

Beschluss vom 19. Juli 2010, I R 36/09

Keine Hinzurechnung des fiktiven Gewinnanteils i.S. des § 5 Abs. 1 KapErhStG a.F. bei der Ermittlung des Gewerbeertrags

BFH I. Senat

GewStG § 7, KapErhStG § 5 Abs 1, KapErhStG § 5 Abs 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, KStG § 8 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 11. März 2009, Az: 14 K 3600/06 G

Leitsätze

Der fiktive Gewinnanteil i.S. des § 5 Abs. 1 KapErhStG a.F. (Rückzahlung von Nennkapital bei dessen Herabsetzung) ist dem Gewinn aus Gewerbebetrieb bei der Ermittlung des Gewerbeertrags gemäß § 7 GewStG 1991 nicht hinzuzurechnen .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, war im Streitjahr 1997 zu 1 v.H. an einer anderen GmbH, der K-GmbH, --vormals einer Aktiengesellschaft-- beteiligt. Diese hat durch Beschluss der Gesellschafter vom 20. Februar 1997 nach vorangegangener Umwandlung von Kapitalrücklagen (Altkapital, sog. EK 03) in Nennkapital die Herabsetzung ihres Grundkapitals um 12.000.000 DM beschlossen. Die Herabsetzung erfolgte zum Zwecke der Rückzahlung an die Anteilseigner durch Einziehung von Stammaktien. Die darauf entfallenden Einkommen- und Körperschaftsteuern der Gesellschafter wurden gemäß § 5 Abs. 2 Satz 1 und 3 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln (Kapitalerhöhungssteuergesetz) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KapErhStG a.F.) im Wege der Pauschsteuer von 30 v.H. erhoben und gemäß § 5 Abs. 2 Satz 2 KapErhStG a.F. von der K-GmbH entrichtet. Bei der Klägerin unterlag die anteilige Kapitalrückzahlung von 120.000 DM wegen der Pauschalierung im Ergebnis keiner Körperschaftsteuer; sie wurde deshalb von ihr im Rahmen der Einkommensermittlung gewinnneutral behandelt. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem, bezog den nach § 5 Abs. 1 Satz 1 KapErhStG a.F. als Gewinnanteil geltenden Betrag aber bei der Ermittlung des Gewerbeertrags mit ein und setzte den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag entsprechend fest.
- 2** Die hiergegen gerichtete Klage war erfolgreich. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 12. März 2009 14 K 3600/06 G ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1324 veröffentlicht.
- 3** Seine Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 4** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 5** Der Senat entscheidet gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Er hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind vorher darüber unterrichtet worden; sie hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 6** 1. Gemäß § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 1991) ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt oder vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG 1991

bezeichneten Beträge. Der Gewerbeertrag entspricht somit, abgesehen von den gewerbesteuerlichen Zu- und Abrechnungen, grundsätzlich dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, der der Bemessung der Einkommen- und Körperschaftsteuer zugrunde zu legen ist. Zur Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer und damit auch zum Gewerbeertrag gehören nicht Einnahmen, die entweder unter keine Einkunftsart fallen oder aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften als steuerfrei behandelt werden (vgl. z.B. Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 12. Januar 1978 IV R 84/74, BFHE 124, 204, BStBl II 1978, 267; Senatsurteil vom 8. Mai 1991 I R 33/90, BFHE 165, 191, BStBl II 1992, 437). Dies gilt nur dann nicht, wenn sich unmittelbar aus dem Gewerbesteuergesetz etwas anderes ergibt oder soweit die steuerbefreiende Vorschrift mit dem besonderen Charakter der Gewerbsteuer als Objektsteuer nicht in Einklang steht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 124, 204, BStBl II 1978, 267; vom 24. Oktober 1990 X R 64/89, BFHE 163, 42, BStBl II 1991, 358; in BFHE 165, 191, BStBl II 1992, 437; vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, jeweils m.w.N.).

- 7 2. Auf dieser Basis ist der in Rede stehende Kapitalrückzahlungsbetrag nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrages einzubeziehen.
- 8 Zwar gilt die Rückzahlung jenes Teils des herabgesetzten Nennkapitals, das von einer Kapitalgesellschaft zuvor innerhalb von fünf Jahren unter Verwendung einer Rücklage erhöht worden ist, die aus dem Gewinn eines vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs gebildet worden ist, nach § 5 Abs. 1 Satz 1 KapErhStG a.F. als Gewinnanteil. Als fiktiver Gewinnanteil geht der Rückzahlungsbetrag in die steuerliche Einkommensermittlung des Anteilseigners ein (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG, hier i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG). Nach § 5 Abs. 2 Satz 1 und 3 KapErhStG a.F. werden die auf den fiktiven Gewinnanteil entfallenden Steuern vom Einkommen der Gesellschafter jedoch im Wege der Pauschbesteuerung von 30 v.H. erhoben; diese Steuer ist nach § 5 Abs. 2 Satz 2 KapErhStG a.F. von der Kapitalgesellschaft, deren Nennkapital herabgesetzt wird, als Steuerschuldnerin (vgl. Streck, KStG, 7. Aufl., § 5 KapErhStG Rz 10) zu entrichten. Unbeschadet dessen, dass es sich hierbei (nur) um eine pauschalisierte Steuererhebungsform handelt, die sich an die Kapitalgesellschaft als Erhebungsschuldner und nicht an den Anteilseigner als Steuerschuldner richtet, hat das für den Anteilseigner dennoch zur Folge, dass der fiktive Gewinnanteil i.S. des § 5 Abs. 1 KapErhStG a.F. (in sachlicher Hinsicht) steuerfrei bleibt; sein Bilanzgewinn ist in entsprechendem Umfang außerbilanziell zu korrigieren (ebenso z.B. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, UmwStG, § 41 KStG aF Rz 43 [60. Lief., in der Druckausgabe aussortiert]; Broer in Blümich, EStG/KStG/ GewStG, § 5 KapErhStG Rz 13; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 41 KStG aF Rz 37b; F. Wassermeyer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz D 31; Antweiler in Ernst & Young, KStG, § 41 KStG aF Rz 92 f.; Leingärtner, Steuer und Wirtschaft 1968, 333, 342; Streck, a.a.O., § 5 KapErhStG Rz 9 a.E.; Brezing in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 5 KapErhStG Rz 25 [Lief. 144, aussortiert]).
- 9 Geht der Rückzahlungsbetrag damit aber im Ergebnis nicht in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Anteilseigners ein, erstreckt sich dies gemäß § 7 GewStG 1991 auch auf die Ermittlung des Gewerbeertrages. Die Kapitalrückzahlung bleibt mithin auch für diese unberücksichtigt. Dass § 5 Abs. 2 Satz 1 KapErhStG a.F. die Steuererhebung im Wege der Pauschbesteuerung unmittelbar nur für die auf die fiktiven Gewinnanteile nach § 5 Abs. 1 Satz 1 KapErhStG a.F. entfallenden Steuern vom Einkommen anordnet und die Gewerbsteuer jedenfalls nicht ausdrücklich einbezieht, ändert an diesem Ergebnis ebenso wenig wie der Umstand, dass die Einkommenskorrektur außerbilanziell erfolgt (s. dazu ähnlich im Hinblick auf § 12 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen --Außensteuergesetz a.F.-- Senatsurteil vom 21. Dezember 2005 I R 4/05, BFHE 212, 226, BStBl II 2006, 555). Sollte beabsichtigt gewesen sein, die in Rede stehende Steuerbefreiung des Anteilseigners nicht auf die Gewerbsteuer durchschlagen zu lassen, hätte dies im Gesetz mittels eines gegenläufigen Regelungsbefehls (wie beispielsweise für die Situation einer Gewinnfiktion bei der sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG 2002 i.V.m. § 7 Satz 3 GewStG 2002, s. dazu auch BFH-Urteil vom 6. Juli 2005 VIII R 72/02, BFHE 221, 235, oder auch der gleichermaßen pauschalen Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 i.V.m. § 7 Satz 3 GewStG 2002 für Werbesendungen öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten) besonders angeordnet werden müssen; allein durch den Charakter der Gewerbsteuer als sog. Objektsteuer kann dies nicht bewirkt werden. Im Einzelnen kann insofern auf die zutreffenden und erschöpfenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden.