

Beschluss vom 18. Dezember 2019, III R 33/17

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.06.2018 - III R 35/15 - Verfassungskonformität gewerbesteuerrechtlicher Hinzurechnungen

[ECLI:DE:BFH:2019:B.181219.IIIR33.17.0](#)

BFH III. Senat

GewStG § 7, GewStG § 8 Nr 1 Buchst a, GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12, GG Art 14, GG Art 28 Abs 2 S 3 Halbs 2, GG Art 100 Abs 1 S 1, GG Art 106 Abs 6, FGO § 74, GewStG VZ 2008

vorgehend FG Hamburg, 09. Februar 2017, Az: 1 K 96/16

Leitsätze

1. NV: Die der Höhe nach unterschiedliche gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG muss nicht einem strikten Folgerichtigkeitsgebot genügen .

2. NV: Die Fiktion eines in Miet-/Pachtzinsen und in Aufwendungen für Rechteüberlassung enthaltenen Finanzierungsanteils zwingt den Gesetzgeber nicht dazu, die entsprechenden Hinzurechnungstatbestände an einem typischen, realitätsgerechten Zinsniveau auszurichten .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 10.02.2017 - 1 K 96/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Entgelten für Schulden sowie von Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH Tankstellen mit Shop und Waschstraße. Die zum Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen pachtete sie entgeltlich von der X-GmbH. Im Streitjahr 2008 entstanden der Klägerin bei der Ermittlung des Gewinns als Betriebsausgaben abgesetzte Entgelte für Schulden in Höhe von insgesamt ... € sowie für die Miete/Pacht von beweglichen Wirtschaftsgütern, die im Eigentum eines anderen standen, Aufwendungen in Höhe von insgesamt ... € und für die Miete/Pacht von unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die im Eigentum eines anderen standen, Aufwendungen in Höhe von insgesamt ... €. Die Pachten bezogen sich auf Wirtschaftsgüter, die für den Fall, dass sie im Eigentum der Klägerin gestanden hätten, deren Anlagevermögen zuzurechnen gewesen wären.
- 3** Die Klägerin ermittelte in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2008 ein zu versteuerndes Einkommen von ... € und erklärte in ihrer Gewerbesteuererklärung 2008 bei den Hinzurechnungsbeträgen neben den Entgelten für Schulden die Aufwendungen für die Benutzung fremder beweglicher und unbeweglicher Anlagegüter. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 09.10.2009 erklärungsgemäß einen Gewerbesteuermessbescheid für 2008, mit dem er den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festsetzte. Den von der

Klägerin hiergegen am 02.11.2009 eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 09.07.2010 zurück. Hiergegen hat die Klägerin am 09.08.2010 Klage erhoben.

- 4 Mit Beschluss vom 29.02.2012 hat das Finanzgericht (FG) das Verfahren ausgesetzt und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) darüber eingeholt, ob § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912) und des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) --im Folgenden GewStG-- mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar sind (vgl. FG Hamburg vom 29.02.2012 - 1 K 138/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 960, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2012, 478).
- 5 Das BVerfG hat mit Beschluss vom 15.02.2016 -1 BvL 8/12 (BStBl II 2016, 557) entschieden, dass die Vorlage unzulässig war.
- 6 Mit Urteil vom 10.02.2017 - 1 K 96/16 (EFG 2017, 738) hat das FG die Klage abgewiesen. Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie ist der Ansicht, dass die im Streitfall einschlägigen Hinzurechnungsvorschriften nicht mit Art. 3 und Art. 14 GG vereinbar seien.
- 7 Die Klägerin meint, die streitigen Hinzurechnungsvorschriften verstießen gegen das für alle Ertragssteuerarten geltende Leistungsfähigkeitsprinzip in der Ausprägung des objektiven Nettoprinzips nach Art. 3 GG. Die Gewerbesteuer stelle eine Ertragsteuer auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Aufgrund der gesetzgeberischen Umgestaltungen der Gewerbesteuer bestehe --spätestens seit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer-- keine Orientierung mehr am Objektsteuerprinzip, auf dem die frühere Rechtsprechung des BVerfG aufbaue. Auch habe sich diesbezüglich die Rechtsprechung gewandelt. Ihr zufolge sei die Gewerbesteuer mittlerweile eine Ertragsteuer, nicht zuletzt, weil das Äquivalenzprinzip nicht mehr für die Rechtfertigung der Ausgestaltung der Gewerbesteuer herangezogen werde. Denn das Objektsteuerprinzip sei lediglich Ausdruck des Äquivalenzprinzips. Die strukturelle Abkehr vom Objektsteuerprinzip, hin zur Ertragsteuer unter Geltung des objektiven Nettoprinzips, komme auch in den Vorschriften zur Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 des Einkommensteuergesetzes --EStG--), zur Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG) und zum Ausschluss des Verlustvortrags im Falle fehlender Unternehmeridentität (§ 10a Satz 8, § 2 Abs. 5 GewStG) zum Ausdruck. Daher gelte gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG auch im Rahmen der Gewerbesteuer das objektive Nettoprinzip aus § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG.
- 8 Die Hinzurechnungsvorschriften seien --unabhängig von der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als Ganzes-- verfassungsrechtlich überprüfbar, da sie nicht zwangsläufig Teil der Gewerbesteuer seien. Die Hinzurechnungsvorschriften stellten lediglich einen verbleibenden Rest des ursprünglichen Objektsteuercharakters im Rahmen der Bemessungsgrundlage dar. Es handle sich um Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip, die als Abzugsverbote einzustufen seien. Aufgrund des erforderlichen Mindestmaßes an Prinzipien- und Systemorientierung müssten sie sich in das Gesamtkonzept der Gewerbesteuer einordnen lassen oder bedürften als Ausnahmen eines besonderen sachlich rechtfertigenden Grundes. Ein solcher Grund sei nicht ersichtlich. Weder das Äquivalenzprinzip noch das nur punktuell verwirklichte Objektsteuerprinzip könnten eine Rechtfertigung darstellen, da beide nicht konsequent verwirklicht seien. Auch eine Rechtfertigung durch gesetzgeberische Lenkungsziele sei nicht ersichtlich. Vielmehr verfolgten die Hinzurechnungsvorschriften lediglich Einnahmезwecke. Letztlich sei auch die Höhe der Hinzurechnung willkürlich und überschreite die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers, was sich insbesondere darin zeige, dass der hinzuzurechnende Anteil der Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter zunächst 75 % betrug und später auf 65 % und seit 2008 auf 50 % gesenkt wurde. Eine Begründung hierfür gebe es nicht.
- 9 Ein Verstoß gegen Art. 3 GG liege auch darin, dass Personengesellschaften gemäß § 35 EStG von der Gewerbesteuer und damit von den Hinzurechnungen entlastet würden und lediglich Kapitalgesellschaften die Sonderbelastung tragen müssten. Eine Unterscheidung zwischen den verschiedenen Rechtsformen sei gleichheitswidrig.
- 10 Die Klägerin sieht in den streitigen Hinzurechnungsvorschriften auch einen Verstoß gegen Art. 14 GG. Denn bei pachtintensiven Betrieben bestehe die Gefahr, dass nach der Steuerlast aus Körperschaft- und Gewerbesteuer kein ausreichender Ertrag aus der wirtschaftlichen Betätigung verbleibe, was gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoße. Die unverhältnismäßige Steuerlast steigere sich bei pachtintensiven Betrieben mit niedrigem zu versteuerndem Einkommen zu einer Substanzbesteuerung.
- 11 Die Klägerin beantragt, die angefochtene Entscheidung des FG aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid für 2008 vom 09.10.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.07.2010 in der Weise zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag

auf Basis eines Gewerbeertrags ohne Hinzurechnung der Entgelte für Schulden sowie der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens festgesetzt wird.

- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Es ist der Meinung, § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG verstießen nicht gegen Art. 3 GG. Die Normen seien Ausdruck des der Gewbesteuer zugrundeliegenden Objektsteuercharakters, selbst wenn teilweise persönliche Verhältnisse berücksichtigt würden. Der Gesetzgeber sei nicht zu einer "reinen" Verwirklichung des Objektsteuercharakters verpflichtet. Die Hinzurechnungsbestimmungen dienen folgerichtig der realitätsorientierten Erfassung der im Betrieb genutzten Wirtschaftsgüter und entsprächen dem Äquivalenzprinzip.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 15** Der angefochtene Gewerbebesteuermessbescheid 2008 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die vom FA vorgenommenen Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG sind rechtmäßig. Der Senat hält an seiner Entscheidung vom 14.06.2018 - III R 35/15 (BFHE 261, 558, BStBl II 2018, 662) fest, wonach die Hinzurechnungsvorschriften nicht in Widerspruch zur Verfassung stehen. Er sieht keinen Anlass für eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG.
- 16** 1. Die Hinzurechnung eines Teils der Entgelte für Schulden, der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG ist durch den Objektsteuercharakter des GewStG bedingt. Danach knüpft die Steuer an das Objekt "Gewerbebetrieb" an, losgelöst von den Beziehungen zu einem bestimmten Rechtsträger. Nach dem ursprünglichen Konzept soll die objektive Ertragskraft des Betriebs abgebildet werden (BVerfG-Beschlüsse vom 13.05.1969 - 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 10; vom 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 186; vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 27, und in BStBl II 2016, 557, Rz 33; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 1 Rz 14). Damit geht eine Verobjektivierung des nach den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinns (§ 7 GewStG) einher (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.10.2012 - I B 128/12, BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30, Rz 10). Der Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals soll in vollem Umfang der Besteuerung nach dem Gewerbeertrag unterworfen werden, ohne Rücksicht darauf, ob die Kapitalausstattung des Betriebs mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert wurde (BFH-Urteil vom 06.06.2013 - IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810, Rz 31). Ausdruck dieser Verobjektivierung sind die in den §§ 8 und 9 GewStG vorgesehenen Hinzurechnungen und Kürzungen, die dem Objektsteuercharakter immanent sind und sich vom subjektiven Leistungsgedanken abheben (BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 557, Rz 35).
- 17** 2. Die gegen die Gewbesteuer als solche und insbesondere gegen die Hinzurechnungen vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken sind in erster Linie gleichheitsrechtlicher Natur.
- 18** a) Nach dem vom BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG entwickelten Maßstab zur Verfassungskonformität von Steuergesetzen steht dem Gesetzgeber bei der Auswahl eines Steuergegenstands sowie bei der Bestimmung des Steuersatzes ein weitreichender Entscheidungsspielraum zu (BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 557, Rz 25, m.w.N.; BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BStBl II 2018, 303, Rz 105). Danach wird der Gleichheitssatz bereits dann nicht verletzt, wenn der Gesetzgeber einen Sachgrund für die Wahl des Steuergegenstandes vorbringen kann, die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägung 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 (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, 129). 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. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Außerdem darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, vielmehr muss er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 557, Rz 25).

- 19** b) Das BVerfG sieht die Gewerbesteuer in seiner Rechtsprechung mit ihrer Verankerung in Art. 106 Abs. 6 GG sowie Art. 28 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 GG und ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung als verfassungsrechtlich gerechtfertigt an (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 120, 1, 26, und in BStBl II 2016, 557, Rz 27). Sie ist eine vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer. Die damit einhergehenden Korrekturen des Gewinns, der sich nach den Grundsätzen des Einkommen- oder Körperschaftsteuerrechts ergibt (§ 7 GewStG), um Hinzurechnungen und Kürzungen, sind nach derzeitiger Rechtslage die Konsequenz des Objektsteuercharakters. Frühere Komponenten wie Lohnsumme und Gewerbekapital sind ab den Erhebungszeiträumen 1980 und 1998 weggefallen. Durch die genannten Gewinnkorrekturen ergeben sich naturgemäß Abweichungen von dem nach den Vorschriften des EStG und des Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinn und damit auch Abweichungen vom subjektiven Leistungsfähigkeitsgedanken (BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 557, Rz 35). Die von den Hinzurechnungsvorschriften ausgehenden Belastungen sind von der verfassungsrechtlichen Legitimität der Gewerbesteuer erfasst und im Grundsatz hinzunehmen. Das objektive Nettoprinzip des Einkommensteuerrechts bildet nicht den Maßstab für die Prüfung der Hinzurechnungsvorschriften (BFH-Urteil vom 11.07.2017 - I R 88/15, BFH/NV 2018, 231, Rz 22; vom 07.09.2016 - I R 9/15, BFH/NV 2017, 485, Rz 24; vom 04.06.2014 - I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 18). Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit tritt insoweit zurück (a.A. Hey, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, Beihefter zu Heft 34, 109; Gosch, Deutsche Steuer-Zeitung 1998, 327). Die Besonderheiten der Gewerbesteuer als Objektsteuer können dazu führen, dass ertraglose Betriebe belastet werden, indem etwa --so im Streitfall-- Gewerbesteuer allein durch Hinzurechnungen ausgelöst wird, oder negative und positive Ergebnisse aus mehreren Betrieben eines Steuerpflichtigen gewerbesteuerrechtlich nicht saldiert werden können und deshalb für einzelne Betriebe Gewerbesteuer zu zahlen ist, obwohl das saldierte Ergebnis aus allen Betrieben negativ ist (s. Senatsurteil vom 23.02.2017 - III R 35/14, BFHE 257, 20, BStBl II 2017, 757). Auch eine mögliche Substanzbesteuerung liegt in der Natur einer ertragsorientierten Objektsteuer. Diese Belastungen sind hinzunehmen und verstoßen nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, ebenso wenig gegen Art. 12 und Art. 14 GG (Senatsurteil in BFHE 257, 20, BStBl II 2017, 757, Rz 25; BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 21; a.A. Blümich/Drüen, § 1 GewStG, Rz 18).
- 20** c) Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin kann ein Gleichheitsverstoß nicht daraus abgeleitet werden, dass die Klägerin, die mit gemietetem Grundbesitz wirtschaftet, wegen der Hinzurechnungsvorschriften einer höheren Gewerbesteuerbelastung unterliegt als ein vergleichbarer Gewerbetreibender, der mit eigenem Sachkapital arbeitet. Nach dem ursprünglichen Konzept der Gewerbesteuer sollten die Hinzurechnungsvorschriften eine gewerbesteuerrechtliche Gleichstellung von Betrieben bewirken, die mit gemieteten/gepachteten beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens arbeiten, mit solchen Betrieben, die eigene Wirtschaftsgüter nutzen (s. Gesetzesbegründung zum GewStG vom 01.12.1936, RStBl 1937, 693, 696; ähnlich BFH-Urteil vom 29.11.1972 - I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148). Die Gleichheitsvorstellungen des damaligen Gesetzgebers brauchen allerdings nicht in der Weise "folgerichtig" ausgestaltet zu sein, dass sie in allen denkbaren Sachverhaltskonstellationen vergleichbare Betriebe in gleicher Höhe mit Gewerbesteuer belasten, unabhängig davon, ob sie mit eigenem oder fremdem Sachkapital wirtschaften (kritisch Hübner, Finanz-Rundschau 2015, 341). Dies ist schon daraus zu ersehen, dass ein Gewerbetreibender, der mit seinem Betrieb Verluste erzielt, als Mieter/Pächter von Grundbesitz u.U. Gewerbesteuer zu zahlen hat, während ein mit Verlusten arbeitender Eigentümerbetrieb nicht durch Gewerbesteuer belastet ist. Die von der Klägerin angeführten Beispiele für eine unterschiedliche gewerbesteuerrechtliche Besteuerung von Betrieben, die mit eigenem oder mit gemietetem/gepachtetem Grundbesitz arbeiten, können deshalb dem Senat nicht zu der Überzeugung verhelfen, dass die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG verfassungswidrig ist (a.A. Petrak/Karrenbrock, DStR 2016, 1790).
- 21** d) Die Entscheidung des Gesetzgebers, nur Gewerbetreibende i.S. von § 15 EStG mit Gewerbesteuer zu belasten und Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) oder aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) beziehen, zu verschonen, betrifft den Steuergegenstand, bei dem der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungs- und Einschätzungsspielraum hat. Das BVerfG unterzog demzufolge die Beschränkung der Steuerpflicht auf Gewerbetreibende in dem Beschluss in BVerfGE 120, 1 nur einer Willkürprüfung.
- 22** e) Aber auch dann, wenn der Gesetzgeber bei der gesetzlichen Konkretisierung der Hinzurechnungs- und

