichen Gegenständen niederschlagen (BFH-Urteile vom 23.11.1978 - IV R 20/75, BFHE 126, 448, BStBl II 1979, 143, unter 2.b aa der Entscheidungsgründe; vom 13.10.1983 - IV R 160/78, BFHE 139, 273, BStBl II 1984, 101, unter A.1.).
- 36** (5) Der Herstellungsvorgang endet regelmäßig, wenn das Wirtschaftsgut fertiggestellt ist, d.h. wenn es einen Zustand erreicht hat, der seine bestimmungsgemäße Nutzung ermöglicht (Senatsurteil vom 03.08.2000 - III R 75/96, BFH/NV 2001, 484, unter II.1.b aa; BFH-Urteil vom 08.09.2011 - IV R 5/09, BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, Rz 18). Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind bestimmungsgemäß nutzbar, wenn sie auslieferungs- und verkaufsfähig sind (Tiedchen in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 255 HGB Rz 81).
- 37** (6) Sind solche auslieferungs- und verkaufsfähigen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens am Bilanzstichtag noch vorhanden, sind sie nach § 266 Abs. 2 B.I.3. HGB als fertige Erzeugnisse in der Bilanz auszuweisen (Suchan in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 266 HGB Rz 61). Geschuldete Dienste (wie z.B. Bauleistungen), die am Abschlussstichtag noch nicht vollständig erbracht wurden, sind gemäß § 266 Abs. 2 B.I.2. HGB unter den unfertigen Leistungen auszuweisen.
- 38** Insofern haben die Beteiligten einvernehmlich und zu Recht angenommen, dass es sich bei den für Zubehör zu Baustelleneinrichtungen (Betonpumpe, Betongeräte, Systemschalungen, Bauzäune, Magazine, Unterkünfte, Toiletten, Kräne, Hebewerkzeug und Gerüste) gezahlten Mietzinsen um Herstellungskosten der am Bilanzstichtag aktivierten unfertigen Bauleistungen handelt, soweit sie diesen als Baustelleneinzelkosten zugeordnet werden können.
- 39** (7) Endet der Herstellungsvorgang im laufenden Wirtschaftsjahr und scheidet das Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens noch vor dem Bilanzstichtag aus dem Betriebsvermögen aus, findet am Bilanzstichtag zwar keine Bewertung des Wirtschaftsguts und damit auch keine Aktivierung der Herstellungskosten mehr statt. Hierauf kommt es jedoch nicht an, da für die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung ausschlaggebend ist, ob es sich materiell um Mietaufwendungen oder um Herstellungskosten handelt. Insoweit reicht es aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.
- 40** 2. Die dargelegte Auffassung steht im Einklang mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--).
- 41** a) Wie der Senat bereits im Urteil vom 14.06.2018 - III R 35/15 (BFHE 261, 558, BStBl II 2018, 662, Rz 20, m.w.N.) unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ausgeführt hat, steht dem Gesetzgeber bei der Auswahl eines Steuergegenstands sowie bei der Bestimmung des Steuersatzes ein weitreichender Entscheidungsspielraum zu. Danach wird der Gleichheitssatz bereits dann nicht verletzt, wenn der Gesetzgeber einen Sachgrund für die Wahl des Steuergegenstands vorbringen kann, die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausgeschlossen ist und die konkrete Belastungsentscheidung für ein Steuerobjekt nicht mit anderen Verfassungsnormen in Konflikt gerät. Die mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot einer möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Dem Gesetzgeber ist es erlaubt, Sachverhalte, an die er dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpft, zu typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falls zu vernachlässigen.
- 42** b) Daran gemessen entspricht die Auffassung des Senats den gleichheitsrechtlichen Anforderungen. Sie vermeidet insbesondere, dass unterjährig abgeschlossene Herstellungsvorgänge zu anderen gewerbesteuerrechtlichen Folgen führen als Herstellungsvorgänge, die sich über einen Bilanzstichtag hinweg erstrecken. Denn es ist kein sachlicher Grund dafür ersichtlich, dass unterjährig aus dem Umlaufvermögen ausgeschiedene fertige Erzeugnisse oder

Leistungen anders behandelt werden sollten als am Bilanzstichtag noch vorhandene fertige und unfertige Erzeugnisse oder Leistungen.

- 43** c) Die Nichthinzurechnung von Mietzinsen, welche zu Herstellungskosten von unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenem Umlaufvermögen umqualifiziert wurden, führt auch nicht zu einer gleichheitswidrigen Bevorzugung von Produktionsbetrieben mit gemieteten beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gegenüber einerseits Betrieben mit in ihrem Eigentum stehenden beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und andererseits gegenüber Betrieben in anderen Wirtschaftszweigen (z.B. Handelsunternehmen), bei denen gezahlte Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in geringerem Umfang zu Herstellungskosten ihres Umlaufvermögens führen (s. dazu auch Haupt, Deutsches Steuerrecht 2019, 713, 717 f.).
- 44** aa) Insoweit ist beim Vergleich zwischen den mit Eigenkapital und den mit Fremdkapital arbeitenden Unternehmen zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber eine Typisierung vorgenommen hat, wonach Finanzierungsanteile nur zu Hinzurechnungen führen, soweit sie sich in bestimmten Aufwendungen --darunter den Miet- und Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG-- besonders manifestieren. Entsprechend wird vernachlässigt, dass diese Finanzierungsanteile nach Umqualifizierung der Miet- und Pachtaufwendungen auch noch in anderen Bilanzpositionen (z.B. Anschaffungs- und Herstellungskosten) fortbestehen können, wenngleich in weniger sichtbarer Form. Zudem knüpft die Gewerbesteuer in § 7 GewStG an die einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften an und übernimmt damit auch die Abgrenzung zwischen Aufwendungen, die zu sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben führen, und Aufwendungen, die zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts führen. Solche Typisierungen vernachlässigen zwar naturgemäß Besonderheiten des Einzelfalls. Es ist aber nicht ersichtlich, dass damit wirtschaftlich ungleiche Wirkungen für Steuerzahler verbunden sind, die ein gewisses Maß übersteigen (BVerfG-Beschluss vom 15.02.2016 - 1BvL 8/12, BStBl II 2016, 557, Rz 25).
- 45** bb) Gleiches gilt hinsichtlich des Vergleichs zwischen Produktionsbetrieben und Betrieben anderer Wirtschaftszweige. Hier sind die Unterschiede in der Bilanzzusammensetzung schon Folge der unterschiedlichen Sachverhaltsgestaltung. Unterschiedliche gewerbesteuerrechtliche Belastungen wären daher schon in der allgemeinen Gewinnermittlungssystematik angelegt (ebenso Urteil des FG Münster vom 20.07.2018 - 4 K 493/17 G, EFG 2018, 1813).
- 46** 3. Danach war die Vorentscheidung, die von anderen rechtlichen Erwägungen ausging, aufzuheben und der Gewerbesteuermessbetrag 2008 unter entsprechender Abänderung des streitgegenständlichen Bescheids vom 18.10.2017 antragsgemäß auf 7.181 € herabzusetzen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de