Urteil vom 04. Juni 2014, I R 21/13

Grundsätzlich kein Gewerbesteuererlass bei gewerblicher Zwischenverpachtung

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, AO § 163, AO § 227, FGO § 102, GewStDV § 19 Abs 3 Nr 4, GG Art 14 Abs 1 S 1, GG Art 14 Abs 2 S 2, GG Art 12 Abs 1, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 29. Januar 2013, Az: 12 K 12197/10

Leitsätze

Die Besteuerungsfolgen, die aus der Hinzurechnung der Mieten und Pachten für weitervermietete oder -verpachtete Immobilien zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 i.d.F. des UntStRefG 2008 resultieren, entsprechen im Regelfall den gesetzgeberischen Wertungen und rechtfertigen daher grundsätzlich keinen Erlass der Gewerbesteuer wegen sachlicher Unbilligkeit.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob eine abweichende Steuerfestsetzung oder ein Steuererlass gemäß §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) vorzunehmen ist, weil die auf der Hinzurechnung gezahlter Pachtzinsen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) und des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --GewStG 2002 n.F.-- beruhende Besteuerung zu unbilligen Ergebnissen führt.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, pachtete von einem Dritten für zunächst 20 Jahre zwei Hotels. Diese betrieb sie allerdings nicht selbst, sondern überließ die Gebäude einem anderen Unternehmen im Wege der Unterpacht zur Nutzung. Aus ihrer Tätigkeit als Zwischenverpächterin erzielte sie im Streitjahr 2008 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 105.395 €. Die Körperschaftsteuer wurde zunächst auf 15.809 € und schließlich in Folge eines Verlustrücktrags aus 2009 auf 0 € festgesetzt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) u.a. Hinzurechnungen wegen geleisteter Pachtzahlungen in Höhe von 522.790 € und setzte schließlich den Gewerbesteuermessbetrag mit 21.927,50 € und die Gewerbesteuer mit 89.901,70 € fest. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ebenso erfolglos wie der parallel gestellte und ebenfalls im Einspruchsverfahren weiter verfolgte Antrag, die Gewerbe- und Körperschaftsteuer 2008 aus Billigkeitsgründen abweichend auf insgesamt 67.000 € festzusetzen bzw. in Höhe von 39.579 € zu erlassen. Während das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg mit dem angegriffenen Urteil die gegen den Gewerbesteuermessbescheid gerichtete Anfechtungsklage als unbegründet abwies, gab es dem im Wege der Verpflichtungsklage verfolgten Billigkeitsbegehren teilweise statt. Das Urteil vom 30. Januar 2013 12 K 12197/10 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1062 abgedruckt.

3 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung des § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. §§ 163, 227 AO. Das FG habe zu Unrecht einen Ermessensfehler beanstandet. Die Steuererhebung bei den von der streitigen Hinzurechnungsvorschrift besonders betroffenen gewerblichen Zwischenvermietern oder -verpächtern sei nicht sachlich unbillig.

4 Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil, soweit es die Verpflichtung zur Neubescheidung des Erlassantrages ausspricht, aufzuheben und die Verpflichtungsklage abzuweisen.

5 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

6 Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur teilweisen Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Verpflichtungsklage. Die Entscheidung des FG verletzt § 102 FGO. Das FA hat den Billigkeitsantrag der Klägerin ermessensfehlerfrei abgelehnt.

8 1. Nach § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Unter denselben Voraussetzungen können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise erlassen werden (§ 227 AO). Die Entscheidung über den Erlass von Steuern i.S. der §§ 163, 227 AO ist eine Ermessensentscheidung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juni 1991 V R 102/86, BFH/NV 1992, 787).

9 Soweit die Behörden ermächtigt sind, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, hat sich die gerichtliche Prüfung darauf zu beschränken, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (§ 102 FGO).

10 Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (Senatsurteil vom 21. Oktober 2009 I R 112/08, BFH/NV 2010, 606, m.w.N.).

