

# Beschluss vom 25. September 2018, III B 160/17

## Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen

ECLI:DE:BFH:2018:B.250918.IIIB160.17.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, BGB § 582, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 1, GewStG § 8 Nr 7, GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. April 2017, Az: 11 K 12023/15

## Leitsätze

NV: Die Rechtsfrage, ob Instandhaltungsaufwendungen, die der Mieter oder Pächter eines Grundstücks aufgrund von vertraglichen Abmachungen und entgegen der gesetzlichen Lastenverteilung zu tragen hat, nach der Neuregelung der Hinzurechnungsvorschriften durch das UntStRefG 2008 zu den Miet- und Pachtzinsen i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG gehören, ist nicht klärungsbedürftig. Die zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ergangene Rechtsprechung gilt auch für Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG .

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19. April 2017 11 K 12023/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin der A-GmbH (GmbH), deren Unternehmensgegenstand die Oberflächenbehandlung sowie die Reparatur von ... und von technisch ähnlich behandelbaren Bauteilen gewesen war. Die GmbH betrieb ihr Unternehmen in den Jahren 2010 bis 2012 auf gemietetem Grundbesitz. Die GmbH hatte von der Klägerin und der B-KG Grundstücke gemietet. Der jeweilige Mietvertrag verpflichtete die GmbH nicht nur zur Zahlung eines festen monatlichen Mietzinses, sondern auch zur Tragung von Betriebskosten und von weiteren Kosten wie Instandhaltungskosten.
- 2** Bei einer Außenprüfung vertraten die Prüfer des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die von der GmbH getragenen Instandhaltungsaufwendungen von insgesamt 152.932 € (2010) und 148.712 € (2012) als Mietzinsen i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) anzusehen seien und damit gewerbesteuerrechtlich hinzuzurechnen seien. Das FA erließ entsprechend geänderte Gewerbesteuermessbescheide 2010 und 2012 sowie Bescheide über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2011 und 31. Dezember 2012.
- 3** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Ansicht, es seien nicht nur die originären Miet- und Pachtzinsen hinzuzurechnen, sondern auch solche Aufwendungen, die aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung vom Mieter/Pächter zu zahlen seien, obwohl sie nach der gesetzlichen Regelung vom Vermieter/Verpächter zu tragen wären.

**4**

Gegen das Urteil des FG wendet sich die Klägerin mit der Nichtzulassungsbeschwerde, mit der sie in erster Linie die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend macht (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu klären sei die Frage:

"Gehören Instandhaltungsaufwendungen, die Mieter oder Pächter von Grundstücken aufgrund vertraglicher Verpflichtung zu tragen haben, nach der für unbewegliche Wirtschaftsgüter ... erstmals eingeführten Hinzurechnungsvorschrift § 8 Nr. 1 e) GewStG zu den 'Miet- und Pachtzinsen', die nach dieser Vorschrift hinzuzurechnen sind?"

