

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG

– Konzeptionelle Grundprobleme  
und Lösungsüberlegungen –

WP/RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Roser, ifst-Schrift Nr. 497 (2014)*

ISBN: 978-3-89737-156-9

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen  
von Nutzungsentgelten nach  
§ 8 Nr. 1d bis f GewStG  
– Konzeptionelle Grundprobleme  
und Lösungsüberlegungen –**

**WP/RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser**  
Hamburg

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift Nr. 497:

## **Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG**

Die Gewerbesteuer ist trotz aller Abschaffungsbemühungen unverändert von großer Bedeutung und aufgrund der Senkung des KSt-Satzes auf 15 % und der Abschaffung ihrer Abzugsfähigkeit (§ 4 Abs. 5b EStG) zu der wichtigsten Unternehmensteuer geworden. Mit dem Ziel einer „Verstetigung“ des gewerbsteuerlichen Aufkommens wurden verstärkt substanzbezogene Elemente eingeführt. Den 2008 eingeführten Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG kommt insoweit in der steuerlichen Unternehmenspraxis besondere Bedeutung zu.

Die neu geschaffenen Hinzurechnungsbestimmungen des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG übernehmen die Formulierungen der EU-widrigen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG a.F. und es stellt sich die Frage, ob damit auch das Regelungsverständnis und die Gedankenwelt der Vorgängerregelung maßgeblich bleiben. Leider hat der Gesetzgeber seine Erwägungen unvollständig dokumentiert, die Finanzverwaltung hat mit Erlass vom 2.7.2012 sowie durch ergänzende Einzelfall-Regelungen eine grundlegende Orientierung vorgegeben, die sich von vereinfachenden Pauschalierungsgedanken gelöst hat. Die Vielzahl der Hinzurechnungstatbestände und der Umfang der Hinzurechnung in der Unternehmenspraxis führen zu erheblichen steuerlichen Belastungen. Die Tendenz der Finanzverwaltung zu Detailbetrachtungen verursacht zum Teil unverhältnismäßige Anforderungen an die Ermittlung und Dokumentation und erhöht das Risiko einer Schätzung.

Die erhebliche Kritik an der abstrakten Gesetzeskonzeption und an der konkreten Umsetzung in den steuerlichen Außenprüfungen gibt Anlass für eine aktuelle Bestandsaufnahme. Die hier vorgelegte Untersuchung verdeutlicht die konzeptionellen Grundprobleme der Hinzurechnung und entwickelt sachgerechte und systemorientierte Auslegungsgrundsätze für die Hinzurechnungsbestimmungen des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG. Eine Überlegung zu der Situation „de lege ferenda“ schließt die Betrachtung ab.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im April 2014

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>Die Untersuchungsergebnisse auf einen Blick</b> .....	9
<b>I. Anlass der Untersuchung</b> .....	13
<b>II. Ziel und Gegenstand der Untersuchung</b> .....	15
<b>III. Gesetzliche Entwicklung</b> .....	16
1. Historischer und systematischer Rahmen .....	16
2. Neuregelung ab dem Erhebungszeitraum 2008 .....	18
3. Grundkonzept der gesetzlichen Neuregelung .....	20
<b>IV. Verfassungsrechtliche Einschätzung</b> .....	23
1. Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel .....	23
2. Pauschalierte Typisierung eines Abzugsverbots .....	24
a. Pauschalsätze .....	25
b. Kapitalbindungsmodell .....	26
c. Barwertbetrachtung .....	29
d. Folgerungen für ein aktualisiertes Normverständnis .....	30
3. Fiktion der vollständigen Eigenkapitalfinanzierung als Orientierungsmaßstab der Folgerichtigkeit .....	31
4. Pauschale Verlagerungsfiktion .....	34
<b>V. Konzeptionelle Grundprobleme der neuen Hinzurechnung     und Auslegungsansätze</b> .....	34
1. Systematische Differenzierungsdefizite .....	34
2. Ausgangspunkt der Interpretationsansätze – verfassungskonforme Auslegung .....	41
a. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG – Begriffsverständnis und Auslegungsaspekte .....	41
b. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG – Begriffsverständnis und Auslegungsaspekte .....	47
3. Fiktion der Nutzung von Anlagevermögen .....	54
a. Gesetzliche Differenzierung .....	54

b. „Verortung“ des Anlagevermögens .....	54
c. Surrogationsgedanke beim Anlagevermögen .....	57
d. Unmöglichkeit der Eigenerstellung .....	58
e. Bestimmung des Nutzungszeitraums – Zeitraum-Bezug (§ 247 Abs. 2 BGB, Fristigkeit der Nutzung – „kurzfristig“) ...	59
f. Zwischenergebnis .....	60
4. Qualifikation und Abgrenzung von „Miet- und Pachtzinsen“ .....	60
a. Bedeutung der konkreten Vertragsbeziehung .....	61
b. Zivilrechtliche Einschätzung .....	61
c. Steuerliche Abgrenzungs- und Auslegungsfragen bei gemischten Verträgen .....	64
d. Folgerungen für die Qualifikation der konkreten Vertragsbeziehung .....	67
5. Aufteilung in Einzelkomponenten. ....	68
a. Maßgeblichkeit des Gesamtcharakters der Leistung und gesetzliche Grenzen der Pauschalierung .....	68
b. Grundsätzliche Einschränkungen einer Detailanalyse .....	70
c. Zeitliche Berücksichtigung .....	72
d. Fehlende Angemessenheitsprüfung .....	73
e. Atypische Verteilung von Rechten und Pflichten .....	74
f. Folgerungen für die Beurteilung einer typisierenden Korrektur.	77
6. Nutzungsketten (Kaskadeneffekt) – Saldierungsverbot .....	77
a. Tendenz zur Sollertragsbesteuerung .....	78
b. Nutzungsketten bei Wirtschaftsgütern .....	79
c. Rechteüberlassung – Durchleitungsrechte („Überlassungsketten“) .....	82
d. Nutzungsverbrauch .....	82
e. Folgerungen für Nutzungsketten .....	83
7. Steuerbegründende (überschießende) Wirkungen bei Auslandssachverhalten (Territorialitätsprinzip; Vergleich zu § 9 Nr. 3 GewStG) .....	84
a. Grundsystem des Inlandsbezugs .....	85
b. Einordnung von Auslandsnutzungen in das Systemumfeld der Hinzurechnung .....	86
c. Bedeutung des Territorialitätsprinzips .....	88

d. Folgerungen für die Nutzung im Ausland belegener Vermögensteile. ....	88
<b>VI. Vorschläge für eine sachgerechte Weiterentwicklung (de lege ferenda) .....</b>	<b>89</b>
<b>VII. Anhang .....</b>	<b>91</b>
<b>VIII. Literaturhinweise .....</b>	<b>93</b>



## Die Untersuchungsergebnisse auf einen Blick

Gegen das gegenwärtige Begriffsverständnis und die Umsetzung des Hinzurechnungskonzeptes bestehen erhebliche Einwendungen, die im Zuge einer sachgerechten Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck und den Erwägungen des Gesetzgebers zu einer Anpassung zwingen.

- 1. Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung:** Die erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die fehlende Systemorientierung und die mögliche „Erdrosselungswirkung“ der Hinzurechnungen ergeben sich aus einer nicht sachgerechten Interpretation der Hinzurechnungstatbestände. Es muss bezweifelt werden, ob eine Lösung über das Instrument der Billigkeitsbetrachtung ausreichend ist. Es erscheint vielmehr notwendig, eine Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG in den Vordergrund zu stellen, die die verfassungsrechtlichen Vorgaben berücksichtigt und zugleich eine systemgerechte und folgerichtige Umsetzung der Hinzurechnungsvorgaben sicherstellt.
- 2. Konsequente Umsetzung der Pauschalierung:** Die typisierende Pauschalierung wurde bewusst als Vereinfachungskonzept gefasst und lässt keinen Raum für eine Detailbetrachtung des Einzelfalls. Pauschalierungen sind mit dem Ziel einer Einzelfallregelung prinzipiell unvereinbar. Damit ist eine außerhalb des konkreten Vertragsverhältnisses stehende Erfassung von „Nutzungskomponenten“ nach wirtschaftlichen Betrachtungsansätzen verwehrt. Eine Vertragsregelung unter fremden Dritten ist steuerlich in jedem Falle maßgeblich und verbindlich. Die grobe und an allgemeinen Vorgaben orientierte Hinzurechnung kann nicht durch eine filigrane Einzelbetrachtung zu Lasten des Steuerpflichtigen korrigiert werden, ohne in das Gesamtsystem des Besteuerungskonzeptes einzugreifen. Die Pauschalierung als zulässige Vereinfachung der Besteuerung muss auch tatsächlich zu einer vereinfachenden Besteuerung führen – Unschärfe der Bestimmungsvorgaben geht zu Lasten wie zu Gunsten der Besteuerungsgerechtigkeit im Einzelfall. Da sich die Gewerbesteuer durch die pauschalierte Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften (§ 35 EStG) – hebesatzabhängig – zu einer Sondersteuer für Kapitalgesellschaften entwickelt hat, fehlt einer besonders detailbezogenen Betrachtung auch die innere Rechtfertigung.

- 3. Konkretisierungsanforderungen:** Die Auslegung der Hinzurechnungsstatbestände des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG berücksichtigt bislang nicht die gesetzliche Grundkonzeption. Soweit die Auslegungsvorgaben des Gesetzgebers auf die klare Identifikation von trennbaren und eigenständigen Nutzungsleistungen bezogen sind, verbieten sich Korrekturen aufgrund einer „besseren Erkenntnis“ der Finanzverwaltung. Die Typenvermischung und die Zusammenfassung einzelner Leistungen zu einer Gesamtleistung werden nicht durch ein Bedürfnis nach Trennung überlagert, wie es für anteilige Steuerbefreiungen entwickelt wurde.<sup>1</sup> Soweit in der Besteuerungspraxis besonders deutliche Ausreißer festzustellen sind, besteht das Korrekturrecht nach Maßgabe des § 42 AO.
- 4. Beachtung der Feststellungslast:** Die Suche nach Einzelfallgerechtigkeit führt gegenwärtig zu überzogenen Anforderungen an die Dokumentation und den Nachweis möglicher Einzeleffekte, die aufgrund nahezu detektivischer Genauigkeit identifiziert werden. Da es sich um die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs handelt, liegt der Nachweis der Voraussetzungen der Hinzurechnung in der Verantwortung der Finanzverwaltung. Eine erweiterte Mitwirkungspflicht besteht nicht.
- 5. Finanzierungsneutralität:** Nimmt man die gesetzliche Zielsetzung in Form einer technisch neu definierten Finanzierungsneutralität zum Maßstab, verbietet sich eine Korrektur von bloßen „Reinertragskomponenten“, die keinen Finanzierungsanteil beinhalten (können).
- 6. Sachgerechtes Begriffsverständnis:** Es zeigt sich, dass die in § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG verwendeten Begriffe (Benutzung, Überlassung) zu sachgerechten Eingrenzungen der Hinzurechnungsstatbestände führen; die steuerinduzierte Erweiterung des Begriffsverständnisses basiert auf sachfremden Gerechtigkeitserwägungen<sup>2</sup> oder wirtschaftlichen Korrekturbetrachtungen.<sup>3</sup> Eine Bestimmung der Hinzurechnungsbeträge muss zudem auch den konzeptionellen Differenzierungen in der Nutzungsbeziehung und dem Surrogationsgedanken Rechnung tragen.
- 7. Vermeidung steuerbegründender Fiktionen:** Die gesetzlich als folgerichtige und systematisch konzipierte Fiktionsbetrachtung von Anlage-

---

<sup>1</sup> Zu Reiseversicherungspaketen BFH v. 13.12.2011 – II R 26/10, BStBl. II 2013, 596.

<sup>2</sup> Der Rechtsverletzer darf nicht bessergestellt werden als der rechtmäßige Nutzer.

<sup>3</sup> Der Vertrag ist nur eine Orientierung für die wirtschaftliche Erfassung möglicher Kompensationskomponenten.

vermögen muss Besteuerungsgrenzen berücksichtigen, die der Fiktion selbst immanent sind. Ein Abzugsverbot kann nicht mit Überlegungen begründet werden, die eine Steuerfreistellung zur Folge hätten. Auch das Territorialitätsprinzip begrenzt die steuerlichen Folgen einer Fiktion.

**8. Billigkeitsbetrachtung:** Einzelfall-Billigkeitsentscheidungen<sup>4</sup> sollten im Zuge einer verlässlichen Auslegung auf wenige Extremfälle begrenzt werden.

**9. De lege ferenda:** Obgleich es nach Maßgabe der vorstehenden Ziff. 1 bis 8 durchaus Ansätze für eine systemgerechte Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG gibt, bleiben Bedenken, ob die gewerbsteuerliche Grundkonzeption der Hinzurechnung in der geltenden Gesetzeslage einer sachgerechten und folgerichtigen Besteuerung dient, da das Risiko überschießender Besteuerungsfolgen der geltenden Regelung immanent ist. De lege ferenda sollte eine eindeutige Gesetzeslage geschaffen werden, die zumindest folgende Grundprinzipien zweifelsfrei regelt:

- Pauschalierungsgedanke: grundsätzliche Maßgeblichkeit der Parteienvereinbarung (Korrektur über § 42 AO ausreichend);
- Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit: Vermeidung von Mehrfachbelastungen durch Kaskadeneffekte durch Regelung einer Saldobetrachtung;
- Realitätsgerechte Besteuerung: Einführung eines Gegenbeweises bei Abweichung vom typisierten Leitbild (Escape-Klausel);
- Vermeidung systemwidriger Konsequenzen der Fiktionsbetrachtung: Berücksichtigung der maßgeblichen gewerbsteuerlichen Prinzipien, insbesondere des Territorialitätsprinzips.

---

<sup>4</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 30.1.2013 – 12 K 1219/10, EFG 2013, 1062 (Rev. I R 21/13).

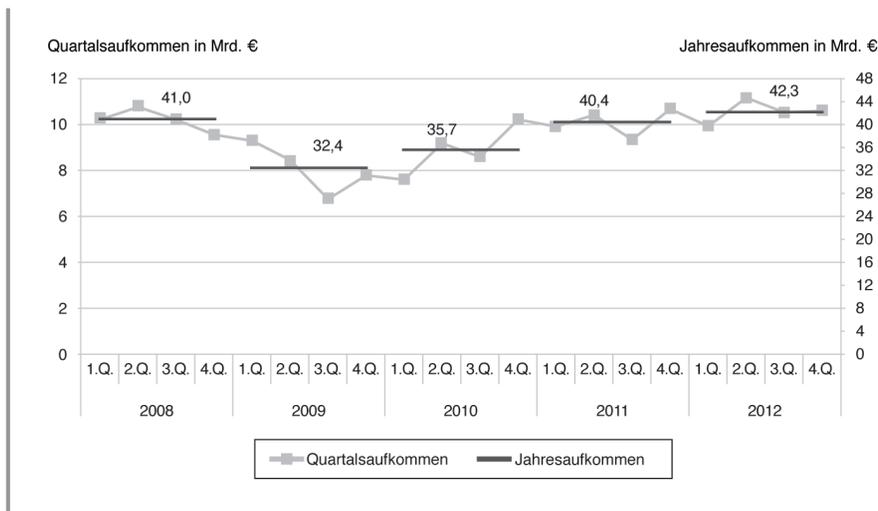


## I. Anlass der Untersuchung

Die gewerbsteuerlichen **Hinzurechnungen** sind wesentlicher **Bestandteil** des deutschen Gewerbesteuersystems und zugleich einer ihrer strittigsten Punkte, da sie einerseits gerade das sog. gewerbesteuerspezifische Objektsteuerprinzip realisieren sollen, aber andererseits im Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip stehen. Der nach § 10 GewStG für die Besteuerung „maßgebende Gewerbeertrag“ ergibt sich aus dem nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG zu ermittelnden Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) zuzüglich diverser Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und vermindert um diverse Kürzungen (§ 9 GewStG).

Die Gewerbesteuer hat sich in den letzten Jahren zu einer substantiellen Unternehmensteuer entwickelt, die absolut und relativ eine erhebliche Bedeutung erlangt hat. Zwar mutet der Anteil am Gesamtaufkommen von € 600,1 Mrd. gering an, das Jahresaufkommen der Gewerbesteuer beträgt jedoch mit € 42,3 Mrd. rd. 40 % des gesamten Unternehmensteueraufkommens von € 111,9 Mrd. Insoweit handelt es sich gegenwärtig um die wichtigste Unternehmensteuer.<sup>5</sup>

Abbildung 1: Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens 2008 bis 2012

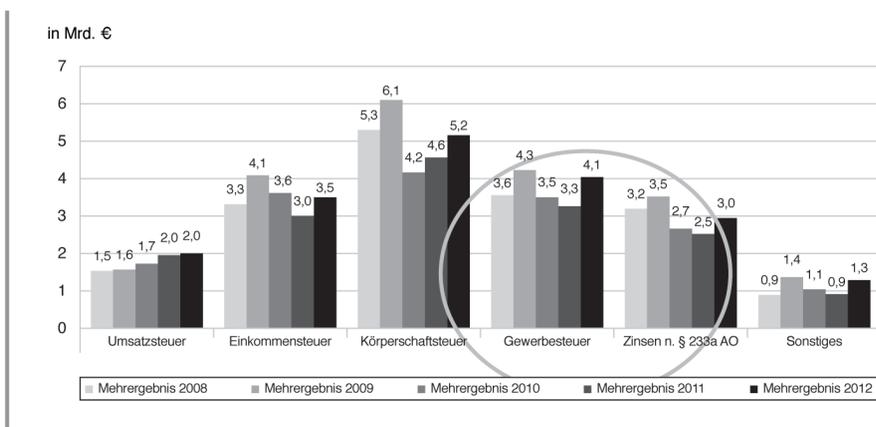


Quelle: Bundesministerium der Finanzen

Auch im Zuge der steuerlichen **Betriebsprüfungen** führt die Gewerbesteuer inzwischen zu nennenswerten Mehrergebnissen (Bp-Statistik 2012):

<sup>5</sup> Selder, FR 2014, 174.

Abbildung 2: Mehregebnis nach Steuerarten im Fünfjahresvergleich



Quelle: Bundesministerium der Finanzen

Es ist nicht ohne weiteres erkennbar, welche Prüfungsschwerpunkte zu diesen Gewerbesteuermehregebnissen führten. Da bei einem seit 2008 gleichen Gewerbesteuersatz die Mehregebnisse unter denen der Körperschaftsteuer liegen, kann (noch) nicht festgestellt werden, dass der Korrektur von Hinzurechnungen eine maßgebliche Bedeutung zukommt.

Die gänzliche oder teilweise Hinzurechnung betrieblich bedingter steuerlicher Abzugsposten führt zu einer erheblichen Erhöhung der Gewerbesteuerlast. Die in der Betriebsprüfungspraxis aufgegriffenen Fälle der Hinzurechnungen sind vielfältig. Einen Schwerpunkt der Diskussionen bilden derzeit insbesondere die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e bis f GewStG.

Grundlage und zentraler Ausgangspunkt der Forderungen der Finanzverwaltung sind der gleichlautende Ländererlass vom 2.7.2012<sup>6</sup> sowie die recht umfangreichen ergänzenden Stellungnahmen zu einzelnen Zweifelsfragen. Unproblematisch sind die Fälle, in denen ein Nutzungsverhältnis und Nutzungsentgelt klar und eindeutig bestimmbar sind. In der steuerlichen Praxis mehren sich jedoch Fallgestaltungen, in denen die aktuelle Praxis der Finanzverwaltung über das Ziel hinauszuschießen scheint, da

<sup>6</sup> Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I, 1912, BStBl. I, 630) v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654 (im Folgenden: gleichlautender Ländererlass).

- das Vorliegen einer **Nutzung** (un-)beweglicher Wirtschaftsgüter oder Rechte zweifelhaft ist;
- der konkreten schuldrechtlichen Beziehung zumindest keine **relevante** Nutzungsbeziehung zu entnehmen ist;
- besondere Aufzeichnungspflichten für **Vergütungsbestandteile** einer **einheitlichen Nutzung** gefordert werden;
- das Streben nach einer vermeintlichen **Einzelfallgerechtigkeit** vor den Gedanken der **typisierenden Pauschalierung** gestellt wird.

Gerade der letzte Punkt wirft die Frage auf, ob die Finanzverwaltung im Rahmen ihres Vollzugsauftrags den durch die Pauschalierung gesetzten Unschärfe-Rahmen zu beachten hat oder ob sie demgegenüber dem Streben nach einer vermeintlichen Einzelfallgerechtigkeit (besser als Einzelfallregelung zu bezeichnen) Vorrang einräumen darf. Die Diskussionen sind nicht nur Bestandteil der Beurteilung der steuerlichen Pflichten aus Sicht des Unternehmens; die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (§§ 85, 88 AO) fordert auch von der vollziehenden Gewalt eine Prüfung der Rechtmäßigkeit ihres Handelns mit der Folge einer Remonstrationspflicht, wenn sich die Verwaltungspraxis zu einer rechtswidrigen Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben entwickeln sollte.<sup>7</sup>

## II. Ziel und Gegenstand der Untersuchung

Die in den letzten Jahren entwickelte Hinzurechnungspraxis ist äußerst komplex geworden und bedarf einer Bestandsaufnahme, um unverkennbare Fehlentwicklungen systematisch zu erkennen und sachgerechte Schlussfolgerungen zu ziehen.

Die vorliegende Untersuchung hat eine solche systematische Bestandsaufnahme zum Ziel, und zwar ungeachtet der erheblichen verfassungsrechtlichen Zweifelsfragen, die Gegenstand eines anhängigen Verfahrens vor dem BVerfG sind.<sup>8</sup> Auf eine grundlegende Diskussion der Zulässigkeit, Zweckmäßigkeit und Rechtfertigung der Gewerbesteuer wird daher zu Gunsten einer Klärung der konkreten Zweifelsfragen verzichtet.

Die gegenwärtige Besteuerungspraxis und das Gesetzesverständnis der Finanzverwaltung sowie aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung ge-

---

<sup>7</sup> Seer, in Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung, § 85 AO Rz. 42.

<sup>8</sup> BVerfG 1 BvL 8/12.

ben Anlass, das **Hinzurechnungskonzept** sowie das hieraus resultierende inhaltliche Verständnis einzelner Hinzurechnungstatbestände grundlegend zu hinterfragen. Es ist unverkennbar, dass die neuen Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG wegen bereits bekannter Vergleichstatbestände (§ 8 Nr. 7 GewStG a.F.) sowie recht ähnlicher anderer Gesetzesregelungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG) mit einem **voreingenommenen Regelungsverständnis** belegt sind und damit Fehlentwicklungen bei den Neuregelungen bewirken. Es ist daher zu untersuchen, ob die aktuelle Entwicklung stetig erweiterter Hinzurechnungstatbestände mit dem Gesetzgebungskonzept, dem Sinn und Zweck sowie dem Wortlaut vereinbar ist. Dabei ist auch zu erörtern, ob für die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG die Konzeption der Finanzierungsneutralität (auf der Grundlage einer Fiktion der vollständigen Eigenkapitalfinanzierung) als folgerichtig implementiertes Systemprinzip für Sachkapitalentgelte gelten kann. Zu beachten ist außerdem, dass der Gesetzgeber mit den Neuregelungen 2008 die neue Gesetzestechnik eines differenziert-pauschalisierten Abzugsverbots eingeführt hat. Vor diesem Hintergrund sollen die konzeptionellen Schwächen der Neuregelungen analysiert werden. Hierzu zählen die erheblichen Interpretationsprobleme der gesetzlich verwendeten Begriffe, das mehrschichtige „Fiktionskonzept Anlagevermögen“, die Notwendigkeit einer Einordnung vertraglicher Leistungen in das objektiviert Vertragsverständnis sowie die Vielgestaltigkeit bloßer „Durchlaufleistungen“.

Auf der Grundlage des geltenden Rechts (*de lege lata*) sind Auslegungs- und Abgrenzungsansätze zu entwickeln, um Fehlentwicklungen zu begrenzen, und Vorschläge für eine sachgerechte Weiterentwicklung (*de lege ferenda*) abzuleiten, soweit die Interpretation des geltenden Rechts zu keinen sachgerechten Ergebnissen führen kann.

### **III. Gesetzliche Entwicklung**

#### **1. Historischer und systematischer Rahmen**

Die heutige Gewerbesteuer basiert auf dem Gewerbesteuergesetz von 1936. Seitdem wurden zwar wesentliche Veränderungen vorgenommen, ohne allerdings eine Rechtfertigung nach dem **Äquivalenz- und Objektsteuerprinzip** vollständig aufzugeben. Als wesentliche Neuausrichtungen in der jüngeren Vergangenheit sind zu nennen:

- die Abschaffung der Möglichkeit einer Lohnsummensteuer (1980);
- die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer (1998);
- die Einführung diverser „Anrechnungssysteme“ der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (seit 2000: § 32c EStG a.F., § 35 EStG) sowie
- eine Gesamtaufwertung der Gewerbesteuer durch Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe bei Gewerbe-, Einkommen- und Körperschaftsteuer und Ausweitung der Hinzurechnungen bei gleichzeitiger Absenkung der Körperschaftsteuersätze (2008).

Die jüngeren Entwicklungen zeigen – neben einer zunehmenden Vermischung der Ertragshoheiten von Bund, Ländern und Gemeinden – widersprüchliche Systemtendenzen: Mit der Abschaffung einer möglichen Lohnsummensteuer und der Gewerbekapitalsteuer wurde eine grundsätzliche **Wende** von der Substanzbesteuerung **zur Ertragsbesteuerung** vollzogen; auch die Anrechnung der Gewerbe- auf die Einkommensteuer basiert letztlich auf einem Verständnis der Gewerbesteuer als Einkommensteuervorauszahlung.<sup>9</sup>

Die Neuregelungen seit dem Jahr 2008 erhöhen die relative und absolute Bedeutung der Gewerbesteuer, da sie hierdurch im Verhältnis zu Körperschaft- und Einkommensteuer zumindest für Kapitalgesellschaften sowie mittlere und große Gewerbebetriebe häufig zur gewichtigsten Ertragsteuer aufsteigt. Zugleich fand im Jahr 2008 mit der Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007<sup>10</sup> jedoch auch eine **schleichende Systemumkehr** zur **Wiedereinführung substanzbelastender Elemente** statt, die die Janusköpfigkeit der Gewerbesteuer als Ertrag- **und** Objektsteuer weiter festschreibt und vertieft. Diese Neuregelung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen hat inzwischen die ersten fünf Praxisjahre hinter sich.

Die Frage, ob die heutigen Hinzurechnungsregelungen mit dem Grundgesetz in Einklang stehen, liegt dem Bundesverfassungsgericht vor.<sup>11</sup> Solange und soweit die Hinzurechnungsvorschriften nicht zur Gänze als verfassungswidrig beurteilt werden, muss für zahlreiche aktuelle Praxisprobleme und Rechtsunsicherheiten ein handhabbarer Modus systematischer Rechts-

---

<sup>9</sup> Vgl. auch BVerfG, Beschluss v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz. 4, 103.

<sup>10</sup> BGBl. I 2007, 1912.

<sup>11</sup> BVerfG 1 BvL 8/12.

fortbildung gefunden werden. Dies auch, weil die aktuelle Zielsetzung der Bundesregierung 2013 auf der Grundlage des Koalitionsvertrages von CDU/CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode (S. 93), die Gewerbesteuer als „wichtige steuerliche Einnahmequelle“ einer anhaltenden Planungssicherheit zuzuführen, keine Tendenzen einer Abschaffung erkennen lassen. Hinsichtlich des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG muss die im Koalitionsvertrag (S. 91) erwähnte Einführung eines internationalen Korrespondenzprinzips (ggf. als „Lizenzschranke“) beachtet werden.

## 2. Neuregelung ab dem Erhebungszeitraum 2008

Die Neuregelung der Hinzurechnungsvorschriften durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007<sup>12</sup> erweiterte die Hinzurechnung für Dauerschulden nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. und war insbesondere **veranlasst** durch die **Eurowings-Entscheidung des EuGH**,<sup>13</sup> der die grenzüberschreitende Dienstleistungsfreiheit dadurch verletzt sah, dass die damalige Hinzurechnung im Wesentlichen nur Entgelte an ausländische Leasinggeber treffe, da diese dort nicht der deutschen Gewerbesteuer unterlagen. Der deutsche Gesetzgeber reagierte mit der Aufhebung der Hinzurechnung von 50 % der Mieten und Pachten nach § 8 Nr. 7 GewStG a.F. sowie der Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG a.F. und einer konzeptionellen Neuregelung der Hinzurechnung von Sachkapitalüberlassungsentgelten.

Die **Aufkommenswirkung** der Hinzurechnungen sollte nach der gesetzlichen Konzeption einerseits unverändert bleiben, da der Entlastungseffekt aufgrund des Wegfalls des § 8 Nr. 1, 7 GewStG a.F. dem Belastungseffekt der Neueinführung des § 8 Nr. 1a bis f GewStG entsprechen würde,<sup>14</sup> wobei der Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage eine Verringerung des Hinzurechnungssatzes und ein neuer Hinzurechnungsfreibetrag gegenüberstehen.<sup>15</sup> Andererseits sollte die Neuregelung auch der eigentlichen Zielsetzung der kommunalen Spitzenverbände nach einer Kompensation der Abschaffung des Schuldzinsenabzugs in dem Jahr 2003<sup>16</sup> und einer Versteti-

---

<sup>12</sup> BGBl. I 2007, 1912.

<sup>13</sup> EuGH v. 26.10.1999 – C-294/97 – „Eurowings“, FR 1999, 1327.

<sup>14</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 42: jeweils ca. 1 Mrd. EUR volle Jahreswirkung.

<sup>15</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 32.

<sup>16</sup> BT-Drucks. 15/1517 v. 8.9.2003.

gung („stabiler und planbarer“) des Steueraufkommens Rechnung tragen.<sup>17</sup> Interessant ist, dass zumindest der „Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer“ deutliche Signale ausgesandt hat, indem Folgendes ausgeführt wurde:<sup>18</sup>

*„... Eine substanzverzehrende Besteuerung, wie sie durch Hinzurechnungen insbesondere in Verlustphasen eintritt, wird so konsequent vermieden. Dies hat insbesondere für in einer Aufbauphase befindliche Unternehmen, wie z.B. Existenzgründer und Unternehmen in einer Verlustperiode Bedeutung, wenn solche Aufwendungen durch die Fremdfinanzierung von Anlagevermögen oder die Nutzung fremder Anlagegüter entstehen. Der Verzicht auf substanzbesteuernde Elemente erhöht gleichzeitig die internationale Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Steuerrechts. ...“*

Trotz der sachlichen Richtigkeit der Überlegungen hat sich der Gesetzgeber an ihnen nicht weiter orientiert. Die Ausweitung der Hinzurechnungen war nach dem **Ziel** des Gesetzgebers auch als Instrument zur Minderung der Vorteile von Gewinnverlagerungen ins Ausland, vor allem bei Zinsen und Lizenzen gedacht.<sup>19</sup>

Die Sachkapitalüberlassungsentgelte (Miet- und Pacht aufwendungen) waren schon seit jeher Diskussionspunkte der Besteuerung.<sup>20</sup> Angesichts der vielfältigen Regelungsschwerpunkte fokussierten sich die Stellungnahmen zu den Neuregelungen 2008 im Rahmen der **Verbandsanhörung** jedoch nicht auf die zu erwartenden Effekte der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände in der Praxis, sondern auf Lizenzen und die Senkung der pauschalierten Finanzierungsanteile. Angesprochen wurde die Streichung des § 9 Nr. 4 GewStG a.F., wobei auf

- die üblichen Mietverhältnisse von Tochtergesellschaften für das der Holding gehörende Verwaltungsgebäude;

---

<sup>17</sup> Grundlegend zu den Zweifeln an einer solchen Wirkung: *Dorenkamp*, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, 781 ff.; *Geberth*, DStR 2011, 151.

<sup>18</sup> BT-Drucks. 15/1517 v. 8.9.2003, 18 zu § 8 Nr. 2, 5 und 7 GemWiStG, die aufgehoben werden sollten.

<sup>19</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 1 „sollen ebenfalls Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland erschweren“, 31.

<sup>20</sup> § 5 Abs. 2 Buchst. d pr. GewStVO, dazu *Klein*, BB 1963, 1129; *Pierer*, B 1964, 1534; *Steinberg*, DStZ A 1963, 33.

- die Nutzung komplexer Industrieanlagen durch verschiedene Konzern-töchter oder
- die Nutzung von Küchentrakten durch eine konzerneigene Catering-Gesellschaft

verwiesen wurde.<sup>21</sup> Der Koalitionsausschuss vom 14.5.2007 beschloss eine Ausnahme von der Hinzurechnung für Skonti und Boni und Unterlizenzen.<sup>22</sup>

Angesichts der diskutierten Schwerpunkte im Rahmen der Anhörung der Anmerkungen ist wohl davon auszugehen, dass die Bedeutung der Hinzurechnungen damals **nicht** erkannt wurde.<sup>23</sup>

### 3. Grundkonzept der gesetzlichen Neuregelung

Der Gesetzgeber hatte vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung verschiedene **Optionen**, auf die europarechtliche Unzulässigkeit zu reagieren. Neben einer ersatzlosen Streichung der Hinzurechnung aller Miet- und Pachtzinsen wäre in § 8 Nr. 7 GewStG a.F. eine besondere Ausnahme für EU-Staaten möglich gewesen; die dritte – gesetzlich umgesetzte – Option war die generelle Erweiterung der Verpflichtung zur Hinzurechnung – unabhängig von der gewerbesteuerlichen Erfassung der erhaltenen Miet- und Pachtzinsen. Die Möglichkeit, eine Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG a.F. als zulässig anzusehen,<sup>24</sup> wurde nicht realisiert.

Die Regelungen des § 8 Nr. 1d bis f GewStG betreffen Beträge, **die bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind** und gelten, soweit die Summe der Hinzurechnungen den Betrag von € 100.000 übersteigt, für folgende Bereiche:

- Buchstabe d: *einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen;*

---

<sup>21</sup> Stellungnahme der Spitzenorganisationen der Deutschen Wirtschaft v. 17.1.2007 zum Referentenentwurf, 4.

<sup>22</sup> BT-Drucks. 16/5452 v. 23.5.2007, 47.

<sup>23</sup> Finanzausschuss Wortprotokoll der 57. Sitzung v. 7.5.2007, Protokoll Nr. 16/57.

<sup>24</sup> Vgl. Schlussantrag *Mischo* v. 26.1.1999 in der Rechtssache „Eurowings“, IStR 1999, 110, Rz. 62 ff.; *Kämper*, FR 2001, 665.

- Buchstabe e: *die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen;*
- Buchstabe f: *einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme der Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen). Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nicht vorzunehmen für Aufwendungen, die nach § 25 Künstlersozialversicherungsgesetz für die Künstlersozialabgabe relevant sind.*

Der Gesetzgeber geht offensichtlich davon aus, dass die Regelungen der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) nur unzureichend wirken<sup>25</sup> und es zu einer Absetzung eines Zinssaldos kommen kann, der dann einer gewerbsteuerlichen Korrektur zugeführt werden muss. Das ist ein gesetzlicher „Doppelschlag“, da selbst die Überwindung der ersten Hürde „Zinsschranke“ keine Sicherheit vor der zweiten Hürde „Hinzurechnung“ bietet.

Das Grundkonzept der Hinzurechnung basiert nach den Gesetzesmaterialien auf der gewerbsteuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen und orientiert sich an folgenden **Zielen**:

- Europatauglichkeit der Hinzurechnungen durch Aufgabe des Korrespondenzprinzips;<sup>26</sup>
- Erfassung der gewerbsteuerlichen Verstärkung der Unternehmenssubstanz (Fiktion der Selbstbeschaffbarkeit, Bedeutung für die Verwirklichung des Unternehmenszwecks);<sup>27</sup>
- Gesellschafterbezug – Fiktion der Eigenkapitalfinanzierung (Eigenkapitalsubstitute – Geld- und Sachkapitalüberlassungen);<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Ziel der Zinsschranke war die Verhinderung eines Transfers von in Deutschland erwirtschafteten Erträgen durch grenzüberschreitende konzerninterne Fremdfinanzierungen ins Ausland, vgl. BT-Drucks. 16/5491 v. 24.5.2007, 2.

<sup>26</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 79.

<sup>27</sup> Nds. FG v. 26.5.2011 – 10 K 290/10, EFG 2011, 2101 (Rev. IV R 24/10).

<sup>28</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 78.

- Pauschalierung zur Vermeidung unnötiger Ermittlungsaufwendungen (Vereinfachungsgedanke);<sup>29</sup>
- Verstetigung des gewerbsteuerlichen Aufkommens (Vermeidung der Konjunkturabhängigkeit).<sup>30</sup>

Die Hinzurechnung stellt die steuerliche Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben – die die Hürde der „Zinsschranke“ geschafft haben – formal nicht in Frage, da § 7 Satz 1 GewStG auf den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Grundsätzen der Einkommensermittlung aufsetzt und nur „Vermehrungen“ und „Verminderungen“ der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage vorgibt. Faktisch ist die Hinzurechnung allerdings eine **pauschalierte Nichtabzugsfähigkeit besonderer Betriebsausgaben für gewerbsteuerliche Zwecke**<sup>31</sup> – mit der Folge einer Versteuerung des Produktionsfaktors „Fremdkapital“.

Die Ermittlung des Gewerbeertrags und die damit verbundene Belastungswirkung werden durch die Hinzurechnung erheblich beeinflusst:

- es kommt zu einer **substanzbezogenen Besteuerung**, wenn die Hinzurechnung zu einer Erhöhung des Gewerbeertrags führt, den es real (und handelsrechtlich) nicht gibt (Sollertragsbesteuerung);
- die Gewerbesteuer ist zu einer **absoluten Mehrbelastung** geworden (§ 4 Abs. 5b EStG), die im Zuge der Steuererhebung<sup>32</sup> erdrosselnde Wirkung haben kann;
- die Hinzurechnung von Mieten und Pachten bzw. Nutzungsentgelten belasten die **Wettbewerbssituation** bei internationaler Geschäftstätigkeit;
- die rein additiven Hinzurechnungen behindern die arbeitsteilige Wirtschaft und damit den freien Dienstleistungsverkehr.

---

<sup>29</sup> Vgl. FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960, BVerfG 1 BvL 8/12.

<sup>30</sup> Wobei kein nennenswerter Einfluss auf die Konjunkturabhängigkeit und deren Stetigkeit festzustellen ist, vgl. *Dorenkamp*, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, 781, 788 ff.

<sup>31</sup> BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BStBl. II 1969, 424, Rz. 34: „... sie enthält also in Wahrheit ein Abzugsverbot“.

<sup>32</sup> FG Berlin-Brandenburg v. 30.1.2013 – 12 K 12197/10, EFG 2013, 1062 (Rev. I R 21/13) für den gewerblichen Zwischenvermieter; VG Gelsenkirchen v. 22.3.2012 – 5 K 1600/10, juris.

Als Folge der vorliegenden Rechtsprechung ist die Steuer aus der Vermögenssubstanz zu leisten, da das Ziel, den vollen Nutzen des in dem Unternehmen arbeitenden Kapitals steuerlich zu erfassen,<sup>33</sup> über einer Ertragsbetrachtung stehen soll – konsequenterweise, bis sich das Besteuerungsobjekt durch seine Besteuerung geradezu selbst vernichtet („Erdrosselung bis zum Tod“).

## IV. Verfassungsrechtliche Einschätzung

### 1. Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel

Die neu geregelten gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen unterliegen grundsätzlichen erheblichen verfassungsrechtlichen Zweifeln (Art. 3 Abs. 1, Art. 14 GG), die gegenwärtig einer Klärung zugeführt werden.<sup>34</sup> Das FG Hamburg hat verdeutlicht, dass sich die Gewerbesteuer an der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit orientiert und die Korrektur der Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnungen und Kürzungen mit dem Charakter einer dominierenden Unternehmensertragsteuer mangels einer hinreichend substantiierten Rechtfertigung nicht vereinbar ist.<sup>35</sup> Die nachfolgenden Überlegungen gehen trotzdem von einer verfassungskonformen Regelung aus, wobei sich naturgemäß angesichts der im Einzelnen zu erörternden Besonderheiten die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung stellt.

Grundsätzlich ist § 8 Nr. 1 GewStG als unionsrechtskonform anzusehen.<sup>36</sup> Bislang nicht in der Diskussion sind mögliche **unionsrechtliche** Bedenken einer Inländerdiskriminierung. Soweit die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen zu wirtschaftlichen Zusatzbelastungen deutscher Unternehmen führen, kommt es für Unternehmen im internationalen Wettbewerb zu spürbaren Wettbewerbsnachteilen. Die Benachteiligung in Deutschland ansässiger Unternehmen ist nicht Folge einer unzureichenden Harmonisierung der

---

<sup>33</sup> So schon BVerwG v. 30.8.1977 – VII B 40.77, HFR 1978, Nr. 82.

<sup>34</sup> Vgl. FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960 – BVerfG 1 BvL 8/12; BFH v. 1.8.2012 – IV R 55/11, BFH/NV 2012, 1826; dazu gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 25.4.2013, TOP 4 der Sitzung AO I/2013 v. 6.–8.3.2013 zu einem entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO; zur „Erdrosselungswirkung“ auch VG Gelsenkirchen v. 22.3.2012 – 5 K 1600/10.

<sup>35</sup> Vgl. FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960; BVerfG 1 BvL 8/12.

<sup>36</sup> EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09 „Scheuten Solar Technology GmbH“, BStBl. II 2012, 528.

Rechtsvorschriften, sondern eine echte gezielte Benachteiligung im Rahmen des Phänomens der „**Inländerdiskriminierung**“<sup>37</sup> (Art. 3 Abs. 1 GG). Der EuGH hatte hierzu bereits eine Einschätzung gegeben:<sup>38</sup>

*„Ein etwaiger Steuervorteil für Dienstleistende in Form ihrer geringen steuerlichen Belastung in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, gibt einem anderen Mitgliedstaat nicht das Recht, die in seinem Gebiet ansässigen Empfänger der Dienstleistungen steuerlich ungünstiger zu behandeln.“*

Wie schon bei § 8c KStG scheint Deutschland sich vorrangig mit einer Schlechterstellung deutscher Steuerpflichtiger zu befassen und zu vergessen, dass eine sachgerechte Ausgestaltung der gesetzlichen Belastungsentscheidung auch als „Referenzsystem“ dazu geeignet sein muss, mittelbare Steuervorteile der Unternehmen anderer Mitgliedsstaaten zu vermeiden, die erst dadurch entstehen, dass eine ungünstige Inlandsbesteuerung konzipiert wird.

## **2. Pauschalierte Typisierung eines Abzugsverbots**

Die gewerbsteuerliche Hinzurechnung bestimmter Aufwendungen beinhaltet faktisch ein **beschränktes gewerbsteuerliches Abzugsverbot**.<sup>39</sup> Die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zwecke der Ermittlung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage muss daher an Art. 20 Abs. 3 GG gemessen werden und unterliegt nach dem Normbegünstigungsprinzip der Feststellungslast der Finanzverwaltung.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Vgl. BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524, der sich jedoch auf Ungleichbehandlungen bezieht, die durch die Umsetzung von durch Gemeinschaftsrecht geschaffenen Ungleichbehandlungen entstehen. Innerstaatliche Sachverhalte können hiernach nicht dem nationalen Gesetzgeber zugerechnet werden, da dieser lediglich gemeinschaftsrechtliche Vorgaben in Erfüllung vertraglicher Verpflichtungen in die nationale Rechtsordnung zu übernehmen hat; dazu *Roser*, EStB 2006, 116; *Riese/Noll*, NVwZ 2007, 516.

<sup>38</sup> EuGH v. 26.10.1999 – C-294/97 „Eurowings“, FR 1997, 1327, Rz. 44.

<sup>39</sup> BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BStBl. II 1969, 424, Rz. 34: „... sie enthält also in Wahrheit ein Abzugsverbot“.

<sup>40</sup> Vgl. statt aller *Roser*, in Beermann/Gosch, Kommentar zur AO, § 88 AO Rz. 31.

## a. Pauschalsätze

Der Gesetzgeber kann die Besteuerung eines typischen, für den jeweiligen Einzelfall aber fiktiven Sachverhalts anordnen.<sup>41</sup> Das vorliegende gesetzliche Hinzurechnungskonzept basiert auf der Annahme, dass eigenkapitalfinanziertes Vermögen einer betrieblichen Nutzung und einem Wertverzehr unterworfen ist, der über die Abschreibungen zu Betriebsaufwand führt.<sup>42</sup> Während die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG a.F. den „Reinertrag aus den gemieteten Maschinen oder sonstigen beweglichen Gütern des Anlagevermögens“ in Höhe der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen fingierte,<sup>43</sup> steht nunmehr der Finanzierungsaspekt im Vordergrund. Da damit das Entgelt der Nutzung um den Effekt des Wertverzehrs zu bereinigen ist, werden nur anteilige Hinzurechnungen vorgegeben, die sich an der angenommenen Nutzungsdauer des (fingiert) im Anlagevermögen befindlichen Wirtschaftsgutes orientiert. Der sog. „Finanzierungsanteil“ wird im Wege einer unwiderleglichen Vermutung<sup>44</sup> geschätzt:

- **5 %** = 25 % von 20 % des Nutzungsentgelts für das bewegliche Anlagevermögen (zunächst im Entwurf 6,25 % = 25 % von 25 %);
- **12,5 %** = 25 % von 50% des Nutzungsentgelts für das unbewegliche Anlagevermögen (bis 2010: 16,25 % = 25 % von 65 %, zunächst im Entwurf 18,75 % = 25 % von 75 %<sup>45</sup>);
- **6,25 %** = 25 % von 25 % des Nutzungsentgelts für das Recht.

Der Gesetzgeber hat die Schätzgrundlagen nicht offengelegt;<sup>46</sup> das muss er aber auch nicht.<sup>47</sup> Weder das zugrunde gelegte Zinsniveau noch die Zusammensetzung der genutzten Wirtschaftsgüter ist erkennbar. Eine gewisse Willkürlichkeit der Pauschalsätze ist jedoch nicht auszuschließen, und aufgrund der „Springprozedur der Prozentsätze“ zu den unbeweglichen Wirtschafts-

---

<sup>41</sup> Vgl. *Lochte*, in Frotzcher § 9 EStG Rz. 73.

<sup>42</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>43</sup> BFH v. 27.11.1975 – IV R 192/71, BStBl. II 1976, 220 unter Berufung auf die Begründung zum GewStG 1937, RStBl. 1937, 693, 696.

<sup>44</sup> *Schnitter*, in Frotzcher/Maas Kommentar zum GewStG, § 8 GewStG, Rz. 98.

<sup>45</sup> BT-Drucks. 16/5491 v. 24.5.2007, 2.

<sup>46</sup> *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 5 und § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG Rz. 5.

<sup>47</sup> BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, FR 2010, 1141, Rz. 90; kritisch FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960, Rz. 153.

gütern wird zum Teil eine einheitliche Anwendung des 50%-Satzes ab 2008 gefordert.<sup>48</sup>

Der Pauschalierungsansatz des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG enthält drei – durchaus nebeneinander stehende – Grundentscheidungen:

- „**De-minimis-Regelung**“: die Hinzurechnung betrifft – zur Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen<sup>49</sup> – nur Miet- und Pachtzinsen bzw. Aufwendungen für die Überlassung von Rechten, die einen Freibetrag von € 100.000 übersteigen (§ 8 Nr. 1 letzter Halbsatz GewStG);
- **abstrakte Pauschalierung**: die Hinzurechnung ist pauschal auf 25 % des Gesamtbetrages der nach § 8 Nr. 1 GewStG festzustellenden Hinzurechnungsbeträge begrenzt;
- **konkrete Pauschalierung**: der Finanzierungsanteil der einzelnen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG ist auf Basis einer Grobdifferenzierung pauschaliert zu ermitteln.

Die „abstrakte Pauschalierung“ von 25 % dient ausweislich der Gesetzesbegründung der Vereinheitlichung der Struktur<sup>50</sup> und entzieht sich damit einer besonderen Angemessenheits- oder Zulässigkeitsprüfung, soweit keine sachfremden oder erkennbar unzulässigen Gesichtspunkte einer solchen Annahme entgegenstehen.

## **b. Kapitalbindungsmodell**

Das finanztheoretische Konzept der Korrektur der Finanzierungsanteile orientiert sich an einem hypothetischen Kapitalbindungsmodell, indem es die durch die Anschaffung entstehende Kapitalbindung bis zu dem Zeitpunkt der ersetzenden Selbstfinanzierung zu neutralisieren versucht.

Entsprechend berücksichtigt der Ansatz bei der Betrachtung der Finanzierungsstruktur des (fiktiven) Eigentümers der **(un-)beweglichen Wirtschaftsgüter** die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der spezifischen Wirtschaftsgüter, da die Finanzierungsanteile (Fremdkapital) aufgrund der jeweils maßgeblichen Tilgungsannahmen abnehmen und durch Eigenkapital (verdiente Abschreibungen) ersetzt werden. Die wirtschaftliche Miet- bzw.

---

<sup>48</sup> *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG Rz. 32.

<sup>49</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>50</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 79.

Pachtkalkulation basiert auf der Amortisation der Anschaffungskosten sowie der (in der Regel durch annuitätische Tilgung reduzierten) Zinslast. Damit nimmt der Zinsanteil tendenziell über die Laufzeit des Nutzungsverhältnisses ab; die gesetzliche Pauschalierung trennt sich allerdings von einer Laufzeitbetrachtung und scheint damit eine Durchschnittsverzinsung als maßgeblich anzusehen.

Für die Nutzung von **Rechten** fehlt es vielfach an der Möglichkeit der Anschaffung durch Dritte, so dass eine Rechteüberlassung die Eigentumsfiktion ersetzt. Da der „Erstellung“ der Rechte regelmäßig keine konkreten „Herstellungskosten“ zugewiesen werden können, verlässt der Gesetzgeber den für § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG eingeschlagenen Weg. Anders als bei (un-)beweglichen Wirtschaftsgütern wird auf die Fiktion eigenen Anlagevermögens verzichtet, mit der Folge, dass die Kapitalbindung durch eine vereinfachte Sollverzinsung des geistigen Eigentums ersetzt wird.<sup>51</sup> Der gesetzliche Verzicht auf Eigentum lässt Zweifel an der Stringenz des Gesetzeskonzepts aufkommen.

Mangels Abschreibungsdauer wird für Rechte die konkrete Vertragszeit pauschaliert; es wird eine Durchschnittslaufzeit fingiert und die Gesetzesbegründung verdeutlicht, dass „... *trotz der regelmäßig unterschiedlichen Laufzeit ... gleichwohl einheitlich 25 Prozent des zu zahlenden Entgelts pauschaliert* ...“ werden.<sup>52</sup>

Offensichtlich wird der **Pauschalierung Vorrang** vor der Einzelfallregelung eingeräumt und bewusst auf die Ermittlung einer realistischen Bemessung verzichtet. Für eine typisierte Finanzierung wäre hiernach nämlich zu bestimmen, welche hypothetischen Zinssätze und Nutzungszeiten für bewegliche bzw. der unbeweglichen Wirtschaftsgüter und der relevanten Rechte anzusetzen sind.<sup>53</sup> Auch Rechtenutzungsverträge dürften keine allgemein anerkannte Laufzeit haben. Schließlich ist auch ein Zinssatz nicht genannt; es besteht allenfalls eine Vermutung, dass der Gesetzgeber die gesetzlichen

---

<sup>51</sup> Das Konzept erinnert an die jüngste Überlegung von Prof. *Kirchhoff*, Art. 14 GG garantiere „ertragreiches Eigentum“, FAZ v. 12.12.2013.

<sup>52</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>53</sup> So auch *Scheffler*, BB 2007, 874, 877.

Zinssätze von 5,5 %<sup>54</sup> bzw. 6 %<sup>55</sup> als relevant angesehen haben könnte.<sup>56</sup> Bei wohlwollender Betrachtung scheint es so, als habe der Gesetzgeber einen „**typisierten Warenkorb**“ des betrieblichen Vermögens unterstellt, den es in der Realität nicht geben kann. Angesichts der nahezu beliebigen Veränderung der Pauschalierung der Finanzierungsanteile für das unbewegliche Vermögen kann kaum angenommen werden, dass der Hinzurechnung konkrete Sachgesetzlichkeiten zugrunde liegen. Anders als z.B. bei der Spielgerätesteuer<sup>57</sup> liegen auch keine ergänzenden statistischen Analysen vor.

Eine **theoretische Überprüfung** der Grundlagen der gesetzlichen Hinzurechnung **scheitert** schon an der fehlenden Dokumentation. Eine nur als willkürlich bewertbare, da nicht theoretisch unterlegte, Pauschalierung kann angesichts der verfassungsrechtlichen Vorgaben allenfalls mit der verfahrensrechtlichen **Vereinfachung** gerechtfertigt werden. Auch insoweit besteht zweifelsfrei ein Typisierungsspielraum. Der Gesetzgeber muss allerdings einen typischen Vorgang als Leitbild auswählen, der zur Vereinfachung geeignet und nicht unverhältnismäßig ist; er muss für die Mehrzahl der Besteuerungsfälle zutreffen und darf allenfalls in Einzelfällen zu Ungerechtigkeiten führen.<sup>58</sup> Das BVerfG betont die **Grenzen** der grundsätzlichen Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert:

- durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und
- durch das Gebot der Folgerichtigkeit.<sup>59</sup>

Da die finanzielle Leistungsfähigkeit durch nicht abzugsfähige Betriebsausgaben grundsätzlich nicht erhöht wird (eine notwendige Fremdfinanzierung – egal, ob durch liquide oder Sachmittel – legt eher eine begrenzte Leis-

---

<sup>54</sup> Z.B. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG.

<sup>55</sup> Z.B. § 6a Abs. 3 Satz 2, § 6b Abs. 7 EStG; § 238 Abs. 1 AO; mit 6 % rechnet auch *Scheffler*, BB 2007, 874.

<sup>56</sup> Auch wenn es sich um Zinssätze handelt, die in der gegenwärtigen Niedrigzinsphase kaum als eine realitätsgerechte Pauschalierung angesehen werden können.

<sup>57</sup> BVerfG v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BStBl. II 2009, 1035, Rz. 65 ff.

<sup>58</sup> BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766; BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, DStR 2013, 1228.

<sup>59</sup> U.a. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, FR 2009, 74; BVerfG v. 18.9.2013 – 1 BvR 924/12, juris, m.w.N.

tungsfähigkeit nahe), besteht das Gebot der restriktiven Handhabung. Man wird jedoch die Zielsetzung einer Verwaltungsvereinfachung, durch die typisierende Pauschalierung bei der Auslegung der Hinzurechnungsbestimmung den Ermittlungs- und Verwaltungsaufwand zu reduzieren, berücksichtigen müssen.<sup>60</sup>

Die Erwägung des BVerfG, der Umstand, dass sich „in der Vergangenheit in der Praxis verhältnismäßig wenige Körperschaften mit Rechtsbehelfen gegen die Anwendung der Pauschalierung gewendet haben“, spräche für die Richtigkeit der Pauschalierung,<sup>61</sup> kann nur als richterliche Anregung begriffen werden, sich gegen diese unbegründeten gesetzlichen Pauschalierungen zu wenden. Eine nur unterstellte Richtigkeitsvermutung sollte nicht durch Schweigen gestützt werden.

### c. Barwertbetrachtung

Die gesetzliche Zielsetzung, die Finanzierungsneutralität durch die Erfassung der Zinsanteile der Bar- und Sachmittelüberlassungen herzustellen, beherrscht die Erwägungen und Begründungen des Gesetzgebers. Es handelt sich allerdings offensichtlich um ein **Axiom**, da jeder Nachweis der konkreten Finanzierungsstruktur und die tatsächlichen Finanzkosten fehlen. Selbst wenn man als Gesetzgeber für Zwecke der typisierten Bestimmung des Sollertrages eines Unternehmens den Grundsatz aufstellen könnte, die deutschen Unternehmen seien vollständig eigenkapitalfinanziert, kann daraus nur eine hypothetische Finanzierungsneutralität resultieren. Die finanzmathematische Betrachtung der Finanzierungsneutralität kann nur auf der Hypothese der Selbstfinanzierung durch den Free-Cash-Flow basieren:<sup>62</sup>

- aus gewerbesteuerlicher Sicht ist Finanzierungsneutralität gegeben, wenn der eigenkapitalfinanzierte Gewerbeertrag und der fremdkapitalfinanzierte Gewerbeertrag gleich sind;
- die Hinzurechnung ist nach der gesetzlichen Zielsetzung so zu konzipieren, dass über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der finanzierten

---

<sup>60</sup> BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, FR 2009, 74, Rz. 58.

<sup>61</sup> BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/70, FR 2010, 1141, Rz. 90.

<sup>62</sup> *Kohlhaas*, DSr 2014, 296 geht hingegen von einem Vergleich der laufenden (jährlichen) Miete mit den laufenden Zinszahlungen aus.

Wirtschaftsgüter der Barwert der Gewerbesteuerersparnis aus den Alternativen gleich ist:

$$\text{Barwert der Gewerbesteuerersparnis aus Abschreibungen} = \text{Barwert der Gewerbesteuerersparnis aus Abschreibungen und Zinsen zzgl. Hinzurechnung}$$

Eine derartige Barwertbetrachtung hängt mithin ab von

- dem anzunehmenden Zinssatz für die Refinanzierung;
- der Abschreibungsdauer des finanzierten Wirtschaftsgutes;
- dem Abzinsungssatz;
- dem Hebesatz für die Gewerbesteuer.

Damit wird deutlich, dass eine Pauschalhinzurechnung weitgehend von dem Einzelfall abstrahieren muss und sich somit Detailanalysen verschließt. Grob kann man folgende Relationen annehmen, die bei dem jeweils angesetzten Zinssatz auf der Grundlage des Abschreibungszeitraums die gesetzlich angestrebte Finanzierungsneutralität gewährleisten könnten:

Zinssatz	Afa-Zeitraum		
	20 Jahre	10 Jahre	5 Jahre
4 %	45 %	21 %	11 %
5 %	60 %	26 %	13 %
6 %	70 %	33 %	15 %

Für nur kurzfristige Anmietungen ist die Barwertbetrachtung allerdings nicht haltbar; für die Rechtsnutzung fehlt es bereits an den Voraussetzungen einer Anschaffungsfiktion (vgl. Abschn. V. 3. c.).

#### **d. Folgerungen für ein aktualisiertes Normverständnis**

Der Gesetzgeber hat vorgegeben, die gestaltungsanfällige Finanzierungsstruktur eines Gewerbebetriebes über eine pauschale Vermutung der Kapitalbindung und Selbstfinanzierungsdauer zu schätzen und aus dieser Schätzungsgrundlage pauschale „Finanzierungsanteile“ unterschiedlicher Sachkapitalüberlassungsentgelte abzuleiten. Mit dieser Regelung trennt er sich offensichtlich von jeder Einzelfallbetrachtung. Eine derartige Typisierung steht unter keinem immanenten Vorbehalt einer offensichtlich unzu-

treffenden Besteuerung;<sup>63</sup> sie fordert von der Finanzverwaltung aber eine entsprechende folgerichtige Umsetzung unter **Beachtung des Pauschalierungsgedankens**. Je detaillierter eine Einzelfallbetrachtung ausgestaltet wird, desto mehr entfernt sie sich von dem Gesetzesgebot.

### **3. Fiktion der vollständigen Eigenkapitalfinanzierung als Orientierungsmaßstab der Folgerichtigkeit**

Wenn die Zusammenfassung der Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1, 2, 3 und 7 GewStG nicht bloße „Umordnung“ bestehender Regelungen unter Einbeziehung der „Eurowings“-Vorgaben sein soll, sondern mit der Zusammenfassung unter die bisherige „Finanzierungsbestimmung“ des § 8 Nr. 1 GewStG (Dauerschulden) eine **konzeptionelle Neuorientierung** verbunden ist, muss diesem gesetzlichen Ansatz bei der Auslegung der Bestimmungen Rechnung getragen werden. Die Anforderungen an eine Neuorientierung ohne Bindung an die bisherigen Grundsatzentscheidungen sind nach der Rechtsprechung des BVerfG streng, da ein Mindestmaß an einer neuen Systemorientierung und eine Ziel- und Wirkungsorientierung an neuen (alternativen) Prinzipien erkennbar sein muss.<sup>64</sup> Die Ankündigung des Gesetzgebers, mit den Regelungen des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG eine qualitative Gleichstellung der Finanzierungsstruktur unter der Annahme einer Eigenkapitalfinanzierung erreichen zu wollen, muss sich in der Zielorientierung (Gleichbehandlung von Eigenkapital- und Fremdkapitalfinanzierung) und der Wirkung (gewerbsteuerliche Korrektur fremdkapitalbezogener Zinseffekte) widerspiegeln. Es wäre nicht folgerichtig, die Korrektur auf Ertragskomponenten zu beziehen, die mit den neuen Regelungsprinzipien nicht vereinbar sind.

Der vom Gesetzgeber angestrebte Versuch einer Gleichbehandlung von Eigenkapital und der Geldüberlassungen (Finanzierungen) sowie Sachkapitalüberlassungen (Sachen und Rechte) durch Dritte kann nur durch ein konzeptionelles Grundmodell gerechtfertigt werden. Das Hinzurechnungskonzept basiert entsprechend auf der **Vorstellung** einer **vollständigen Eigenkapital-**

---

<sup>63</sup> Vgl. BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BStBl. II 2000, 162 (Pauschale für Arbeitszimmer); anders bei Pauschalen, die von der Verwaltung festgelegt werden, vgl. BFH v. 9.5.2005 – VI B 3/05, BFH/NV 2005, 1550.

<sup>64</sup> BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, FR 2009, 74.

**finanzierung des Anlagevermögens.**<sup>65</sup> Damit verfolgt das Gewerbesteuer-gesetz eine längst überkommene „goldene Bilanzregel“, um einen von den Verhältnissen des Inhabers losgelösten Gewerbeertrag zu ermitteln. Die Gewerbesteuer erfasst nur den Ertrag, den der jeweilige Gewerbebetrieb an sich abwirft.<sup>66</sup>

Die grundlegenden systematischen Besteuerungsprinzipien der Gewerbe-steuer allein rechtfertigen einen solchen Eigenkapitalfinanzierungsansatz nicht:

- **Äquivalenztheoretische Erwägungen** werden im Wesentlichen zur Begrenzung des Kreises der Steuerpflichtigen und zur Betriebsstätten-Zerlegung herangezogen. Grundidee ist dabei, die Beanspruchung staatlicher Leistungen und die Verursachung staatlich zu bewältigender Kos-ten durch eine verursacherorientierte Belastung in typisierender Form abzugelten.<sup>67</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 25.10.1977 hierzu entschieden, dass das Ausmaß der Lastenverur-sachung eines einzelnen Betriebs nicht feststellbar sei und daher auch nicht zur Voraussetzung und Bemessungsgrundlage für die Gewerbe-steuer gemacht werden könne. Das Äquivalenzprinzip diene somit allen-falls zur pauschalen Rechtfertigung der Gewerbesteuer – sei aber auch insofern entbehrlich, als Art. 106 Abs. 6 GG das Nebeneinander von Einkommen- und Realsteuern ausdrücklich vorsehe.<sup>68</sup> Das Äquivalenz-prinzip eignet sich somit nicht zur Bestimmung der Bemessungsgrund-lage.
- Das **Objektsteuerprinzip** gilt als zentrales Rechtfertigungsprinzip<sup>69</sup> für Beginn und Ende der Steuerpflicht sowie substanzbelastende Hin-

---

<sup>65</sup> Statt aller *Kohlhaas*, FR 2009, 381, 383.

<sup>66</sup> BFH v. 7.8.2008 – IV R 86/05, BStBl. II 2012, 145.

<sup>67</sup> Ausführungen zum Äquivalenzprinzip siehe beispielsweise *Tipke*, Steuerrechts-ordnung I 2.A. (2000), 476–479; Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steu-ergesetzbuch, Bericht der Arbeitsgruppe Kommunal Finanzen; kritisch z.B. FG Nds., Vorlagebeschluss an das BVerfG v. 21.4.2004 – 4 K 317/91, EFG 2004, 1065.

<sup>68</sup> BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125. Vgl. auch BVerfG v. 15.1.2008 zum Äquivalenzprinzip als „innere Rechtfertigung“.

<sup>69</sup> Wird jedoch als „inhaltsleer“ bezeichnet – FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960, Rz. 113; BVerfG 1 BvL 8/12.

zurechnungen, ohne dass eine klare Definition des Begriffs vorläge.<sup>70</sup> Eine Objekt- oder Realsteuer belastet typischerweise nicht Personen, sondern Sachen, Rechte oder Gesamtheiten und knüpft an Merkmale des Besteuerungsgegenstands (z. B. Größe, Wert, Ertrag) anstatt an persönliche Merkmale seines Trägers (z.B. dessen finanzielle Leistungsfähigkeit) an.<sup>71</sup> Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts knüpft die Gewerbesteuer in diesem Sinne an das „Objekt“ Gewerbebetrieb an, d.h. grundsätzlich **ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Betriebsinhabers**. Es sieht die Gewerbesteuer jedoch auch am Ende einer Entwicklung hin zu einer „objektivierten Ertragsteuer“. Äußerst fraglich ist bereits, ob ein widerspruchsfreies System einer „objektivierten Ertragsteuer“ überhaupt denkbar ist, da eine Ertragsteuer sich an der (subjektiven) Leistungsfähigkeit zu orientieren hat, während vermeintliche Objektsteuerelemente mit dem Leistungsfähigkeitsgedanken grundsätzlich nicht vereinbar sind.<sup>72</sup> Äußerst fragwürdig ist auch, ob aus dem Objektsteuergedanke ein Prinzip der Finanzierungsneutralität abgeleitet werden kann.

- Der Gedanke der **Finanzierungsneutralität** geht auf die Rechtsprechung des BVerfG zurück und unterstellt eine Benachteiligung des mit Eigenkapital arbeitenden Unternehmens, die an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen ist.<sup>73</sup> Die Zusammensetzung des Betriebskapitals ist jedoch gerade kein persönliches Besteuerungsmerkmal, das auf die Beziehungen des Betriebsinhabers zum Betrieb abstellt.<sup>74</sup>

Ein systematisch begründbarer Rechtfertigungsansatz der Hinzurechnung aus dem Ziel eines „objektiven Gewerbeertrags“ ist äußerst schwach und konzeptionell fragwürdig. Auch eine Typisierung darf nicht auf irrealen Unternehmensstruktur-Vorstellungen basieren und ein statistischer Nachweis der Eigenkapitalfinanzierung ist tatsächlich nicht zu führen. Andererseits kann die konzeptionelle Schwäche der Normbegründung nicht dazu führen, die Regelung weit über das (zwar schlecht, aber klar) formulierte Ziel des Gesetzgebers hinaus auszulegen und das Surrogationserfordernis gänzlich

---

<sup>70</sup> Siehe z.B. *Hartmann*, BB 2008, 2490, 2492 f.

<sup>71</sup> *Hofmeister/Blümich*, Kommentar zum GewStG, § 1 GewStG Rz. 10 m.w.N.

<sup>72</sup> Zur Definition als Objekt- oder Realsteuer z.B. *Hofmeister/Blümich*, Kommentar zum GewStG, § 1 GewStG Rz. 10 ff. m.w.N. zu der Einzelrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts; vgl. auch *Hartmann*, BB 2008, 2490, 2492 f.

<sup>73</sup> BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BStBl. II 1969, 424.

<sup>74</sup> Auch *Hartmann*, BB 2008, 2490, 2493.

zu negieren. Wenn aber die Nutzungsüberlassung nicht durch eigenkapitalfinanzierte Anschaffung ersetzt werden kann, weil dies zu wirtschaftlich widersinnigen Ergebnissen führt bzw. dem Geschäftsmodell gerade entgegensteht, ist keine Hinzurechnung geboten. Als operationales Abgrenzungskriterium ist hier insbesondere das vom Gesetzgeber vorgegebene, von der Finanzverwaltung bislang aber vernachlässigte Tatbestandsmerkmal der Zurechenbarkeit zum Anlagevermögen zu sehen (vgl. Abschn. V. 3.).

#### **4. Pauschale Verlagerungsfiktion**

Das partielle Abzugsverbot der Vergütungen für die Rechtenutzung basiert wohl vornehmlich auf dem Ziel der Eindämmung der Gewinnverlagerungen.<sup>75</sup> Diese Pauschalierung wäre im EU-Kontext als unzulässig anzusehen,<sup>76</sup> so dass die pauschalen Missbrauchsüberlegungen äußerst fragwürdig sind. Für staatliche Gestattungsentgelte (Konzessionen, Wassernutzungsrechte,<sup>77</sup> Emissionsrechte, Einleitungsrechte, Verkehrsrechte) liegt schon diese Vermutung äußerst fern, und eigentlich verdient hier nur der Staat doppelt. Es ist erstaunlich, wenn Rechtenutzungen trotz eines betrieblichen Nutzungszusammenhangs als „Verlagerung“ qualifiziert werden; dieser Ansatz wäre unverhältnismäßig.<sup>78</sup>

### **V. Konzeptionelle Grundprobleme der neuen Hinzurechnung und Auslegungsansätze**

#### **1. Systematische Differenzierungsdefizite**

Die Neuregelung weist erhebliche Schwächen auf, die sich zum einen aus der strengen Orientierung an den bereits bestehenden Gesetzesregelungen des § 8 Nr. 1 und Nr. 7 GewStG a.F. und den insoweit übernommenen Rechtsgrundsätzen ergeben, zum anderen aus inhärenten Konflikten zwischen verschiedenen Zielen der Hinzurechnung resultieren. Für eine systematische

---

<sup>75</sup> *Keß*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG Rz. 4.

<sup>76</sup> Ständige Rechtsprechung des EuGH seit dem Urteil v. 17.7.1007 – C-28/95 „Loer Bloem“, FR 1997, 685.

<sup>77</sup> Zu den sog. Seennutzungsrechten (Binnensee) vgl. FG München v. 25.11.1994 – 10 V 43/94, juris; Schleswig-Holsteinisches FG v. 29.9.1987 – II 157/83, EFG 1988, 83; *Güroff*, in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d GewStG Rz. 27.

<sup>78</sup> So auch *Keß*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG Rz. 4.

Analyse der Effekte der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung ist von der folgenden konzeptionellen Differenzierung auszugehen:

		Branche	Nutzung	Zweck
1.	Einbindung von Wirtschaftsgütern und Rechten Dritter in den Herstellungsprozess	Industrie Bauunternehmen	Zweckentsprechender Wertverzehr	Vermeidung oder Ergänzung eigener Investitionen
2.	Einbindung von Wirtschaftsgütern und Rechten Dritter in den (Dienst-)Leistungsprozess	Logistik Versorgung Telekommunikation	Zweckentsprechender Wertverzehr	Vermeidung oder Ergänzung eigener Investitionen
3.	Inanspruchnahme von Wirtschaftsgütern und Rechten zur Erfüllung eigener Pflichten	n/a (Problem börsennotierter Gesellschaften)	Nur (zeitlich) begrenzte Inanspruchnahme	Erfüllung gesetzlicher Anforderungen (z.B. Durchführung von Hauptversammlungen)
4.	Vermittlung der Nutzung von Wirtschaftsgütern Dritter im Rahmen eigener Dienstleistungen	Touristik Veranstalter	Konzeptionelle Einbindung	Verwirklichung des vertragsgerechten Leistungsangebots (z.B. Reise, Konzert, Ausstellung)
5.	Verwertung eines besonderen Merkmals der Wirtschaftsgüter Dritter für eigene Zwecke	Diverse	Keine verwendungsgerechte Nutzung, nur begrenzte Inanspruchnahme	Verwirklichung eigener Zwecke (z.B. Werbung)
6.	Inanspruchnahme des Wertes der Wirtschaftsgüter und Rechte Dritter	Verlage Werbung	kein Wertverzehr	Unterstützung der eigenen Leistung

Die Differenzierung macht deutlich, dass eine einheitliche typisierende Pauschalierung **höchst unterschiedliche Sachverhalte** betrifft. Die Leistungs-

beziehung wird durch die Bedeutung des Anlagevermögens für die Leistung selbst sowie die Einbettung der Nutzung des Anlagevermögens in eine Gesamtleistung bestimmt.

Es liegen bereits viele Stellungnahmen und Einschätzungen der Finanzverwaltung vor, die von einer – zumindest vermeintlich heranzuziehenden – Rechtsprechung geprägt sind. Eine Systematisierung ist jedoch nicht ohne weiteres erkennbar.

**Hinzurechnungen** sollen in folgenden Fällen gegeben sein, wobei auf die Rechtsprechung zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. Bezug genommen wird:

Zu Ziff. 1 der obigen Differenzierung:

- Anmietung von Baumaschinen;<sup>79</sup>
- Kajenbenutzung für den Hafenumschlag;<sup>80</sup>
- Anmietung von Unterkünften<sup>81</sup> – einschließlich aller Einrichtungen;<sup>82</sup>
- Häufige und wechselnde (kurze) Anmietungen;<sup>83</sup>
- Fiktive Mietereinbauten<sup>84</sup> und Umlagen für Grundsteuern;<sup>85</sup>
- Erbpachtzinsen;<sup>86</sup>

---

<sup>79</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29b.

<sup>80</sup> BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304.

<sup>81</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29b.

<sup>82</sup> OFD NRW v. 25.9.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, FR 2013, 967 zu Schwimmbad, Sauna und Sportstätten – Ruhen des Verfahrens aufgrund anhängigen „Musterverfahrens“ FG Münster 9 K 1472/12 G.

<sup>83</sup> Vgl. Nds. FG v. 26.5.2011 – 10 K 290/10, EFG 2011, 2101; *Kohlhaas*, FR 2011, 800.

<sup>84</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 30.

<sup>85</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29.

<sup>86</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 32a, ggf. aufzuteilen in Gebäude- und Grundstücksanteil.

Zu Ziff. 2. der obigen Differenzierung:

- Pachtweise Nutzung von Netzen (Telekommunikation, Energie, Eisenbahn);<sup>87</sup>

Zu Ziff. 3. der obigen Differenzierung:

- Anmietung von Räumlichkeiten für die Unterbringung der Aktionäre;

Zu Ziff. 4. der obigen Differenzierung:

- Gesamtpakete von Reiseveranstaltern (Kontingente);<sup>88</sup>
- Konzertveranstaltungen/Messen – Nutzung von Veranstaltungshallen und Infrastrukturkomponenten;<sup>89</sup>

Zu Ziff. 5. der obigen Differenzierung:

- Anmietung von Fahrzeugflächen (z.B. Taxi- und Busflächen für Werbezwecke);<sup>90</sup>

Zu Ziff. 6. der obigen Differenzierung:

- Nutzung geschützter Rechtspositionen (gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenzrechte, Namensrechte)<sup>91</sup> und öffentlich-rechtlicher Konzessionen;<sup>92</sup>

---

<sup>87</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29b.

<sup>88</sup> OFD NRW v. 25.9.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, FR 2013, 967 zu Hotelleistungen bei Reiseveranstaltern. – Ruhen des Verfahrens aufgrund anhängigen „Musterverfahrens“ FG Münster 9 K 1472/12 G; auch OFD NNRW v. 4.11.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, DB 2013, 2711; interessant ist, dass die Finanzverwaltung für Rahmenverträge zur Unterbringung von Aus- und Übersiedlern die Kurzfristigkeit und damit *keine* Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG angenommen hatte, OFD Saarbrücken v. 22.7.1993 – S 7168 – 20 – St 24 1, juris.

<sup>89</sup> Zustimmend *Güroff*, in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d GewStG Rz. 16.

<sup>90</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29; dazu *Schraut/Sillich*, BB 2013, 217.

<sup>91</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 33.

<sup>92</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 35.

- Entschädigungszahlungen im Rahmen von Patent- und Urheberrechtsverletzungen;<sup>93</sup>
- Software-Lizenzen für ERP-Systeme;<sup>94</sup>
- Franchisesysteme – Nutzung diverser Leistungskomponenten im Rahmen einer Umsatzpacht;<sup>95</sup>
- Glücksspielabgaben.<sup>96</sup>

Hingegen sollen sich **keine Hinzurechnungen** in folgenden Fällen ergeben:

- Kurzfristige Nutzung (Hotel, PKW);<sup>97</sup>
- DSD „Grüner Punkt“ oder § 6 Verpackungsordnung;<sup>98</sup>
- Konzessionsabgaben für die Nutzung öffentlicher Verkehrsflächen, Eisenbahninfrastruktur, entbundelte Netzzugänge;<sup>99</sup>
- Versorgungsnetze (Gas- und Stromversorgungsnetze);<sup>100</sup>
- Gesetzliche Nutzungsentgelte (Maut, Rundfunkgebühren, GEMA);<sup>101</sup>
- § 25 Künstlersozialversicherungsgesetz;<sup>102</sup>
- Ungeschützte Rechte (Know-How, Firmenwert, Kundenstamm);<sup>103</sup>

---

<sup>93</sup> Vgl. *Mohr*, DStR 2013, 1580, 1581; *Schöneborn*, NWB Nr. 36 v. 3.9.2012, 2952.

<sup>94</sup> Vgl. *Schöneborn*, NWB Nr. 36 v. 3.9.2012, 2952.

<sup>95</sup> Vgl. Sächsisches FG v. 28.9.2011 – 8 K 239/11 („McDonalds“), DStRE 2012, 1526 (Rev. IV R 55/11 – das Verfahren ist wegen BvL 8/12 ausgesetzt); *Schöneborn*, NWB Nr. 36 v. 3.9.2012, 2952.

<sup>96</sup> BFH v. 31.1.2012 – I R 105/10, BFH/NV 2012, 996 zu § 13 Nds. Glücksspielgesetz; offen ist die kommunale Spielgerätesteuern, *Schöneborn*, NWB Nr. 36 v. 3.9.2012, 2952.

<sup>97</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29c.

<sup>98</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 34.

<sup>99</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29d.

<sup>100</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29e.

<sup>101</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 34.

<sup>102</sup> § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 GewStG; gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 43.

<sup>103</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 33.

- Überlassung eines Verlagsrechts während der gesamten Schutzfrist – Vertriebsvertrag;<sup>104</sup>
- Lagerentgelte bei Obhutspflichten eines Verwahrvertrages;<sup>105</sup>
- Stempelgebühren für Frachtbriefe.<sup>106</sup>

**Aktuelle „skurrile“ Diskussionsfälle einer Hinzurechnung:**

- Differenzierung der Hotelleistung in eine Vielzahl von Einzelleistungen;<sup>107</sup>
- Ziselierung der Sponsoring-Beziehungen (Werbung auf „Sach- und Personenflächen“ bei Sportveranstaltungen, Namensrechte-Überlassung, VIP-Pakete);
- Erweiterung der Wirkung von Kontingentvereinbarungen (Erfassung einer Nutzung von Hotel, Mietwagen, Tankstelle; Computer-Wartung und -Support etc.);
- Erweiterung der Hinzurechnung bei Leasingverhältnissen um sonstige Aufwendungen wie Instandhaltung, Instandsetzung und Versicherung des Leasinggegenstandes;<sup>108</sup>
- Aufteilung des Lohnverarbeitungsentgelts (Nutzung von Verarbeitungsvorrichtungen);

---

<sup>104</sup> Wirtschaftlich betrachtet ist die Lizenzvereinbarung ein „reiner Vertriebsvertrag“ – BT-Drucks. 16/4841, 80.

<sup>105</sup> OFD Magdeburg v. 7.5.2012 – G 1422 – 67 – St 216, DStR 2012, 1033; BFH v. 14.11.1986 – V 191/65, BStBl. II 1969, 120 – in Abgrenzung zu dem Kühlhausvertrag ohne Obhutspflichten, BFH v. 23.4.1969 – I R 159/66, BStBl. II 1969, 439; OFD Nordrhein-Westfalen v. 3.2.2014 – G 1422 – 2014/0008, DB 2008, 393.

<sup>106</sup> BFH v. 28.6.1978 – I R 131/76, BStBl. II 1979, 47, da eine Übertragung der Aufgabe der gebührenpflichtigen Stempelung der Frachtbriefe auf den Steuerpflichtigen übertragen wurde und die Gebühren an die Deutsche Bundesbahn abzuführen waren.

<sup>107</sup> BMF v. 22.5.2013 IV C 2 – G-1422/07/10005 :008, Lexinform Nr. 5234588 und OFD NRW v. 25.9.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, FR 2013, 967 zu Hotelleistungen bei Reiseveranstaltern. – Ruhen des Verfahrens aufgrund anhängigen „Musterverfahrens“ FG Münster 9 K 1472/12 G; auch OFD NNRW v. 4.11.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, DB 2013, 2711.

<sup>108</sup> OFD NRW v. 2.9.2013 – G 1422-2013/0022.

- Fiktion von Nutzungsrechten (Rückkaufverträge im Kfz-Handel, bei denen die Kaufpreisdifferenz zum Nutzungsentgelt gewandelt wird)<sup>109</sup>;
- Fiktion von Überlassungsvergütungen bei Zahlungen an Rechte-Verwertungsgesellschaften (ZPÜ, VG Wort) und bei Rechtsverletzungen;
- Hinzurechnung der Mietaufwendungen für Nutzung der Räumlichkeiten zur Erfüllung gesetzlicher Informations- und Mitwirkungsrechte (z.B. Durchführung der Hauptversammlung);
- Hinzurechnung von Messeaufwendungen, auch soweit die Messe im Ausland stattgefunden hat;
- Erfassung von diversen EDV-bezogenen Leistungen („Speicherplatz-Mieten“ bei EDV-Hosting-Verträgen; Datenbank-Nutzungsentgelte; Sicherheitszentren).

Die Übersteigerung der konsequenten Umsetzung der Nutzungsbetrachtung könnte auch die steuerfinanzierte Nutzung öffentlicher Flächen einbeziehen, wenn ein unternehmerisches Geschäftsmodell auf die entsprechenden öffentlichen Flächen angewiesen ist.

Die Überlegungen zu den Zweifelsfragen weisen nicht immer eine systematische Grundlage auf. Ein großer Teil der genannten Problembereiche basiert jedoch auf **folgenden konzeptuellen Grundproblemen**:

- (1) Bedeutung und Inhalt der Fiktion der vollständigen Eigenkapitalfinanzierung (Finanzierungsneutralität)<sup>110</sup>;
- (2) Begriffsverständnis der Miet- und Pachtzinsen – Vertragsvermischungen und Typisierung;
- (3) Fiktion der Nutzung von Anlagevermögen;
- (4) Berücksichtigung von Vertragsketten.

Jeder dieser Problembereiche hat für die Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG erhebliche Bedeutung und verdeutlicht die Unzulänglichkeit der bisherigen Interpretationsansätze.

---

<sup>109</sup> Dazu BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812; *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG, Rz. 23.

<sup>110</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 78.

## 2. Ausgangspunkt der Interpretationsansätze – verfassungskonforme Auslegung

Die Bedenken des FG Hamburg<sup>111</sup> richten sich auf die grundsätzliche Unzulässigkeit korrigierender Hinzurechnungen und Kürzungen, für die keine besondere Rechtfertigung erkennbar ist. Insoweit scheidet eine verfassungskonforme Auslegung bereits wegen des Systemwiderspruchs aus. Geht man jedoch von der grundsätzlichen Verfassungskonformität des Hinzurechnungs- und Kürzungssystems aus, müssen die einzelnen Hinzurechnungsbestimmungen den verfassungsrechtlichen Ansprüchen an die Folgerichtigkeit und Systemorientierung genügen und sind verfassungskonform auszulegen. Im Folgenden ist daher zunächst der verfassungsrechtliche Rahmen für die neuen Hinzurechnungsnormen zu eruieren.

### a. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG – Begriffsverständnis und Auslegungsaspekte

Die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer und Befugnis des Gesetzgebers, die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage durch erweiternde Hinzurechnungen zu erhöhen, wurden bereits **1969** vom **BVerfG** bestätigt; die Erfassung des Ertrags und die Mittel, die zur Erzielung dieses Ertrags eingesetzt werden, werden als „objektive Wirtschaftskraft“ angesehen, ungeachtet der Frage des Einsatzes von Eigen- oder Fremdmitteln.<sup>112</sup> Die Hinzurechnung für Miet- und Pachtzahlungen war allerdings nur als eng umgrenzter Ausnahmefall zur Wahrung des Objektsteuerprinzips charakterisiert.<sup>113</sup> Der Grund für die Zurechnung der Miet- oder Pachtzinsen ist darin zu sehen, dass der gemietete oder gepachtete Gegenstand im Betrieb des Mieters oder Pächters eingesetzt und dort letztlich der gesamte aus ihm erzielte Ertrag erwirtschaftet wird.<sup>114</sup> Das BVerfG spricht insoweit von einem „fundierte[n] Einkommen“, weil durch Ressourcennutzung auf den hinter dem Unternehmereinkommen stehenden **Kapitalfundus** eingewirkt werde.<sup>115</sup> Nach Ab-

---

<sup>111</sup> FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960, BVerfG 1 BvL 8/12.

<sup>112</sup> BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BStBl. II 1969, 424.

<sup>113</sup> BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BStBl. II 1969, 424, Rz. 43 f.

<sup>114</sup> BVerfG v. 29.8.1974 – 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498.

<sup>115</sup> BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, NJW 1962, 435.

schaffung der Gewerkekaptalsteuer sind solche Hinzurechnungen jedoch nicht mehr als Ausdruck von Systemgerechtigkeit anzusehen.<sup>116</sup>

Der Gesetzgeber hat allerdings im Sachbereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes grundsätzlich einen weitreichenden Gestaltungsraum. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG hat er jedoch eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung betrifft auch den Gesetzesvollzug und die Rechtsprechung, wenn für vergleichbare Sachverhalte und künftige Entwicklungen offene steuerliche Tatbestandsmerkmale durch Auslegung zu konkretisieren sind.<sup>117</sup>

Wie bereits dargelegt bestehen – insbesondere nach Abschaffung der Gewerkekaptalsteuer – erhebliche Zweifel, ob die Minderung der Wirtschaftskraft aufgrund des Aufwands für die Nutzung von Ressourcen, die im Eigentum Dritter stehen, es überhaupt rechtfertigen kann, diese Inanspruchnahme mit einer Eigenkapitalnutzung gleichzustellen.<sup>118</sup> Die Kritik an der Bemessungsgrundlage ist jedenfalls vielfältig, und hierauf kann hier nur verwiesen werden.<sup>119</sup> Mit der Aufgabe des sog. „Korrespondenzprinzips“ (§ 9 Nr. 4 GewStG a.F.) kann aber auch der Kapitalfundus-Gedanke als Ausdruck der Erhöhung der Ertragskraft eines Gewerbebetriebs nicht mehr als systematisches Prinzip herangezogen werden. So kann der Kapitalfundus-Gedanke zwar als Zuordnungsprinzip der Ausfüllung des Objektsteuergedankens dienen, nicht jedoch als Rechtfertigung für Mehrfachberücksichtigung.<sup>120</sup> Zu Recht weist Hey darauf hin, dass die – sogar gesetzlich ausdrücklich angestrebte –<sup>121</sup> Eigenkapitalstärkung eher zu einem fiktiven Eigenkapital-Zinsabzug führen müsste,<sup>122</sup> was in einzelnen Staaten auch entsprechend berück-

---

<sup>116</sup> Hartmann, BB 2008, 2490, 2496.

<sup>117</sup> BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 Rz. 96 m.w.N.

<sup>118</sup> Hey, DStR Beihefter 2009, 109, 116.

<sup>119</sup> Fläming, DStJG 12 (1989), 33; Jachmann, DStJG 23 (2000), 9; Roser, DStJG 35 (2012), 189.

<sup>120</sup> Auch die die Grundsteuer – als einzig noch erhobene reine Objektsteuer – kennt gerade keine Doppel- oder Mehrfacherfassung; mehrfache Zurechnung führt dort zur Gesamtschuldnerschaft und nicht zur Mehrfacherfassung (§ 10 Abs. 3 GrStG).

<sup>121</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 30.

<sup>122</sup> Hey, DStR Beihefter 2009, 109, 116.

sichtigt wird.<sup>123</sup> Mangels Rechtfertigung der Hinzurechnungsbestimmung aus einem übergeordneten Systemgedanken kommen **Wortlaut** (wobei auf den „Wortsinn“ abzustellen ist) und **Gesetzeszweck** daher besondere Bedeutung zu. Beides scheint zunächst eindeutig zu sein und auf gesicherte Auffassungen zurückzugreifen. Es ergibt sich jedoch dann eine problematische **Diskrepanz** zwischen der **gesetzgeberischen Intention** und der **Gesetzesformulierung**, wenn der „historische Wille des Gesetzgebers“ nicht als „objektivierter Wille“ in dem Gesetz selbst seinen Niederschlag gefunden hat und entsprechend im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck kommt.<sup>124</sup>

Maßgeblich für die Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG ist der **objektivierte Wille**, wie er sich aus dem aktuellen Gesetzeswortlaut, dem aktuellen Sinnzusammenhang und dem aktuellen Gesetzeszweck der Vorschrift ergibt. Der Feststellung dieses objektivierten Willens des Gesetzgebers dient danach die Auslegung

- aus dem Wortlaut der Norm (grammatische Auslegung);
- aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung);
- aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie
- aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung – aktualisiert 2008).

Die Motive und Vorstellungen der Mitglieder der gesetzgebenden Körperschaften können im Rahmen der Auslegung (nur) dann Berücksichtigung finden, wenn sie im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden haben.<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup> Vgl. zu Belgien EuGH v. 4.7.2013 – C-350/11, EuZW 2013, 796 sowie *Roser*, GmbHR 2013, R296; zu Brasilien: BFH v. 6.6.2012 – I R 6, 8/11, BStBl. II 2013, 111.

<sup>124</sup> BVerfG v. 17.5.1060 – 2 BvL 11/59, 2 BvL 11/60, NJW 1960, 1663.

<sup>125</sup> BFH v. 21.12.2010 – V B 16/09, 17/09, BFH/NV 2011, 565; zusammenfassend FG Baden-Württemberg v. 10.5.2012 – 3 K 3291/09, EFG 2012, 2047.

Die Verwendung des Wortlautes des § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG a.F. für die Formulierung des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG legt eine **verführerische Spur der Vergleichbarkeit der Begriffsinhalte**.<sup>126</sup>

	§ 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG a.F.	§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG
Wortlaut	die Hälfte  der Miet- und Pachtzinsen  für die Benutzung  der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,  die im Eigentum eines anderen stehen	einem Fünftel bzw. die Hälfte  der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten)  für die Benutzung  von beweglichen bzw. unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens,  die im Eigentum eines anderen stehen
Regelungsintention	Verteilung des Reinertrags <sup>127</sup>	Korrektur aufgrund der Fiktion der Eigenkapitalfinanzierung
Ansatzpunkt	Unternehmensertrag	Unternehmensfinanzierung
Angestrebtes Ergebnis	Sicherung der Einmalbelastung des Gewerbeertrags	Neutralisierung der Finanzierungseffekte

Vergleicht man den Wortlaut der Vorschriften, könnte man vermuten, dass der Gesetzgeber eine inhaltlich identische Regelung treffen wollte. Die Verwendung der Begriffe „Miet- und Pachtzinsen“, „Benutzung“, „Wirtschaftsgüter des Anlagevermögen“ und „die im Eigentum eines anderen stehen“ deutet auf das Ziel einer vorgegebenen Interpretation. Nach der BFH-Rechtsprechung ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Begriffe, die in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendet werden, grundsätz-

<sup>126</sup> Ein gutes Beispiel ist die Argumentation des Niedersächsischen FG v. 7.7.2011 – 10 K 78/10, EFG 2011, 2100, Rz. 10: „... Diese Formulierung hat der Gesetzgeber unverändert aus dem bisherigen § 8 Nr. 7 GewStG a.F. übernommen. Daraus kann gefolgert werden, dass eine Änderung des bisher von Rechtsprechung und Kommentierung vertretenen Bedeutungsinhalts nicht beabsichtigt war.“

<sup>127</sup> Vgl. dazu Abschn. V. 5. e.

lich einheitlich auszulegen sind; es liegt zunächst nahe, diese Gedanken auch auf eine Vorgänger-Vorschrift und eine aktuelle Vorschrift desselben Gesetzes zu übertragen. Bei der Verwendung eines gesetzlich definierten Begriffs kann man eine Abweichung nur in Betracht ziehen, wenn der Zweck der Regelung, ihr Zusammenhang mit anderen Vorschriften und/oder die Entstehungsgeschichte eindeutig erkennen lassen, dass der Begriff in dieser Vorschrift abweichend von dem bisherigen Begriffsverständnis bzw. einer Legaldefinition zu verstehen sein soll.<sup>128</sup>

Der **Begriff der „Miet- und Pachtzinsen“** wurde um „Leasingraten“ erweitert. Der Begriff der „Miete“ (§ 535 Abs. 2 BGB) und der „Pacht“ (§ 581 Abs. 1 Satz 2 BGB) wurde gesetzlich um den Wortbestandteil „Zins“ erweitert. Dadurch wird das Begriffsverständnis jedoch nicht grundlegend verändert, da der Gesetzgeber an diversen Stellen von einem „Miet- bzw. Pachtzins“ spricht und ursprünglich auch § 535 Abs. 1 BGB a.F. diese Formulierung enthielt.

- Mietzins: § 196 Abs. 1 Nr. 6 BGB
- Miet- und Pachtzins: § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG; § 1123 Abs. 2 BGB, § 851b ZPO

Die fehlende Aktualität der Verweisung kann nicht dazu verleiten, einen besonderen Finanzierungsaspekt in den Wortlaut hineinzuzinterpretieren.

Nach überwiegender Auffassung verdeutlicht die Bezugnahme auf das Schuldrecht die Notwendigkeit einer **privatrechtlichen** Vereinbarung.<sup>129</sup> Diese kann zu einem schuldrechtlichen oder auch dinglichen Nutzungsrecht führen.<sup>130</sup> Für öffentlich-rechtliche Nutzungsverhältnisse ist zumindest eine individuelle Nutzungsberechtigung erforderlich, die die allgemeine Zweckbindung des öffentlichen Eigentums nicht beeinträchtigt; nutzungsgestattende Verwaltungsakte mit der Auflage eines Entgelts erfüllen dieses Kriterium der privatrechtlichen Nutzungsberechtigung nicht.<sup>131</sup>

---

<sup>128</sup> BFH v. 25.11.2002 – GrS 2/11, BStBl. II 2003, 548.

<sup>129</sup> Statt aller *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 22.

<sup>130</sup> *Mohr*, in Bergemann/Wingler § 8 GewStG Rz. 262; zur Aufteilung der Erbbauzinsen bei einem bebauten Grundstück – Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 32a.

<sup>131</sup> Vgl. BFH v. 5.3.1969 – I R 11/67, BStBl. II 1969, 417.

Eine besondere Einschränkung der Schuldverhältnisse ergibt sich aus dem Merkmal der Exklusivität, d.h. der Möglichkeit der (Allein-)Herrschaft über die Sache.<sup>132</sup>

Der **Begriff der „Benutzung“** ist gesetzlich nicht definiert, so dass es auf das inhaltliche Verständnis ankommen muss. Das zivilrechtliche Begriffsverständnis der „Nutzung“ ergibt sich aus § 100 BGB:

*„Nutzungen sind die Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie die Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder des Rechts gewährt.“*

Die Definition der Nutzung im BGB ist aus der Sicht des Besitzers der Sache, nicht des Eigentümers, formuliert. Wenn der Begriff der „Benutzung“ rechtlich einer „Nutzung“ gleichzusetzen ist, würde er mithin die Fruchtziehung und die Gebrauchsvorteile beinhalten. Früchte (§ 99 BGB) sind die Erträge, die aus der bestimmungsgemäßen Verwendung resultieren (§ 99 BGB). Die Gebrauchsvorteile sind sachbezogen und beziehen sich auf Vorteile, die durch den Besitz der Sache vermittelt werden.<sup>133</sup> Auch wenn eine tatsächliche Nutzung oder Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes nicht gefordert wird,<sup>134</sup> wird die Nutzbarkeit stets vorausgesetzt. Ein Begriffsverständnis, das die Benutzung mit einer „Verwertung“ gleichsetzen würde, stünde im Widerspruch zu dem „Nutzungsaspekt“; die rechtsgeschäftliche Verwertung einer Sache fällt nicht unter die „Vorteile des Gebrauchs“.<sup>135</sup> Man muss davon ausgehen, dass der Gesetzgeber den Begriff der „Benutzung“ als sachbezogene Einbindung in den unternehmerischen Prozess verstanden wissen will. Zugleich wird man eine sachbezogene Nutzungsmacht annehmen müssen, d.h. der Benutzer kann den Eigentümer von der Ausübung der sachbezogenen Verfügungsmacht ausschließen; insoweit kann eine **bloße Nutzung von Reflexwirkungen** (z.B. der Auffälligkeit des Wirtschaftsgutes für Werbezwecke) nicht als „Benutzung“ verstanden werden.

---

<sup>132</sup> Vgl. *Ritzer*, DStR 2013, 558.

<sup>133</sup> *Stresemann*, in Münchener Kommentar zum BGB, § 100 BGB Rz. 2.

<sup>134</sup> *Hofmeister*, in Blümich, Kommentar zum GewStG, § 8 GewStG Rz. 217; *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG Rz. 20.

<sup>135</sup> *Stresemann*, in Münchener Kommentar zum BGB, § 100 BGB Rz. 5; anders FG Köln v. 27.10.2010 – 9 K 1022/10, EFG 2011, 561 (Rev. IV R 55/10 – das Verfahren ist wegen BvL 8/12 ausgesetzt), das ein sehr weites Begriffsverständnis unterstellt; zweifelnd auch BFH v. 29.11.1972 – I R 178/70, BStBl. II 1973, 148 zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F.

Die Gesetzesformulierung gibt so zunächst keinen Hinweis auf einen abweichenden Wortsinn. Trotz Verwendung **größtenteils identischer Begriffe** und unveränderter systematischer Stellung der betreffenden Hinzurechnung innerhalb der Finanzierungsregelung der Nummer 1<sup>136</sup> basiert die ausdrückliche **Regelungsintention** jedoch auf Indikatoren einer **vollkommen abweichenden Gedankenwelt**.<sup>137</sup> Umso erstaunlicher ist der Hinweis der Gesetzesbegründung, es gehe mit der Neuregelung nur darum, „die pauschale Herausrechnung des Finanzierungsanteils zu modifizieren“<sup>138</sup>, und mithin um eine bloße Adjustierung bestehender Regelungskonzepte. Entsprechend verwendet der Gesetzgeber eine neue Regelungstechnik (pauschaliert-typisiertes Abzugsverbot) und kleidet diese jedoch weiterhin in die historischen Begriffe.

Es entsteht somit zunächst ein Auslegungskonflikt zwischen historischem Begriffsverständnis und aktueller („modifizierter“ „adjustierter“) Regelungsintention. Dieser Auslegungskonflikt ist verfassungskonform nur zu beseitigen, wenn eine eindeutige **Begrenzung des Begriffsverständnisses** auf die aktuellen **Finanzierungsgedanken** des Gesetzes erfolgt.

#### **b. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG – Begriffsverständnis und Auslegungsaspekte**

Die „**zeitlich befristete Überlassung von Rechten**“ wird einer Sachkapitalüberlassung gleichgesetzt;<sup>139</sup> es findet sich keine korrespondierende Vorgängervorschrift, da es sich um keine Miete oder Pacht handeln kann; § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG spricht von der zeitlich „begrenzten“ Überlassung von Rechten, wobei es hier auf die Abgrenzung zur Eigentümerbefugnis ankommt.<sup>140</sup> Eine zeitliche Begrenzung liegt nicht vor, wenn das Nutzungsrecht dem durch Vertrag Berechtigten endgültig verbleibt oder ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes erfolgt, wohl aber, wenn ungewiss ist, ob und wann die Überlas-

---

<sup>136</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 79: Zusammenfassung der bisher auf die Nummern 1 bis 3 und 7 aufgeteilten Hinzurechnungstatbestände für Geld- und Sachkapitalüberlassungen und Vereinheitlichung der Struktur.

<sup>137</sup> Zur besonderen Bedeutung des systematischen Zusammenhangs BVerfG v. 9.5.1978 – 2 BvR 952/75, NJW 1978, 2499, Rz. 32.

<sup>138</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>139</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>140</sup> *Heuermann*, in Blümich, Kommentar zum EStG, § 21 EStG Rz. 455.

sung zur Nutzung endet.<sup>141</sup> Die Bestimmbarkeit der Befristung genügt, auch wenn diese sich nur aus tatsächlichen Handlungen (z.B. bei einer Begrenzung zulässiger Verwertungshandlungen) ermitteln lässt.<sup>142</sup>

Auf der Grundlage der ausdrücklichen Beschränkung auf die „**zeitlich befristete** Überlassung“ begründet das Entgelt für die endgültige Überlassung keinen Hinzurechnungstatbestand.<sup>143</sup> Damit wird die Interpretation nicht vereinfacht. Es ist schon unklar, ob der Ausdruck „befristet“

- **rechtlich** zu verstehen ist und sich auf eine vertragliche Zeitbestimmung im Sinne des § 163 BGB (vertraglicher Anfangs- und Endtermin der Nutzung) bezieht oder
- **wirtschaftlich** gemeint ist und sich auf eine Nutzung während einer Zeitdauer bezieht, die geringer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist – und diese kann sehr kurz sein.<sup>144</sup>

Die Mehrheit der Schutzrechte ist höchstpersönlich und rechtlich an den Schutzrechtsinhaber gebunden, so dass sie unübertragbar und damit Nutzungsrechte einzuräumen sind.<sup>145</sup> Die Dauer der meisten Schutzrechte ist zudem zeitlich begrenzt.<sup>146</sup> Übertragbar sind Markenrechte,<sup>147</sup> Patente<sup>148</sup> und Gebrauchsmuster.<sup>149</sup>

Gegenstand der Nutzungsüberlassung ist ein „**Recht**“, wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung von einer geschützten Rechtsposition auszugehen ist.<sup>150</sup> Wichtig ist, dass es nach Auffassung der Finanzverwaltung nur

---

<sup>141</sup> BFH v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355.

<sup>142</sup> *Güroff*, in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1f GewStG Rz. 9.

<sup>143</sup> So auch BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>144</sup> Vgl. FG München v. 14.11.2005 – 7 K 3705/03, EFG 2006, 285, Rz. 23: Die Rechte zur Ausrichtung und Vermarktung der Eishockey-Weltmeisterschaft 2001 haben nach Ende des Turniers keinen echten Wert mehr.

<sup>145</sup> *Schulze*, in Dreier/Schulze, 4. Aufl. 2013, 29 UrhG Rz. 3.

<sup>146</sup> § 64 UrhG: 70 Jahre; § 70 Abs. 3 UrhG: 25 Jahre; § 82 UrhG: 25–50 Jahre; § 16 PatG: 20 Jahre.

<sup>147</sup> § 27 MarkenG.

<sup>148</sup> §§ 6, 15 PatG.

<sup>149</sup> § 22 GebrMG.

<sup>150</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 33; *Schöneborn*, NWB Nr. 36 v. 3.9.2012, 2952.

auf solche Rechte ankommt, denen unabhängig von dem jeweiligen Überlassungsverhältnis ein eigenständiger Vermögenswert beizumessen ist,<sup>151</sup> so dass Rechte nicht erfasst sind, die erst durch die Überlassung entstehen.<sup>152</sup> Die Beurteilung des konkreten Schutzes wird nicht deutlich; auch hier stellt sich die Frage, welcher Schutzzumfang maßgeblich ist:

- absolut geschützte Rechte (registrierte Rechte, Konzessionen);
- einzelvertraglich geschützte Rechte.

Für den Begriff der „Konzession“ ist die Abgrenzung von bloßen Gestattungen, Lasten und Gebühren sowie der Beleihung mit Hoheitsrechten (z.B. bei Notaren) maßgeblich. Unter Konzession wird nur die zeitlich begrenzte vertragliche Berechtigung zur Nutzung oder Leistung staatlicher Einrichtungen gegen Entgelt zu verstehen sein.<sup>153</sup> Berechtigungen, die unverzichtbare Grundlage des Gewerbebetriebs darstellen, sollen berücksichtigt werden.<sup>154</sup> Befristete behördliche Genehmigungen sollen einer Konzession gleichstehen.<sup>155</sup>

Rechte an (körperlichen) Wirtschaftsgütern werden nur von § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG erfasst.<sup>156</sup> Der rechtliche Schutz ist Voraussetzung einer Entgeltspflicht, so dass die Nutzung ungeschützter Rechte schon per se keine fiktive Gleichstellung mit einer Sachkapitalüberlassung zulässt. Die Beispiele der Finanzverwaltung sind eine Zusammenstellung, die zu Unrecht unter dem Oberbegriff „geistiger Werte“<sup>157</sup> zusammengefasst werden:

---

<sup>151</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 33.

<sup>152</sup> Vgl. *Ritzer*, DStR 2013, 558.

<sup>153</sup> Vgl. *Reidt/Stickler*, in Dreher/Motzke, Beck'scher Vergaberechtskommentar, 2. Aufl. 2013, VOB/A § 22, Rz. 4; vgl. auch § 48 Abs. 1 Satz 1 EnWG, § 55 TKG, § 8 TEHG.

<sup>154</sup> Zu den sog. Seennutzungsrechten (Binnensee) vgl. FG München v. 25.11.1994 – 10 V 43/94, juris; Schleswig-Holsteinisches FG v. 29.9.1987 – II 157/83, EFG 1988, 83; *Güroff*, in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d GewStG Rz. 27; *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 7 GewStG Rz. 19.

<sup>155</sup> BFH v. 31.1.2012 – I R 105/10, BFH/NV 2012, 996; nach *Keß*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG Rz. 10 sind Konzessionen befristete behördliche Gebühren.

<sup>156</sup> *Keß*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG Rz. 14.

<sup>157</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 33.

- **unerhebliche Rechte:** ungeschützte Erfindungen, Know-How und sonstige ungeschützte geistige Werte;
- **immaterielle Wirtschaftsgüter:** Firmenwert, Kundenstamm;
- **fehlender Bezug zu Rechten:** DSD Grüner Punkt,<sup>158</sup> Verpackungsverordnung, Mautgebühren.

Es wäre sicherlich zu begrüßen, wenn die von der Finanzverwaltung gewählten Beispiele einen Zusammenhang mit dem zu beurteilenden Problem hätten. Weder immaterielle Wirtschaftsgüter noch öffentlich-rechtliche Abgaben können als Rechtsnutzung qualifiziert werden. Die Mautgebühren für Autobahn und Bundesstraßen sind eine Infrastruktur-Nutzungsgebühr als Kostenbeitrag für den Verkehrshaushalt.<sup>159</sup>

Auch der Begriff der „**Überlassung** eines Rechts“ ist inhaltlich unklar, weil es sich weder um einen steuerlichen noch zivilrechtlichen Begriff handelt.<sup>160</sup> Da eine gesicherte Rechtsposition Grundlage der „Überlassung“ ist, umfasst das Recht auf „Nutzung“ die Duldung bzw. Duldungspflicht des Rechtsinhabers.

Interessant ist, dass der (verunglückte) Wortlaut der Vorschrift allein auf die „Überlassung“ abstellt, nicht aber auf die **tatsächliche Nutzung** (oder Nutzbarkeit). Entgelte für sinnlose oder unverwertbare Rechte werden damit von der Hinzurechnung erfasst; es ist erschreckend, dass der Sinn und Zweck der Vorschrift hinter den Wortlaut zurückfällt.<sup>161</sup> Die Verstärkung des Betriebska-

---

<sup>158</sup> Allerdings geht das BMF v. 20.1.1995 – IV C 3 – S 7100 – 4/95, juris, davon aus, dass die Leistung der DSD an die Nutzer des „Grünen Punktes“ darin besteht, dass sie ihren Leistungsempfängern das Recht zur Nutzung einer Marke einräumt, §§ 1, 30, 152 Markenrechtsreformgesetz. Noch weitergehend OFD Berlin v. 23.4.1993 – St 434 – S 7200 – 4/93, juris: *„Aufgrund eines Zeichennutzungsvertrages berechnet die DSD ihren Lizenznehmern/Produktherstellern für die Verwendung des Zeichens „Grüner Punkt“ und der damit verbundenen Aufnahme in ein haushaltsnahes Erfassungssystem für verbrauchte Verpackungen ein Nutzungsentgelt (Finanzierungsbeitrag), das einem Steuersatz von 15 v.H. unterliegt. Die Lizenznehmer ihrerseits stellen die Nutzungsgebühr ihren Kunden/Abnehmern in Rechnung.“* Vgl. auch OFD Karlsruhe v. 28.2.2012 – S 7100, juris.

<sup>159</sup> § 1 Abs. 1 i.V.m § 11 Abs. 1 Bundesfernstraßenmautgesetz.

<sup>160</sup> Zutreffend *Mohr*, DStR 2013, 1580.

<sup>161</sup> Zu Recht kritisch *Keß*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG Rz. 19; allein auf den Wortlaut abstellend: *Güroff*, in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1f GewStG Rz. 13; *Hofmeister*, in Blümich § 8 GewStG Rz. 296.

pitals kann zumindest bei fehlender objektiver Nutzbarkeit nicht festgestellt werden – eher die Schwächung des Betriebes durch sinnlose Zahlungen.

Die **schuldrechtliche Rechtsbeziehung** ist unbestimmt. Während die Miete nur Sachen (§ 90 BGB) erfasst<sup>162</sup> und nichtkörperliche Rechte nur Gegenstand einer Pacht sein können (soweit es sich um bestimmte Fruchtziehungsrechte handelt), fehlt es für die Rechtenutzung an einer Konkretisierung der Vertragsbeziehung.<sup>163</sup> Dennoch wird gewerbesteuerlich bislang die Abgrenzung der Lizenzvereinbarung wegen der (miet- und) pachtfremden Elemente in den Vordergrund gestellt.<sup>164</sup> Der BFH hat die Erwägungen verdeutlicht:<sup>165</sup>

*„... Aber auch soweit einfache Lizenzen vereinbart werden, liegt keine Pacht vor. Es steht hier, auch soweit positiv von einer Überlassung des Schutzrechtes zur Nutzung gesprochen wird, die negative Verpflichtung des Lizenzgebers im Vordergrund, gegen die Verwertung des Schutzrechtes durch den Lizenznehmer nicht vorzugehen. Hinzu kommt, daß sich die zur Nutzung überlassenen Schutzrechte im Hinblick auf die schnelle technische Überalterung in vielen Fällen während der Laufzeit der Lizenzverträge verbrauchen, so daß nach dieser Zeit nichts mehr an den Lizenzgeber zurückgegeben werden kann. Lizenzverträge dieser Art haben kaufähnlichen Charakter. ...“*

Die „Überlassung“ beinhaltet nach allgemeinem Verständnis die **vertragliche Einräumung** eines Nutzungsrechts, also eine aktive Gestattung.

Auch hier kann die Überlegung des Gesetzgebers nicht ohne weiteres erkannt werden:

- **Vollrechtsübertragung** mit der Folge der Aufgabe der eigenen Rechtsstellung;

---

<sup>162</sup> Vgl. Häublein, in Münchener Kommentar, 6. Aufl. 2012, § 535 BGB Rz. 62.

<sup>163</sup> Vgl. Harke, in Münchener Kommentar, 6. Aufl. 2012, § 581 BGB Rz. 5, 12 (Lizenzvertrag).

<sup>164</sup> BFH v. 14.2.1973 – I R 85/71, BStBl. II 1973, 412; Abschn. 53 Abs. 1 Satz 5 ff. GewStR 1998.

<sup>165</sup> BFH v. 17.2.1965 – I 174/60 S, BStBl. III 1965, 230.

- **Unbefristete Überlassung** mit der Folge der Aufgabe der wirtschaftlichen Stellung;<sup>166</sup>
- **Zeitlich befristete Überlassung** während der Schutzfrist des Rechts – mit der (möglichen) Folge der Aufgabe der wirtschaftlichen Stellung;
- **Verzicht auf Einwendungen** gegen die Inanspruchnahme des Rechts durch Dritte mit der Folge des Rechtsverlustes.

Für „endgültige Überlassungen“, die zu einer Vollrechtsübertragung (Einräumung oder Übertragung) führen, fehlt es an der Voraussetzung einer derivativen Rechtsstellung des Nutzers, wenn er bereits originärer Rechtsinhaber ist. Eine Übertragung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gilt nicht als „Überlassung“; entsprechend ist auch eine Überlassung eines Verlagsrechtes während der gesamten Schutzfrist keine „Überlassung“.<sup>167</sup> Andererseits ist es unerheblich, ob der Überlassende und der Vergütungsinhaber identisch sind; die pauschale Nutzungsvergütung für Lizenzrechte an eine neutrale Verwertungsstelle ersetzt die Einzelabrechnung und führt zu einer Sicherstellung der Berücksichtigung aller Schutzrechte.<sup>168</sup>

Es spricht daher viel dafür, die nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO vorgegebene wirtschaftliche Betrachtungsweise auch hier für maßgeblich zu erklären.

Die **ungerechtfertigte Inanspruchnahme** fremder Rechte kann kaum als „Überlassung“ qualifiziert werden; vor allem die Duldung einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme führt nicht zu einem Überlassungstatbestand. Soweit der Rechtsträger Ausgleichsleistungen (außer-)gerichtlich gegen den Nutzer geltend macht, liegt die Ausgleichsleistung stets zeitlich nach der tatsächlichen Nutzung. Damit fallen die Vorteile der Nutzung und die Belastungen aus der fehlenden Rechtsinhaberschaft auseinander. Die Entschädigung gleicht keinen Rechtsverlust aus und es fehlt an einer „Nutzung“<sup>169</sup> – auch wenn der Schadenersatzanspruch üblicherweise in Anwendung einer Li-

---

<sup>166</sup> BFH v. 7.12.1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978, 355, der darauf hinweist, dass diese Frage nach dem Vertrag und damit auch nach den Verhältnissen zu beurteilen ist, wie sie sich bei Abschluss des Vertrages darstellen – auf die zeitliche Begrenzung des Rechts selbst soll es nicht ankommen.

<sup>167</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 37, 38.

<sup>168</sup> Andere Auffassung *Mohr*, DStR 2013, 1580.

<sup>169</sup> *Heuermann*, in Blümich, Kommentar zum EStG, § 21 EStG Rz. 455; *Mohr*, DStR 2013, 1580.

zenanalogie berechnet wird.<sup>170</sup> Eine besondere Problematik der Schutzrechte verdeutlicht das aktuelle Urteil des BPatG vom 13.11.2013 zu dem vermeintlichen Motorola-Patent, das für nichtig erklärt wurde.<sup>171</sup> Schutzrechte sind – anders als unbewegliche und bewegliche Wirtschaftsgüter – eine aus dem Persönlichkeitsrecht abgeleitete Rechtsposition, die naturgemäß erheblichen Einwendungen ausgesetzt sind.

Manche Ausgleichsleistungen gleichen nicht die Nutzung des Unternehmers aus, sondern die Ermöglichung der Inanspruchnahme der Schutzrechte durch Dritte. Entsprechend wird bei § 54 UrhG bezweifelt, dass Hersteller von Geräten und Speichermedien die Rechte des Urhebers nutzen, da die gesetzliche Vermutung auf die zweckentsprechende Nutzung der Geräte und Speichermedien durch Dritte<sup>172</sup> gerichtet ist. Ungeachtet der fehlenden „Überlassung“ läge es hier nahe, von bloßen Durchleitungsrechten auszugehen, da der Schutzrechtsinhaber nur einen zentralen Haftungsschuldner erhält.

Die interessante **sondergesetzliche** (besondere) Ausnahme betrifft **Aufwendungen**, die nach § 25 **Künstlersozialversicherungsgesetz** Bemessungsgrundlage für die Künstlersozialabgabe sind. Die besondere Erwähnung der insoweit betroffenen Aufwendungen kann exemplarisch oder aber als bloßer bedeutsamer Ausnahmefall zu sehen sein. § 25 Künstlersozialversicherungsgesetz bezieht sich auf „urheberrechtliche Nutzungsrechte, sonstige Rechte des Urhebers oder Leistungsschutzrechte an Verwertungsgesellschaften“ sowie steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 EStG genannten Einnahmen. Die insoweit zu erfassenden Entgelte sind umfassend,<sup>173</sup> wobei auch Zahlungen an ausländische Kapitalgesellschaften zu berücksichtigen sind.<sup>174</sup> Es könnte davon auszugehen sein, dass ein „Finanzierungsanteil“ deshalb nicht zu berücksichtigen ist, weil die Künstlersozialabgabe der Finanzierung einer anderen Einrichtung zur Sicherung der Künstler dient<sup>175</sup> und damit gerade der Finanzierungsbeitrag in dem Beitrag selbst liegt. Der Gesetzgeber scheint von einer besonderen (sozialversicherungsrechtlichen) Nähe zwischen Nutzern und Künstler bzw.

---

<sup>170</sup> *Mohr*, DStR 2013, 1580.

<sup>171</sup> BPatG v. 13.11.2013 – 1 Ni 3/13 und 1 Ni 7/13.

<sup>172</sup> *Dreier*, in *Dreier/Schulze*, Kommentar zum UrhG, 4. Aufl. 2013, § 54 UrhG Rz. 10.

<sup>173</sup> LSG Hessen v. 6.3.2007 – L 8 KR 214/06 ER, sj 2007, 40; vgl. auch *Fahl*, NZS 2007, 84.

<sup>174</sup> LSG Berlin-Brandenburg v. 14.1.2010 – L 9 KR 142/03, IPRB 2010, 176.

<sup>175</sup> Dazu EuGH v. 8.3.2001 – C-68/99, NJW 2002, 589.

Publizisten ausgegangen zu sein, die einem Verhältnis von Unternehmen und Arbeitnehmer vergleichbar ist,<sup>176</sup> die Finanzverwaltung versucht keine weitere Klärung.<sup>177</sup> Eine Analyse oder gar sachgerechte Interpretation für vergleichbare Abgaben wird daher durch Mutmaßungen ersetzt.

Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte entzieht sich die Vorschrift einer Parallelwertung. Auch hier steht allerdings die Fiktion der Korrektur eines Finanzierungsanteils im Vordergrund.<sup>178</sup> Mithin bedarf es der Feststellung, inwieweit das der zeitlich befristeten Nutzung zugrunde liegende Recht einen Finanzierungsanteil enthält bzw. enthalten kann.<sup>179</sup>

### **3. Fiktion der Nutzung von Anlagevermögen**

#### **a. Gesetzliche Differenzierung**

Ogleich die gesetzlichen Überlegungen einheitlich auf den Aspekt der „Sachkapitalüberlassung“ gerichtet sind und den Finanzierungsaspekt betonen,<sup>180</sup> enthält nur § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG die Voraussetzung des „Anlagevermögens“, so dass bei § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG die qualitative Anforderung der fiktiven Dauerhaftigkeit (§ 247 Abs. 2 HGB) entfällt. Für die „Rechteüberlassung“ wird nicht auf die Abschreibung, sondern auf die (vertragliche) Laufzeit der Rechteüberlassung abgestellt.<sup>181</sup>

Auszuscheiden sind in jedem Falle Wirtschaftsgüter, die ihrer Eigenart nach gar kein Anlagevermögen sein können (z.B. Bargeld, Bankguthaben, Vorräte und Rohstoffe).<sup>182</sup>

#### **b. „Verortung“ des Anlagevermögens**

Nach dem Wortlaut spricht das Gesetz von „Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“. Naturgemäß kann es sich damit um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

---

<sup>176</sup> BT-Drucks. 16/5491 v. 24.5.2007, 14, 23 (unter Hinweis auf die Abschaffung der Lohnsummensteuer).

<sup>177</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 43.

<sup>178</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>179</sup> Erwerbs- oder Selbsterstellungsfiktion.

<sup>180</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>181</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>182</sup> *Güroff*, in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d GewStG Rz. 16.

des Vermieters oder des Mieters bzw. Pächters handeln;<sup>183</sup> die Formulierung des Gesetzes ist zu Recht als „verwirrend“ bezeichnet worden.<sup>184</sup> Da es auf die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen des Vermieters bzw. Verpächters nicht ankommen kann, ohne gegen den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer zu verstoßen, kann eine Hinzurechnung nur von (fiktivem) Anlagevermögen auf Ebene des Entgeltpflichtigen abhängen („Transferleistung“ der Fiktion). Maßgeblich für eine solche Fiktion ist, ob bei diesem eine rechtlich gesicherte Nutzung von Wirtschaftsgütern vorliegt, die dem bilanzrechtlichen Anlagevermögen zuzuordnen wären, wenn sie in seinem Eigentum ständen.<sup>185</sup> Die Fiktion von Anlagevermögen ist nach den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen zu bestimmen.<sup>186</sup> Kurzfristige Nutzungen einzelner Wirtschaftsgüter zur Befriedigung der Lebensbedürfnisse der Mitarbeiter des Betriebes können die Anforderungen an die Zuordnung zum Anlagevermögen keinesfalls erfüllen.<sup>187</sup> Besonders deutlich wird die fehlende Zuordnung zum Anlagevermögen bei der Anmietung von Messeständen. Hier kommt es dem Steuerpflichtigen nicht auf die Nutzung von Räumlichkeiten zur Lagerung oder permanenten Ausstellung von Produkten an, sondern auf die gleichzeitige Anwesenheit eines möglichst großen Fachpublikums.

Die Eigentumsfiktion orientiert sich historisch an der Rechtsprechung zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. Die Zuordnung zum Anlagevermögen des Nutzenden beurteilte sich nach der Frage, ob der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen – nicht an der tatsächlichen Nutzung.<sup>188</sup> Die Fiktion unterstellt damit teilweise eine vollkommen

---

<sup>183</sup> BFH v. 29.11.1972 – I R 178/70, BStBl. II 1973, 148.

<sup>184</sup> *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 16.

<sup>185</sup> BFH v. 5.6.2013 – I R 37/12, BFH/NV 2013, 1628.

<sup>186</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29b; BFH v. 29.11.1972 – I R 178/70, BStBl. II 1973, 148, der darauf hinweist, dass sich die Fiktion „so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren (muss).“

<sup>187</sup> Daher werden bereits in der Gesetzesbegründung kurzfristige Hotelnutzungen und Kfz-Mietverträge ausgegrenzt, BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80 (wobei der Bezug auf „nach diesen Grundsätzen“ sich auf gemischte Verträge bezieht) und der gleichlautende Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29b, der von „Vereinfachungsgründen“ spricht; vgl. *Schnitter*, in Frotzcher/Maas, Kommentar zum GewStG, § 8 GewStG Rz. 131; *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 17, der darauf hinweist, dass die Fiktion nicht „uferlos“ sein darf.

<sup>188</sup> BFH v. 30.3.1994 – I R 123/93, BStBl. II 1994, 810; zustimmend *Güroff*, in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d GewStG Rz. 18.

unsinnige wirtschaftliche unternehmerische Entscheidung, die mit einer Verstärkung der unternehmerischen Ressourcen nicht im Einklang steht. Es gibt Fälle, in denen die Vergleichsbetrachtung die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die das konkrete Geschäftsmodell des Steuerpflichtigen bestimmen, nicht hinreichend berücksichtigt; damit fehlt es zum Teil bereits an der notwendigen Orientierung an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen:

		Unternehmenskonzept	Fiktion	Geschäftsmodell
1.	An- und Vermietung von Containern <sup>189</sup>	Vermietung von Containern zum Zweck der Verschiffung aus überseeischen Häfen	Kein nur kurzfristiger Erwerb von Containern und weltweite Nutzung	Flexibilität der Anmietung setzt weltweiten bedarfsgerechten Zugriff auf Container voraus; Vermeidung der Dispositionslogistik
2.	Konzertveranstaltungen <sup>190</sup>	Organisation und Durchführung von künstlerischen Auftritten	Veranstaltungsimmobilie und Inventar wäre ständig vorzuhalten und daher Anlagevermögen <sup>191</sup>	Nutzung einer Vielzahl unterschiedlicher Veranstaltungsorte <sup>192</sup>
3.	Reisedienstleistung <sup>193</sup>	Verkauf von Reisepaketen	Hotelimmobilie wäre ständig vorzuhalten und daher Anlagevermögen	Flexibilität verschiedener Reiseziele und Reisezeiten
4.	Unternehmenswerbung	Marketing für Unternehmensprodukte	Sach- und Personenflächen, Räume und Repräsentationsstätten wären konzeptionell erforderlich	Werbeaussagen mit zielgerichteten und örtlich flexiblen Präsentationsmöglichkeiten

<sup>189</sup> BFH v. 29.11.2012 – I R 178/10, BStBl. II 2012, 148.

<sup>190</sup> Nds. FG v. 26.5.2011 – 10 K 290/10, EFG 2011, 2101 (Rev. IV R 24/11).

<sup>191</sup> BFH v. 30.3.1994 – I R 123/93, BStBl. II 1994, 810.

<sup>192</sup> Zu Recht *Kohlhaas*, FR 2011, 800, 803, der darauf hinweist, dass nicht die wiederkehrende Anmietung unterschiedlich großer Konzertsäle, sondern die Konzertveranstaltung im Vordergrund steht.

<sup>193</sup> OFD NRW v. 25.9.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, FR 2013, 967 – Ruhen des Verfahrens aufgrund anhängigen „Musterverfahrens“ FG Münster 9 K 1472/12 G.

Die Mietverträge werden jeweils eigenständig zu beurteilen sein; gleichartige Mietverträge mögen eine Gruppenbildung ermöglichen, nicht gleichartige Verträge sind individuell zu sehen.<sup>194</sup> Was „gleichartig“ ist, kann nur anhand des Vertragsgegenstandes sowie der wesentlichen Vertragskonditionen beurteilt werden.

### c. Surrogationsgedanke beim Anlagevermögen

Der Gesetzgeber hat nach h.M. gerade nicht darauf abgestellt, ob es sich bei dem Vermieter oder Verpächter um betriebsnotwendiges Anlagevermögen handelt. Maßgeblich ist die Sicht des Mieters oder Pächters (bzw. Leasingnehmers), dessen Nutzung „wie“ oder „als“ Anlagevermögen zu beurteilen ist.<sup>195</sup> Die Eignung eines Wirtschaftsgutes, dem Betrieb auf Dauer zu dienen, muss daher die subjektive (wenn auch objektivierbare) Zwecksetzung berücksichtigen. Auch wenn die „Kurzzeitigkeit“ kein allgemeines Ausschlusskriterium darstellt, bleibt der Charakter der Dauer im Sinne des § 247 Abs. 2 HGB als Zeitelement maßgeblich; es kommt auf die Zweckbestimmung und den Willen des Kaufmannes an.<sup>196</sup> Die wiederholte kurzfristige Anmietung kann als **Surrogat einer Langfristentscheidung** qualifiziert werden; wenn jedoch die Wiederholung Ausdruck der grundlegenden unternehmerischen Konzeption (örtliche Flexibilität, notwendige Variation des Leistungsangebotes) darstellt, fehlt es an der dauernden betrieblichen Einbindung.<sup>197</sup> Eine nur gelegentliche oder wiederholte Anmietung einzelner Wirtschaftsgüter kann nicht als „Anlagevermögen“ qualifiziert werden, ohne den konzeptionellen Sachzusammenhang mit dem grundsätzlich erforderlichen und auch geeigneten Anlagevermögen des Kaufmanns zu berücksichtigen. Dieser Surrogationsgedanke findet bislang unzureichend Berücksichtigung.

Nach dem **Surrogationsgedanken** kann die Fiktion des Anlagevermögens nur auf solche Wirtschaftsgüter und Rechte beschränkt sein, die einer gedanklichen „Make-or-Buy“-Entscheidung auch tatsächlich zugänglich sind. Besonders spezialisierte, auf die Bedürfnisse des Steuerpflichtigen zugeschnittene Wirtschaftsgüter und Rechte sind nicht austauschbar. Entsprechend ist

---

<sup>194</sup> Kohlhaas, DStR 2014, 296.

<sup>195</sup> Vgl. Sarrazin, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 20.

<sup>196</sup> Kozikowski/F. Huber, in Beck'scher Bilanzkommentar § 247 HGB Rz. 351.

<sup>197</sup> Vgl. Boller/Franke, BB 2012, 2920, 2923; Kohlhaas, DStR 2014, 296.

beim Spezial-Leasing stets die Zurechnung des Vermögens vorgegeben.<sup>198</sup> Auch dann, wenn eine Anschaffung eigenen Vermögens das Unternehmenskonzept gänzlich konterkarieren würde, also damit die Zweckverwirklichung unmöglich würde, muss die Fiktionsbetrachtung wegen wirtschaftlich unsinniger Unterstellungen an ihre Grenzen stoßen, wie folgende Beispiele verdeutlichen:<sup>199</sup>

- **Reise- und Konzertveranstalter:** Mit dem Ziel einer möglichst flexiblen örtlichen Gestaltung der Angebotspalette und der Notwendigkeit der Reaktion auf politische Entwicklungen und aktuelle Strömungen wäre ein Erwerb der betreffenden vermittelten Hotels unvereinbar; Gleiches gilt für die lokalen Konzert- und Präsentationsangebote.
- **Werbekonzepte:** Niemand würde eine Arena erwerben, um sein Namensrecht zur Außendarstellung präsentieren zu können und die positiven Reflexwirkungen der Arena zu nutzen. Auch die Halle, in der Logen für Unternehmenssponsoring eingebunden sind, wird kaum erworben, da der Nutzwert nur in der lokalen Präsentation liegt, nicht aber in der zweckentsprechenden Nutzung der Arena oder Halle. Gleiches gilt für die Werbung auf Verkehrsmitteln (Bus, Taxi).<sup>200</sup>
- **Messestände:** Mit dem Ziel der überregionalen bzw. weltweiten Produktpräsentation gezielt vor möglichst großem Fachpublikum ist ein Erwerb von Messeräumlichkeiten unvereinbar – mit Ausnahme der Messeveranstalter selbst.

Die Überlegung, die Hinzurechnung auf bestimmte Teile dieses Anlagevermögens (Bestuhlung, Betten etc.) zu begrenzen, muss insoweit als sachfremd angesehen werden.

#### d. Unmöglichkeit der Eigenerstellung

Das Konzept der Nutzung geschützter (immaterieller) Rechte Dritter wird nicht aus der Fiktion von Anlagevermögen gerechtfertigt, so dass wohl auf die Ersparnis eigener Kosten bzw. Fachkompetenz abzustellen ist. Die Er-

---

<sup>198</sup> Statt aller *Förschle/Kroner*, in Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl. 2012, § 246 HGB Rz. 46.

<sup>199</sup> Vgl. *Kohlhaas*, StBW 2012, 308; offenbar zustimmend *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 23.

<sup>200</sup> Dazu *Schraut/Sillich*, BB 2013, 217; *Ritzer*, DStR 2013, 558.

sparnis des eigenen Mitteleinsatzes wird jedoch durch die Unmöglichkeit der kostenbegründenden eigenen Erstellung entsprechender Rechte verdrängt.

**e. Bestimmung des Nutzungszeitraums – Zeitraum-Bezug  
(§ 247 Abs. 2 BGB, Fristigkeit der Nutzung – „kurzfristig“)**

Eine wesentliche Vorfrage betrifft die Bedeutung der „Kurzzeitigkeit“. § 247 Abs. 2 HGB gibt für das Anlagevermögen vor, dass es darauf ankommt, ob der Gegenstand „bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nimmt kurzzeitige Nutzungsverhältnisse von der Umsatzsteuerbefreiung aus, wobei ein Zeitraum von 6 Monaten als Orientierung dient.<sup>201</sup> Eine Klammer durch Rahmenvereinbarungen wird insoweit nicht ohne weiteres gesehen.<sup>202</sup> Prägend für das Verständnis der „kurzzeitigen Überlassung“ sind die Grundsätze, die zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. entwickelt wurden; trotz der Gesetzesänderung soll kein Beurteilungswandel festzustellen sein.<sup>203</sup>

Die Frage der „Kurzzeitigkeit“ ist nach Auffassung des BFH zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. nicht maßgeblich,<sup>204</sup> da es nicht auf das Nutzungsverhältnis selbst ankommt und damit nicht auf die Verwertung von auf Dauer gewidmetem Betriebskapital. Maßgeblich ist die Tatsache, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch in seinem Betrieb hätte vorhalten müssen. Diese Auffassung wird man auch auf der Grundlage der Gesetzesmaterialien weiter für maßgeblich ansehen müssen; die Langfristigkeit der Nutzungsüberlassung ist als unerheblich anzusehen, da das Qualifikationskriterium des „fiktiven Anlagevermögens“ eine sachgerechte Eingrenzung ermöglicht.<sup>205</sup>

---

<sup>201</sup> Dazu EuGH v. 12.2.1998 – C-346/95 „Elisabeth Blasi“, HFR 1998, 505.

<sup>202</sup> OFD Saarbrücken v. 22.7.1993 – S 7168 – 20 – St 24 1, juris; allerdings FG Baden-Württemberg v. 9.1.2013 – 12 K 2489/09, EFG 2013, 892 (bestätigt durch BFH v. 8.8.2013 – VR 7/13, BFH/NV 2013, 1952) zu der Beherbergung von Saisonarbeitern; FG Köln v. 26.11.2008 – 12 K 2302/05, DStRE 2009, 1007.

<sup>203</sup> *Sarrazin*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 23.

<sup>204</sup> BFH v. 30.3.1994 – I R 123/93, BStBl. II 1994, 810.

<sup>205</sup> Vgl. *Mohr*, in Bergemann/Wingler, Kommentar zum GewStG, § 8 GewStG Rz. 289; *Schnitter*, in Frotzcher/Maas, Kommentar zum GewStG, § 8 GewStG Rz. 102.

Der BFH hat auch rein nutzungszeitbezogene Vergütungen wegen des Sachzusammenhangs mit einer Betriebsvorrichtung einbezogen, auch wenn die Betriebsvorrichtung nur einer anlassbezogenen Nutzung zur Verfügung steht und eine Dispositionsmacht im Übrigen gerade ausgeschlossen ist.<sup>206</sup>

#### **f. Zwischenergebnis**

§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG setzen die fiktive Zuordnung der überlassenen Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen des Nutzenden voraus. Eine solche fiktive Zuordnung hat die individuelle betriebliche Zwecksetzung zu berücksichtigen. Fehlt es danach bereits an der gedanklichen Möglichkeit einer Eigenkapitalfinanzierung, scheidet die Korrektur der Finanzierungsanteile aus. Auf der Grundlage des Surrogationsgedankens – Anmietung als Surrogat für den Erwerb – können so Aufwendungen, die für die Nutzung von Wirtschaftsgütern Dritter – beispielsweise für Reisekontingente, Konzertarenen und Werbeflächen – entrichtet werden, nicht in den Anwendungsbereich des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG fallen, wenn das Geschäftsmodell eine „Make-or-Buy“-Entscheidung ausschließt, da es beispielsweise auf der reinen Weitervermittlung oder der Nutzung räumlich oder sachlich variabler Wirtschaftsgüter basiert. Es fehlt dann bereits am Ansatzpunkt für eine Qualifikation als „Anlagevermögen“. Gleiches muss für Wirtschaftsgüter gelten, die nur „selten“ betrieblich genutzt werden.

#### **4. Qualifikation und Abgrenzung von „Miet- und Pachtzinsen“**

Die Hinzurechnungen setzen keine „Miet- und Pachtverträge“ im Sinne der §§ 535 ff., 581 ff. BGB voraus, sondern beziehen sich auf „Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von unbeweglichen und beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“.

Der BFH hat ausdrücklich offengelassen, ob Nutzungsentgelt im Sinne des § 8 Nr. 7 GewStG a.F. mit dem bürgerlich-rechtlichen Begriffsverständnis der vereinbarten Miete (§ 535 Abs. 2 BGB) bzw. Pacht (§ 585 Abs. 1 Satz 2 BGB) übereinstimmt, da nach dem Sinn und Zweck von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszugehen ist.<sup>207</sup>

---

<sup>206</sup> BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304 für eine Hafenkaje, die nur während des Ladevorgangs des Schiffes belegt werden darf.

<sup>207</sup> BFH v. 27.11.1975 – IV R 192/71, BStBl. II 1976, 220.

## a. Bedeutung der konkreten Vertragsbeziehung

Die Bezugnahme auf zivilrechtliche Rechtsbegriffe kann grundsätzlich nicht ohne weiteres dazu führen, eine nutzungsbezogene Vergütung in einem wirtschaftlichen Sinne zu verstehen und ihr einen vom rechtlichen Verständnis abweichenden Inhalt beizulegen.<sup>208</sup> Miet- und Pachtzinsen sind daher zunächst gegen Vergütungen aufgrund anderer Verträge, insbesondere Werk- oder Dienstverträge, abzugrenzen.<sup>209</sup> Basieren die Vergütungen nicht auf einem Miet- oder Pachtverhältnis, scheidet eine Hinzurechnung aus. Einschätzungsunsicherheiten bei Vertragsvermischungen und gemischten Verträgen sind aufgrund der systematischen Stellung der Hinzurechnungen als Ausnahmebestimmungen gerade zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu werten.

Der BFH hat schon frühzeitig betont, dass wirtschaftlich einheitliche Vorgänge auch steuerlich einheitlich zu würdigen sind.<sup>210</sup> Liegt nach einheitlicher Würdigung kein Miet- oder Pachtverhältnis vor, scheidet eine Hinzurechnung ebenfalls aus.

## b. Zivilrechtliche Einschätzung

Gemischte Verträge sind solche Verträge mit einer anderen Vertragspartei, bei denen die Elemente eines Miet- oder Pachtvertrages mit den Elementen eines anderen Vertragstypus gleichwertig nebeneinanderstehen.<sup>211</sup> Die „Mehrkomponentengeschäfte“ können in zwei oder mehrere wirtschaftlich eigenständige Rechtsgeschäfte zerlegt werden.<sup>212</sup> Die Vermischung von Nutzungskomponenten erfolgt wohl überwiegend mit Dienstleistungs- und Werkvertragskomponenten.

Die sog. „Typenreinheit“ der schuldrechtlichen Verträge gibt es naturgemäß nicht. Die Vielfalt der Typenkombination führt zu Abgrenzungsanforderungen. Soweit nebeneinanderstehende Hauptleistungen vorliegen, ist von der nur zufälligen Kombination auszugehen (klare Trennbarkeit).

---

<sup>208</sup> BFH v. 23.7.1957 – I U 50/55 U, BStBl. III 1957, 306.

<sup>209</sup> Vgl. z.B. *Schraut/Sillich*, BB 2013, 217 (Werbeverträge); *Gerritsen/Matheis*, DStR 2013, 236 (Messekosten); *Fratz*, DStR 2011, 1551 (Logistikverträge).

<sup>210</sup> BFH v. 23.7.1957 – I 50/55 U, BStBl. III 1957, 306.

<sup>211</sup> BFH v. 23.7.1957 – I 50/55 U, BStBl. III 1957, 306.

<sup>212</sup> BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197.

Zivilrechtlich werden dabei verschiedene Vertragskonstellationen unterschieden:<sup>213</sup>

- **Zusammengesetzte Verträge** – Verbindung durch den (mutmaßlichen) Parteiwillen,<sup>214</sup> wobei jeder Vertragsteil nach dem Recht des auf ihn zu treffenden Vertragstypus zu beurteilen ist, soweit dies nicht im Widerspruch zum Gesamtvertrag steht.<sup>215</sup>
- **Gemischte Verträge** – Verbindung durch Sachzusammenhang
  - Typischer Vertrag mit Nebenleistung;
  - Kombinationsvertrag – Zusammenfassung für einen einheitlichen Erfolg;
  - Gekoppelter Vertrag;
  - „Typenverschmelzung“ (keine Trennung – Vertrag eigener Art<sup>216</sup>).

Die zivilrechtliche Beurteilung unterteilt die Vertragskonzepte nach der sog. „Absorptionstheorie“<sup>217</sup> oder der „Kombinationstheorie“.<sup>218</sup> Ein rein zivilrechtlicher Ansatz ist von einer steuerlichen Beurteilung nicht weit entfernt. Die steuerliche Beurteilung des gemischten Vertrages für Zwecke des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG orientiert sich an der Absorptionstheorie, die dem Gedanken trennbarer Hauptleistungen entspricht,<sup>219</sup> so dass schon Nebenleistungen für die Beurteilung des gemischten Vertrages nicht maßgeblich sind. Zugrunde zu legen ist das Recht des Vertragstypus, der den rechtlichen oder wirtschaftlichen Schwerpunkt bildet, bei Gleichwertigkeit der Vertragstypen muss auf den Vertragstypus abgestellt werden, der dem Vertragszweck am besten entspricht.

---

<sup>213</sup> *Heinrichs*, in Palandt, Einf. V § 305 BGB Rz. 16 ff.

<sup>214</sup> BGH v. 13.9.2007 – I ZR 207/04, NJW 2008, 1072.

<sup>215</sup> BGH v. 15.11.2006 – XI I ZR 120/04, NJW 2007, 2394.

<sup>216</sup> Oder „Verträge besonderer Art“ im Sinne des Abschn. 4.12.6 Abs. 2 UStAE; vgl. zur Abgrenzung zwischen Typenverschmelzung und Typenkombination auch *Güroff*, in Glanegger/Güroff, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d GewStG Rz. 8b.

<sup>217</sup> Unter den verschiedenen denkbaren Vertragstypen wird der Hauptvertrag ermittelt und die Rechtsfolgen an den für ihn geltenden Normen ausgerichtet.

<sup>218</sup> Die einzelnen Teile des Vertragsverhältnisses werden auf den ihnen jeweils entsprechenden Vertragstyp zurückgeführt, so dass es zur Anwendung unterschiedlicher Normgruppen kommt.

<sup>219</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80; BFH v. 5.6.2013 – I R 37/12, BFH/NV 2013, 1628.

Verträge eigener Art bewirken, dass die Leistung insgesamt nur in ihrer Kombination bewirkt werden kann,<sup>220</sup> die rechtliche Einordnung entzieht sich einer generalisierenden Bewertung.<sup>221</sup>

Die Zivilrechtsprechung hatte die Zusammenfassung oder Kombination verschiedener schuldrechtlicher Strukturelemente wegen der Notwendigkeit der Bestimmung der maßgeblichen Vertragsrechte, Kündigungsrechte, Verjährungsregelungen sowie Schadenersatzvorschriften wiederholt zu beurteilen:

- **Bootskran:** Ein Vertrag über die entgeltliche Überlassung eines Krans bei gleichzeitiger Gestellung von Bedienungspersonal kann je nach Ausgestaltung der Vertragsbeziehung im einzelnen Fall als Mietvertrag verbunden mit einem Dienst- oder Werkvertrag anzusehen sein. Die Annahme eines mit einem Mietvertrag verbundenen Dienstverschaffungsvertrages erfordert die Feststellung, dass die Durchführung der Arbeiten ausschließlich bei dem Besteller/Mieter liegt und das vom Vermieter gestellte Bedienungspersonal den Weisungen des Mieters unterworfen ist.<sup>222</sup>
- **Energie- und Anlagen-Contracting:** Die Wertanteile der verschiedenen Leistungen vermitteln für die rechtliche Einordnung des gesamten Auftrags im Regelfall lediglich Anhaltspunkte sowie eine erste Orientierung.<sup>223</sup>
- **Betreutes Wohnen:** Enthält ein erheblicher Teil des Entgeltes im Vertragsmodell „Betreutes Wohnen“, das sich aus den Elementen des Miet-, Dienst- und Kaufvertragsrechts zusammensetzt, neben der Nutzung der jeweiligen Einheit auch angebotene und vorgehaltene Betreuungs- und Beratungsleistungen, so kann das bei der rechtlichen Qualifikation des Vertragswerkes nicht unbeachtet bleiben – maßgeblich ist der Schwerpunkt des Vertrages.<sup>224</sup>

---

<sup>220</sup> *Heinrichs*, in Palandt, Einf. V § 305 BGB Rz. 23: Beispiele sind Abonnements eines Börsendienstes, gemischte Schenkung, Theaterbesuch, Konzerte, Schiffspassage, Sanatoriums- oder Krankenhausaufenthalt.

<sup>221</sup> OLG Düsseldorf v. 12.3.2003 – Verg 49/02.

<sup>222</sup> BGH v. 26.3.1996 – X ZR 100/94, WM 1996, 1785.

<sup>223</sup> OLG Düsseldorf v. 12.3.2003 – Verg 49/02.

<sup>224</sup> BGH v. 21.4.2005 – III ZR 293/04, NJW 2005, 2008.

- **Softwareüberlassung (ASP-Service):** Die Gewährung der Online-Nutzung von Software für eine begrenzte Zeit ist als Mietvertrag (entgeltliche Gebrauchsüberlassung) anzusehen.<sup>225</sup>
- **Access-Provider:** Zugangsverschaffungsvertrag, da dem Kunden mit der Nutzung des Rechners des Providers nicht gedient ist.<sup>226</sup>
- **Verpackungsleistungen:** Ist die Verpackungsleistung als beförderungsbezogene, speditionelle Nebenpflicht im Rahmen eines Speditionsvertrags und nicht unabhängig davon übernommen worden, richtet sich die Haftung des Spediteurs auch hinsichtlich der Verpackungsleistung gem. § 454 Abs. 2 HGB einheitlich nach Speditionsrecht.<sup>227</sup>

Die Frage, ob und welche Leistungskomponenten die Leistungsbeziehung beherrschen und damit prägen, ist unter Berücksichtigung der Ziele und des beabsichtigten Erfolgs nach dem Willen der Vertragsparteien (§§ 133, 157 BGB) zu bestimmen. Wird ein klar bestimmtes oder bestimmbares Ergebnis geschuldet, kann es nur begrenzt darauf ankommen, welche Sach- und Personalmittel für die Erfüllung zum Einsatz kommen.

### c. Steuerliche Abgrenzungs- und Auslegungsfragen bei gemischten Verträgen

Steuerlich stellen sich Abgrenzungs- und Auslegungsfragen bei gemischten Verträgen regelmäßig für umsatzsteuerliche Zwecke. Der BFH entwickelte hierzu Grundsätze zur Abgrenzung einheitlicher bzw. eigenständiger Leistungen.<sup>228</sup>

- In der Regel ist jede Lieferung oder Dienstleistung als eigene, selbstständige Leistung zu betrachten.
- Bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich auf-

<sup>225</sup> BGH v. 15.11.2006 – XI I ZR 120/04, NJW 2007, 2394.

<sup>226</sup> BGH v. 23.3.2005 – III ZR 338/04, NJW 2005, 2076.

<sup>227</sup> BGH v. 13.9.2007 – I ZR 207/04, NJW 2008, 1072; vgl. zum Frachtgeschäft auch Hanseatisches OLG v. 30.1.2003 – 6 U 189/02, juris.

<sup>228</sup> BFH v. 8.8.2013 – V R 13/12, BFH/NV 2014, 123.

gespaltet werden; andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbstständig sind.

- Ein einheitlicher Umsatz ist als einheitliche Leistung zu beurteilen,
  - wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Nebenleistungen erfüllen für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern sind Mittel für die Hauptleistung.
  - wenn zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Bei sog. Leistungsbündeln ist damit auch steuerlich festzustellen, ob selbständige Hauptleistungen zu erbringen sind oder eine einheitliche Gesamtleistung.<sup>229</sup> Die Abgrenzungs- und Auslegungsfragen bei gemischten Verträgen fußen im Grundsatz auf der Rechtsprechung des BFH zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. und grenzen nach dem prägenden Element des Vertrages ab.

- Für **Lagerverträge** dominieren die Obhutspflichten des Lagerhalters (Verwahrvertrages) die Nutzung der Räumlichkeiten.<sup>230</sup>
- Für **Zeit-Frachtverträge** hatte der BFH die Qualifikation als „Verträge eigener Art“ angenommen. Die Gestellung der Schiffsmannschaft obliegt dem Vercharterer und stellt damit eine Leistung dar, die nicht als Nebenleistung zur Raumvermietung des Schiffs anzusehen ist, sondern als eine Leistung, die das Wesen des ganzen Vertrages entscheidend beeinflusst.<sup>231</sup>

---

<sup>229</sup> Vgl. FG Münster v. 7.8.2012 – 15 K 4623/09U, EFG 2013, 729 (Rev. V R 5/13).

<sup>230</sup> OFD Magdeburg v. 7.5.2012 – G 1422 – 67 – St 216, DStR 2012, 1033; BFH v. 14.11.1986 – V 191/65, BStBl. II 1969, 120 – in Abgrenzung zu dem Kühlhausvertrag ohne Obhutspflichten, BFH v. 23.4.1969 – I R 159/66, BStBl. II 1969, 439; OFD Nordrhein-Westfalen v. 3.2.2014 – G 1422 – 2014/0008, DB 2014, 393.

<sup>231</sup> BFH v. 23.7.1957 – I 50/55 U, BStBl. III 1957, 306; BFH v. 19.9.1996 – V R 129/93, BStBl. II 1997, 164; Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 7; andererseits Commercial Court London v. 26.4.2012 – (2012) EWHC 1077 (Comm); Bareboat-Charter BFH v. 27.11.1975 – IV R 192/71, BStBl. II 1976, 220.

- **Bedienungsfunktion:** „Lohnfahren“ und „Flugzeugvercharterungen mit Employment-Klausel“ werden ebenso nach dem prägenden Element der Bedienungsmannschaft beurteilt.<sup>232</sup>
- **Krangestellungsverträge**, die insgesamt die Erbringung einer (eigenständigen) Dienstleistung zum Gegenstand haben, werden als „Dienstleistungsvertrag“ angesehen.<sup>233</sup>

Auch die Finanzverwaltung legt der Beurteilung den rechtlichen Inhalt des Gesamtvertrages zugrunde und setzt für eine Hinzurechnung die Trennbarkeit mehrerer Leistungskomponenten voraus (zusammengesetzter Vertrag). Wenn das Vertragsverhältnis ein „einheitliches und unteilbares Ganzes“ darstellt, scheidet eine Aufteilung aus. Auch steuerlich wird hier als maßgeblich angesehen, welche Leistung – sicherlich nach einer objektiven Gesamtbeurteilung – so im Vordergrund steht, dass sie dem Gesamtvertrag ggf. das „Gepräge“ gibt. Erst wenn die Trennbarkeit feststellbar ist, kommt es zu einer Aufteilung der Entgeltkomponenten.<sup>234</sup> Dies entspricht auch dem Verständnis des Gesetzgebers.<sup>235</sup>

Von diesem gemeinsamen Grundverständnis scheint die Finanzverwaltung jedoch faktisch Abstand zu nehmen, wie insbesondere die Würdigung gemischter Verträge zur kurzfristigen Nutzung von Hotelzimmern zeigt.<sup>236</sup> Der BFH hatte zu Recht die wesentliche Differenzierung in dem Leistungselement gesehen, so dass der Nutzungszusammenhang der Sachkomponente nach dem Kriterium der Eigennutzung (eigenes Personal) oder Fremdunterstützung (Fremdpersonal) Bedeutung erlangt.

Auch umsatzsteuerlich werden „gemischte Verträge“ nach dem Prinzip der Typenverschmelzung, der Selbstständigkeit der Leistungen sowie dem Ge-

---

<sup>232</sup> *Saller*, DStR 2013, 1158.

<sup>233</sup> BMF v. 8.2.2013 – IV C 2 – G 1422/07/20005, zitiert nach *Saller*, DStR 2013, 1158.

<sup>234</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 7.

<sup>235</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>236</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80 im Gegensatz zu gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29c; 22.5.2013 und BMF v. 22.5.2013 IV C 2 – G-1422/07/10005 :008, Lexinform Nr. 5234588.

prägrundsatz unterschieden, wobei die Grundstücksüberlassung ggf. nicht herausgelöst und gesondert beurteilt werden darf.<sup>237</sup>

Der Gesetzgeber erkennt offenbar die Trennung der Vermietung/Verpachtung von den übrigen Leistungen an – nicht aber die zu § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG vorliegenden Auffassungen der Finanzverwaltung. Insoweit scheint nicht das Gesetz, sondern die Anwendung durch die Finanzverwaltung kritisch.

#### **d. Folgerungen für die Qualifikation der konkreten Vertragsbeziehung**

Die Qualifikation der Vertragsbeziehung als Miet- und Pachtverhältnis hat offensichtlich überragende Bedeutung, da das Nutzungsentgelt nach dem Verständnis der Vertragsparteien eine eigenständige Bedeutung haben muss und somit nicht als Leistungskomponente in einem als vorrangig zu qualifizierenden anderen Vertragsverhältnis absorbiert wird. Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz, dass die Anforderungen an die Überlagerung streng auszulegen sind. Die (Ab-)Trennbarkeit der Nutzungsüberlassung als eigenständiges Wesensmerkmal der Vertragsbeziehung und die Identifikation des Nutzungsentgeltes sind Voraussetzungen der Hinzurechnung. Dabei hat die Finanzverwaltung für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs für gewerbesteuerliche Zwecke (= Effekt der Hinzurechnung) die Feststellungslast hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Hinzurechnung. Dokumentations- oder gar Beweisvorsorgepflichten seitens des Steuerpflichtigen bestehen nicht – nicht anders als bei anderen Mitwirkungspflichten.<sup>238</sup> Dass daher vertragliche Vorkehrungen der Vertragsparteien anzuraten – oder gar zu fordern – sind, muss bezweifelt werden.<sup>239</sup> Im Zweifel greift ein „non liquet“ seitens der Finanzverwaltung; Hinzurechnungen im Wege einer Schätzung sind mithin äußerst fraglich.

Es ist angeraten, die Trennbarkeit mit Augenmaß zu beurteilen, da eine arbeitsteilige Wirtschaft stets Sachmittel in die Leistungserstellung einbindet und damit ein unendlicher Aufteilungsbedarf entstehen würde, wenn die

---

<sup>237</sup> Abschn. 3.10. UStAE „Einheitlichkeit der Leistung“ und Abschn. 4.12.5. UStAE „gemischte Verträge“.

<sup>238</sup> Vgl. zu § 90 AO *Roser*, in *Beermann/Gosch*, Kommentar zur AO, § 90 AO Rz. 67 ff.

<sup>239</sup> So aber *Mohr*, in *Bergemann/Wingler* § 8 GewStG Rz. 237.

Leistungskomponenten – ungeachtet ihres Gesamtergebnisses – in Einzelteile zu zerlegen wären.

## 5. Aufteilung in Einzelkomponenten

### a. Maßgeblichkeit des Gesamtcharakters der Leistung und gesetzliche Grenzen der Pauschalierung

Der BFH hat schon frühzeitig betont, dass nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein wirtschaftlich **einheitlicher Vorgang** steuerlich einheitlich zu würdigen ist.<sup>240</sup> Der Gedanke eines Nutzungsverhältnisses kann nicht zum Tragen kommen, wenn eine nicht in der Nutzung von Wirtschaftsgütern und Rechten liegende Leistung die Vertragsbeziehung prägt bzw. überlagert und so den Gesamtvertrag bestimmt. Da die Nutzung fremden Vermögens bei nahezu allen Leistungsbeziehungen vorliegen kann, müssen die Hinzurechnungsüberlegungen dem Charakter der Leistung Rechnung tragen. Auf dieser Grundlage werden Leistungen, die ohne Einbindung fremden Vermögens nicht erbracht werden könnten, als Gesamtheit zu würdigen sein, wenn nach dem objektiven Charakter und der Verkehrsauffassung die Nutzungsbeziehung allenfalls Nebeneffekt ist, die keiner eigenständigen Betrachtung zugänglich ist. Soweit erkennbar, vertritt die Finanzverwaltung in der praktischen Umsetzung eine weitgehende Teilbarkeitsbetrachtung und fordert eine Trennung der Kosten, anderenfalls erfolgt eine Schätzung der Entgeltbestandteile, die der Hinzurechnung unterliegen sollen.

In praktischer Hinsicht stellt sich zunächst die Frage der **Feststellungslast**. Da die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen wie ein Abzugsverbot unstrittig vorliegender Betriebsausgaben wirken, resultiert aus dem sog. „Normbegünstigungsprinzip“, dass für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen die Finanzverwaltung die Feststellungslast trifft.<sup>241</sup> Eine **Aufteilung**, die sich weder am Charakter des Vertrages noch am Willen der Vertragsparteien orientiert, ist willkürlich und damit unzulässig.

Die Feststellungslast der Finanzverwaltung begrenzt auch die Zulässigkeit einer Schätzung,<sup>242</sup> da für eine **Schätzung** eine Unklarheit im Verantwor-

---

<sup>240</sup> BFH v. 23.7.1957 – I 50/55 U, BStBl. III 1957, 306.

<sup>241</sup> Vgl. *Roser*, in Beermann/Gosch, Kommentar zur AO, § 88 AO Rz. 31.

<sup>242</sup> *Frotscher*, in Schwarz, Kommentar zur AO, § 162 AO Rz. 2.

tungsbereich des Steuerpflichtigen vorliegen muss.<sup>243</sup> Umso erstaunlicher ist die Schätzung des FG Sachsen zum Anteil der Franchisegebühr, die auf die Lizenzierung von Rechten entfallen soll.<sup>244</sup> Auch die Finanzverwaltung geht von der Zulässigkeit einer Entgeltaufteilung im Wege der Schätzung aus, soweit eine gesonderte Nutzungsüberlassung feststellbar ist und das Entgelt nicht ermittelt werden kann.<sup>245</sup> Insoweit müssen aber erhebliche Einschränkungen beachtet werden:

- Zunächst ist die fehlende Entgeltvereinbarung zu würdigen. Dabei indiziert die fehlende Feststellbarkeit eines „Teilentgelts“ gerade eine Zusammenfassung der Leistungsbestandteile zu einem einheitlichen, eine Hinzurechnung ausschließenden Gesamtentgelt.
- Eine Schätzung muss stets wirtschaftlich vernünftig und möglich sein.<sup>246</sup>
- Das Ergebnis der Schätzung muss auf Schlüssigkeit kontrollierbar sein<sup>247</sup> und unterliegt insoweit der vollen richterlichen Kontrolle.<sup>248</sup>

Die Anforderungen an eine zulässige Schätzung sind somit hoch und die praktischen Ansätze einzelner Betriebsprüfungen überschreiten diesen Zulässigkeitsrahmen sicherlich.

Berücksichtigt man darüber hinaus die **Zielsetzung** der **Pauschalquoten**, eine Verwaltungsvereinfachung zu schaffen, ergibt sich auch daraus keine andere Beurteilung. Die Vereinfachung liegt bereits in der Quoten-Vorgabe des Gesetzgebers. Der Finanzverwaltung steht es nicht zu, im Wege einer ergänzenden Pauschalierung steuerbegründend weitere vereinfachte Besteuerungsgrundlagen zu schaffen.

---

<sup>243</sup> *Buciek*, in Beermann/Gosch, Kommentar zur AO § 162 AO Rz. 2.

<sup>244</sup> Sächsisches FG v. 28.9.2011 – 8 K 239/11, DStRE 2012, 1526 (Rev. IV R 55/11 – das Verfahren ist wegen BvL 8/12 ausgesetzt).

<sup>245</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 6; OFD NRW v. 25.9.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, FR 2013, 967 – Ruhen des Verfahrens aufgrund anhängigen „Musterverfahrens“ FG Münster 9 K 1472/12 G.

<sup>246</sup> BFH v. 18.12.1984 – VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226.

<sup>247</sup> BFH v. 14.12.2011 – XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921.

<sup>248</sup> BFH v. 19.2.1987 – IV R 143/84, BStBl. II 1987, 412.

Das Schreiben der Finanzverwaltung zu den „Hotelleistungen bei Reiseveranstaltern“<sup>249</sup> ist ein besonders deutliches Beispiel für **unangemessene Aufteilungsansätze**. So wird nicht nur negiert, dass bei kurzfristiger Hoteldienstleistung die reine Vermietung keine von den übrigen (anderen) Leistungen trennbare Hauptleistung darstellt,<sup>250</sup> sondern es werden über die willkürliche Abspaltung der Leistungskomponente „Raumüberlassung“ hinaus dieser auch noch im „Infektionswege“ „Nebenleistungen“ (Zimmerreinigung, Rezeption) und weitere Nutzungskomponenten (hoteleigene Anlagen wie Schwimmbad, Sauna, Sportstätten) zugerechnet, deren Gesamtheit an sich gerade die nicht hinzurechenbare einheitliche andere Leistung als „Gesamtpaket“ ausmachen. Es wird auch nicht erkennbar, wo die sachliche Nutzungsgrenze liegen soll, wenn die Nutzung des Hotelrestaurants (offenbar wegen der vorrangigen Verpflegung) oder des Wellnessbereichs (bei speziellen Wellness-Paketen) bzw. der angemieteten oder eigenen Fahrzeuge (bei Ausflügen) auszuklammern sind. Der Eindruck der Willkür kann nicht ohne weiteres vermieden werden.<sup>251</sup> Es würde sich bei Hotelleistungen auch die Frage nach einer notwendigen Differenzierung stellen, da evtl. ein Gast eines 1-Sterne-Hotels von einem Telefon auf dem Zimmer überrascht wäre, während bei einem 5-Sterne-Hotel der Gast in seiner Erwartung wahrscheinlich keine Einschränkungen hinnehmen würde und alle Annehmlichkeiten zu Selbstverständlichkeiten werden.

## **b. Grundsätzliche Einschränkungen einer Detailanalyse**

Das gesetzliche Ziel einer Vereinfachung führte zur abschließenden gesetzlichen Vorgabe konkreter Pauschalen für die Hinzurechnung. Nach der Gesetzesbegründung wurde zu Zwecken der Typisierung auf eine individuelle Detailbetrachtung verzichtet. Es ist mit einer solchen gesetzlichen Vorgabe kaum zu vereinbaren, in der praktischen Umsetzung durch die Finanzverwaltung eine sehr detaillierte und ausufernde Aufgliederung zur Erschließung weiterer pauschalierter Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen. Da nicht die

---

<sup>249</sup> BMF v. 22.5.2013 IV C 2 – G-1422 / 07 / 10005 :008, Lexinform und OFD NRW v. 25.9.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, FR 2013, 967 zu Hotelleistungen bei Reiseveranstaltern – Ruhen des Verfahrens aufgrund anhängigen „Musterverfahrens“ FG Münster 9 K 1472/12 G; OFD NRW v. 4.11.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, DB 2013, 2711.

<sup>250</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80.

<sup>251</sup> Die Fragen sind uferlos, da bei einem Hotel das Leistungsangebot vielfältig ist, z.B. Fernseher, Telefonanlage, Kinderbetreuungsbereich, Concierge etc.

Nutzungsentgelte selbst im Vordergrund stehen, sondern die Pauschalierung der Finanzierungsentgelte, konterkariert eine solche Umsetzung des Gesetzgebungsauftrags das Folgerichtigkeitsgebot und den Vereinfachungsgedanken.

Der Umfang der Einzelangaben, die von der Finanzverwaltung (Veranlagungsstelle oder Betriebsprüfung) gefordert werden, ist von einer zunehmenden Ausuferung gekennzeichnet:

- **Dienstreisen:** Ermittlung der „verdeckten Nutzungskomponenten“;
- **Managementleistungen:** Ermittlung der mit dem Gesamtentgelt abgedeckten Nutzungsanteile;
- **Wartungsleistungen:** Aufgliederung der eingebundenen Komponenten;
- **Hotelunterkunft:** Aufgliederung in „Unterkunftsüberlassung“ (einschließlich hoteleigener Anlagen wie Schwimmbad, Sauna, Fitness sowie der Nebenleistungen wie Rezeption, Zimmerreinigung) und nicht hinzurechnungspflichtige „aufpreispflichtige Leistungen“ (Restaurant, Wellnessprogramm, Shuttle-Service, Willkommens- und Unterhaltungsveranstaltungen; Ausflüge; Concierge)<sup>252</sup>;
- **Messestand:** Aufstellung der Aufwendungen, die mit dem Auf- und Abbau sowie der Infrastruktur in Verbindung stehen;<sup>253</sup>
- **Patente:** vollständige Aufgliederung aller Anmelde- und Aufrechterhaltungsgebühren.

Es mutet fremd an, wenn zunächst mit einem hohen Detaillierungsgrad Einzelaufwendungen ermittelt werden müssten, um diese dann mit einer Globalannahme pauschaliert hinzuzurechnen. Immerhin ist es dem Steuerpflichtigen de lege lata verwehrt, die Finanzierungsannahmen zu widerlegen (keine „Escape-Klausel“ oder widerlegliche Vermutung). Für umsatzsteuerliche

---

<sup>252</sup> BMF v. 22.5.2013 IV C 2 – G-1422/07/10005 :008, Lexinform Nr. 5234588 und OFD NRW v. 25.9.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, FR 2013, 967 – Ruhen des Verfahrens aufgrund anhängigen „Musterverfahrens“ FG Münster 9 K 1472/12 G; OFD NRW v. 4.11.2013 – G 1422 – 2013/0023 – St 161, DB 2013, 2711.

<sup>253</sup> Benannt werden in der Praxis: Flächenüberlassung, technische Unterstützungsleistungen (z.B. Elektro-, Gas- Wasser-, Druckluftinstallationen, Klimatisierung, Telekommunikation, ...), Leistungen im Zusammenhang mit dem Aufbau von Ständen, Bewachung der Standflächen/Messehallen, Zurverfügungstellung von sanitären Einrichtungen, Brandschutzvorkehrungen, Reinigung, VIP-Services, Werbeaufwand durch einheitliche Bewerbung der Messe.

Zwecke werden allein 15 Konstellationen definiert, in denen von „Verträgen besonderer Art“ auszugehen ist, bei denen die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt.<sup>254</sup>

### c. Zeitliche Berücksichtigung

Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung erfasst nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht nur Ausgaben, sondern auch Rückstellungsbeträge.<sup>255</sup> Dabei bezieht sie sich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Urteils des BFH zu Rekultivierungskosten.<sup>256</sup> Schon in dem Urteil vom 11.11.1964<sup>257</sup> hatte der BFH festgestellt:

*„... Die Zahlung des Pachtzinses ist eine laufende Verpflichtung. Gehört zur Zahlung des Pachtzinses alles, was der Pächter aufbringen muß, um Gebrauch und Nutzung der Pachtgegenstände zu erhalten, so ist hierzu auch die Erfüllung der Erneuerungsverpflichtung zu rechnen. Dem Bundesminister der Finanzen ist darum zuzustimmen, wenn er sagt, daß die Erneuerungsverpflichtung zum laufenden Geschäftsgang gehört und nicht anders zu beurteilen ist als die Verpflichtung zur Entrichtung einer Barpacht. Die Verpflichtung zur Vornahme der Ersatzbeschaffungen verliert ihren Charakter als laufende Ersatzbeschaffung nicht dadurch, daß vor der Ersatzbeschaffung Rückstellungen gebildet werden dürfen. ...“*

Zuführungen zur Rückstellung sind ggf. hinzuzurechnen, die Auflösung der Rückstellung soll bei nicht erfolgter Inanspruchnahme eine Korrektur nach

---

<sup>254</sup> Abschn. 4.12.6. Abs. 1 Nrn. 1 – 15 UStAE. „Verträge besonderer Art“.

