Urteil vom 16. Januar 2014, I R 21/12

Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbesteuer - Keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. - Kein subjektives Nettoprinzip bei Kapitalgesellschaften

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 5b, GewStG § 8 Nr 1 Buchst d, GewStG § 8 Nr 1 Buchst e, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1 S 2, GewStG VZ 2008 , EStG VZ 2008 , KStG VZ 2008 , KStG § 8 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG § 35, EStG § 4 Abs 4

vorgehend FG Hamburg, 28. Februar 2012, Az: 1 K 48/12

Leitsätze

Die Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist verfassungsgemäß .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb im Streitjahr 2008 Tankstellen mit Shops und Waschstraßen. Die zum Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen pachtete sie. In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr ermittelte die Klägerin ein zu versteuerndes Einkommen von 15.839 €. Hierbei berücksichtigte sie gemäß § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --EStG 2002 n.F.-- i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) als nichtabziehbare Aufwendungen u.a. Gewerbesteuer in Höhe von 10.264 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte erklärungsgemäß für das Streitjahr die Körperschaftsteuer auf 2.375 €, den Gewerbesteuermessbetrag auf 2.184 € und die Gewerbesteuer auf 10.264,80 € fest.

2 Die Klägerin ist der Auffassung, die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführte Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer im Rahmen der Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer sei verfassungswidrig. Sie verstoße insbesondere bei "pachtintensiven" Betrieben sowohl gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) als auch gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG. Ihre deswegen u.a. gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Hamburg hat sie als unbegründet abgewiesen; sein Urteil vom 29. Februar 2012 1 K 48/12 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 933 abgedruckt.

3 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.

4 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil hinsichtlich der Körperschaftsteuer aufzuheben und den angefochtenen Bescheid dahin zu ändern, dass die Körperschaftsteuer auf 836 € herabgesetzt wird.

5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Festsetzung der Körperschaftsteuer in dem angefochtenen Bescheid entspricht --was auch die Klägerin nicht anders sieht-- den gesetzlichen Vorgaben. Wie schon die Vorinstanz ist auch der erkennende Senat nicht davon

überzeugt, dass die im Streitfall über § 8 Abs. 1 KStG 2002 zur Anwendung kommende Regelung des § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F., nach der die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgaben sind, für den hier in Rede stehenden Bereich der Körperschaftsteuer verfassungswidrig ist (ebenso Tiede in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 4 EStG Rz 1969; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 922; Frotscher, EStG, § 4 Rz 889; Seifert in Korn, § 4 EStG Rz 1223.6; anderer Auffassung Schlotter/von Freeden in Schaumburg/Rödder, Unternehmensteuerreform 2008, S. 398; Rossa/Malzkorn, Der Betrieb 2012, 1169). Die Voraussetzungen für eine Aussetzung des Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 GG sind daher nicht gegeben.

7 1. Das Abzugsverbot verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

8 a) Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ist für die direkten Steuern sowohl ein systemtragendes Prinzip abzuleiten --die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts-- als auch das Gebot, dieses Prinzip bei der Ausgestaltung des einfachen Rechts folgerichtig umzusetzen (BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, m.w.N.). Zur Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts bedarf es eines Ausgleichs zwischen den von ihm erwirtschafteten besteuerbaren Einnahmen und den zur Erzielung dieser Einnahmen aufgewendeten Ausgaben. Das damit beschriebene ("objektive") Nettoprinzip ist jedenfalls einfachgesetzlich in § 2 Abs. 2 EStG 2002 n.F. angelegt (s. BVerfG-Beschluss vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) und auf der Grundlage der Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG 2002 auch im Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224; Senatsurteil vom 22. August 2012 I R 9/11, BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512, m.w.N.).

9 b) Die Regelung des § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F. schränkt das objektive Nettoprinzip ein.

10 aa) Zu Recht hat das FG die Gewerbesteuer trotz des Wortlauts des § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F., dem zufolge Gewerbesteuer und Nebenleistungen "keine Betriebsausgaben" seien, der Sache nach als betrieblich veranlasste Aufwendung i.S. von § 4 Abs. 4 EStG 2002 n.F. angesehen. Denn die Gewerbesteuer als ertragsorientierte Objektsteuer (vgl. dazu z.B. BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; Senatsbeschluss vom 16. Oktober 2012 I B 128/12, BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30) knüpft unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Betriebsinhabers an den Gewerbebetrieb als Steuerobjekt an und berührt nicht die Privatsphäre des Steuersubjekts und auch nicht --wenn Betriebsinhaber eine Gesellschaft ist-- diejenige der Anteilseigner. Die Wirkweise des § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F. ist mithin dahin zu verstehen, dass dadurch --vergleichbar z.B. den Tatbeständen des § 4 Abs. 5 und § 4h EStG 2002 n.F.-- ein steuerliches Abzugsverbot für die Betriebsausgabe Gewerbesteuer angeordnet wird (so auch Tiede in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1966; Bode in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 4 Rz 237; Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 4 Rz 618; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 923; Seifert in Korn, § 4 EStG Rz 1223.6; indirekt auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. August 2008, BStBl I 2008, 838, Rz 16).

11 bb) Das Abzugsverbot schränkt das objektive Nettoprinzip ein, indem die mit der Gewerbesteuerpflicht verbundene Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Bemessung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nicht berücksichtigt wird.

12 c) Die sonach vorhandene Beeinträchtigung des objektiven Nettoprinzips durch § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F. lässt sich für Körperschaften sachlich hinreichend begründen und verstößt nicht gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit.

13 aa) Es bestehen im Ausgangspunkt keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass neben der Einkommen- oder Körperschaftsteuer zusätzlich auch Gewerbesteuer erhoben wird (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, m.w.N.). Auch ist kein zwingendes verfassungsrechtliches Gebot erkennbar, dem zufolge die mit einer dieser Steuerarten verbundenen Lasten im Rahmen der Bemessungsgrundlage der jeweils anderen Steuerart berücksichtigt werden müssten. Der bis zum Jahr 2007 mögliche Abzug der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer beruhte mithin nicht auf einer verfassungsrechtlichen Vorgabe, sondern auf einer Entscheidung des (einfachen) Gesetzgebers. Dieser war folglich verfassungsrechtlich auch nicht grundsätzlich gehindert, die Abzugsfähigkeit zu modifizieren oder ganz abzuschaffen.

14 bb) Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde der Körperschaftsteuersatz von 25 v.H. auf 15 v.H. gesenkt und die Gewerbesteuermesszahl von maximal 5 v.H. auf einheitlich 3,5 v.H. verringert, so dass die nominale Belastung der Unternehmensgewinne --bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 v.H.-- nur noch bei 29,83 v.H. lag. Damit sollte ausweislich der Begründung des Fraktionsentwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

(BTDrucks 16/4841, S. 31) der fiskalische Anreiz, Gewinne ins Ausland zu verlagern, gemindert und die Bundesrepublik Deutschland attraktiver für ausländische Direktinvestitionen werden. Zugleich sollte zur Kompensation der geringeren nominalen Steuerbelastung die steuerliche Bemessungsgrundlage durch verschiedene Maßnahmen vergrößert und verstetigt werden, wie insbesondere die Einführung der sog. Zinsschranke (§ 4h EStG 2002 n.F.), die Erweiterung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände und eben die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer gemäß § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F. von den Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer als auch jener der Gewerbesteuer selbst. Bei Personenunternehmen, die von der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes nicht profitierten, wurde das Abzugsverbot für die Gewerbesteuer wiederum mit der Erhöhung des Anrechnungsfaktors der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer von 1,8 auf 3,8 kompensiert, was ausweislich der Gesetzesbegründung bei einem bundesweit durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 v.H. zu einer vollständigen Entlastung der Personenunternehmen von der Gewerbesteuerschuld führen sollte (BTDrucks 16/4841, S. 32).

15 Das Abzugsverbot für die Gewerbesteuer ist vom Gesetzgeber zudem damit begründet worden, dass das bis dahin bestehende System der Unternehmensbesteuerung unübersichtlich und reformbedürftig sei: Die Gewerbesteuer sei als Betriebsausgabe bei der Bemessung der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu berücksichtigen und mindere damit auch ihre eigene Bemessungsgrundlage; zudem werde bei Personenunternehmen die Gewerbesteuer pauschal auf die Einkommensteuerschuld angerechnet; insgesamt zeige sich somit ein intransparentes Zusammenwirken der unterschiedlichen Steuern. Weiterhin führe die Abzugsfähigkeit der Steuern untereinander dazu, dass die Einnahmenströme der Gebietskörperschaften miteinander vermischt würden; dadurch werde eine genaue Zurechnung der Steuerbelastung auf die verschiedenen Gebietskörperschaften erschwert. Dies sei eine Folge des Betriebsausgabenabzugs, dessen Wirkung von der Höhe des Körperschaftsteuersatzes abhänge; werde der Gewerbesteuerhebesatz erhöht, werde ein Teil dieser kommunalen Steuererhöhung wiederum über den Betriebsausgabenabzug bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf andere Gebietskörperschaften übertragen (BTDrucks 16/4841, S. 30).

16 Mit den Neuregelungen werde die Transparenz der Besteuerung erhöht, weil die nominale Belastung etwa bei Kapitalgesellschaften einfach durch Addition der nominalen Belastung durch Gewerbesteuer einerseits und Körperschaftsteuer sowie Solidaritätszuschlag andererseits ermittelt werden könne. Bei Personenunternehmen werde die entlastende Wirkung der pauschalen Gewerbesteueranrechnung ebenfalls klarer; statt die Gewerbesteuerschuld von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abzuziehen und später auch noch in pauschaler Form von der Einkommensteuerschuld, gebe es nur noch den pauschalierten, auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer begrenzten Abzug von der Einkommensteuerschuld (BTDrucks 16/4841, S. 32).

17 cc) Die Abschaffung des Gewerbesteuerabzugs (auch) von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist demnach Bestandteil einer Reform der Unternehmensbesteuerung mit für den Steuerpflichtigen teilweise belastenden, teilweise aber auch entlastenden Wirkungen. Soweit die Körperschaftsteuer betroffen ist, war Hauptziel der Reform eine Herabsetzung des Steuersatzes um 40 v.H. bei gleichzeitiger Vergrößerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Zur Überzeugung des Senats ist der Gesetzgeber nicht von Verfassungs wegen daran gehindert, im Rahmen eines solchen steuerpolitischen Vorhabens einzelne betriebliche Aufwendungen unter Einschränkung des objektiven Nettoprinzips bei der Bemessung der Körperschaftsteuer unbeachtet zu lassen. Das gilt jedenfalls insoweit, als die betreffenden Aufwendungen --wie bei der Gewerbesteuer grundsätzlich der Fall-- annähernd gleichmäßig bei allen Körperschaftsteuersubjekten anfallen. Es kann insoweit nicht isoliert auf einen rein fiskalisch motivierten Einzelzweck des Abzugsverbots abgestellt werden; vielmehr ist insoweit der Gesamtzusammenhang der beabsichtigten Reform zu betrachten.

18 Soweit die Klägerin geltend macht, in ihrem Fall nehme die Gewerbesteuer wegen der Hinzurechnungen von Pachtentgelten nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (GewStG 2002 n.F.) einen Umfang an, der durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 v.H. auf 15 v.H. nicht aufgefangen werde, ändert das nichts an der Bewertung der Reformzwecke als sachliche Gründe für eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips. Die Rechtfertigung setzt nicht voraus, dass die verschiedenen vorgesehenen Kompensationswirkungen innerhalb der Gesamtreform in jedem Einzelfall vollständig zur Geltung kommen und somit sämtliche Steuerpflichtigen nach der Reform nicht schlechter dastehen als vorher. Der Gesetzgeber ist bei der Ordnung von Massenerscheinungen vielmehr grundsätzlich befugt, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (z.B. BVerfG-Beschluss vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348). Ohnehin geht es im vorliegenden Verfahren nicht um die

Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als solche, sondern lediglich um die fehlende Abzugsmöglichkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer.

19 Darüber hinaus hat der Gesetzgeber das Abzugsverbot mit den beschriebenen steuersystematischen Erwägungen begründet; auch diese sind --unabhängig von einer steuerpolitischen Bewertung-- als sachlicher Grund geeignet, die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips zu rechtfertigen. Sie bieten insbesondere eine (von der Revision vermisste) Begründung dafür, warum der Gesetzgeber ausgerechnet den Ausschluss des Gewerbesteuerabzugs als Instrument zur Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgewählt hat.

20 dd) Die von der Revision geltend gemachten Zweifel an der folgerichtigen Ausgestaltung des Abzugsverbots sind unbegründet.

21 Sie beruft sich zum einen auf eine Ungleichbehandlung zwischen einerseits "pachtintensiven" Betrieben wie jenem der Klägerin, die aufgrund der Hinzurechnungsbestimmungen für Pachtentgelte nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 n.F. verhältnismäßig mehr Gewerbesteuer zahlen und andererseits Betrieben mit geringerem gewerbesteuerlichem Hinzurechnungspotential. Insoweit ist jedoch im Rahmen des Abzugsverbots bei der Körperschaftsteuer eine Ungleichbehandlung der jeweiligen Betriebsformen bezüglich der Höhe der Gewerbesteuer hinzunehmen, wenn die Ungleichbehandlung schon bei der Bemessung der Gewerbesteuer selbst nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 GG führt. Und dass der Senat --anders als das FG in seinem den Gewerbesteuermessbescheid der Klägerin für das Streitjahr betreffenden Normenkontrollersuchen an das BVerfG vom 29. Februar 2012 1 K 138/10 (EFG 2012, 960)-- keine ernstlichen Zweifel daran hat, dass die Gewerbesteuer auch in Ansehung der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 veränderten Hinzurechnungstatbestände für Mieten und Pachten nicht verfassungswidrig ist, hat er in seinem Beschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30 ausgeführt, auf den insoweit verwiesen wird.

22 Zum anderen hält die Revision eine Ungleichbehandlung von pachtintensiven Körperschaften im Vergleich zu pachtintensiven Personenunternehmen für gegeben, weil bei Körperschaften die aus der Anwendung des § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F. resultierende Belastung nicht durch eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer --wie sie § 35 EStG 2002 n.F. vorsieht-- kompensiert werde. Die erweiterten Anrechnungsmöglichkeiten für Personenunternehmen nach § 35 EStG 2002 n.F. lassen sich jedoch damit rechtfertigen, dass diese von der Herabsetzung der Körperschaftsteuer auf 15 v.H. durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 nicht profitieren. Ob die Behauptung der Klägerin zutrifft, pachtintensive Körperschaften stünden nunmehr im Hinblick auf die Berücksichtigung der Gewerbesteuern im Ergebnis schlechter da als pachtintensive Personenunternehmen, kann offen bleiben. Denn Körperschaften einerseits und Personenunternehmen (natürliche Personen und Mitunternehmerschaften) andererseits unterliegen grundlegend verschiedenen Besteuerungskonzepten. Der Gesetzgeber ist aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes nicht zu einer rechtsformneutralen Ausgestaltung der Besteuerungsvorschriften verpflichtet (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 116, 164; Senatsurteil vom 6. Oktober 2009 I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; Senatsbeschluss vom 15. Februar 2012 I B 97/11, BFHE 236, 458, BStBl II 2012, 697).

23 d) Soweit die Revision sich wegen der Höhe ihrer Gesamtsteuerbelastung auch auf eine Verletzung des sog. subjektiven Nettoprinzips beruft, welches die Sicherstellung des Existenzminimums erfordere, greift dieses für Kapitalgesellschaften nicht. Das subjektive Nettoprinzip besagt, dass nur der Teil des Erwerbseinkommens, der für den Steuerpflichtigen disponibel ist, der Einkommensteuer unterliegen darf, weshalb die unvermeidbaren Aufwendungen für die eigene Existenzsicherung und der Unterhalt der Familienangehörigen von der Besteuerung freigestellt sein müssen (z.B. BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 8 Rz 71 ff., m.w.N.). Dieser Gedanke ist indes auf die Berücksichtigung unvermeidbarer Privataufwendungen zugeschnitten und lässt sich auf Kapitalgesellschaften, die über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen (dazu z.B. Senatsurteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, m.w.N.), nicht übertragen.

24 2. Der Senat hält auch keinen Verstoß des § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F. gegen die verfassungsrechtlich gewährleistete Eigentumsgarantie aus Art. 14 GG für gegeben. Der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG dürfte allerdings betroffen sein, weil die Gewährleistung des Art. 14 Abs. 1 GG den Grundrechtsträger auch dann schützt, wenn Steuerpflichten --wie im Körperschaftsteuerrecht-- an den Hinzuerwerb von Eigentum anknüpfen (BVerfG-Beschluss vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97). Jedoch liegt in der Regelung des § 4 Abs. 5b EStG 2002 n.F. aus den vorgenannten Gründen jedenfalls eine verfassungsrechtlich zulässige Bestimmung der Schranken jenes Eigentumsrechts i.S. des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG.

25 Soweit sich die Revision mit Blick auf die von ihr mit 79,8 v.H. des zu versteuernden Einkommens bezifferte Gesamt-Steuerquote für das Streitjahr auf eine Verletzung des Verhältnismäßigkeitsprinzips beruft ("Übermaßbesteuerung"), wäre hierfür --wie die Revision selbst betont-- in erster Linie die Gewerbesteuer selbst, nicht aber die hier nur verfahrensgegenständliche Körperschaftsteuer verantwortlich. Die Gesamtsteuerbelastung würde sich durch den angestrebten Abzug der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer nicht wesentlich ändern. Im Übrigen muss die Möglichkeit, dass es in Sonderkonstellationen zu Übermaßbesteuerungen kommen kann, nicht zwingend zur Verfassungswidrigkeit der betreffenden Steuergesetze führen; denkbar wäre auch, dem im Wege eines Billigkeitserweises zu begegnen (vgl. zur Gewerbesteuer Senatsbeschluss in BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de