- 5 Zu § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG auf der Grundlage der gesetzgeberischen Neukonzeption durch das Unternehmensteuerreformgesetz vom 14. August 2007 --UntStRefG 2008-- (BGBl I 2007, 1912) gebe es noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung. Im Urteil vom 18. August 2015 I R 43/14 (BFH/NV 2016, 232) habe der Bundesfinanzhof (BFH) lediglich festgestellt, dass "nichts dagegen" spreche, die bisherige Rechtsprechung zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. auf die neue Rechtslage zu übertragen. Durch § 8 Nr. 7 GewStG a.F. sollte noch der Reinertrag aus der Nutzung beweglicher Wirtschaftsgüter durch typisierte Hinzurechnungen erfasst werden. Nach dem Willen des Gesetzgebers solle nunmehr gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG einheitlich der Finanzierungsanteil von (im weitesten Sinne) fremdfinanzierten Gewerbebetrieben besteuert werden. Die konzeptionelle Neuordnung zeige sich dadurch, dass § 8 Nr. 7 GewStG a.F. in § 8 Nr. 1 GewStG n.F., der Finanzierungsentgelte betreffe, eingegliedert worden sei. Eine schlüssige und einheitliche Rechtsprechung hierzu fehle bislang.
- 6 In verfassungsrechtlicher Hinsicht sei die grundsätzliche Zulässigkeit von Hinzurechnungen geklärt. Einwände bestünden jedoch wegen der Ungleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital (Eigentümer und Mieter), sofern der Mieter die Hinzurechnung dulden müsse. Insoweit bedürfe es einer einschränkenden Auslegung und einer grundlegenden Entscheidung des BFH. Ursprünglich seien Miet- und Pachtzinsen für Grundbesitz nicht von der Hinzurechnung erfasst worden, um eine Doppelbelastung mit Grundsteuer zu vermeiden. Diese Zielsetzung sei mit dem UntStRefG 2008 aufgegeben worden, erstmals sei ein Hinzurechnungstatbestand für unbewegliche Wirtschaftsgüter geschaffen worden. Die Gesetzesänderung habe eine grundlegende Änderung der Hinzurechnungssystematik bewirkt. Nunmehr solle sichergestellt werden, dass jedwedes Finanzierungsentgelt für fremdes Geld- oder Sachkapital einbezogen werde. Gewerbetreibende, die mit gemietetem oder gepachtetem Anlagevermögen arbeiten und die die entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzen könnten, sollten denjenigen Unternehmen gleichgestellt werden, die mit eigenem Anlagevermögen wirtschaften und bei denen keine entsprechenden Betriebsausgaben abziehbar seien. Orientierungspunkt sei das eigenkapitalfinanzierte Unternehmen. Diese Konzeption versage jedoch bei der Hinzurechnung von Instandhaltungskosten. Derartige Kosten könne ein eigenkapitalfinanzierter Betrieb in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehen. Daraus resultiere eine Ungleichbehandlung zwischen Mieter und Eigentümer. Maßgebliches Vergleichspaar sei der als Idealbetrieb angelegte Eigentümerbetrieb und der Nichteigentümerbetrieb. Insoweit sei das Folgerichtigkeitsprinzip zu beachten, das für die Hinzurechnungstatbestände des GewStG gelte. Die Hinzurechnung von Instandhaltungsaufwendungen beim Mieter, die diesen einer höheren Gewerbesteuerbelastung aussetze, verletze dieses Prinzip. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- (Beschluss vom 29. August 1974 1 BvR 67/73, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1974, 498) sei das Hinzurechnungssystem dann verfassungsrechtlich zu beanstanden, wenn der Mieter gegenüber einem vergleichbaren Eigentümer generell zu einer höheren Gewerbesteuer herangezogen werde. Eine derartige Situation läge vor, wenn Instandhaltungskosten bei Mietern oder Pächtern der Hinzurechnung unterlägen. Auch die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers greife insoweit nicht ein.
- 7 Die Einbeziehung der Instandhaltungskosten führe zu einer nicht folgerichtigen Umsetzung der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung. Seit der Änderung des § 8 GewStG durch das UntStRefG 2008 komme es für die Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten nur noch auf die tatsächlichen Zahlungsströme an. Vom Mieter selbst getragene Instandhaltungsaufwendungen würden jedoch gerade nicht an den Vermieter gezahlt, so dass auch kein Finanzierungs"entgelt" vorliege. Bei einer Fortführung der Rechtsprechung zu § 8 Nr. 1 GewStG a.F. würde eine Ersparnis des Mieters dem gewerbesteuerlichen Abzugsverbot unterworfen, weil ein fiktiver Vermögenszufluss zum Vermieter angenommen werde. Dies liefe auf die Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts hinaus. Die wirtschaftliche Ausdehnung des Begriffs "Mietzinsen" auf selbst getragene Instandhaltungskosten werde der Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008 nicht gerecht, da diese nur eine Hinzurechnung im Umfang des in der Miete enthaltenen Finanzierungsentgelts fordere.

- 8** Darüber hinaus widerspräche eine Einbeziehung der Instandhaltungskosten dem Grundsatz, dass innerhalb des § 8 GewStG keine Angemessenheitskontrolle stattfindet. Nach der Rechtsprechung des BFH zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. sei die Angemessenheit von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter nicht zu überprüfen gewesen, so dass auch ein unangemessen niedriger Pachtzins nur in der vereinbarten Höhe hinzuzurechnen gewesen sei. Jedoch sei der Begriff der Miet- und Pachtzinsen extensiv ausgelegt worden. Diese beiden Ansätze --keine Prüfung der Angemessenheit der Höhe des vereinbarten Mietzinses, jedoch Angemessenheitskontrolle hinsichtlich der vertraglichen Lastenverteilung-- passten inhaltlich nicht zusammen und erschienen widersprüchlich und nicht folgerichtig. Dies gelte umso mehr nach Inkrafttreten des UntStRefG 2008, da der Gesetzgeber eine den Hinzurechnungsbetrag mindernde Vereinbarung zwischen Mieter und Vermieter über die Miethöhe gerade nicht beanstandet habe.
- 9** Die Einbeziehung von Instandhaltungskosten würde zudem zu einer Aushöhlung der gesetzlichen Typisierung führen. Denn sie würde es erforderlich machen, zwischen den gesetzlichen und den vertraglich übernommenen Instandhaltungspflichten zu unterscheiden. Eine solche Unterscheidung beträfe das Inventar, für das der Pächter die Instandhaltung zu übernehmen habe (§ 582 des Bürgerlichen Gesetzbuches) und auch Betriebsvorrichtungen, da diese nicht zum Grundvermögen gehörten. Die Hinzurechnung von Instandhaltungsaufwendungen beim Mieter führe gerade nicht zu einer Vereinfachung.
- 10** Schließlich sei § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG in seiner konkreten Ausgestaltung verfassungswidrig und verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Dies ergebe sich aus der vom Gesetzgeber an keiner Stelle näher begründeten Pauschalierung des Typisierungsanteils, der ursprünglich bei 75 %, dann bei 65 % gelegen habe und nunmehr bei 50 % liege. Vieles spreche für eine willkürliche Festlegung. Darüber hinaus bestehe kein sachlicher Grund für die ungleiche Typisierung des Finanzierungsentgelts im Vergleich zu § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG. Bei dieser Hinzurechnung werde das genau bestimmte Entgelt für Schulden in Höhe eines Viertels wieder dem Gewinn hinzugerechnet, während sich der Gesetzgeber bei fremdem Sachkapital mit einem Viertel von 50 % des Mietzinses begnüge.
- 11** Außerdem stelle sich die folgende weitere Rechtsfrage:
- "Ist es innerhalb des § 8 Nr. 1 GewStG ..., der zum Ziel hat, Finanzierungsentgelte jeder Art ... dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, verfassungsrechtlich zulässig, bei fremdem Geldkapital die tatsächlichen Entgelte, bei fremdem Sachkapital hingegen typisiert einen Prozentsatz der Entgelte ... der Hinzurechnung zu unterwerfen, selbst wenn das Entgelt nur einen geringeren (als den typisiert angenommenen) oder überhaupt keinen Finanzierungsanteil enthält, so dass im Ergebnis bei gemieteten oder gepachteten Gebäuden eine erheblich höhere Hinzurechnung als bei selbst errichteten und refinanzierten Gebäuden entsteht?"
- 12** Die Überlassung von Geld- und Sachkapital werde ungleich behandelt. Zur "Binnensystematik" des § 8 Nr. 1 GewStG fehle eine höchstrichterliche Rechtsprechung.
- 13** Die Revision sei auch zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO). Im neuen Gewerbebesteuerrecht habe sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, ausschließlich Finanzierungsentgelte zu erfassen. Es stelle sich damit die Frage, ob Aufwendungen für Instandhaltungskosten Finanzierungs"entgelte" sein könnten. Die neue Gesetzeslage bedinge eine Neubefassung mit dem bisherigen Normverständnis. Seither hätten sich nur zwei Entscheidungen von Finanzgerichten mit der Einbeziehung von Instandhaltungskosten befasst; zum einen die Vorinstanz, zum anderen das FG Rheinland-Pfalz vom 9. August 2013 1 K 2461/11 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2017, 41). Der BFH könnte für das neue Gewerbebesteuerrecht neue Leitlinien aufstellen.
- 14** Darüber hinaus seien dem FG Verfahrensfehler unterlaufen (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Es habe gegen die Sachaufklärungspflicht verstoßen (§ 76 Abs. 1 FGO). Das FG hätte von Amts wegen die Höhe der Instandhaltungsaufwendungen ermitteln müssen. Die Beteiligten hätten sich zwar auf einen bestimmten Betrag geeinigt, eine tatsächliche Ermittlung habe es jedoch nicht gegeben. Dies sei in der mündlichen Verhandlung hervorgehoben worden. Das FG habe den entsprechenden Vortrag jedoch nicht in das Protokoll aufgenommen, so dass der Antrag auf Tatbestandsberichtigung gestellt worden sei. Das FG habe weder die Schätzungsvoraussetzungen noch die Schätzungsmethode erörtert. Es wäre verpflichtet gewesen, einen Versuch zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu unternehmen.
- 15** Außerdem habe das FG den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO). Der

Prozessbevollmächtigte habe in der mündlichen Verhandlung die verfassungsrechtliche Problematik der Schlechterstellung des Mieters gegenüber dem Eigentümer zum Gegenstand des Vortrags gemacht und habe Auszüge aus der Entscheidung des BVerfG in HFR 1974, 498 vorgelesen, die für den Streitfall von erheblicher Bedeutung sei. Es habe sich um wesentlichen Vortrag gehandelt, der allerdings weder im Tatbestand noch in den Entscheidungsgründen des FG-Urteils zu finden sei. Das Urteil lasse nicht erkennen, dass das FG den klägerischen Vortrag zur Kenntnis genommen habe. Die diesbezüglichen Einlassungen des FG im Beschluss über den Antrag auf Tatbestandsberichtigung läßen sich wie eine Schutzbehauptung. Das Gericht hätte zeigen müssen, dass es sich mit dem Argument auch inhaltlich auseinandergesetzt habe. Eine solche Auseinandersetzung könne jedoch nicht nachvollzogen werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Beschwerde ist unbegründet und wird deshalb durch Beschluss zurückgewiesen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor.
- 17** 1. Die Rechtsfrage, ob Instandhaltungsaufwendungen, die der Mieter oder Pächter eines Grundstücks aufgrund von vertraglichen Abmachungen zu tragen hat, zu den Miet- und Pachtzinsen i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG gehören, hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, denn sie ist so zu beantworten, wie es das FG getan hat (z.B. Senatsbeschluss vom 25. April 2017 III B 51/16, BFH/NV 2017, 1163, m.w.N.).
- 18** a) Nach der zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ergangenen BFH-Rechtsprechung ist der Begriff der Miet- und Pachtzinsen wirtschaftlich zu verstehen. Er erfasst daher nicht nur die laufenden Zahlungen des Mieters oder Pächters an den Vermieter oder Verpächter. Vielmehr gehören auch die vom Mieter/Pächter getragenen Instandhaltungskosten zu den Miet- oder Pachtzinsen i.S. des § 8 Nr. 7 GewStG a.F., wenn und soweit diese Kosten aufgrund der für den jeweiligen Vertragstyp gültigen zivilrechtlichen Vorschriften nicht ohnehin der Mieter oder Pächter zu tragen hätte (BFH-Urteil vom 27. November 1975 IV R 192/71, BFHE 117, 474, BStBl II 1976, 220; BFH-Beschlüsse vom 23. September 1998 I B 34/98, BFH/NV 1999, 515; vom 23. Januar 2008 I B 136/07, BFH/NV 2008, 1197; s.a. BFH-Urteil vom 21. Juni 2012 IV R 54/09, BFHE 238, 194, BStBl II 2012, 692). Es geht hierbei um solche Kosten, die nach dem gesetzestypischen Lastenverteilungssystem eigentlich vom Vermieter/Verpächter zu tragen wären, die aber nach dem im konkreten Fall abgeschlossenen Vertrag vom Mieter/Pächter übernommen wurden. Die Rechtsprechung beruht auf der Vorstellung, dass sich eine vom gesetzestypischen Normalfall abweichende Kostenübernahme durch den Mieter/Pächter mindernd auf die Miet-/Pachthöhe auswirkt (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 232, mit Hinweis auf Blümich/ Hofmeister, § 8 GewStG Rz 210). In dem zuletzt zitierten Urteil hat der BFH ausgeführt, dass "nichts dagegen" spreche, die einschlägige, zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. ergangene Rechtsprechung auf die ab Erhebungszeitraum 2008 geltende Rechtslage und somit auf § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu übertragen.
- 19** b) Der Senat teilt diese Rechtsansicht. Der bisherigen Rechtsprechung ist nicht aufgrund der Neustrukturierung der Hinzurechnungstatbestände durch das UntStRefG 2008 die Grundlage entzogen worden. Durch die Änderung des § 8 Nr. 1 GewStG sollten die Hinzurechnungstatbestände für die Überlassung von Geld- und Sachkapital zusammengefasst werden, auch sollte deren Struktur vereinheitlicht werden (BTDrucks 16/4841, S. 79). Aus diesem Grund sollten ab 2008 nicht nur die Miet- und Pachtzinsen für bewegliche, sondern auch für unbewegliche Wirtschaftsgüter der Hinzurechnung unterliegen. Zur früheren Hinzurechnung bei beweglichen Wirtschaftsgütern heißt es in der Gesetzesbegründung, dass es durch die bisherige hälftige Hinzurechnung in pauschaler Form zu einer Herausrechnung des Finanzierungsanteils in den Mieten und Pachten gekommen sei und dass diese pauschale Herausrechnung nunmehr zu modifizieren sei (BTDrucks 16/4841, S. 80). Die Vorstellung, dass im Entgelt für die Überlassung von Sachkapital ein Finanzierungsanteil enthalten ist, war somit keine neue (s. Senatsurteil vom 14. Juni 2018 III R 35/15, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 1814, Rz 24). Daraus ist zu ersehen, dass die Neuregelung der Hinzurechnungen in § 8 GewStG durch das UntStRefG 2008 die Frage, ob vom Mieter/Pächter zu tragende Instandhaltungsaufwendungen zu den Miet- oder Pachtzinsen gehören, nicht berührt.
- 20** c) Dies gilt auch für den Einwand der Klägerin, wonach durch die Hinzurechnung der vom Mieter/Pächter zu tragenden Instandhaltungsaufwendungen fiktive Zahlungen besteuert würden, da es sich nicht um Zahlungen des Mieters/Pächters an den Vermieter/Verpächter handele. Insoweit ist darauf zu verweisen, dass nach der vor dem Erhebungszeitraum 2008 geltenden Rechtslage "die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen" für bewegliche

Wirtschaftsgüter hinzuzurechnen waren (§ 8 Nr. 7 GewStG a.F.; s. Glanegger/Güroff, GewStG, 6. Aufl., 2006, § 8 Nr. 7 Rz 14). Auch nach früherer Rechtslage waren die vom Mieter/Pächter zu tragenden Instandhaltungsaufwendungen hinzuzurechnen, obwohl insoweit kein Zahlungsfluss vom Mieter/Pächter an den Vermieter/Pächter vorlag.

- 21** d) Auch soweit die Klägerin geltend macht, die Revision sei zur Klärung der gleichheitsrechtlichen Fragen zuzulassen (Art. 3 Abs. 1 GG), die durch die Neuregelung der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG n.F. aufgeworfen worden seien, hat die Beschwerde keinen Erfolg. Insoweit ist ebenso auf das Senatsurteil in DStR 2018, 1814 zu verweisen. Darin hat der Senat ausgeführt, dass ein Gleichheitsverstoß nicht daraus abgeleitet werden könne, dass ein Steuerpflichtiger, der mit gemietetem Grundbesitz wirtschaftet, wegen der Hinzurechnungsvorschriften einer höheren Gewerbesteuerbelastung unterliegt als ein vergleichbarer Gewerbetreibender, der mit eigenem Sachkapital arbeitet. Aus dem zitierten Senatsurteil geht hervor, dass die Hinzurechnungsvorschriften nicht in der Weise "folgerichtig" ausgestaltet sein müssen, dass vergleichbare Betriebe in allen Sachverhaltskonstellationen in gleicher Höhe mit Gewerbesteuer belastet werden. Ein in gleichheitsrechtlicher Hinsicht relevanter Verfassungsverstoß ist somit nicht darin zu sehen, dass der Mieter eines Grundstücks, der vertragsgemäß die Instandhaltungskosten zu zahlen hat, die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung eines Teils dieser Kosten hinnehmen muss, während ein Grundstückseigentümer die von ihm getragenen Instandhaltungskosten ertragsmindernd geltend machen kann. Der Senat hat in dem zitierten Urteil weiterhin entschieden, dass die Fiktion eines in Miet-/Pachtzinsen enthaltenen Finanzierungsanteils den Gesetzgeber nicht dazu zwingt, die entsprechenden Hinzurechnungstatbestände an einem typischen, realitätsgerechten Zinsniveau auszurichten, so dass der vom Gesetzgeber gewählte Prozentsatz, zu dem Miet-/Pachtzinsen hinzugerechnet werden, nicht willkürlich ist.
- 22** e) Aus diesem Grund braucht die von der Klägerin formulierte weitere Rechtsfrage, ob es zulässig ist, dass nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG ein Viertel der Schuldzinsen für Geldkapital in tatsächlicher Höhe zugerechnet wird, während das Entgelt für die Miete/Pacht von Sachkapital nur nach einem typisierten Prozentsatz berücksichtigt wird, nicht in einem weiteren Revisionsverfahren geklärt zu werden. Dies trifft auch für die von der Klägerin problematisierte Frage zu, ob die "Binnensystematik" des § 8 Nr. 1 GewStG gleichheitsrechtlich zu beanstanden ist.
- 23** f) Soweit die Klägerin vorträgt, eine Einbeziehung der vom Mieter/Pächter zu tragenden Instandhaltungskosten widerspräche dem Grundsatz, dass die Angemessenheit der Höhe der Miet-/Pachtzinsen keiner Kontrolle unterliege und es widersprüchlich sei, wenn die vertragliche Lastenverteilung geprüft werde, hat sie nicht aufgezeigt, weshalb insoweit der Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung vorliegen sollte. Eine Rechtsfrage, die mit "Ja" oder "Nein" beantwortet werden könnte, hat sie nicht formuliert (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2017 VI B 66/17, BFH/NV 2018, 430).
- 24** Unabhängig hiervon teilt der Senat nicht die Ansicht der Klägerin, wonach der für die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG bedeutsame Umstand, dass ein Mieter/Pächter vertraglich Verpflichtungen übernommen hat, zu denen er nach der Gesetzeslage nicht verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 232), eine Frage der Angemessenheit der zwischen Mieter/Pächter und Vermieter/Verpächter bestehenden Vertragsbeziehungen ist. Die von der Klägerin in diesem Zusammenhang gerügte Notwendigkeit einer Unterscheidung danach, ob Instandhaltungsverpflichtungen gesetzlich geschuldet sind oder nicht, ist eine Folge der höchstrichterlichen Rechtsprechung und führt entgegen der Rechtsansicht der Klägerin nicht zu einer "Aushöhlung" der gesetzlichen Typisierung. Auch insoweit hat sie keine Rechtsfrage formuliert, die die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung rechtfertigen könnte.
- 25** 2. Die von der Klägerin vorgebrachten Gründe rechtfertigen auch nicht die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO). Dieser Grund ist ein Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung (z.B. Senatsbeschluss vom 20. März 2018 III B 135/17, DStR 2018, 1124), der, wie aus den vorstehenden Ausführungen hervorgeht, hier nicht vorliegt.
- 26** 3. Schließlich führen auch die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensmängel nicht zur Revisionszulassung.
- 27** a) Die Klägerin rügt, das FG habe gegen seine Pflicht zur Sachaufklärung verstoßen (§ 76 Abs. 1 FGO), weil es die Höhe der Instandhaltungsaufwendungen nicht ermittelt habe. Die Höhe dieser Aufwendungen war im finanzgerichtlichen Verfahren nicht streitig, da bei der Außenprüfung hierüber Einvernehmen erzielt worden war. Das FG hatte somit keinen Anlass, die Frage aufzugreifen. Spätestens in der mündlichen Verhandlung hätte die Klägerin darlegen müssen, dass die Instandhaltungskosten zu hoch angesetzt worden seien. Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 19. April 2017 geht nicht hervor, dass die Klägerin dies getan hat, obwohl sie fachkundig vertreten war. Da die Sachaufklärungspflicht des Gerichts durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten begrenzt wird (§ 76 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 FGO), kann die Rüge der unzureichenden Sachaufklärung nicht dazu dienen,

vom FG nachträglich Ermittlungen zu verlangen, obwohl Angaben, die zu solchen Ermittlungen Anlass hätten sein können, nicht gemacht wurden oder entsprechende Unterlagen nicht vorgelegt wurden (s. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rz 238, m.w.N.).

- 28** b) Auch die Rüge, das FG habe den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör verletzt (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO), führt nicht zum Erfolg.
- 29** aa) Das FG ist verpflichtet, die Ausführungen der Prozessbeteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen. Aus der Begründung des Urteils muss erkennbar sein, dass eine Auseinandersetzung mit dem wesentlichen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten stattgefunden hat. Diese richterliche Pflicht geht jedoch nicht so weit, dass sich das Gericht mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich befassen müsste, da davon auszugehen ist, dass das Gericht das Vorbringen der Beteiligten auch zur Kenntnis genommen hat. Es darf jedoch Vorbringen außer Acht lassen, das nach seiner Auffassung unerheblich oder unsubstantiiert ist (Senatsbeschluss vom 14. Januar 2014 III B 89/13, BFH/NV 2014, 521).
- 30** bb) Unabhängig hiervon war das Vorbringen der Klägerin, wonach sie als Mieterin im Vergleich zu einem Gewerbetreibenden mit eigenem Grundbesitz benachteiligt werde, auch nicht geeignet, den Verfahrensausgang zu beeinflussen. Aus dem Senatsurteil in DStR 2018, 1814 geht hervor, dass eine umfassende gewerbesteuerrechtliche Gleichbehandlung von Mietern/Pächtern betrieblicher Einheiten einerseits und von Eigentümer-Gewerbetreibenden andererseits nicht geboten ist.
- 31** 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).
- 32** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

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