Kürzungsvorschriften nur einen eingeschränkten Gestaltungsspielraum haben sollte, unterliegt seine Entscheidung nicht einer strengen Folgerichtigkeitskontrolle, wie sie das BVerfG z.B. im Urteil vom 09.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08 (BVerfGE 122, 210) zur sog. Pendlerpauschale angestellt hat. Vielmehr genügt es, wenn sich die Hinzurechnungsvorschriften folgerichtig in das Konzept einer ertragsorientierten Objektsteuer einfügen lassen (s. BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 557, Rz 33, unter Hinweis auf den BFH-Beschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30; ebenso BFH-Urteile in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 18 ff.; vom 08.12.2016 - IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722). Auch wenn der Gesetzgeber mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die Hinzurechnungstatbestände für die Geld- und Kapitalüberlassung zusammenfassen und vereinheitlichen wollte (BTDrucks 16/4841, S. 79), muss die der Höhe nach unterschiedliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht einem strikten Folgerichtigkeitsmaßstab genügen (a.A. Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, 126. Lieferung 02.2019, § 8 Nr. 1 Buchst. d, Rz 6d und Buchst. e, Rz 5d). Auch sind hinsichtlich der Höhe der Hinzurechnungen die strengen Vorgaben des BVerfG zu gesetzlichen Typisierungen nicht einschlägig. Der Gesetzgeber begründete die Hinzurechnung (nur) eines Teils von Miet- und Pachtzinsen damit, dass lediglich der darin enthaltene Finanzierungsanteil erfasst werden sollte (BTDrucks 16/4841, S. 80). Im Gesetzeswortlaut hat dieses Motiv allerdings keinen Niederschlag gefunden. Der Gesetzgeber war im Übrigen der Ansicht, dass bereits bei der hälftigen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 8 Nr. 7 GewStG in der bis einschließlich 2007 geltenden Fassung ein pauschaler Finanzierungsanteil herauszurechnen gewesen sei (BTDrucks 16/4841, S. 80). Es handelt sich somit nicht um eine grundlegende gesetzgeberische Neukonzeption. Die Fiktion eines Finanzierungsanteils, der in Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter und auch in Lizenzgebühren enthalten sei, zwingt den Gesetzgeber nicht dazu, die entsprechenden Hinzurechnungstatbestände an einem typischen, realitätsgerechten Zinsniveau auszurichten. Aus diesem Grund konnte er den ursprünglich für unbewegliche Wirtschaftsgüter vorgesehenen Finanzierungsanteil von 75 % ohne weitere Begründung durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) auf 65 % herabsetzen, ohne das Gebot der realitätsgerechten Typisierung zu verletzen (a.A. Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. e, Rz 5d). Auch war nicht zu hinterfragen, ob möglicherweise erst die Herabsetzung zu einem realitätsgerechten Finanzierungsanteil führte. Entsprechendes gilt für die weitere Herabsetzung auf 50 % durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009 (BGBl I 2009, 3950) mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2010. Der Gesetzgeber war zu einer groben Schätzung des Finanzierungsanteils berechtigt; eine willkürliche Festsetzung ist in der gesetzlichen Festlegung nicht zu sehen (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 27; a.A. Malzkorn/ Rossa, Der Betrieb 2012, 1169).

- 23** Der Gesetzgeber war auch nicht gehalten, die differierenden Finanzierungsanteile bei der Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG) so auszugestalten und aufeinander abzustimmen, dass bei einer Gegenüberstellung der einzelnen Hinzurechnungstatbestände von realitätsgerechten Zinsanteilen gesprochen werden kann. Ebenso wenig musste er den jeweiligen Zinsanteil nach einem marktüblichen Zins ausrichten oder gar von ihm abhängig machen (s. BFH-Beschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30, Rz 12).
- 24** f) Die Höhe der Hinzurechnungen von Miet- und Pachtzinsen hatte die Vorinstanz bereits in ihrer Vorlage an das BVerfG in EFG 2012, 960, 968 thematisiert. Sie hatte in ihrem ausführlich begründeten Beschluss ihre Auffassung dargelegt, wonach die vom Gesetzgeber vorgenommene Typisierung der Finanzierungsanteile gleichheitswidrig sei. Das BVerfG ist darauf in seinem Beschluss in BStBl II 2016, 557 nicht eingegangen (s. hierzu Fu, DStR 2016, 867). Der Senat versteht dies dahingehend, dass das BVerfG in der vom Gesetzgeber gewählten Höhe der Hinzurechnungen und im Verhältnis der einzelnen Hinzurechnungsvorschriften zueinander kein verfassungsrechtliches Problem sieht und eine Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG wohl als unzulässig zu verwerfen sein würde (s.a. Urteil des FG Hamburg in EFG 2017, 738, im Nachgang zum Beschluss des BVerfG in BStBl II 2016, 557).
- 25** 3. Das Verfahren war nicht gemäß § 74 FGO im Hinblick auf das Verfahren vor dem BVerfG mit dem Az. 1 BvR 2150/18 gegen das Senatsurteil in BFHE 261, 558, BStBl II 2018, 662 auszusetzen.
- 26** Verschiedene Senate des BFH haben bereits mehrfach deutlich gemacht, dass sie keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Hinzurechnungsvorschriften in § 8 GewStG haben und damit Verfahren vor dem BVerfG als offensichtlich aussichtslos einschätzen (Senatsurteil in BFHE 261, 558, BStBl II 2018, 662; Senatsbeschluss vom 25.09.2018 - III B 160/17, BFH/NV 2019, 40; BFH-Urteile vom 18.08.2015 - I R 43/14, BFH/NV 2016, 232; in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289; in BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722; vom 16.01.2014 - I R 21/12, BFHE 244, 347, BStBl II 2014, 531, und BFH-Beschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30).

- 27** Daran hält auch der beschließende Senat weiterhin fest. Bei offensichtlicher Aussichtslosigkeit ist eine Aussetzung nicht geboten (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 232; vgl. auch Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 74 FGO Rz 14, m.w.N.).
- 28** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de