

# Urteil vom 14. Juni 2018, III R 35/15

## Verfassungskonformität gewerbesteuerrechtlicher Hinzurechnungen

ECLI:DE:BFH:2018:U.140618.IIIR35.15.0

BFH III. Senat

GewStG § 7, GewStG § 8 Nr 1 Buchst a, GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, GewStG § 8 Nr 1 Buchst f, 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 § 68, GG Art 3 Abs 1, GewStG VZ 2008

vorgehend FG Köln, 18. März 2015, Az: 13 K 2768/10

## Leitsätze

1. Die der Höhe nach unterschiedliche gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG muss nicht einem strikten Folgerichtigkeitsgebot genügen .
2. 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 Köln vom 19. März 2015 13 K 2768/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt Hotels. Die Hotelgrundstücke gehören nicht ihr selbst, sie sind angemietet. Die Klägerin erwirtschaftete im Jahr 2008 (Streitjahr) einen handelsrechtlichen Verlust von 8.829.468 €, der einem nach § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) anzusetzenden Verlust von 3.400.149 € entspricht. Ihr entstanden Aufwendungen für Schuldzinsen (14.994 €), für Miet-/Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter (10.066.675 € bzw. 59.011.743 €) und für Lizenzgebühren (459.238 €). Die Aufwendungen führten zu gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG, die sich auf 3.748 € (Schuldentgelte), 503.334 € (Miet-/Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter), 9.589.407 € (Miet-/Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter) und 28.702 € (Lizenzen etc.) beliefen. Nach Abzug des Freibetrages von 100.000 € ergab sich eine Summe der Hinzurechnungen von 10.100.191 €, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in dieser Höhe berücksichtigte. Aufgrund eines Verlustabzugs gemäß § 10a GewStG ergab sich ein (abgerundeter) Gewerbeertrag von 2.280.000 € und ein Messbetrag von 79.800 €, den das FA durch einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 19. März 2013 festsetzte. Außerdem erließ es unter dem gleichen Datum einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2008. Die Klägerin wandte sich mit Einspruch ohne Erfolg gegen den Mess- und den Feststellungsbescheid. Sie machte verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Hinzurechnungen geltend.
- 2 Das Finanzgericht (FG) wies die anschließend erhobene Klage ab. Es führte in dem in Entscheidungen der

Finanzgerichte (EFG) 2015, 1384 veröffentlichten Urteil aus, es bestehe kein Anlass, wegen der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anzurufen oder das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zur Entscheidung des BVerfG über den Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29. Februar 2012 1 K 138/10 (EFG 2012, 960) auszusetzen, da das BVerfG in seiner bisherigen Rechtsprechung die gewerbsteuerrechtlichen Hinzurechnungen als verfassungskonform angesehen habe.

- 3 Gegen das Urteil wendet sich die Klägerin mit der Revision. Sie ist der Ansicht, dass die im Streitfall einschlägigen Hinzurechnungsvorschriften gegen das Grundgesetz (GG) verstoßen. Ab dem Jahr 2008 habe sich die Gewerbesteuer überwiegend zu einer Ertragsteuer entwickelt. Die Abzugsverbote des § 8 GewStG seien nicht mehr folgerichtig, sondern widersprüchlich und damit verfassungswidrig. Der Gesetzgeber dürfe nicht willkürlich Elemente einer Ertragsteuer mit Elementen einer Objektsteuer verbinden. Rein fiskalische Interessen könnten eine gleichheitswidrige Behandlung nicht rechtfertigen.
- 4 Es liege ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vor. Ein Pächter von Grundbesitz werde durch § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG schlechter gestellt als ein Eigentümer, obwohl der Gesetzgeber Pächtern und Eigentümern die gleiche Ertragskraft unterstelle. Darüber hinaus habe der Gesetzgeber das Gebot der Folgerichtigkeit nicht beachtet. Grundbesitz werde beim Grundstückseigentümer nicht der Gewerbesteuer unterworfen, da er Gegenstand der Grundsteuer sei. Jedoch habe sich der Gesetzgeber ohne sachlichen Grund beim Grundstückspächter für die Hinzurechnung von Pachtzinsen entschieden. Der Eigentümer könne nach wie vor den pauschalierten Mietwert abziehen, während es beim Pächter zur Hinzurechnung komme. Eine weitere Ungleichbehandlung ergebe sich daraus, dass die Hinzurechnung auch die auf den Mieter oder Pächter umgelegte Grundsteuer erfasse, während der Eigentümer die Grundsteuer abziehen könne. Die frühere Rechtslage, wonach der Eigentümer und der Pächter von Grundbesitz für betrieblich genutzte Grundstücke pauschal von der Gewerbesteuer befreit gewesen seien, sei folgerichtig gewesen. Dies sei seit 2008 nicht mehr der Fall.
- 5 Auch werde Sachkapital im Vergleich zur Überlassung von Geldkapital ungleich behandelt. Durch die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen sollte erreicht werden, dass die Entgelte für Fremdkapital und vergleichbarer Aufwand als Ertrag des den Besteuerungsgegenstand bildenden Unternehmens erfasst würden. Der Fall, in dem ein Hotelbetreiber eine Immobilie mit Fremdkapital errichte und darin ein Hotel betreibe, solle dem Fall gleich gesetzt werden, in dem ein Hotelinhaber eine Immobilie von einem fremden Dritten miete. In beiden Fällen bediene sich ein Hotelbetreiber fremden Kapitals. Es liege insoweit eine Ungleichbehandlung vor, da bei Zinsen nur der tatsächliche Finanzierungsanteil hinzugerechnet werde, bei Mieten und Pachten dagegen ein pauschaler Prozentsatz. Das Gesetz bilde den typischen Finanzierungsanteil nicht realitätsgerecht ab. Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen betrage ein Vielfaches der Hinzurechnung von Schuldzinsen. Die Ungleichbehandlung sei auch nicht aufgrund einer Typisierung gerechtfertigt. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern habe der Gesetzgeber den Finanzierungsanteil auf 20 % festgelegt, ohne dies zu begründen. Jedoch müsse sich auch eine gesetzliche Schätzung in einem realistischen Rahmen halten. Bei Immobilien habe der Gesetzgeber den Finanzierungsanteil zunächst auf 75 % und in einem zweiten Anlauf auf 65 % geschätzt, ohne die Berechnungsgrundlagen offenzulegen. Auch hätte es ein milderes und geeigneteres Mittel gegeben, da durch einen Verweis auf einen bestimmten Referenzzinssatz dafür hätte gesorgt werden können, dass der Gewerbeertrag hinsichtlich der Hinzurechnungen für Miet- und Pachtzinsen nur mit dem tatsächlichen und marktüblichen Zinsanteil erhöht wird. Die nicht realitätsgerechte Typisierung betreffe eine große Zahl von Steuerpflichtigen, so dass auch der Gesichtspunkt "Massenverfahren" keine Rechtfertigung sei.
- 6 Auch dann, wenn man die Gewerbesteuer weiterhin als Objektsteuer betrachten wollte, werde der Grundsatz der Folgerichtigkeit und der Widerspruchsfreiheit nicht gewahrt. So würden Betriebe, die ertragsteuerlich unterschiedlich hohe Verluste erzielten, gewerbsteuerrechtlich aufgrund der Hinzurechnungen unterschiedlich behandelt, obwohl die wirtschaftliche Ertragskraft in beiden Fällen gleichermaßen negativ sei. Im Streitfall habe sich die Situation dadurch verschärft, dass wegen der Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG der Verlustvortrag nur zum Teil habe genutzt werden können. Das BVerfG habe in seinem Beschluss vom 15. Februar 2016 1 BvL 8/12 (BStBl II 2016, 557) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die jeweiligen Hinzurechnungsvorschriften als Differenzierungen innerhalb des Steuergegenstandes anzusehen seien. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands müsse die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden.
- 7 Die Hinzurechnung von Lizenzgebühren nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG verschärfe die Verletzung des objektiven Nettoprinzips. Auch vor dem Hintergrund des aus dem Äquivalenzprinzip abgeleiteten Objektsteuerprinzips sei die

Vorschrift nicht zu rechtfertigen, denn es sei fraglich, ob sich der Gesetzgeber realitätsgerecht am typischen Fall orientiert habe. Es sei bereits unklar, ob in den von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG betroffenen Aufwendungen überhaupt ein Finanzierungsanteil enthalten sei. Inkonsequent sei die zusätzliche Beschränkung der Hinzurechnung auf 25 % der in der Vorschrift genannten Beträge und der Freibetrag von 100.000 €. Auch das Fehlen einer korrespondierenden Kürzungsvorschrift sei nicht mit dem Objektsteuerprinzip zu vereinbaren.

