

## **Finanzgericht Münster,**

### **Urteil vom 20.07.2018 - 4 K 493/17 G**

#### **Tenor:**

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2008 vom 4.12.2012, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.1.2017, wird in der Weise geändert, dass die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1 Buchstabe d) GewStG) um 1.288.257,83 EUR gekürzt wird.

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2009 vom 4.12.2012, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.1.2017, wird in der Weise geändert, dass die Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1 Buchstabe d) GewStG) um 1.618.064,44 EUR gekürzt wird.

Der Beklagte hat die festzusetzenden Beträge zu errechnen und das Ergebnis der Neuberechnung mitzuteilen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

#### **Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten über die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen gemäß § 8 Nr. 1 lit. d) des Gewerbesteuergesetzes (GewStG).

Die Klägerin betreibt ein Bauunternehmen. Sie zahlte in den Streitjahren Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten (im Folgenden nur Mietzinsen) für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von insgesamt 1.288.257,83 EUR (2008) und 1.618.064,44 EUR (2009). Die gemieteten bzw. geleasteten Wirtschaftsgüter waren allesamt auf bzw. für Baustellen der Klägerin im Einsatz.

Die Klägerin unterhielt in den Streitjahren sowohl solche Baustellen, die sie im selben Jahr begann und beendete, als auch solche Baustellen, die sie zwar in einem der Streitjahre begann, aber frühestens erst im Folgejahr fertigstellte und für die sie deshalb zum Bilanzstichtag 31.12.2008 bzw. 31.12.2009 eine Aktivierung als unfertiges Erzeugnis mit den Herstellungskosten vornahm. Ferner hatte die Klägerin einige in 2007 begonnene Baustellen zum 31.12.2007 als unfertige Erzeugnisse aktiviert, die sie in 2008 fertigstellte.

Für die Gewerbesteuer rechnete die Klägerin Mietzinsen in Höhe von 294.916 EUR (2008) und in Höhe von 302.458 EUR (2009) hinzu. Die übrigen Mietzahlungen in Höhe von 993.341,83 EUR (2008) und von 1.315.606,44 EUR (2009) rechnete die Klägerin hingegen nicht hinzu.

Die Gewerbesteuermessbescheide für 2008 und 2009 ergingen erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Betriebsprüfung übernahm der Beklagte die Ansicht des Betriebsprüfers, dass alle Mietzahlungen hinzuzurechnen seien. Auf die Aktivierung als

unfertige Erzeugnisse komme es nicht an. Der Beklagte rechnete daher die bisher nicht hinzugerechneten Mietzahlungen in Höhe von 993.341,83 EUR (2008) und von 1.315.606,44 EUR (2009) hinzu und erhöhte den Gewerbesteuermessbetrag mit Bescheiden für 2008 und für 2009 entsprechend.

Die Klägerin legte gegen die geänderten Bescheide Einspruch ein und trug zur Begründung vor, dass es in der Gesamtschau von Aufwandsverbuchung und erfolgswirksamer Aktivierung der Mietzinsen an der von § 8 GewStG Einleitungssatz geforderten Gewinnabsetzung („Hinzurechnung, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind“) fehle. Der Vorgang sei im Ergebnis vielmehr erfolgsneutral. Daher sei nicht nur die von dem Beklagten vorgenommene Hinzurechnung der bisher nicht hinzugerechneten Mietzinsen rechtswidrig, sondern auch die im Rahmen ihrer eigenen Steuererklärung (von ihr, der Klägerin, selbst irrtümlich) vorgenommenen Hinzurechnungen. Richtigerweise dürften daher überhaupt keine Mietzinsen hinzugerechnet werden. Die Gewerbesteuermessbescheide seien daher in diesem Sinne zu ändern. Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück.

Die Klägerin vertritt mit der Klage nach wie vor die Ansicht, dass die Aktivierung der Mietzinsen eine Gewinnabsetzung im Sinne des Hinzurechnungstatbestandes hindere und daher eine Hinzurechnung zu unterbleiben habe. Der Wortlaut setze eine tatsächliche Gewinnminderung voraus, an der es fehle. Zudem gelte aus systematischer Sicht der Vorrang der Herstellungskosten. Daher verlören die Mietzinsen durch die Aktivierung ihre ursprüngliche Rechtsnatur als Miete. Dies sehe auch der Bundesfinanzhof (BFH) so. Insoweit beruft sich die Klägerin auf die Entscheidungen des BFH vom 10.3.1993 I R 59/92 (BFH/NV 1993, 561) und vom 30.4.2003 I R 19/02 (BFHE 202, 357, BStBl II 2004, 192), wonach die Aktivierung von Bauzeitzinsen anlässlich der Herstellung von Anlagevermögen einer Hinzurechnung entgegenstehe und dies selbst in dem Zeitpunkt, zu dem sie als AfA erfolgswirksam würden. Beide Entscheidungen seien zur Vorgängerregelung ergangen, aber die aktuelle Fassung des § 8 GewStG sei in dieser Frage der „Gewinnabsetzung“ unverändert geblieben. Zudem gäbe es auch keinen solchen Unterschied zwischen Zinszahlungen, die als Herstellungskosten von Anlagevermögen aktiviert werden, und Mietzahlungen, die als Herstellungskosten von Umlaufvermögen (unfertige Erzeugnisse) aktiviert werden, der einer Übertragung dieser Entscheidungsgrundsätze auf den Streitfall entgegenstünde.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung der Einspruchsentscheidung vom 12.1.2017 den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 um 2.254 EUR zu mindern und auf xxx EUR festzusetzen sowie den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 um 2.831 EUR zu mindern und auf xxx EUR festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zum BFH zuzulassen.

Nach Ansicht des Beklagten müsse die Aufwandsbuchung von der mit der Aktivierung der unfertigen Erzeugnisse verbundenen Ertragsbuchung unterschieden werden. Der Einleitungssatz von § 8 GewStG knüpfe nur an den ersten Schritt an und demnach könne die Aktivierung der Mietzahlungen deren Gewinnminderung nicht mehr kompensieren. Die genannten Urteile des BFH seien nicht auf den Streitfall übertragbar, da dort die Aktivierung von Anlagevermögen in Rede gestanden habe. Bei Umlaufvermögen könnten die dort aufgestellten Grundsätze nicht gelten, da dies den § 8 Nr. 1 lit. d) GewStG bei produzierenden Betrieben, die ihr Anlagevermögen weitgehend mieten bzw. leasen, leerlaufen lassen würde. Dies könne der Gesetzgeber nicht gewollt haben. Denn die von der Klägerin

vertretene Auslegung würde die von § 8 Nr. 1 GewStG gewollte Finanzierungsneutralität eigen- und fremdkapitalfinanzierter Unternehmen verhindern.

Der Senat hat in der Sache am 20.7.2018 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe:**

Die Klage ist begründet.

Die angefochtenen Festsetzungen der Gewerbesteuermessbeträge für 2008 und 2009 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die streitigen Mietzinsen in Höhe von 1.288.257,83 EUR (2008) und 1.618.064,44 EUR (2009) sind zur Ermittlung des Gewerbeertrags nicht hinzuzurechnen.

1. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8, 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG). Gemäß § 8 Nr. 1 lit. d) GewStG sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus den in lit. a) bis f) genannten Beträgen wieder zuzurechnen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 EUR übersteigt. In diese Summe sind gemäß lit. d) ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, einzubeziehen.

2. Nach diesen Maßgaben war eine Hinzurechnung der streitigen Mietzinsen, die – wie zwischen den Beteiligten auch hinsichtlich der Auf-/Verteilung zu Recht unstrittig ist, weshalb der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht – sämtlich als Herstellungskosten qualifizieren (§ 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches – HGB –), nicht vorzunehmen.

a) Soweit die Mietzinsen einer Baustelle als Herstellungskosten zuzurechnen waren und am jeweiligen Bilanzstichtag 31.12.2008 bzw. 31.12.2009 als Teil unfertiger Erzeugnisse („unfertige Baustellen“) aktiviert waren, ergibt sich das – unbeschadet dessen, ob diese Herstellungskosten im aktuellen oder einem früheren Erhebungszeitraum angefallen sind – bereits daraus, dass es an einer – nach dem unmissverständlichen Wortlaut von § 8 Nr. 1 GewStG erforderlichen – Gewinnabsetzung fehlt, die „wieder hinzugerechnet“ werden müsste oder könnte.

Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Verweis des § 7 Satz 1 GewStG erfasst namentlich die (maßgeblichen) handels- und steuerrechtlichen Regelungen, welche die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich konkretisieren. Dies schließt auch den Grundsatz der Erfolgsneutralität von Herstellungsvorgängen ein, der seinen Ausdruck – allgemein und im Streitfall – darin findet, dass Mietzinsen, die qua Gesetz als Herstellungskosten anzusehen sind, in die Bilanzposition „unfertige Erzeugnisse“ („unfertige Baustelle“) eingehen. Sofern diese Bilanzposition auch zum Bilanzstichtag noch besteht, liegt aber bereits im Ausgangspunkt noch keine Gewinnabsetzung vor.

Auf eine etwaig abweichende unterjährige buchhalterische Behandlung kommt es wegen der Aktivierung zum Bilanzstichtag nicht an. Nicht die Verbuchungsmethode gibt das rechtliche Ergebnis vor, sondern das Gesetz. Insoweit ist allein entscheidend, dass ein Wirtschaftsgut erfolgsneutral hergestellt worden ist, d. h. der rechtlich relevante Bezugspunkt ist der Herstellungsvorgang. Wann der Steuerpflichtige die Erfolgsneutralität letztendlich verwirklicht, ist allein eine Frage der buchhalterischen Technik und vermutlich auch der bloßen Praktikabilität. Dementsprechend ist es für die zum 31.12.2008 bzw. 31.12.2009 aktivierten Herstellungskosten irrelevant, ob die Mietzinsen

zunächst als Aufwand berücksichtigt und erst später mit den Jahresabschlussarbeiten als Herstellungskosten erneut erfolgswirksam behandelt wurden (Brutto-Methode) oder ob der Güterverzehr ohne zwischenzeitliche Aufwandswirkung direkt den einzelnen Bauvorhaben zugeordnet worden ist (Netto-Methode).

b) Nichts anderes gilt aber auch für die Mietzinsen, die einer Baustelle als Herstellungskosten zuzurechnen waren, die während des jeweiligen Erhebungszeitraums (also in 2008 bzw. 2009) bereits abgeschlossen worden ist und zwar unbeschadet dessen, ob sie im nämlichen oder einem früheren Erhebungszeitraum begonnen worden war (a.A. Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein, Urteil vom 21.3.2018 1 K 243/15, juris.de, dort Rz. 21 f. [Rev. anh. BFH III R 24/18]). Denn auch in dieser Konstellation sind nicht, wie von § 8 Hs. 1 und Nr. 1 lit. d) GewStG gefordert, Mietzinsen vom Gewinn abgesetzt worden, sondern allenfalls der – zuvor durch die Mietzinsen erhöhte – Buchwert. Auch dies ist Folge der Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs. Die Mietzinsen verlieren zunächst mit der Erfüllung des Herstellungskostenbegriffs und der Erhöhung des Buchwertes der betreffenden Bilanzposition ihren ursprünglichen Charakter. In dem nachfolgenden Buchwertabgang kann indessen kein Entgelt für die Überlassung der Miet-, Pacht- und Leasinggegenstände i.S. des § 8 Nr. 1 lit. d) GewStG gesehen werden. Eine „gewerbsteuerliche Nachverfolgung“ der Mietzinsen erfolgt nicht. Ohne Bedeutung für diese Zusammenhänge ist, ob es sich um Herstellungskosten zu Wirtschaftsgütern des Anlage- oder des Umlaufvermögens handelt.

Diese Sichtweise entspricht im Übrigen der Rechtsprechung des I. Senats des BFH zur gewerbsteuerlichen Relevanz aktivierter Bauzeitinsen (s. BFH-Urteile vom 10.3.1993 I R 59/92, BFH/NV 1993, 561 und vom 30.4.2003 I R 19/02, BFHE 202, 357, BStBl II 2004, 192), der zufolge AfA-Beträge ungeachtet ihres Aufwandscharakters weder begrifflich noch wirtschaftlich Entgelte für Dauerschulden i. S. des § 8 Nr. 1 GewStG (a.F.) darstellen. Diese Rechtsprechung, die auch die Finanzverwaltung übernommen hat (s. gleichlautende Ländererlasse vom 2.7.2012, BStBl I 2012, 654 Rz. 2, 13), ist zwar zu einem anderen Hinzurechnungstatbestand ergangen. Der Begründungsansatz trägt jedoch darüber hinaus; ob sich der Senat auch den vom BFH herangezogenen Praktikabilitätserwägungen anschließen könnte, mag offenbleiben.

Der Senat erkennt im Übrigen für eine Differenzierung bei der Hinzurechnung danach, ob ein unfertiges Erzeugnis, für das unterjährig Mietzinsen angefallen sind, noch im abgelaufenen Erhebungszeitraum (dann Hinzurechnung) oder erst in einem folgenden Erhebungszeitraum (dann keine Hinzurechnung) ausgebucht wird, weder Grundlage noch Rechtfertigung. Der Herstellungskostenbegriff führt ungeachtet dessen zu einer hinzurechnungsrechtlichen Zäsur, ob zwischen dem Anfall des Mietzinses und Fertigstellung/Übergabe der unfertigen Baustelle (zufällig) ein Bilanzierungstichtag lag, der einen bilanziellen Ausweis des betreffenden unfertigen Erzeugnisses nach sich gezogen hätte.

c) Der Senat verkennt nicht, dass diese Auslegung des § 8 Nr. 1 lit. d) GewStG zu Friktionen mit dessen Zweck, die Finanzierungsneutralität eigen- und fremdkapitalfinanzierter Unternehmen zu gewährleisten, führen kann. So kann der Ausschluss von Herstellungskosten aus dem Hinzurechnungstatbestand im Ergebnis dazu führen, dass es zwischen produzierenden Unternehmen – wie der Klägerin – und solchen Unternehmen, bei denen Mietzahlungen typischerweise keine Herstellungskosten sind (z. B. Handelsunternehmen) zu erheblichen Belastungsunterschieden kommen kann, die diesem Gesetzeszweck nicht konsequent Rechnung tragen. Bedenken ergeben sich überdies in Fällen von Aktivierungswahlrechten (wie bei Bauzeitinsen), die auch steuerlich anerkannt werden (vgl. § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB, R 6.3. Abs. 5 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012, dazu BFH-Urteil vom 30.4.2003 I R 19/02, BFHE 202, 357, BStBl II 2004, 192). Wer das Wahlrecht nicht im Sinne einer Aktivierung ausübt, muss gewerbsteuerlich die Zinsen hinzurechnen (vgl. Senatsurteil vom 26.7.2012 4 K 4172/09, juris). Wer hingegen aktiviert, entgeht einer Hinzurechnung.

Letztlich führt der Grundsatz der Erfolgsneutralität von Herstellungsvorgängen zu endgültigen gewerbsteuerlichen Belastungsunterschieden, obwohl er bilanzsteuerrechtlich nur eine Verschiebung der Erfolgswirksamkeit in der Zeit bewirkt. Diesen teleologischen Einwänden muss aber entgegengehalten werden, dass solche Differenzierungen mit der gewerbsteuerlichen Anknüpfung an steuerbilanzielle Regelungen in den §§ 7, 8 Nr. 1 GewStG angelegt sind und dass der Gesetzgeber bisher auch keinen Anlass gesehen hat, die zitierte Rechtsprechung des I. Senats des BFH aufzugreifen. Daher weisen hier Wortlaut und Systematik der Auslegung des § 8 Nr. 1 GewStG (weiterhin) den Weg.

3. Dem Beklagten wird aufgegeben, die sich aus den Darlegungen ergebenden festzusetzenden Beträge zu errechnen, § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung und Divergenz (s. Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 21.3.2018 1 K 243/15) zugelassen.