<sup>255</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 2; zustimmend *Güroff*, in *Glanegger/Güroff*, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d GewStG Rz. 27.

<sup>256</sup> BFH v. 21.6.2012 – IV R 54/09, BStBl. II 2012, 692 – obgleich der BFH die Berücksichtigung der Rekultivierungskosten wegen einer „auch eigenen Pflicht des Pächters“ abgelehnt hatte.

<sup>257</sup> BFH v. 11.11.1964 – I 38/62 U, BStBl. III 1966, 53.

Maßgabe von R 7.1 Abs. 1 GewStR 2009 auslösen.<sup>258</sup> Es ist bereits zweifelhaft, ob eine Risikoversorge für erst nachgelagerte Verpflichtungen in Form einer bilanziellen Rückstellung Bedeutung haben kann, da es an dem erforderlichen Finanzierungseffekt fehlt. Die Übernahme von Lasten mag nach der „Reinertragsbetrachtung“ bereits aufwandsmäßig zu korrigieren sein; der Effekt ist jedoch eine Selbstfinanzierung aus dem Cash-Flow. Zudem muss berücksichtigt werden, dass die ggf. mehrjährige Verfolgung und Dokumentation der Rückstellungsentwicklung dem mit der Pauschalierung verfolgten Vereinfachungseffekt diametral zuwiderlaufen würde.

#### **d. Fehlende Angemessenheitsprüfung**

Die Pauschalierung der Nutzungsentgelte unterliegt keiner „Escape-Klausel“ und es fehlt an jeder Angemessenheitskontrolle. Die Finanzierungsstruktur-Annahmen berücksichtigen keine aktuellen Entwicklungen der Finanzierungsstruktur (Ersetzung von Bankfinanzierungen durch Eigenkapitalinstrumente wie hybride und mezzanine Finanzierungen) und tragen der Veränderung des Zinsniveaus nicht Rechnung. Wenn der Gesetzgeber den Weg der Pauschalierung wählt, nimmt er den durchaus weiten Gestaltungsspielraum in Anspruch, den das BVerfG anerkennt. Die Entscheidung zu § 233a AO<sup>259</sup> hat verdeutlicht, dass es in der Konsequenz der Pauschalierung liegt, dass

- sie grundsätzlich unabhängig davon greift, aus welchem Grund es zu einem Unterschiedsbetrag gekommen ist und ob und inwiefern tatsächlich die Liquiditätsvorteile genutzt wurden;
- auch ungewollte oder unwissentliche Zins- oder Liquiditätsvorteile ausgeglichen werden sollen;

---

<sup>258</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 2; R 7.1 Abs. 1 Satz 4 ff. GewStR 2009 lautet: „Sind Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchstaben a bis f GewStG erfolgt, sind zur Ermittlung der Minderung die als Bestandteil des Gewinns anzusehenden Erträge im Sinne des Satzes 1 im Erhebungszeitraum der ursprünglichen Hinzurechnung von den bei der Ermittlung der Hinzurechnung berücksichtigten Beträgen abzuziehen. Die Differenz zwischen dem sich hiernach rechnerisch ergebenden Hinzurechnungsbetrag und dem seinerzeit tatsächlich hinzugerechneten Betrag ist der maßgebende Minderungsbetrag. Liegt der rechnerische Hinzurechnungsbetrag unter dem Freibetrag, ist der ursprünglich tatsächliche Hinzurechnungsbetrag als Minderungsbetrag zu berücksichtigen.“

<sup>259</sup> Nichtannahmebeschluss v. 3.9.2009 – 1 BvR 2539/07, BFH/NV 2009, 2115.

- die reine Möglichkeit der Kapitalnutzung beziehungsweise die bloße Verfügbarkeit eines bestimmten Kapitalbetrags ausreicht.

Die Pauschalierung kann daher nicht auf die konkreten Einzelfälle Bezug nehmen und die Höhe des Zinssatzes gleicht eine mögliche Unschärfe in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage aus. Je detaillierter eine Einzelfallbetrachtung gestaltet wird, desto mehr verliert die Pauschalierung selbst ihre Systemtreue und Folgerichtigkeit.

### **e. Atypische Verteilung von Rechten und Pflichten**

Neben der Qualifikation der Vertragsbeziehung selbst kommt dem Umfang der Hinzurechnung Bedeutung zu. Selbst wenn eine Nutzungsvereinbarung identifizierbar ist, ist das „Nutzungsentgelt“ nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise und in Übereinstimmung mit dem Regelungsziel einer finanzierungsorientierten Hinzurechnung von Nutzungsentgelten zu bestimmen.

Besonders deutlich wird dies bei einer atypischen Lastenverteilung, d.h. wenn Aufwendungen, die nach der gesetzlichen Regelung (§ 535 Abs. 1 Satz 3 BGB)<sup>260</sup> bei kalkulatorischer Betrachtung vom Vermieter oder Verpächter zu tragen wären, – unter Reduzierung des Miet- oder Pachtzinses – vom Mieter oder Pächter übernommen werden.<sup>261</sup> Damit schließt sich die steuerliche Betrachtung an die Rechtsprechung zum Mieterschutz bei formularmäßiger Änderung der typischen Lastenverteilung an.<sup>262</sup> Die atypische Kostenverteilung wird von der Rechtsprechung des BGH als Teil des Entgelts für die Gebrauchsüberlassung qualifiziert,<sup>263</sup> wobei die sog. „Entgeltthese“ als Orientierung dient, der zufolge die Abwälzung von Vermieterpflichten auf den Mieter wirtschaftlich wie eine höhere Brutto-Miete wirkt.<sup>264</sup>

---

<sup>260</sup> Dazu zählen Grundsteuer, Anliegerbeiträge, Gebühren für Kanalisation, Müllabfuhr, Schornsteinreinigung, Beiträge zur Feuerversicherung, Hypotheken- und Grundschuldzinsen, vgl. *Häublein*, in Münchner Kommentar zum BGB, § 535 BGB Rz. 144.

<sup>261</sup> OFD NRW v. 2.9.2013 – G 1422 – 2013/0022, DB 2013, 2057 zu den Aufwendungen des Leasingnehmers für z.B. Instandhaltung, Instandsetzung und Versicherung des Leasinggegenstandes über die Lastenverteilung des BGB hinaus; BFH v. 27.11.1975 – IV R 192/71, BStBl. II 1976, 220.

<sup>262</sup> BGH v. 6.4.2005 – XII ZR 158/01, NZM 2005, 863.

<sup>263</sup> BGH v. 1.7.1987 – VIII AZR 9/86, MDR 1987, 927.

<sup>264</sup> Vgl. *Häublein*, in Münchner Kommentar zum BGB, § 535 BGB Rz. 118.

## **Typische** Lasten eines Miet- oder Pachtvertrags

- Betriebskosten wie Wasser, Strom und Heizung;
- gesetzliche Instandhaltungspflichten;
- Rekultivierung bei Abbau von Bodenschätzen.<sup>265</sup>

## **Atypische** Lasten eines Miet- oder Pachtvertrages<sup>266</sup>

- Gerade Aufwendungen für Instandhaltung, Instandsetzung und Versicherung des Nutzungsgegenstandes werden unter Ausschluss der Vertragsfreiheit für Hinzurechnungszwecke korrigierend zugeordnet.<sup>267</sup>
- Grundsteuer;
- Versicherungsprämien;
- Nebenkosten mit Servicecharakter (Wartungs- und Reinigungskosten, Müllbeseitigung, Hausmeister).<sup>268</sup>

Es bedarf keiner großen Phantasie, um zu erkennen, dass die Diskussionen mit der Betriebsprüfung über die gesetzliche Typisierung der Lastenverteilung kaum abschätzbaren Raum einnehmen können.

Sicherlich bestehen unmittelbare Ansatzpunkte, die **Formulierungsgleichheit** zwischen § 8 Nr. 7 GewStG a.F. und § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG zum Anlass für Parallelwertungen zu nehmen. Damit wäre die Lastenverteilung von Bedeutung. Bei den Überlegungen zu der hinzurechnungsrelevanten Lastenverteilung wird allerdings nicht berücksichtigt, dass der BFH sich ausdrücklich auf das Ziel des § 8 Nr. 7 GewStG a.F. bezogen hat, den „**Reinertrag**“ zu erfassen,<sup>269</sup> während die neue gesetzliche Konzeption sich auf die Erfassung von Finanzierungsanteilen stützt. Das BVerfG hatte die ratio des Gesetzes von § 8 Nr. 7 GewStG a.F. verdeutlicht, indem es die Bestandteile der Hinzurechnung der – neben den Miet- und Pachtzinsen selbst – in den Miet- und Pachtzinsen enthaltenen, bei einem Eigentümer nicht anfallenden

---

<sup>265</sup> BFH v. 21.6.2012 – IV R 54/09, BStBl. II 2012, 692.

<sup>266</sup> BFH v. 27.11.1975 – IV R 192/71, BStBl. II 1976, 220.

<sup>267</sup> OFD NRW v. 2.9.2013 – G 1422 – 2013/0022, DB 2013, 2057 zu Leasingraten.

<sup>268</sup> Vgl. *Boller/Franke*, BB 2012, 2920, 2925.

<sup>269</sup> BFH v. 21.6.2012 – IV R 54/09, BStBl. II 2012, 692; BFH v. 27.11.1975 – IV R 192/71, BStBl. II 1976, 220, Rz. 27; FG Hamburg v. 29.2.2012 – 1 K 138/10, EFG 2012, 960, Rz. 28, 154, BVerfG 1 BvL 8/12; *Hofmeister*, in Blümich, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 7 GewStG Rz. 601.

oder nicht abzugsfähigen Kosten dem Grunde und der Veranlassung nach dargelegt hat.<sup>270</sup>

- Zurechnungsgrund ist, dass der gemietete oder gepachtete Gegenstand im Betrieb des Mieters oder Pächters eingesetzt und dort letztlich der gesamte aus ihm erzielte Ertrag erwirtschaftet wird (einschließlich einer etwaigen Eigenkapitalverzinsung);
- etwaige Zinsen für eingesetztes Fremdkapital (diese Zinsen wären als Dauerschuldzinsen beim Mieter oder Pächter nicht abzugsfähig);
- vom Vermieter oder Verpächter zu tragende besondere Verwaltungskosten (z.B. Kosten für die Überwachung des Gutes, für die Zwischenlagerung und etwaige Transportkosten).

Bei der Fiktion eines Reinertrags, der noch dazu bei der Gegenpartei keiner entsprechenden gewerbesteuerlichen Belastung unterworfen ist, macht es durchaus Sinn, die für den Reinertrag maßgeblichen Kosten zu berücksichtigen. Bei einer **Finanzierungsbetrachtung** entfällt dieser Rechtsgrund wegen des offensichtlich fehlenden Bezugs zu einer Finanzierungskomponente.

Die wirtschaftliche Einordnung möglicher Entgeltkomponenten, die bei einer „normalen Lastenverteilung“ vom Vermieter (oder Leasinggeber) zu tragen wären, als „Miete/Pacht“ ist zivilrechtlich nachvollziehbar; es handelt sich jedoch um Lasten, die auch beim Vermieter laufende Kosten wären (Beispiele: Instandhaltung, Instandsetzung und Versicherung des Nutzungsgegenstandes). Finanzierungsbestandteile für die Nutzung des Anlagevermögens beinhalten diese Kosten daher gerade nicht.

Der Unterschied zwischen einer Finanzierungs- und einer Reinertragsbetrachtung wird besonders deutlich, wenn Investitionen in das Gebäude, die der Vermieter zu tragen hätte, zur Senkung der Miete selbst getragen werden. Hier liegen bereits eigene Finanzierungsaufwendungen des Mieters vor, und es wäre sachwidrig, die Miete wegen der atypischen Vertragsgestaltung um einen „ersparten Teil“ zu erhöhen. Die Finanzverwaltung ist nicht berechtigt, das Abzugsverbot für Nutzungsentgelte unter Kostenkorrekturgesichtspunkten auszuweiten. Soweit die von dem Mieter bzw. Pächter übernommenen Instandhaltungs- und Umbaukosten zu einem separaten Wirtschaftsgut führen, kommt es wohl ohnehin zu einer Umqualifikation der Mieten und Pach-

---

<sup>270</sup> BVerfG v. 29.8.1974 – 1 BvR 67/73, HFR 1974, 498.

ten in bilanzielle Abschreibungen, die keiner Hinzurechnung unterliegen.<sup>271</sup> Die Finanzverwaltung befasst sich mit dem umgekehrten Fall, in dem der Vermieter ein Gebäude einschließlich Einbauten vermietet; hier soll wegen der unterschiedlichen Hinzurechnungsquoten eine Schätzung vorgegeben werden, die sich an einer fiktiven Aufteilung in bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter orientiert.<sup>272</sup>

#### **f. Folgerungen für die Beurteilung einer typisierenden Korrektur**

Die typisierende Korrektur der Leistungsbestandteile nach Maßgabe der Lastenverteilung der Miet- und Pachtverhältnisse stößt bei Anwendung des Finanzierungsgedankens an ihre Grenzen. Es geht bei der gesetzlichen Neuregelung – wie oben dargestellt – nicht um die Ermittlung des objektiven Reinertrags mit der Folge einer verursachungsgerechten Verteilung zwischen den objektiv gewerbesteuerpflichtigen Betrieben (so die Zielsetzung der §§ 8 Nr. 7, 9 Nr. 4 GewStG a.F.), sondern um die Erfassung des mit der Nutzung fiktiv verbundenen Finanzierungsvorteils, den naturgemäß nur der Nutzende selbst haben kann. Kosten, die der Nutzer trägt, mögen bei der Ermittlung des Reinertrags zu berücksichtigen sein; sie sind bei einer Kontrolle der typisierenden Finanzierungsanteile (soweit eine solche Kontrolle überhaupt sachgerecht und zugelassen ist) außer Betracht zu lassen. Daher ist das Finanzamt im Rahmen der Gesetzesbindung nicht berechtigt, das Abzugsverbot für Nutzungsentgelte unter Kostenkorrekturgesichtspunkten auszuweiten. Art. 20 Abs. 3 GG setzt einer Erweiterung verfassungsrechtliche Eingriffsgrenzen.

### **6. Nutzungsketten (Kaskadeneffekt) – Saldierungsverbot**

Durch das Entfallen des Korrespondenzprinzips (Streichung der Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG a.F.) hat die Hinzurechnung die fiskalische Wirkung einer Erhöhung des Gesamt-Gewerbesteueraufkommens. Wie das nachfolgende Beispiel unter Abschn. V. 6. a. verdeutlicht, kann es bei „Überlassungsketten“ zu substanziellen Mehrbelastungen kommen. Das Prinzip der Einmalbesteuerung des für die gewerbliche Betätigung eingesetzten Fremdkapitals (Finanz- oder Sachmittel) hat keinen Vorrang.

---

<sup>271</sup> Vgl. *Boller/Franke*, BB 2012, 2920 [2925]; analog der Bauzeitzinsen – gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 13.

<sup>272</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 30; dazu *Boller/Franke*, BB 2012, 2920.

### a. Tendenz zur Sollertragsbesteuerung

Das gegenwärtige Verständnis der Finanzverwaltung von Hinzurechnungen kann bei bloßer Zwischenschaltung eines Mittlers (Durchleitung hinzurechnungsrelevanter Nutzungen und Überlassungen) zu einer Sollertragsbesteuerung (Mehrfacherfassung und Mehrfachbesteuerung) führen, da sich die Zusatzbelastung aus einem vermittelten Nutzungsverhältnis nicht auf den Saldo von Ertrag (des Nutzers) und Aufwand (des Eigentümers) aus der Nutzung bzw. Überlassung berechnet,<sup>273</sup> sondern allein auf den Aufwand bezogen wird. Immer dann, wenn Nutzungs- bzw. Überlassungsverhältnisse unter Einbindung weiterer gewerbsteuerlich relevanter Rechtspersonen erfolgen, kann aus einer „ökonomischen Null“ ein fiktiver Pflichtertrag werden (Beispiel Zwischenvermietung):

Eigentümer	Zwischen- nutzer 1	Zwischen- nutzer 2	Zwischen- nutzer 3	Endnutzer
Mietertrag 100	Mietaufwand 100			
	Mietertrag 100	Mietaufwand 100		
		Mietertrag 100	Mietaufwand 100	
			Mietertrag 100	Mietaufwand 100
Ertrag 100	Ertrag 0	Ertrag 0	Ertrag 0	Ertrag -100
	Hinzurech- nung 12,5	Hinzurech- nung 12,5	Hinzurech- nung 12,5	Hinzurech- nung 12,5
Gewerbe- ertrag 100	Gewerbe- ertrag 12,5	Gewerbe- ertrag 12,5	Gewerbe- ertrag 12,5	Gewerbe- ertrag -87,5
Gewerbe- steuer 16,8	Gewerbe- steuer 2,1	Gewerbe- steuer 2,1	Gewerbe- steuer 2,1	Gewerbe- steuer 0
Ergebnis 83,2	Ergebnis -2,1	Ergebnis -2,1	Ergebnis -2,1	Ergebnis -100

<sup>273</sup> Z.B. wie beim Zinssaldo nach § 4h EStG.

Das Gesamtgewerbesteueraufkommen würde ohne einen Zwischenertrag um jeweils 2,1 erhöht. Die objektive Ertragskraft der „Gewerbebetriebe“ der Zwischennutzer 1 bis 3 ist bei identischen Nutzungskonditionen offensichtlich nicht berührt.

Eigentümer	Zwischen- nutzer 1	Zwischen- nutzer 2	Zwischen- nutzer 3	Endnutzer
Mietertrag 100	Mietaufwand 100			
	Mietertrag 102,5	Mietaufwand 102,5		
		Mietertrag 105,1	Mietaufwand 105,1	
			Mietertrag 107,7	Mietaufwand 107,7
Ertrag 100	Ertrag 2,5	Ertrag 2,6	Ertrag 2,6	Ertrag -107,7
	Hinzurech- nung 12,5	Hinzurech- nung 12,8	Hinzurech- nung 13,1	Hinzurech- nung 13,5
Gewerbe- ertrag 100	Gewerbe- ertrag 15	Gewerbe- ertrag 15,4	Gewerbe- ertrag 15,7	Gewerbe- ertrag -94,2
Gewerbe- steuer 16,8	Gewerbe- steuer 2,5	Gewerbe- steuer 2,6	Gewerbe- steuer 2,7	Gewerbe- steuer 0
Ergebnis 83,2	Ergebnis 0	Ergebnis 0	Ergebnis 0	Ergebnis -107,7

Zur Sicherung der wirtschaftlichen Neutralität müssten die Zwischennutzer Gewinnaufschläge vereinbaren – mit der Folge der Verlagerung der Gewerbesteuerbelastung auf den Endnutzer.

## **b. Nutzungsketten bei Wirtschaftsgütern**

Da die Mehrfachnutzung eines Vermögensgegenstandes in einer arbeitsteiligen Wirtschaft und unterschiedlichen Wertschöpfungsketten geradezu zwangsläufig ist, hat sich die Hinzurechnung für Nutzungsentgelte von einer Sicherungs- und Verteilungsnorm zu einer gewerbesteuerbegründenden Norm entwickelt, wenn das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut nicht aus dem gewerbesteuerlich unbeachtlichen (Privat-)Bereich stammt. Nut-

zungsketten haben sich damit zu einem Hinzurechnungsproblem entwickelt, da es nicht nur Doppel-, sondern auch Mehrfachbelastungen geben kann. Eine – wenn nicht **die** – wesentliche neue Belastungswirkung ergibt sich damit aus Weitervermietungs- oder Überlassungsfällen.

Jede Nutzungskette besteht aus der Nutzungsüberlassung durch den Eigentümer, der Nutzung der Berechtigung des Mittlers und einer tatsächlichen Nutzung des Besitzers und Nutzers. Die Nutzungsberechtigung des Besitzmittlers ergibt sich aus einer bloßen vertraglichen Rechtsposition; der notwendige Besitz an der Sache ist durch ein Verfügungsrecht ersetzt. Ohne eine entsprechende Rechtsposition erfasst das Gebrauchsrecht nicht die wirtschaftliche Verwertung und die Nutzungsüberlassung ist unzulässig (§§ 540 Abs. 1 Satz 1, 589 Abs. 1 BGB). Die tatsächliche „Benutzung“ eines Wirtschaftsgutes setzt also eine aus dem tatsächlichen Besitz der Sache resultierende Verwertung voraus.

Die Finanzverwaltung schließt eine Saldierung von Mietaufwendungen und Erträgen aus;<sup>274</sup> obgleich im Falle einer Weitervermietung die Überlassung einer vertraglichen Rechtsposition im Vordergrund steht, ohne zwischen verschiedenen Alternativen der Vermietung zu unterscheiden (§§ 549, 549a BGB a.F., § 553 BGB).<sup>275</sup> Die Nutzung einer Rechtsposition aus einem Mietvertrag ist der unmittelbaren Gebrauchsnutzung des Wirtschaftsgutes nicht gleichzusetzen. Wenn zu § 8 Nr. 7 GewStG a.F. das Ziel einer gewerbesteuerlichen Einmal erfassung der Nutzungsentgelte eine Gleichstellung von Nutzungsbeziehung und Rechtsposition rechtfertigte, kann der wirtschaftliche Charakter der Nutzung eine Rechtsposition für die Finanzierungsüberlegungen des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG nicht aufrechterhalten. Die Fiktion des Anlagevermögens sowie die Eigenkapitalfinanzierung können bei Fällen der bloßen Weiterüberlassung keinen hinreichenden Ansatzpunkt haben.

Für die gewerbliche Weitervermietung kann die wirtschaftliche Verwertung des Nutzungsrechtes noch eine gewisse Rechtfertigung für sich in Anspruch

---

<sup>274</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 29a, 40.

<sup>275</sup> FG Münster v. 22.8.2012 – 10 K 4664/10 G, EFG 2012, 2231 (Rev. I R 70/12); Nieders. FG v. 7.7.2011 – 10 K 78/10, EFG 2011, 2100 (Rev. Unzulässig BFH v. 30.4.2013 – IV R 38/11, BFH/NV 2013, 1117); *Sarrazin*, in *Lenski/Steinberg*, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG Rz. 23a; *Mohr*, in *Bergemann/Wingler* § 8 GewStG Rz. 283 ff.

nehmen;<sup>276</sup> im Fall einer unentgeltlichen (margenfreien) Weitervermietung bzw. -verpachtung fehlt es allerdings an einem geeigneten Ansatzpunkt für die Fiktion der „Nutzung des Anlagevermögens“.

Sicherlich gibt es für die unentgeltliche Weitervermietung außerordentlich strenge Ansätze, die aus dem sog. „Ausschließlichkeitsgebot“ des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG resultieren.<sup>277</sup> Eine erweiternde Analogie dieser ertragslosen Nutzungsüberlassung ist jedoch nicht sachgerecht. Allein die Fiktion des Anlagevermögens basiert bereits auf einer betrieblichen Integration in das Unternehmen des Steuerpflichtigen und damit auf einer Gewinnerzielungskomponente. Soweit die bloße Zwischenvermietung nicht eigenbetrieblichen Interessen dient, sondern auf außerbetrieblichen Erwägungen beruht (z.B. Anforderung des Vermieters, Unmöglichkeit der Umstellung der Nutzungsbeziehung bei Betriebsänderung, Zentralisierung der Vertragsbeziehungen zur Sicherung der Einheitlichkeit), fehlt es bereits an der Hinzurechnungsvoraussetzung. Die **fremdnützige Untervermietung** ist handelsrechtlich als Aufwendersersatz des Untermieters gegenüber dem Hauptmieter zu qualifizieren. Es erscheint konstruiert, dass die rechtliche Qualifikation der Nutzungsüberlassung und die zivilrechtliche Vereinbarung (Vertragskette oder Vertragskommission) über die Frage der Hinzurechnung entscheiden:

- Hauptanmietung und Untervermietung im eigenen Namen auf eigene Rechnung;
- Hauptanmietung im eigenen Namen für fremde Rechnung des Untermieters.

Es mag betriebliche Gründe geben, eine unentgeltliche Weiterleitung des Nutzungsrechtes zu arrangieren; diese Umstände sind zu akzeptieren, soweit und solange nicht verkappte Mehrleistungen des Nutzers aus anderen Rechtsgründen als Kompensation betrachtet werden müssen (z.B. Überpreise auf gelieferte Waren, Gewährung unangemessener Rabatte).

Eine Leistungskommission, bei der der Zwischenvermieter im eigenen (vertraglichen) Rahmen auftritt und wirtschaftlich für die Rechnung des Letzt-

---

<sup>276</sup> FG Münster v. 22.8.2012 – 10 K 4664/10 G, EFG 2012, 2231 (Rev. I R 70/12); FG Köln v. 27.10.2010 – 9 K 1022/10, EFG 2011, 561 (Rev. IV R 55/10 – das Verfahren ist wegen BvL 8/12 ausgesetzt); FG Berlin-Brandenburg v. 30.1.2013 – 12 K 12197/10, EFG 2013, 1062 (Rev. I R 21/13) zu der gewerblichen Zwischenvermietung von Hotelimmobilien und Inventar.

<sup>277</sup> FG des Saarlandes v. 8.11.2012 – 1 K 1284/10, EFG 2013, 385; *Roser*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 144 GewStG.

nutzers handelt, würde die steuerliche Einkommenswirkung vermeiden und damit auch keinen Hinzurechnungstatbestand auslösen.

### c. Rechteüberlassung – Durchleitungsrechte („Überlassungsketten“)

Die Frage der „Durchleitungsrechte“ wird wegen der bloßen Nutzung einer Rechtsposition als „reiner Vertriebsvertrag“ qualifiziert,<sup>278</sup> wodurch klar wird, dass die tatsächliche Nutzung des Rechts der Verwertung einer etwaig insoweit bestehenden Rechtsposition nicht gleichzusetzen ist. Die Voraussetzung ist eng, da ein „**Ausschließlichkeits- oder Veränderungsgebot**“ vorgegeben wird – das Recht muss ausschließlich dazu berechtigen, die Rechte Dritten zu überlassen.<sup>279</sup> Die Ausnahme ist zudem auf „Lizenzen“ begrenzt und erfasst sonstige schuldrechtliche Vereinbarungen – ohne jeden erkennbaren Grund – nicht. Die Nutzung eines Rechts setzt offenbar die unmittelbare Verwertung des Wertes des betreffenden Rechts voraus und insoweit scheint der Gesetzgeber eine „Stoffgleichheit“ zwischen dem genutzten Recht und dem hinzurechnungspflichtigen Entgelt für zwingend anzusehen.<sup>280</sup>

Soweit die Lizenz daher auch eine eigene Nutzung zulässt, wird die Hinzurechnung vollen Umfangs gefordert, obgleich sich die Frage einer Aufteilung geradezu aufdrängen würde,<sup>281</sup> besonders, wenn man die „nahezu ungebremste Aufteilungswut“ der Finanzverwaltung bei der Ermittlung von hinzuzurechnenden Entgelten (vgl. Abschn. V. 1.) entsprechend anwenden würde.

### d. Nutzungsverbrauch

Die Nutzungsketten weisen die Besonderheit auf, dass sich das Nutzungsrecht (an Wirtschaftsgütern und Rechten) durch die Letztnutzung „verbraucht“; für die „Zwischennutzer“ ist der wirtschaftliche Wert der Nutzungsbeziehung auf die Wertschöpfung (Marge) reduziert. Das eigene Nutzungsrecht

---

<sup>278</sup> BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 80; gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 40 bis 42.