11 2. Bei Beachtung dieser Grundsätze hätte das FG der Klage nicht teilweise stattgeben dürfen. Denn die Besteuerung der Klägerin läuft den Wertungen des Gesetzgebers nicht zuwider. Persönliche Unbilligkeitsgründe sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

12 a) Bei den Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG 2002 n.F. handelt es sich der Sache nach um Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen (vgl. nur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 13. Mai 1969 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1; Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 21), die dazu führen können, dass im Falle eines niedrigen körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns oder eines Verlusts Gewerbesteuer zu zahlen ist, die den körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn aufzehrt oder im Falle des Verlusts sogar die Vermögenssubstanz des Unternehmens angreift. Es handelt sich hierbei um eine Belastungsfolge, die im gesetzgeberischen Konzept einer ertragsorientierten Objektsteuer (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, m.w.N.) angelegt ist. Wäre der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass die beschriebenen Hinzurechnungsfolgen nicht hinnehmbar sind, dann hätte es nahe gelegen, der Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags lediglich den nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Gewinn zugrunde zu legen und auf Hinzurechnungen und Kürzungen generell zu verzichten. Dies hätte dem Prinzip der Gewerbesteuer als Objektsteuer aber widersprochen (BFH-Urteil vom 5. Juli 1973 IV R 215/71, BFHE 110, 50, BStBl II 1973, 739). Die durch die Hinzurechnungen bewirkten Besteuerungsfolgen entsprechen damit im Regelfall den gesetzgeberischen Wertungen und können nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung grundsätzlich keinen Erlass der Gewerbesteuer wegen sachlicher Unbilligkeit rechtfertigen (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. August 1977 VII B 40/77, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1978, 70; BFH-Urteile in BFHE 110, 50, BStBl II 1973, 739; vom 21. April 1977 IV R 161-162/75, BFHE 122, 141, BStBl II 1977, 512, zur Substanzbesteuerung durch Erhebung der Lohnsummensteuer; BFH-Beschluss vom 5. April 2005 IV B 96/03, BFH/NV 2005, 1564).

13 An dieser Rechtsprechung ist auch für die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 geschaffene Rechtslage festzuhalten. Mit diesem Gesetz wurden die den Steuertypus prägenden Hinzurechnungen zwar strukturell vereinheitlicht und ausgebaut (Senatsbeschluss vom 16. Oktober 2012 I B 128/12, BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30; BTDrucks 16/4841, 79). Was die Problematik der drohenden Substanzbesteuerung angeht, ist aber eine grundsätzliche Änderung der Rechtslage, die Einfluss auf die Anwendung der §§ 163, 227 AO haben könnte, nicht eingetreten. Dies gilt insbesondere auch für den neu geschaffenen Hinzurechnungstatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. Auch dieser Tatbestand dient der Verwirklichung des Objektsteuerprinzips und kann, wie die anderen Hinzurechnungen, in ertragsschwachen Phasen eines Unternehmens zur Substanzbesteuerung führen.

14 b) Losgelöst von den Umständen des konkreten Einzelfalls kann die Tätigkeit als gewerblicher Zwischenvermieter als solche nicht zu einem Steuererlass wegen sachlicher Unbilligkeit führen. Der Senat hat in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes erwogen, ob die Sonderkonstellation gewerblicher Zwischenvermieter ggf. durch einen Billigkeitserweis zu bewältigen ist (Senatsbeschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30). Diese Überlegung ist dahin zu präzisieren, dass die Besonderheiten, die diese Tätigkeit objektiv prägen, für sich genommen nicht geeignet sind, eine hohe Gewerbesteuerbelastung als sachlich unbillig bewerten zu können. Es müssen daher weitere konkrete Umstände hinzutreten, die nach Lage des einzelnen Falls zu besonderen Besteuerungshärten führen.

15 aa) Gewerbliche Zwischenvermieter --also Steuerpflichtige, deren unternehmerische Tätigkeit sich im Wesentlichen auf die Tätigkeit des An- und Weitervermietens von Immobilien beschränkt-- sind im Wesentlichen aus zwei Gründen besonderen Belastungen durch die Hinzurechnungsvorschriften ausgesetzt. Zum einen unterliegt nach ihrem Geschäftsmodell der wesentliche Teil ihrer betrieblichen Aufwendungen, gewissermaßen ihr gesamter "Wareneinsatz", durch die Hinzurechnung der gezahlten Grundstücksmieten oder -pachten (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F.) einer Abzugsbeschränkung. Zum anderen lassen die besonderen Verhältnisse ihres Marktes häufig keine auskömmlichen Gewinne zu (niedrige Margen, allgemein steigende Mietpreise beeinflussen die Einnahmen- und Ausgabenseite gleichermaßen u.ä., vgl. Grünwald/Friz, Deutsches Steuerrecht 2012, 2106). Damit unterscheiden sich gewerbliche Zwischenvermieter im Kern aber nicht von solchen anderen Betrieben, die mit hohem Fremdkapitaleinsatz arbeiten und ertragsschwach sind. Alle Unternehmen, die ihre Geschäftstätigkeit zum wesentlichen Teil --z.B. mit Schulden i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG 2002 n.F.-- fremdfinanzieren und höhere Preise und damit höhere Gewinne auf ihrem Markt nicht durchsetzen können, werden von den verschiedenen Hinzurechnungstatbeständen empfindlich getroffen (vgl. Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 22). Auch die Ertragsschwäche dieser Unternehmen ist selbstverständlich nicht Folge eines "freiwilligen Gewinnverzichts", sondern beruht regelmäßig auf den speziellen Strukturen des jeweiligen Marktes und den dort herrschenden konjunkturellen Verhältnissen, die im Ergebnis der Durchsetzung nennenswert höherer Gewinnmargen oder der Senkung der Kosten entgegenstehen. Die Situation speziell der Klägerin stellt sich im Vergleich zu einem Verlustbetrieb sogar deutlich günstiger dar, weil die langfristig angelegten Pachtverträge immerhin zu einem dauerhaften "Rohgewinn" führen. Die Anwendung der Hinzurechnungsvorschriften und der etwaige Erlass von auf deren Anwendung beruhenden Steuern können auf die vielfältigen Gewinneinflussfaktoren grundsätzlich keine Rücksicht nehmen. Die aus der Kombination von Ertragsschwäche und Hinzurechnungshöhe resultierenden besonderen Gewerbesteuerlasten sind bei einer Objektsteuer unvermeidlich angelegt und grundsätzlich nicht durch einen Billigkeitserlass zu korrigieren.

16 Eine Sonderstellung der gewerblichen Zwischenvermietung kann schließlich entgegen der Auffassung des FG auch nicht daraus hergeleitet werden, dass der Gesetzgeber für Leasinggesellschaften mit § 19 Abs. 3 Nr. 4 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV 2002) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74; jetzt § 19 Abs. 4 GewStDV 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010, BGBl I 2010, 386, BStBl I 2010, 334) eine spezielle Begünstigungsnorm geschaffen hat. Denn diese beruht darauf, dass Leasinggesellschaften --im Unterschied zu gewerblichen Zwischenvermietern-- der eingeschränkten Kreditaufsicht unterworfen wurden und sie bei der Finanzierung von Unternehmensinvestitionen im Wettbewerb mit Kreditinstituten stehen, die ebenfalls der Aufsicht unterliegen und von Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG 2002 n.F. weitgehend verschont werden (zu Einzelheiten vgl. BTDrucks 16/11108, 32; Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 102a und 105).

17 bb) Damit sind entgegen der Auffassung des FG auch bei gewerblichen Zwischenvermietern Billigkeitsmaßnahmen nicht schon wegen dieser besonderen Art der Geschäftstätigkeit, sondern nur nach Lage des einzelnen Falls (vgl. Wortlaut der §§ 163, 227 AO) anhand der von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zu erwägen. Unter dem vorliegend streitigen Aspekt der Unbilligkeit besteht die Besonderheit der gewerblichen Zwischenvermietung demnach allein darin, dass der Inhaber des Betriebs wegen seiner hohen Hinzurechnungsbelastung diese allgemein geltenden Kriterien in seinem konkreten Einzelfall möglicherweise eher erfüllen wird als ein anderer Unternehmer.

18 Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Steuererlass im Einzelfall geboten, wenn die Gewerbesteuer bei einer über mehrere Jahre andauernden Verlustperiode nicht aus dem Ertrag des Unternehmens, sondern aus dessen Substanz geleistet werden muss und dies im Zusammenwirken mit anderen Steuerarten zu existenzgefährdenden oder existenzvernichtenden Härten führt (vgl. BVerfG-Entscheidung vom 21. Dezember 1966 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54; BVerfG-Beschluss vom 1. Juni 1978 1 BvR 364/78, HFR 1978, 340, jeweils zur Substanzbesteuerung durch Erhebung der Lohnsummensteuer; BFH-Urteile in BFHE 110, 50, BStBl II 1973, 739; in

BFHE 122, 141, BStBl II 1977, 512; BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 1564; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 5. April 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, zur Milderung von Typisierungshärten durch Erlass von Steuern im Einzelfall). Dieser Rechtsprechung schließt sich der Senat an. Ob und unter welchen einzelnen Voraussetzungen ein Billigkeitserlass zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung auch dann geboten sein kann, wenn kontinuierlich erzielte Gewinne jeweils durch die Gewerbesteuer aufgezehrt werden, bedarf keiner Entscheidung, weil ein solcher Fall vorliegend nicht zur Beurteilung ansteht (s. nachfolgend unter II.2.c der Gründe dieses Urteils). Ein Billigkeitserlass scheidet jedenfalls dann aus, wenn ein Unternehmen in einem einzelnen Jahr einen Verlust oder nur einen geringen Gewinn erwirtschaftet und in Folge von Hinzurechnungen --oder anderer ertragsunabhängiger gewerbesteuerrechtlicher Elemente (z.B. Lohnsummensteuer)-- trotz Verlusts überhaupt Gewerbesteuer zahlen muss oder die Zahllast die Höhe des Gewinns übersteigt. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist die Besteuerung in einem solchen Fall nicht unverhältnismäßig und verstößt deshalb weder gegen die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes --GG--) noch die Berufsfreiheit (Art. 12 GG; BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 26, 1; BVerfG-Beschluss in HFR 1978, 340; BFH-Urteile in BFHE 110, 50, BStBl II 1973, 739, und in BFHE 122, 141, BStBl II 1977, 512). Wollte man dies anders sehen und einen Gewerbesteuererlass bereits bei einer punktuellen Substanzbesteuerung als verfassungsrechtlich geboten erachten, dann müsste der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer unter faktischem Verzicht auf Hinzurechnungen und andere objektsteuertypische Elemente den ertragsteuerlichen Gewinn zur alleinigen Richtgröße erheben. Die Entscheidung des BVerfG, wonach die Gewerbesteuer als solche in ihrer Grundstruktur (ertragsorientierte Objektsteuer) und herkömmlichen Ausgestaltung verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1), wäre damit obsolet. Auch der von der Klägerin während des Billigkeitsverfahrens ins Feld geführte Halbteilungsgrundsatz, wonach die Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung auf 50 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu beschränken sei, gebietet einen Teilerlass der Gewerbesteuer nicht, weil sich aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 GG keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ("Halbteilungsgrundsatz") ableiten lässt (BVerfG-Beschluss vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97). Gibt es eine solche Grenze aber nicht, dann kann sie auch kein Maßstab für eine Billigkeitsentscheidung sein.

19 c) Die Ablehnung des Erlassantrages durch das FA ist danach nicht zu beanstanden. Eine sachliche Unbilligkeit der Besteuerung ist nicht gegeben. Die Klägerin befand sich nicht in einer anhaltenden Verlustphase. Sie erzielte vielmehr einen namhaften Gewinn, der nahezu ausreichte, um die Gewerbe- und Körperschaftsteuer des Streitjahres --selbst ohne Berücksichtigung des Verlustrücktrags aus dem Jahr 2009 und den dadurch bewirkten Wegfall der Körperschaftsteuerbelastung-- zahlen zu können. Eine Existenzgefährdung wurde im Antrag lediglich pauschal behauptet, aber nicht substantiiert dargelegt. Ferner ist nicht geltend gemacht, dass die vom FG festgestellte vorzeitige Beendigung der Verpachtung zur Jahresmitte 2009 etwas mit der damaligen Steuerrechtslage zu tun hatte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de