- 8** Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen führe auch zu einem Eingriff in die Berufsfreiheit nach Art. 12 GG, da die freiheitsrechtlich garantierte Entscheidung darüber, ob der Hotelbetrieb mit eigenen oder mit gepachteten Immobilien betrieben werde, tangiert werde. Auch greife die Hinzurechnungsbesteuerung in erheblichem Maße in die Eigentumsgarantie nach Art. 14 GG ein, da sie zu einer Substanzbesteuerung führe.
- 9** Schließlich sei auch ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot zu rügen. Bereits zu Beginn des Jahres 2007 habe sie, die Klägerin, langfristige Pachtverträge als Grundlage ihrer Geschäftstätigkeit abgeschlossen. Die Unternehmensstruktur sei unter Geltung eines anderen GewStG konzipiert worden. Die Vorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG sei durch das Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG 2008) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) in das GewStG mit erstmaliger Anwendung ab dem Erhebungszeitraum 2008 eingeführt worden. Zu diesem Zeitpunkt habe sie, die Klägerin, damit begonnen, ihr Geschäftsmodell umzusetzen. Aufgrund der seit 2008 geltenden Rechtslage würden nunmehr auch Miet- und Pachtzinsen für Grundbesitz erfasst. Der Steuerpflichtige dürfe eine gewisse Kontinuität erwarten und habe Anspruch auf einen schonenden Übergang vom alten zum neuen Recht. In der Vergangenheit getätigte Dispositionen seien schutzwürdig, wenn im Rahmen einer Gesamtabwägung das Gewicht des geschützten Vertrauens gegenüber dem Gewicht und der Dringlichkeit der Rechtsänderung überwiege. Durch die Einführung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter sei die bis zu diesem Zeitpunkt getroffene Disposition ihrer ökonomischen Sinnhaftigkeit beraubt worden. Im Streitfall zeige sich dies daran, dass trotz eines handels- und körperschaftsteuerrechtlichen Verlustes in Millionenhöhe sich ein positiver Gewerbeertrag vor Verlustabzug von über fünf Mio. € ergeben habe. Es mache dabei keinen Unterschied, ob die Belastung auf einen abgeschlossenen oder auf einen noch in der Entwicklung stehenden, aber unabänderlichen Sachverhalt einwirke. Durch die Hinzurechnungen seien die Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigt worden, dass dies einem Zugriff auf den Gewerbebetrieb gleichkomme. Der Klägerin bleibe der Kernbestand des Erfolges der eigenen Betätigung nicht erhalten.
- 10** Während des Revisionsverfahrens hat das FA unter dem 23. November 2016 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Gewerbsteuerermessbescheid 2008 erlassen und darin die Festsetzung erstmals auch hinsichtlich der Verfassungskonformität des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG für vorläufig erklärt (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO), nachdem es im vorhergehenden Bescheid bereits die Vorläufigkeit hinsichtlich der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG ausgesprochen hatte. Die Besteuerungsgrundlagen blieben unverändert.
- 11** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Gewerbsteuerermessbescheid 2008 vom 23. November 2016 dahin abzuändern, dass die Hinzurechnungen von 503.334 € (§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG), 9.589.407 € (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG) und 28.702 € (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG) unterbleiben und der Gewerbsteuerermessbetrag auf 0 € festgesetzt wird, sowie den Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 18. März 2013 so abzuändern, dass der Verlust mit dem Betrag festgestellt wird, der sich ohne die Hinzurechnungen ergibt.
- 12** Die Klägerin regt an, zunächst das Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen und gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG eine Entscheidung des BVerfG darüber einzuholen, ob die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG verfassungskonform sind.
- 13** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Es ist der Ansicht, dass die Hinzurechnungsvorschriften verfassungskonform sind. Das objektive Nettoprinzip komme bei der Gewerbebesteuer gerade nicht zur Anwendung. Die Hinzurechnungen dienten vielmehr dem Objektsteuerprinzip. Auch hätten die durch das UntStRefG 2008 bewirkten Gesetzesänderungen nicht zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung geführt, weil sie noch im Jahr 2007 beschlossen worden und erst im Jahr 2008 zur Anwendung gekommen seien.

# Entscheidungsgründe

II.

- 15** 1. Das angefochtene Urteil ist wegen des während des Revisionsverfahrens ergangenen geänderten Gewerbesteuermessbescheids 2008 vom 23. November 2016 bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen hinsichtlich der Klage gegen den Messbescheid aufzuheben, da dem FG-Urteil insoweit ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt. Der Senat entscheidet über die Klage gegen den gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordenen Bescheid vom 23. November 2016. Einer Zurückverweisung nach § 127 FGO bedarf es nicht, da sich der Streitstoff nicht verändert hat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Februar 2011 II R 48/08, BFHE 233, 190, BStBl II 2012, 295, m.w.N.).
- 16** 2. Obwohl der Änderungsbescheid einen Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich der Verfassungskonformität der Hinzurechnungsvorschriften enthält, fehlt es für die Klage nicht am Rechtsschutzbedürfnis. Dies wäre allenfalls dann anzunehmen, wenn beim BVerfG ein Musterverfahren anhängig gemacht worden wäre, in dem es um die Verfassungskonformität der Hinzurechnungsvorschriften geht, die im Streitfall von Bedeutung sind (s. BFH-Beschluss vom 10. November 1993 X B 83/93, BFHE 172, 197, BStBl II 1994, 119; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., Vor § 33, Rz 20, m.w.N.). Dies ist jedoch nicht der Fall.

III.

- 17** Die Revision ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid 2008 und der Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2008 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die vom FA vorgenommenen Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG sind rechtmäßig. Nach der Überzeugung des Senats stehen die Hinzurechnungsvorschriften nicht in Widerspruch zur Verfassung. Er sieht keinen Anlass für eine Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG.
- 18** 1. Die Hinzurechnung eines Teils der Entgelte für Schulden, der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG ist durch den Objektsteuercharakter des GewStG bedingt. Dieser besagt, dass die Steuer an das Objekt "Gewerbebetrieb" anknüpft, losgelöst von den Beziehungen zu einem bestimmten Rechtsträger. Nach dem ursprünglichen Konzept soll die objektive Ertragskraft des Betriebs abgebildet werden (BVerfG-Beschlüsse vom 13. Mai 1969 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 10; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 186; vom 15. Januar 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 (BFH-Beschluss vom 16. Oktober 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 6. Juni 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).
- 19** 2. Die gegen die Gewerbesteuer als solche und insbesondere gegen die Hinzurechnungen vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken sind in erster Linie gleichheitsrechtlicher Natur.
- 20** a) Nach dem vom BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG entwickelten Maßstab zur Verfassungskonformität von Steuergesetzen steht dem Gesetzgeber bei der Auswahl eines Steuergegenstandes 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. April 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 Steuergegenstandes 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, 29). 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).

- 21** 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 Einkommensteuergesetzes (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 4. Juni 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. Februar 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 14 GG (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 21; a.A. Blümich/Drüen, § 1 GewStG, Rz 18).
- 22** 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 1. Dezember 1936, RStBl 1937, 693, 696; ähnlich BFH-Urteil vom 29. November 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 (krit. 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 gewerbesteuerliche Besteuerung von Betrieben, die mit eigenem oder mit gemietetem/gepachtetem Grundbesitz arbeiten, können deshalb den Senat nicht zu der Überzeugung verhelfen, dass die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG verfassungswidrig sei (a.A. Petrak/ Karrenbrock, DStR 2016, 1790).
- 23** 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. Dagegen neigt das BVerfG dazu, die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften nach §§ 8 und 9 GewStG als Bestimmungen des Umfangs des Steuergegenstandes zu behandeln. Es sei naheliegend, von Differenzierungen innerhalb des Steuergegenstandes auszugehen, was eine engere Bindung des Gesetzgebers an sachliche Erwägungen, insbesondere solche der



Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit, vorstellbar erscheinen lasse (BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 557, Rz 26; anders noch BVerfG-Beschluss vom 29. August 1974 1 BvR 67/73, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1974, 498: Zurechnung eines pauschalen Satzes der Miet- oder Pachtzinsen nicht willkürlich).

- 24** 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 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 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 8. Dezember 2016 IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722). Auch wenn der Gesetzgeber mit dem UntStRefG 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 oder für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nicht einem strikten Folgerichtigkeitsmaßstab genügen. 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 solle (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. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150) auf 65 % herabsetzen, ohne das Gebot der realitätsgerechten Typisierung zu verletzen (a.A. Sarrazin in Lenski/ Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 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. Dezember 2009 (BGBl I 2009, 3950) mit Wirkung ab 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).
- 25** 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) und auch bei der Rechteüberlassung (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG) so auszugestalten und aufeinander abzustimmen, dass bei einer Gegenüberstellung der einzelnen Hinzurechnungstatbestände von realitätsgerechten Zinsanteilen gesprochen werden kann. Ebenso wenig brauchte er den jeweiligen Zinsanteil nach einem marktüblichen Zins auszurichten oder gar von ihm abhängig zu machen (s. BFH-Beschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30, Rz 12).
- 26** f) Die Höhe der Hinzurechnungen von Miet- und Pachtzinsen hatte das FG Hamburg in seiner Vorlage zum BVerfG in EFG 2012, 960, 968 thematisiert. Es hatte in seinem ausführlich begründeten Beschluss seine 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 verwerfen würde (s.a. Urteil des FG Hamburg vom 10. Februar 2017 1 K 96/16, EFG 2017, 738, im Nachgang zum Beschluss des BVerfG in BStBl II 2016, 557).
- 27** 3. Auch die von der Klägerin thematisierte Rückwirkungsproblematik veranlasst den Senat nicht zu einer Vorlage an das BVerfG. Die Klägerin wird nicht in ihrem verfassungsrechtlich durch Art. 2 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG geschützten Vertrauen verletzt, nicht mit Gesetzen belastet zu werden, die in unzulässiger Weise Rückwirkung entfalten.

- 28** a) Die Klägerin beanstandet, dass die durch das UntStRefG 2008 erstmalig eingeführte gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ab dem Erhebungszeitraum 2008 ihr zuvor erstelltes Unternehmenskonzept, nur mit angemietetem Grundbesitz zu wirtschaften, rückwirkend entwertet habe.
- 29** b) Allerdings war ein Vertrauen der Klägerin darauf, dass die zum Zeitpunkt der Erstellung des Konzepts geltende Rechtslage fortbestehen würde, nicht schützenswert. Denn ein vollständiger Schutz zu Gunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen (so BVerfG-Beschluss vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 40; BVerfG-Urteil vom 27. September 2005 2 BvR 1387/02, BVerfGE 114, 258, 301, und BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, 324). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht nicht so weit, vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 17. Juli 1974 1 BvR 51/69, 1 BvR 160/69, 1 BvR 285/69, 1 BvL 16/72, 1 BvL 18/72, 1 BvL 26/72, BVerfGE 38, 61, 83; vom 31. Oktober 1984 1 BvR 35/82, 1 BvR 356/82, 1 BvR 794/82, BVerfGE 68, 193, 222; in BVerfGE 105, 17, 40; vom 8. Dezember 2009 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104, 135, und in BVerfGE 132, 302, 324; BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 1 BvR 1236/11, BStBl II 2018, 303, Rz 138).
- 30** c) Die erstmalige Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2008 hatte zwar erhebliche Auswirkungen auf das Unternehmenskonzept der Klägerin. Die Nichteinbeziehung von Miet-/Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter nach der bis einschließlich Erhebungszeitraum 2007 geltenden Rechtslage verschaffte der Klägerin jedoch keine gefestigte, schützenswerte Vermögensposition (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, 21, und vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61). Damit war auch nicht eine Abmilderung der sich aus der Neuregelung ergebenden Rechtsfolgen durch eine Übergangsvorschrift geboten.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

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