<sup>279</sup> Gleichlautender Erlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 40; *Keß*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG Rz. 11.

<sup>280</sup> So auch *Ritzer*, DStR 2008, 1612, der auf „abgeleitet“ abstellt.

<sup>281</sup> Dazu *Keß*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG Rz. 11; *Ritzer*, DStR 2008, 1409; *Franke/Gageur*, BB 2008, 1704.

der „Zwischennutzer“ ist vertraglich verdrängt und abgegolten. Die gesetzliche Voraussetzung der „Benutzung“ ist nicht erfüllt (vgl. Abschn. V. 2. a.).

#### e. Folgerungen für Nutzungsketten

Die Nutzungskette löst eine erhebliche Zusatzbelastung aus, da sie zu einer Sollertragsbesteuerung (bzw. Mehrfachbesteuerung) führt und damit in die Vertragsbeziehung erheblich eingreift. Die Vertragspartner sind zur Vermeidung steuerlicher Zusatzbelastungen auf eine Weitergabe des Steuernachteils auf den einzelnen Vertragsstufen angewiesen. Wenn man die Zielsetzung der Erfassung der Verstärkung der Unternehmenssubstanz in den Vordergrund stellt, kann auf eine Saldobetrachtung nicht verzichtet werden. Bei Nutzungsketten, die nachweislich nur einen Nutzungsvorteil, nicht aber die Nutzung selbst begründen, fehlt es an jeder Erhöhung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Unternehmens und damit an der verfassungsrechtlich gebotenen Rechtfertigung für eine Steuer auf der Grundlage des objektiven Nettoprinzips (Art. 3 Abs. 1 GG).

Die steuerlichen Wirkungen von Kaskadeneffekten werden als Folge des objektiven Nettoprinzips in anderen Steuergesetzen grundsätzlich zu Gunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt:<sup>282</sup>

- Vermeidung der mehrfachen Entlastung: § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG a.F.,<sup>283</sup> § 4h Abs. 2 Satz 5 EStG;<sup>284</sup> § 13b Abs. 2 Nr. 3<sup>285</sup> und 4a ErbStG;<sup>286</sup> § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 8 KStG;<sup>287</sup> § 8 Nr. 10 GewStG;<sup>288</sup>

---

<sup>282</sup> Offengelassen zu § 8b Abs. 3 GewStG bei BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, FR 2010, 1141, Rz. 95.

<sup>283</sup> BMF v. 15.12.1994 – IV B 7 – S 2742a – 63/94, BStBl. I 1995, 25, Rz. 89; *Kessler/Düll*, DB 2005, 462.

<sup>284</sup> *Förster*, in Gosch, Kommentar zum KStG, Exkurs § 4h EStG, Rz. 114.

<sup>285</sup> *Schley*, GmbHR 2013, 348.

<sup>286</sup> *Manneck*, ErbStB 2013, 343.

<sup>287</sup> *Roser*, EStB 2010, 265.

<sup>288</sup> *Roser*, in Lenski/Steinberg, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 10 GewStG Rz. 3.

- Vermeidung der mehrfachen Belastung: § 8b Abs. 1 KStG;<sup>289</sup> Abschn. 81 Abs. 1 und 1a VStR 1986/1989;<sup>290</sup> § 4 Nr. 9a UStG;<sup>291</sup> Organschaft im alten Allphasenumsatzsteuerrecht.<sup>292</sup>

Die Vermeidung der Mehrfach-Be- und Entlastung ist als ein Systemprinzip anzusehen. Die Nettobetrachtung der Nutzungsentgelte erscheint hiernach geboten. Konsequenterweise wird bei Nutzungsketten innerhalb der gewerbesteuerlichen Organschaft eine Hinzurechnung ausgeschlossen.<sup>293</sup>

Weshalb die Nutzungsweiterüberlassung (z.B. Untervermietung oder Unterverpachtung) nicht zumindest auf die Verwertung einer (gesicherten) Rechtsstellung des Vertragspartners begrenzt werden kann und damit wegen der fehlenden Stoffgleichheit zwischen dem Entgelt und der hinzurechnungspflichtigen Nutzungsbeziehung die gesetzlichen Voraussetzungen der Hinzurechnung entfallen sind, entzieht sich einer sachgerechten Beurteilung. Die Nutzungsweiterüberlassung bezieht sich zudem auf eine vertragliche Rechtsstellung und insoweit kann die Spezialität des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG keine Verdrängungswirkung haben; § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG wäre sogar das speziellere Gesetz.

## **7. Steuerbegründende (überschießende) Wirkungen bei Auslandssachverhalten (Territorialitätsprinzip; Vergleich zu § 9 Nr. 3 GewStG)**

Die Streichung des Korrespondenzprinzips in § 9 Nr. 4 GewStG a.F. ist die Ursache einer besonderen Belastungswirkung bei Auslandssachverhalten. Deutsche Unternehmen werden mit der Gewerbesteuer aus der Hinzurechnung auch dann belastet, wenn sich die geschäftlichen Grundlagen im Aus-

---

<sup>289</sup> *Gosch*, in *Gosch*, Kommentar zum KStG, § 8b KStG, Rz. 1.

<sup>290</sup> BFH v. 20.9.2000 – II R 61/98, GmbHR 2001, 448, der die Regelung zur Vermeidung eines Kaskadeneffekts als rechtlich geboten ansah; BFH v. 26.1.2000 – II R 15/97, GmbHR 2000, 630.

<sup>291</sup> *Beiser*, UR 1999, 49 (Vermeidung der Aufschaukelung von Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer).

<sup>292</sup> Dazu *Grune/Mönckendieck*, UR 2012, 541.

<sup>293</sup> *Sarrazin*, in *Lenski/Steinberg*, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG, Rz. 33; *Schmitter*, in *Frotscher/Maas*, Kommentar zum GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 100; zu § 8 Nr. 1 GewStG auch FG Köln v. 11.4.2013 – 13 K 1911/08, EFG 2013, 1422 (Rev. I R 30/13).

land befinden und damit der territorialen Wirkung der Gewerbesteuer grundsätzlich entzogen sind.

Berücksichtigt man die Zielsetzung der Bundesregierung 2013 auf der Grundlage des Koalitionsvertrages der CDU/CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode (S. 91), ein Korrespondenzprinzip für die Sicherung einer angemessenen Besteuerung von Lizenzerträgen einzuführen, bekäme möglicherweise auch die gewerbesteuerliche Korrespondenz neuen Aufwind.

### **a. Grundsystem des Inlandsbezugs**

Soweit die für die Nutzung zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgüter nicht in Deutschland belegen sind und soweit die für die Nutzung maßgeblichen Rechte weder in Deutschland entstanden, gesichert noch registriert sind, stellt sich die Frage der Rechtfertigung der quotalen Hinzurechnung der betreffenden Nutzungsentgelte. Die Nutzung der Wirtschaftsgüter und Rechte durch den tatsächlichen Eigentümer oder Rechtsinhaber selbst ist naturgemäß außerhalb jeder gewerbesteuerlichen Relevanz, wenn es am Bezug zu einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte fehlt. Durch die Nutzungsüberlassung an einen inländischen Gewerbebetrieb hingegen werden diese Nutzungsentgelte quotale gewerbesteuerpflichtig, soweit und solange die Hinzurechnung auch die ins Ausland gezahlten Nutzungsentgelte erfasst.

Eine sach- und systemgerechte Klärung der Hinzurechnung ist in diesen Auslandsfällen unverzichtbar, da die gewerbesteuerliche Hinzurechnung für Inlandsbetriebe eine erhebliche Mehrbelastung bewirkt und damit die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen im Vergleich zu Auslandsunternehmen mit demselben Nutzungskonzept wesentlich mindert. Natürlich muss stets beachtet werden, ob eine insoweit notwendige Sonderbetrachtung der ausländischen Nutzungsbeziehungen inländischer Unternehmen eine EU-relevante Beihilfe nach Art. 107 f. AEUV darstellen könnte, wenn sie in einem Ausschluss der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung resultierte. Eine systemgerechte Korrektur würde indes keinen Sondervorteil inländischer Unternehmen auslösen, sie wäre eine sachgerechte Anpassung auf der Grundlage des gesetzlichen Referenzsystems.<sup>294</sup>

---

<sup>294</sup> Vgl. EU-Kommission IP/09/1601 v. 28.10.2009 zu dem umgekehrten Fall Begünstigung spanischer Unternehmen bei der Übernahme nichtspanischer EU-Unternehmen.

Das maßgebliche Referenzsystem ergibt sich aus dem GewStG selbst. Das Objekt „Gewerbebetrieb“ soll allein den im Inland belegenen Gewerbebetrieb umfassen (Inlands- oder Territorialprinzip, § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Das Abgrenzungsmerkmal des Steuerobjekts kollidiert zwar mit dem Leistungsfähigkeitsgedanken auf der Grundlage des Welteinkommens, die Begrenzung auf das Inland ist aber den besonderen Rechtfertigungsgrundlagen und Systemprinzipien der Gewerbesteuer geschuldet. Eine unionsrechtlich begründete Durchbrechung der territorialen Begrenzung für die Berücksichtigung EU-bezogener definitiver Betriebsstättenverluste<sup>295</sup> trägt den insoweit maßgeblichen „overruling principles“ der EU Rechnung und muss nicht in das System der Gewerbesteuer unmittelbar eingebettet sein. Die Begrenzung der Gewerbesteuer auf das Inland ist bislang hinreichend ausgeprägt, um als auslegungsrelevante Systemscheidung bezeichnet werden zu können:

- Ausgrenzung von Gewinnen und Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 GewStG) und ausländischen Mitunternehmenschaften (§§ 8 Nr. 8, 9 Nr. 2 GewStG);
- Zumindest lückenhafte Ausgrenzung ausländischer Kapitalgesellschaften (§§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 7 GewStG);
- Ausschluss der Anrechnung ausländischer Steuern für Zwecke der Gewerbesteuer<sup>296</sup> und Ausgrenzung ausländischer Steuern aus der Gewinnermittlung (§ 8 Nr. 12 GewStG).

Die Ausgrenzung der Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten nach § 9 Nr. 3 GewStG hat nach herrschender Meinung nur deklaratorische Bedeutung.<sup>297</sup>

## **b. Einordnung von Auslandsnutzungen in das Systemumfeld der Hinzurechnung**

Auch ins Ausland zu entrichtende Mieten, Pachten und Nutzungsentgelte werden zweifelsfrei bei der Ermittlung des Gewerbeertrags als Betriebsausgaben berücksichtigt. Daher kommt das in der quotalen Hinzurechnung liegende Abzugsverbot auch hier zum Tragen. Das Inlandsprinzip steht einer

---

<sup>295</sup> BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, FR 2010, 896.

<sup>296</sup> § 34c EStG gilt nur für die Einkommensteuer, über § 26 KStG wird § 34c EStG für Zwecke der Körperschaftsteuer „importiert“, für die Gewerbesteuer fehlt eine Regelung.

<sup>297</sup> Statt aller *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, Kommentar zum GewStG, § 9 Nr. 3 GewStG Rz. 2.

Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für im Ausland belegene Wirtschaftsgüter zunächst nicht entgegen.

Dennoch bestehen erhebliche Bedenken, denn die Hinzurechnung der Mieten, Pachten und Nutzungsentgelte basiert auf der gesetzliche **Fiktion**, dass der Steuerpflichtige **eigenes Anlagevermögen** nutzt und die entsprechenden Aufwendungen wirtschaftlich einen Finanzierungsanteil enthalten, der die Erwerbskosten abbildet. Das Gesetz legt der Besteuerung eine konkrete Annahme zugrunde, die der Rechtfertigung des (effektiven) Abzugsverbots dient.

Es erscheint nun inkonsequent, nur die Fiktion selbst als die Besteuerung erhöhende Annahme zugrunde zu legen, ohne die steuerlichen Folgen dieser Fiktion (des eigenen Anlagevermögens) hinreichend und umfassend zu berücksichtigen. Würde der Steuerpflichtige nämlich im Ausland belegenes, eigenes Anlagevermögen einsetzen, würde dies den Steuerfolgen einer Hinzurechnung entgegenstehen:

- die in den Doppelbesteuerungsabkommen seitens Deutschland vereinbarte Freistellung für im Ausland belegenes Immobilienvermögen (Art. 6, 23 OECD-Musterabkommen), für ausländische Betriebsstätten (Art. 7, 23 OECD-Musterabkommen) und für ausländische Geschäftsleitungs-betriebsstätten der im internationalen Verkehr eingesetzten Schiffe (Art. 8, 23 OECD-MA);
- die (deklaratorische) Gewinnausgrenzung nach § 9 Nr. 3 GewStG.

Fiktives im Ausland belegenes Anlagevermögen eines Unternehmens, das in einen betrieblichen Nutzungszusammenhang und damit die unternehmerische Aktivität selbst integriert wird, kann es ohne die **Folge einer fiktiven Betriebsstätte** nicht geben. Die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte nach den Grundsätzen des AOA verstärkt den Ansatz einer notwendigen Gesamtbetrachtung.

Soweit der Gesetzgeber eine Fiktionsbetrachtung zur Grundlage einer Belastungsentscheidung macht, gibt es keinen Anhaltspunkt für eine Begrenzung auf Teilaspekte. § 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG zumindest zieht aus der Selbständigkeitsfiktion einer Betriebsstätte auch die Konsequenz einer „anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung“.

Es ist nicht erkennbar, weshalb die notwendige Gesamtfiktion auf eine „Teilfiktion I“ (= fiktives Anlagevermögen) begrenzt wird und die notwendige „Teilfiktion II“ (= Zuordnung des ausländischen Anlagevermögens zu einer

fiktiven Betriebsstätte) nicht ebenfalls konsequent und folgerichtig umgesetzt wird. Die Fiktion einer Betriebsstätte ist dem geltenden Recht zudem nicht fremd.<sup>298</sup>

Auch unter Berücksichtigung der Aufhebung des Korrespondenzprinzips des § 9 Nr. 4 GewStG kann eine Erweiterung der deutschen Gewerbesteuer auf fiktive Auslandsbetriebsstätten nicht begründet werden – auch wenn dieser Aspekt bei den bisherigen Diskussionen unberücksichtigt bleibt.

### **c. Bedeutung des Territorialitätsprinzips**

Das gewerbsteuerliche Territorialitätsprinzip darf nicht unterschätzt werden. Es wird gesetzlich nicht nur durch § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG besonders betont („soweit er im Inland betrieben wird“), es ist die notwendige Folge des Objektsteuerprinzips und der Rechtfertigungsgrundsätze der Gewerbesteuer. Die fehlende Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer betont die lokale Abgrenzung. Soweit ein Betrieb – wenn auch nur fiktiv – nicht im Inland betrieben wird, wird keine sachliche Gewerbsteuerpflicht begründet.

Berücksichtigt man die Wirkung der Hinzurechnungstatbestände als partielles Abzugsverbot von Nutzungsaufwendungen (vgl. Abschn. IV. 2.), wird die notwendige Freistellung des fiktiven Betriebsstättenergebnisses mittelbar begrenzt.

### **d. Folgerungen für die Nutzung im Ausland belegener Vermögensteile**

Die Hinzurechnung von Nutzungsentgelten für im Ausland belegene Vermögensteile verstößt gegen das Gebot der Folgerichtigkeit der Umsetzung der typisierenden Fiktionsvorgabe des § 8 Nr. 1 Buchst. e und f GewStG, da mit der Fiktion eines ausländischen Anlagevermögens die fiktive Betriebsstättenfreistellung nach DBA bzw. Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG zur Anwendung kommen muss. Unterstellt man, dass die Nutzungserträge Teil eines fiktiven Betriebs im Ausland wären, müsste die gesetzliche Fiktionsbetrachtung zu folgender Betrachtung führen:

---

<sup>298</sup> BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398; BFH v.12.6.2013 – I R 47/12, IStR 2013, 876.

- Eliminierung des Nutzungsentgelts: Das in Deutschland angesetzte Nutzungsentgelt wäre der ausländischen fiktiven Betriebsstätte zuzuordnen – mit der Folge einer steuerpflichtigen Erhöhung des Inlandsgewinns;
- Zurechnung des fiktiven Betriebsstättenergebnisses: Der Saldo des Betriebsstättenergebnisses (Erträge aus der Nutzung abzgl. Kosten der Nutzungsüberlassung) wäre nach § 9 Nr. 3 GewStG zu kürzen oder nach Art. 7 OECD-MA freizustellen – mit der Folge einer steuerfreien Erhöhung des freizustellenden Betriebsstättengewinns.

Ogleich diese Fiktion nur eine gewerbsteuerliche Fiktion ist, verdeutlicht die Betrachtung der steuerlichen Konsequenzen, dass die gewerbsteuerliche Hinzurechnung unzulässig in das insoweit maßgebliche Referenzsystem eingreift und Besteuerungseffekte entgegen der Territorialitätsbetrachtung importiert.

## **VI. Vorschläge für eine sachgerechte Weiterentwicklung (de lege ferenda)**

Die Analyse des geltenden Rechts zeigt einige Ansätze, die überzogenen Überlegungen zur Anwendung des § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG im Wege der Auslegung zu korrigieren. Dennoch bleiben Bedenken, ob die gewerbsteuerliche Grundkonzeption einer sachgerechten und folgerichtigen Besteuerung dient. Gerade die aus der substanzsteuerbezogenen Betrachtung resultierenden überschießenden Besteuerungsfolgen bedürfen einer Korrektur. Entsprechend müsste ein möglicher Vorschlag einer Neuregelung eine möglichst zweifelsfreie Regelungskonzeption aufweisen.

Das Grundkonzept der Hinzurechnung würde hiernach folgende Grundprinzipien beachten:

- (1) Die mit der gesetzlichen Pauschalierung verfolgte Vereinfachung gebietet eine Bezugnahme auf die vertraglich vereinbarte Nutzungsbeziehung.
- (2) Das verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit fordert eine Saldobetrachtung, die auch Kaskadeneffekte eliminiert.
- (3) Pauschalierte Hinzurechnungen müssen – wie Schätzungen – eine realitätsgerechte Betrachtung sicherstellen; insoweit muss zumindest

hinsichtlich des Nutzungszusammenhangs eine Escape-Klausel vorgesehen werden.

- (4) Die Folgerungen einer Fiktion dürfen nicht zu systemwidrigen Konsequenzen führen; dem Territorialitätsprinzip ist insoweit Vorrang einzuräumen.

Insgesamt scheint es notwendig, die Hinzurechnungskonzeption zu überarbeiten – wenn denn aus politischen Erwägungen am Gedanken (einer gegenwärtig nicht nachweisbaren Stabilisierungsfunktion) von substanzbezogenen Besteuerungsgrundlagen festgehalten werden muss.

Buchstabe d und e:

- (i) *Klarstellung der Zielsetzung: Pauschalierung von Finanzierungsanteilen;*
- (ii) *Bezugsgröße: vertraglich vereinbartes Nutzungsentgelt für die Benutzung von Wirtschaftsgütern, die bei einem gedachten Erwerb Anlagevermögen des Nutzers wären;*
- (iii) *Sicherung der Widerspruchsfreiheit: Nachweis möglich, dass die Anschaffung des Wirtschaftsgutes dem Unternehmenskonzept des Steuerpflichtigen entgegenstehen würde;*
- (iv) *Vermeidung des Kaskadeneffekts: Aufwendungen für die Nutzungsbeurteilung sind als Minderung des Nutzungsentgelts zu berücksichtigen;*
- (v) *Sicherung des Territorialitätsprinzips: Die Fiktion von Anlagevermögen greift nicht, wenn das Anlagevermögen einem Gewerbebetrieb zuzurechnen wäre, der nicht im Inland betrieben wird.*

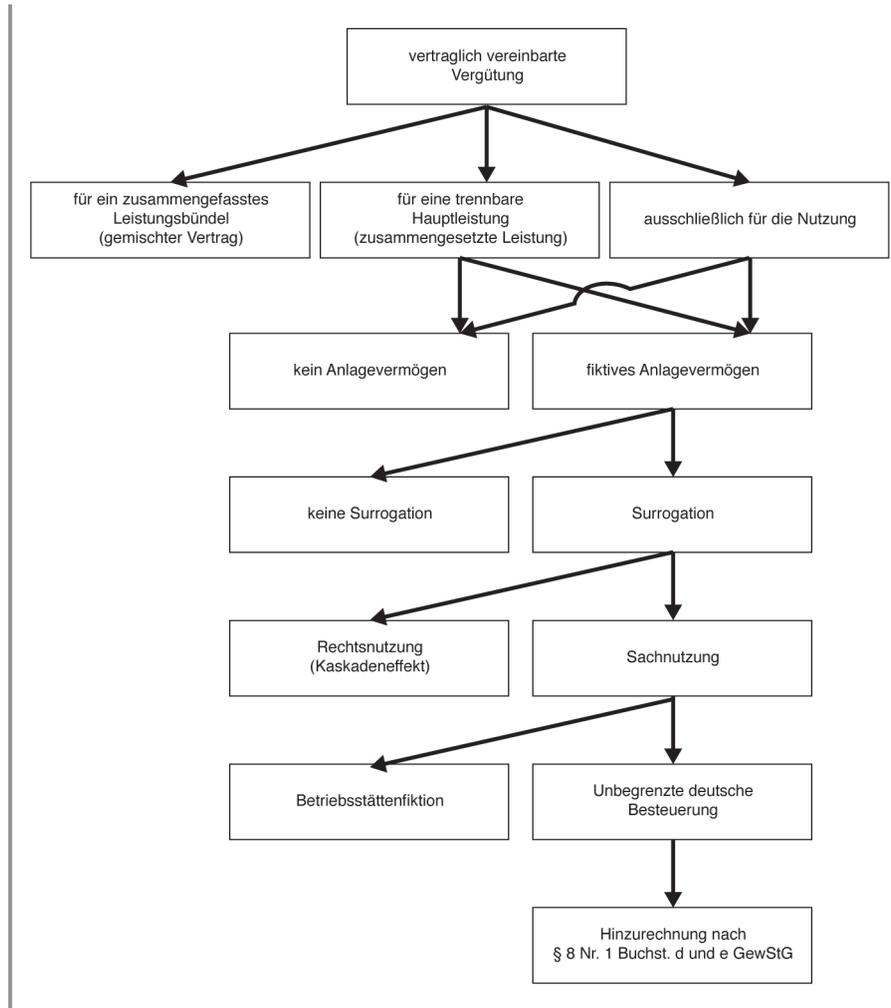
Buchstabe f:

- (i) *Klarstellung der Zielsetzung: Schaffung einer gewerbesteuerlichen Begrenzung für Lizenzen;*
- (ii) *Bezugsgröße: vertraglich vereinbartes Nutzungsentgelt für die zeitlich befristete Überlassung von geschützten Rechten;*
- (iii) *Vermeidung des Kaskadeneffekts: Aufwendungen für die Nutzungsbeurteilung sind als Minderung des Nutzungsentgelts zu berücksichtigen.*

## VII. Anhang

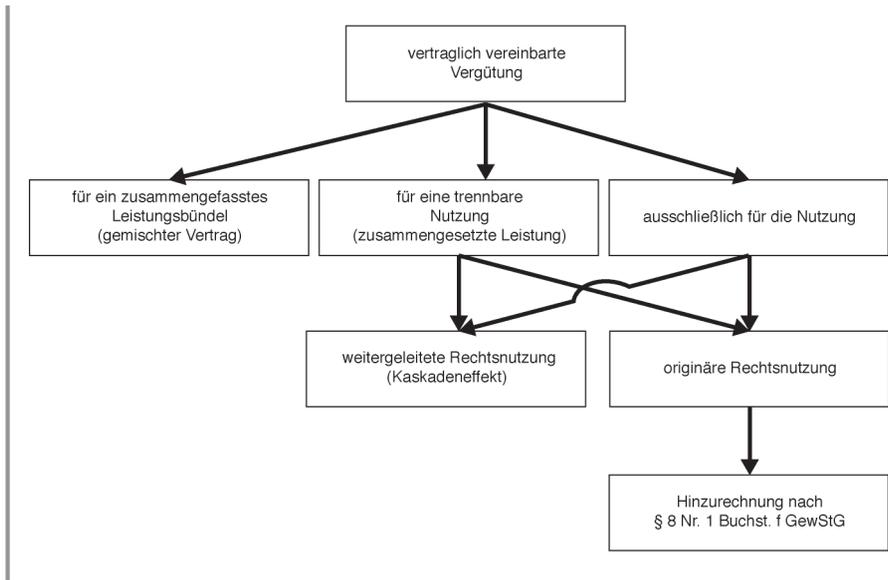
### Anlage 1

Vorschlag Prüfdiagramm Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG (de lege lata)



## Anlage 2

Vorschlag für ein Prüfdiagramm der Rechtenutzung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (de lege lata)



## VIII. Literaturhinweise

*Boller/Franke*, Praxisprobleme bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen, BB 2012, 2920

*Dorenkamp*, Die Mär von der Gewerbesteuerverstetigung durch Hinzurechnungen – Warum die Feuerwehr auch ohne § 8 Nr. 1 GewStG ausrücken kann, in Festschrift für Joachim Lang, 2011, 781

*Franke/Gageur*, Zweifelsfragen und Anmerkungen zu den gleich lautenden Ländererlassen zu § 8 Nr. 1 GewStG, BB 2008, 1704

*Fratz*, Gewerbesteuerhinzurechnungen bei Logistikleistungen, DStR 2011, 1551

*Geberth*, Die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer – steuerunsystematisch und verzichtbar, DStR 2011, 151

*Gerritsen/Matheis*, Zur gewerbsteuerlichen Behandlung von Messekosten, DStR 2013, 236

*Hartmann*, Bestandsschutz für die Gewerbesteuer, BB 2008, 2490

*Hey*, Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, DStR Beihefter 2009, 109

*Kämper*, „Eurowings“: EU-Rechtsverstöße bei der gewstl. Hinzurechnungsbesteuerung, dem AStG und der Gesellschafterfremdfinanzierung!, FR 2001, 665

*Kohlhaas*, Das fiktive Anlagevermögen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG, DStR 2014, 296

*Kohlhaas*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnung bei kurzfristiger/gelegentlicher Anmietung, StBW 2012, 308

*Kohlhaas*, Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen gem. § 8 Nr. 1e) GewStG bei kurzfristiger Anmietung?, FR 2011, 800

*Kohlhaas*, Erhöhen alle Miet- und Pachtzinsen den Gewerbeertrag?, FR 2009, 381

*Mohr*, Praxisprobleme bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung, DStR 2013, 1580

*Ritzer*, Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG, DStR 2013, 558

*Ritzer*, Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1

GewStG i.d.F. des UntStRefG 2008, DStR 2008, 1613

*Saller*, Gewerbesteuerpflicht bei der Anmietung von Fahrzeugkränen mit Bedienungspersonal – Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG, DStR 2013, 1158

*Selder*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Gewerbesteuer als Objektsteuer, FR 2014, 174

*Scheffler*, Hinzurechnung von Leasingraten nach der Unternehmensteuerreform 2008: Verlust des Leasingvorteils und Verzerrungen durch Pauschalierung, BB 2007, 874

*Schöneborn*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnung für die befristete Überlassung von Rechten, NWB Nr. 36 v. 3.9.2012, 2952

*Schraut/Sillich*, Entgelte für Taxi- oder Busflächen zu Werbezwecken im Rahmen der Gewerbesteuer hinzuzurechnen? BB 2013, 217





## ifst-Schriften 2014 / 2013 / 2012

### 2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –

### 2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht
- Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011
- Nr. 489 v. *Wartenberg/Hey/Wiegard/Eilers/Lenk/Simon*, Steuerpolitik im Wahlkampf, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013
- Nr. 490 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis
- Nr. 491 *Koblenzer/Günther*, Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

Nr. 492 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –

Nr. 493 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2013 – Entwicklung der Steuerhebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2013 gegenüber 2012 –

## 2012

Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer

Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa

Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012

Nr. 481 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung

Nr. 482 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft

Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung