

# Urteil vom 11. Dezember 2018, III R 23/16

## Gewerbsteuerliche Hinzurechnung bei Leasing

ECLI:DE:BFH:2018:U.111218.IIR23.16.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst a, GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 35b Abs 2 S 2, GewStDV § 19 Abs 4, GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 11. April 2016, Az: 6 K 3007/15

## Leitsätze

1. Die Hinzurechnung verausgabter Leasingraten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG findet auch bei der Refinanzierung von Leasinggeschäften statt (sog. Doppelstockmodell) .
2. § 19 Abs. 4 GewStDV findet auf den in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteil keine Anwendung. Bei der Hinzurechnung der Leasingraten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG handelt es sich weder um Entgelte für Schulden noch ihnen gleichgestellte Beträge nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG .
3. Der festgesetzte (negative) Gewerbeertrag im Gewerbeermessbescheid hat gemäß § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010 Bindungswirkung für den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 12. April 2016 6 K 3007/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die in Leasingraten enthaltenen Zinsanteile gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d des Gewerbebesteuergesetzes (GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, hat sich auf das operative Leasinggeschäft mit Endkunden spezialisiert. Zum Zwecke der Refinanzierung veräußert sie die Leasinggüter an eine weitere Leasinggesellschaft und least diese dann zurück, um sie an die Endkunden weiter zu verleasen (sog. Doppelstockmodell). Die Klägerin ist ein Finanzdienstleistungsinstitut i.S. des § 1 Abs. 1a des Kreditwesengesetzes (KWG).
- 3 Im Rahmen der Veranlagung wurde entsprechend den vorliegenden Steuererklärungen für die streitigen Jahre 2009 bis 2011 die Vorschrift des § 19 Abs. 4 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) mit der Folge angewandt, dass die in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteile gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG nicht dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet wurden. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--).
- 4 Nach einer Betriebsprüfung erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter dem Datum 24. Februar 2014 jeweils gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des

vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2009, 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011. Darin nahm er eine Hinzurechnung der Leasingraten gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG in Höhe von jeweils 20 % aus 19.644.882 € (2009), 17.779.338 € (2010) sowie 16.299.843 € (2011) vor. Mit den ebenfalls am 24. Februar 2014 geänderten Bescheiden über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009, 2010 und 2011 wurde der Gewerbesteuermessbetrag jeweils auf 0 € festgesetzt.

- 5 Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 24. September 2015 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, die von der Klägerin an die Leasinggesellschaft gezahlten Leasingraten seien nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG bei der Ermittlung ihres Gewerbeertrags zuzurechnen, da sie als Leasingnehmerin weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin der Leasinggegenstände geworden sei. Das in § 19 Abs. 4 GewStDV geregelte Gewerbesteuerprivileg sei nicht anzuwenden, da nach dessen Wortlaut der Anwendungsbereich auf "Entgelte für Schulden und den Entgelten gleichgestellten Beträgen" beschränkt sei; hierzu zählten nur die Entgelte, die nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG als Entgelte für Schulden überhaupt einer Hinzurechnung unterlägen. § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV nehme Hinzurechnungsbeträge nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG nicht von der Hinzurechnung aus. Zwar hätten Leasingraten immer auch Finanzierungscharakter. Der Gesetzgeber ordne aber die Überlassung von Wirtschaftsgütern im Wege des Leasings den Miet- und Pachtverhältnissen zu.
- 6 Die Klage blieb mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1533 veröffentlichten Gründen erfolglos.
- 7 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG sei auf das im Streitfall vorliegende Durchleitungsmietverhältnis nicht anwendbar. Sie habe die Wirtschaftsgüter zu dem ausschließlichen Zweck geleast, diese an den Endkunden weiter zu verleasen. Der in den Leasingraten enthaltene Zinsanteil könne allenfalls als Entgelt für Schulden oder diesen gleichgestellte Beträge nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG angesehen werden, welcher aber im Rahmen des § 19 Abs. 4 GewStDV nicht anwendbar sei. Sie sei unstreitig ein Finanzdienstleistungsunternehmen i.S. des § 1 Abs. 1a KWG. Das Bankenprivileg gemäß § 19 GewStDV sei mit Einführung des Abs. 4 auf Finanzdienstleistungsunternehmen wie Leasinggesellschaften erweitert worden. Die im Rahmen des sog. Doppelstockmodells als Mittel zur Refinanzierung von der Klägerin aufgewendeten Leasingraten seien unmittelbar auf die Finanzdienstleistungen der Klägerin entfallen (Wettbewerbsneutralität). Im Übrigen sei § 19 Abs. 4 GewStDV erweiternd auszulegen, um der gewollten Gleichstellung von Kreditinstituten und Leasinggesellschaften gerecht zu werden. Bei den "den Entgelten gleichgestellten Beträgen" i.S. des § 19 Abs. 1 GewStDV sei davon auszugehen, dass damit insgesamt auf die Finanzierungsbestandteile des § 8 Nr. 1 GewStG abgestellt werde. Gleichgestellte Beträge seien insoweit auch die Finanzierungsanteile aus Miet-, Pacht- und Leasingraten, soweit sie in unmittelbarem Zusammenhang mit den Finanzierungsleistungen stünden. Aus § 19 Abs. 4 GewStDV komme auch der Wille des Gesetzgebers hinreichend konkret zum Ausdruck, Kreditinstitute und Leasinggesellschaften im Hinblick auf ihre Geschäftstätigkeit, die Finanzierung von Unternehmensinvestitionen, gleichzustellen.
- 8 Die Klägerin beantragt,
  1. das angefochtene Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 12. April 2016 6 K 3007/15 aufzuheben,
  2. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2009 vom 24. Februar 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. September 2015 abzuändern und den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf 4.057.976 € festzustellen,den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2010 vom 24. Februar 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. September 2015 abzuändern und den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf 4.404.575 € festzustellen,  
den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2011 vom 24. Februar 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. September 2015 abzuändern und den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf 4.202.324 € festzustellen.
- 9 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die angefochtenen Bescheide über die Feststellung der vortragsfähigen Verluste auf den 31. Dezember 2009 (s. Punkt 2.), 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011 (s. Punkt 3.) sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 11** 1. Der Senat legt den Revisionsantrag dahin aus, dass die Klägerin sich im Revisionsverfahren ausschließlich gegen die Rechtmäßigkeit der Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2009, 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011 wendet. Die Klägerin hat zwar mit Schriftsatz vom 13. Mai 2016 unbeschränkt Revision eingelegt. Der Streitgegenstand des Revisionsverfahrens wird aber durch den Revisionsantrag im Zusammenhang mit dem Revisionsbegehren bestimmt (Senatsurteil vom 16. Mai 2013 III R 58/11, BFH/NV 2014, 145, Rz 11). In der Revisionsbegründung wurde indes das in erster Instanz noch verfolgte Begehren, auch die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2009 bis 2011 zu ändern, nicht weiter thematisiert. Die Klägerin hat weder für die Bescheide über die Gewerbesteuermessbescheide 2009 bis 2011 Anträge gestellt noch ist sie in der Revisionsbegründung --trotz Hinweis des FA-- darauf eingegangen, ob die Klage zu Recht als unzulässig abgewiesen wurde.
- 12** 2. Das FA hat zu Recht in dem angefochtenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2009 eine Hinzurechnung der Leasingraten gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG in Höhe von 20 % aus 19.644.882 € vorgenommen.
- 13** a) Nach dieser Vorschrift wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet ein Viertel der Summe aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich der Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt.
- 14** Leasingraten sind nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) ausdrücklich in die Hinzurechnung in § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einbezogen worden. Sie sind nach dem Wortlaut der Norm dann hinzuzurechnen, wenn das Wirtschaftsgut, für das die Leasingraten gezahlt werden, im Eigentum eines Dritten steht. In diesen Fällen ist das Leasing mit der Pacht oder Miete vergleichbar.
- 15** b) Die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung liegen vor.
- 16** aa) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) standen die geleaste Gegenstände, für die die Klägerin die Leasingraten gezahlt hat, im Eigentum eines Dritten, der Leasinggesellschaft.
- 17** bb) Darüber hinaus liegt eine "Benutzung" der geleaste Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auch dann vor, wenn diese Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften an eine weitere Person verleast oder vermietet werden (vgl. zur Zwischenvermietung Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Dezember 2016 IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722, Rz 19). Entgegen der Auffassung der Klägerin lassen sich dem Gesetz keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, bei Leasing im sog. Doppelstockmodell Ausnahmen zu machen. Der Wortlaut ist eindeutig. Hätte der Gesetzgeber auch für "durchgeleitete" Leasinggüter eine Ausnahme von der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG machen wollen, hätte es nahegelegen, sie in der Gesetzesbegründung mit aufzuzählen und diese Ausnahme ausdrücklich in den Gesetzeswortlaut aufzunehmen, wie er es in der mit § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG gleichzeitig geschaffenen Ausnahmeregelung für Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen, getan hat. Danach ist auf das Leasing und die Benutzung beim ersten Leasingnehmer abzustellen, das weitere Schicksal der geleaste Sache ist nicht von Bedeutung (vgl. zur Zwischenvermietung BFH-Urteil vom 4. Juni 2014 I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 12).
- 18** c) Eine Hinzurechnung entfällt auch nicht nach § 19 Abs. 4 GewStDV.
- 19** Hiernach unterbleibt unter bestimmten Voraussetzungen bei Finanzdienstleistungsinstituten i.S. des § 1 Abs. 1a KWG eine Hinzurechnung von Entgelten für Schulden und ihnen gleichgestellten Beträgen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.

- 20** aa) Zwar ist die Klägerin ein Finanzdienstleistungsunternehmen i.S. des § 1 Abs. 1a Nr. 10 KWG. Bei der Hinzurechnung der Leasingraten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG handelt es sich aber weder um Entgelte für Schulden noch ihnen gleichgestellte Beträge nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.
- 21** bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist § 19 Abs. 4 GewStDV nicht dahingehend erweiternd auszulegen, dass das hierin enthaltene Gewerbesteuerprivileg alle Finanzierungsbestandteile der in § 8 Nr. 1 GewStG geregelten Hinzurechnungsvorschriften umfassen soll.
- 22** (1) Die Auslegung eines Gesetzes orientiert sich an dem in ihm zum Ausdruck kommenden objektivierten Willen des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Bestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist (ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH-Urteil vom 11. Juli 2018 XI R 33/16, BFHE 262, 114, Rz 42, m.w.N.). Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes dagegen nur ausnahmsweise möglich, wenn nämlich die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (BFH-Urteil vom 28. Januar 2015 VIII R 13/13, BFHE 249, 125, BStBl II 2015, 393, Rz 24). Die für die Auslegung von Gesetzen geltenden Maßstäbe finden für die Auslegung einer Rechtsverordnung entsprechende Anwendung, allerdings mit dem Unterschied, dass die Verordnung vorrangig unter Berücksichtigung von Inhalt, Zweck und Umfang der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage auszulegen ist (BFH-Urteil vom 29. März 2001 IV R 49/99, BFHE 195, 257, BStBl II 2001, 437).
- 23** (2) § 19 Abs. 4 GewStDV beruht auf der Verordnungsermächtigung des § 35c Nr. 2 Buchst. f GewStG (Buchst. f eingefügt durch das Jahressteuergesetz --JStG-- 2009 vom 19. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74). Danach wird die Bundesregierung nur ermächtigt, durch Rechtsverordnung eine Vorschrift über die Beschränkung der "Hinzurechnung von Entgelten für Schulden und ihnen gleichgestellte Beträge (§ 8 Nr. 1 Buchstabe a)" bei bestimmten Finanzdienstleistungsinstituten zu erlassen. Der Verordnungsgeber ist an die ihm durch Art. 80 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes gezogenen Grenzen gebunden. Er darf nur in den Grenzen der ihm erteilten Ermächtigung handeln.
- 24** Eine entsprechende Regelung, von einer Hinzurechnung des in den Leasingraten enthaltenen Finanzierungsanteils abzusehen, fehlt sowohl in § 35c Nr. 2 Buchst. f GewStG als auch in § 19 Abs. 4 GewStDV.
- 25** Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 änderte das GewStG dahingehend, dass auf Ebene des Leasingnehmers der Zinsanteil aus Mieten, Pachten und Leasingraten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen ist (§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG). Zugleich mussten Leasinggesellschaften die Zinsen für ihre Refinanzierung bei der Gewerbesteuer nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG hinzurechnen.
- 26** Bei kreditfinanzierten Investitionen unterblieb hingegen eine derartige Doppelbelastung durch die Freistellung des Kreditgebers nach § 19 GewStDV. Der Gesetzgeber hat mit dem Jahressteuergesetz 2009 in BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74, § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und Buchst. f GewStG und § 19 GewStDV geändert. Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (StEUVUmsG) vom 8. April 2010 (BGBl I 2010, 386) wurde in § 19 GewStDV ein neuer Absatz 4 angefügt, der hinsichtlich seines Satzes 1 erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden war (§ 36 Abs. 3 Satz 2 GewStDV i.d.F. des StEUVUmsG). Obwohl der Gesetzgeber mit dem UntStRefG 2008 die Hinzurechnung von Leasingraten in § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG ausdrücklich aufgenommen hatte, unterblieb in den nachfolgenden Regelungen in § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f GewStG und § 19 Abs. 4 GewStDV eine Ausdehnung des Bankenprivilegs auf Leasingraten. Die gewerbesteuerliche Erleichterung war --so der Gesetzeswortlaut in § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f GewStG-- beschränkt auf den Ausschluss der "Hinzurechnung von Entgelten für Schulden und ihnen gleichgestellte Beträge (§ 8 Nummer 1 Buchstabe a) bei Finanzdienstleistungsinstituten". Damit sollten Leasinggeber bei ihrer Refinanzierung nicht schlechter gestellt werden als Kreditinstitute. Bei Kreditinstituten ist aber eine Hinzurechnung nur hinsichtlich der Entgelte für Schulden und ihnen gleichgestellter Beträge nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG ausgeschlossen. Eine darüber hinausgehende Begünstigung ist weder den Gesetzesmaterialien noch dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen. Da sich die Verordnung in den Grenzen ihrer Ermächtigungsnorm halten muss, ist auch eine erweiternde Auslegung des § 19 Abs. 4 GewStDV nicht möglich.
- 27** Wenn sich das Gewerbesteuerprivileg (§ 19 Abs. 4 GewStDV) bei Leasing im sog. Doppelstockmodell letztlich nur für die (Besitz-)Leasinggesellschaft als vorteilhaft erweist und nicht auch für die von der (Betriebs-)Leasinggesellschaft gezahlten Leasingraten gilt, liegt dies an der von ihr selbst gewählten Gestaltung. Es spielt für die Tatbestandsverwirklichung auch keine Rolle, welche gewerbesteuerlichen Rechtsfolgen sich auf den Ebenen der

Besitzgesellschaft, der Betriebsgesellschaft oder des End-Leasingnehmers ergeben. Das betrifft die Ermittlung der Erträge anderer Gewerbebetriebe.

- 28** 3. Soweit die Klägerin eine Änderung der Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011 begehrt, ist die Revision schon deshalb unbegründet, weil eine Änderung der Bescheide gemäß § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG ausscheidet.
- 29** a) Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend. Die Vorschrift gilt erstmals für Verluste, für die nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Verlustfeststellung abgegeben wurde (§ 36 Abs. 10 Satz 1 GewStG a.F.), im Streitfall somit für die Verlustfeststellungen auf den 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011. Damit ist der (negative) Gewerbeertrag für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den Schluss des Erhebungszeitraums (hier: auf den 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011) im Sinne einer "inhaltlichen Bindung" maßgebend (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2016 I R 79/15, BFHE 256, 199, Rz 9), so dass im Feststellungsverfahren der Gewinn/ Verlust aus Gewerbebetrieb nicht eigenständig zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752, Rz 20).
- 30** b) Im Streitfall kommt daher eine Änderung der Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2010 und 31. Dezember 2011 nicht in Betracht. Die gegen die Klägerin ergangenen Bescheide vom 24. Februar 2014 sind bestandskräftig.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

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