Urteil vom 10. September 2015, IV R 8/13

Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbesteuer - Bedeutung des einfachrechtlichen objektiven Nettoprinzips - Anrechnung der Gewerbesteuerschuld auf die Einkommensteuer - Umdeutung der namens einer vollbeendeten Personengesellschaft erhobenen Klage bzw. eingelegten Revision

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 5b, EStG § 35 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14, EStG VZ 2008 , FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 107 Abs 1, EStG § 2 Abs 2

vorgehend FG Nürnberg, 01. Februar 2012, Az: 6 K 1495/10

Leitsätze

Die in § 4 Abs. 5b EStG angeordnete Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist verfassungsgemäß .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 2. Februar 2012 6 K 1495/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind die ehemaligen Gesellschafter einer in 2009 vollbeendeten OHG. Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2008 rechnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die als Betriebsausgabe abgezogene Gewerbesteuer in Höhe von 43.983 € außerbilanziell hinzu. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 1475 abgedruckt.

2 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

3 Sie beantragen,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 27. August 2010 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2008 vom 18. Dezember 2009 dahin zu ändern, dass die Gewerbesteuer in Höhe von 43.983 € als Betriebsausgabe zum Abzug zugelassen wird.

4 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FA im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid die als Betriebsausgabe abgezogene Gewerbesteuer in Höhe von 43.983 € außerbilanziell hinzugerechnet.

6 I. Die namens der OHG eingelegte Revision ist --ebenso wie die namens der OHG erhobene Klage-- als eine solche der Kläger auszulegen.

7 1. Zwischen den Beteiligten ist nicht im Streit, dass die OHG, deren Gesellschafter die Kläger im Streitjahr 2008 waren, bereits im Zeitpunkt der Klageerhebung durch Vollbeendigung ohne Abwicklung erloschen war. In einem solchen Fall kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), ist mit deren Vollbeendigung erloschen. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf. Die Klagebefugnis geht deshalb auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, BFH/NV 2015, 995, m.w.N. zur Rechtsprechung). Danach waren nach der Vollbeendigung der OHG im Jahr 2009 nur noch die Kläger als ihre (ehemaligen) Gesellschafter zur Klageerhebung befugt.

8 2. Eine gleichwohl namens der vollbeendeten Personengesellschaft erhobene Klage kann ausnahmsweise dann im Wege der rechtsschutzgewährenden Auslegung als eine solche der ehemaligen Gesellschafter angesehen werden, wenn das Rubrum der Klage spiegelbildlich dem insoweit unzutreffenden Rubrum der Einspruchsentscheidung entsprach und dem Finanzamt die Vollbeendigung der Personengesellschaft bei Erlass der Einspruchsentscheidung bereits bekannt war (z.B. BFH-Urteile vom 1. Juli 2004 IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162; vom 23. April 2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650; in BFH/NV 2015, 995).

9 Danach ist die Klage --ebenso wie die Revision-- im Streitfall als eine solche der Kläger als den ehemaligen Gesellschaftern der vollbeendeten OHG anzusehen, die den Prozessbevollmächtigten auch entsprechend bevollmächtigt haben. Wie sich aus der Einspruchsentscheidung ergibt, war dem FA bei ihrem Erlass bereits bekannt, dass die OHG vollbeendet war. Gleichwohl hat das FA im Rubrum der Einspruchsentscheidung die OHG als Einspruchsführerin aufgeführt und nicht die Kläger als deren (ehemalige) Gesellschafter. Die dem unzutreffenden Rubrum der Einspruchsentscheidung spiegelbildlich entsprechende Klage ist danach als eine solche der Kläger als den ehemaligen Gesellschaftern der OHG anzusehen und das Urteil als gegen diese und nicht als gegen die OHG ergangen anzusehen. Das insoweit unzutreffende Urteil der Vorinstanz ist gemäß § 107 Abs. 1 FGO entsprechend zu berichtigen. Ebenso ist die spiegelbildlich dem unzutreffenden Rubrum des FG-Urteils entsprechende Revision als eine solche der Kläger und nicht als eine solche der OHG auszulegen.

10 II. Im Ergebnis zu Recht hat das FG die so ausgelegte Klage jedoch als unbegründet abgewiesen.

11 1. Zwischen den Beteiligten ist nicht im Streit, dass das FA im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid die Einkünfte aus Gewerbebetrieb den gesetzlichen Vorgaben entsprechend festgestellt hat. Streitig ist allein, ob § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes (EStG) verfassungswidrig ist. Nach dieser Vorschrift, die durch Art. 1 Nr. 5 des Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) eingefügt wurde und bereits im Streitjahr anzuwenden war (§ 52 Abs. 12 Satz 7 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008), sind die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgaben.

12 2. Nach Ansicht des erkennenden Senats verstößt § 4 Abs. 5b EStG nicht gegen die Verfassung (ebenso bereits für den Bereich der Körperschaftsteuer BFH-Urteil vom 16. Januar 2014 I R 21/12, BFHE 244, 347, BStBl II 2014, 531; für den Bereich der Einkommensteuer BFH-Urteil vom 22. Oktober 2014 X R 19/12, BFH/NV 2015, 482; ferner Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 2078; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1969; Pohl in Bordewin/ Brandt, § 4 EStG Rz 4731 ff.; Frotscher in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 4 Rz 889; wohl auch Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 773c; anderer Ansicht Quinten/Anton, Neue Wirtschaftsbriefe 2012, 4227; Rossa/Malzkorn, Der Betrieb 2012, 1169).

13 a) § 4 Abs. 5b EStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

14 aa) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber u.a. bei der Auswahl des Steuergegenstandes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts wird dieser allerdings durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit beschränkt. Letzteres fordert, dass bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Als solche kommen insbesondere außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse in

Betracht, nicht jedoch der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318).

15 Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber (u.a.) nach dem objektiven Nettoprinzip. Dahinstehen kann, ob das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls kann der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Hiernach entfaltet schon das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer gehört zu diesen Grundentscheidungen, so dass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes bedürfen (z.B. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210).

16 bb) § 4 Abs. 5b EStG durchbricht das objektive Nettoprinzip.

17 (1) Trotz des Wortlauts des § 4 Abs. 5b EStG, dem zufolge Gewerbesteuer und Nebenleistungen "keine Betriebsausgaben" sind, handelt es sich der Sache nach um betrieblich veranlasste Aufwendungen i.S. von § 4 Abs. 4 EStG. Denn die Gewerbesteuer als ertragsorientierte Objektsteuer (vgl. dazu z.B. BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164) 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 Gesellschafter. Die Wirkungsweise des § 4 Abs. 5b EStG ist daher dahin zu verstehen, dass dadurch --vergleichbar den Tatbeständen des § 4 Abs. 5 EStG-- ein steuerliches Abzugsverbot für die Betriebsausgabe Gewerbesteuer angeordnet wird (ebenso bereits BFH-Urteil in BFHE 244, 347, BStBl I 2014, 531, m.w.N. aus der Literatur; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. August 2008 IV C 6 -S 2290-a/07/10001, BStBl I 2008, 838, Rz 16).

18 (2) § 4 Abs. 5b EStG durchbricht das objektive Nettoprinzip, indem danach die mit der Gewerbesteuerpflicht verbundene Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Berechnung der Einkommen- und der Körperschaftsteuer nicht berücksichtigt wird. Bezogen auf eine gewerbesteuerpflichtige Personengesellschaft bedeutet das, dass die gesondert und einheitlich festzustellenden gewerblichen Einkünfte der Personengesellschaft nicht um die auf diese Einkünfte entfallende Gewerbesteuer und damit zusammenhängende Nebenleistungen gemindert werden dürfen und dementsprechend ungemindert der Besteuerung ihrer Gesellschafter bei deren Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer zugrunde zu legen sind.

19 cc) Diese Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips ist jedoch sachlich gerechtfertigt, so dass dahinstehen kann, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat. Zur weiteren Begründung verweist der Senat hinsichtlich der Rechtfertigung der Durchbrechung, soweit es um die Auswirkungen des § 4 Abs. 5b EStG für der Körperschaftsteuer unterliegende Gesellschafter einer Personengesellschaft geht, auf die Ausführungen in dem BFH-Urteil in BFHE 244, 347, BStBl II 2014, 531, denen er sich anschließt.

20 Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch § 4 Abs. 5b EStG ist aber auch insoweit sachlich gerechtfertigt, als es um die Auswirkungen dieser Regelung für --wie im Streitfall-- der Einkommensteuer unterliegende Gesellschafter einer Personengesellschaft geht.

21 (1) Die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer (auch) von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage ist Bestandteil einer Reform der Unternehmensbesteuerung mit für den Steuerpflichtigen teilweise belastenden, teilweise auch entlastenden Wirkungen. Sie wird dabei insbesondere damit begründet, dass sie die Transparenz der Besteuerung erhöhe und zur Entflechtung der Finanzierungsströme der staatlichen und kommunalen Ebene beitrage (BTDrucks 16/4841, S. 32 f.). Nach dem bisherigen System sei die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe bei der Bemessung der Einkommensteuer zu berücksichtigen gewesen und habe damit auch ihre eigene Bemessungsgrundlage gemindert; zudem sei sie pauschal auf die Einkommensteuerschuld angerechnet worden. Insgesamt habe sich somit ein intransparentes Zusammenwirken der unterschiedlichen Steuern gezeigt. Weiterhin habe die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer dazu geführt, dass die Einnahmenströme der Gebietskörperschaften miteinander vermischt worden seien, was eine genaue Zurechnung der Steuerbelastung auf die verschiedenen Gebietskörperschaften erschwert habe (BTDrucks 16/4841, S. 30). Statt die Gewerbesteuerschuld von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und später auch noch in pauschaler Form von der

Einkommensteuerschuld abzuziehen, gebe es nun nur noch den pauschalierten, auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer begrenzten Abzug von der Einkommensteuerschuld (BTDrucks 16/4841, S. 32).

22 Zugleich mit der Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer durch § 4 Abs. 5b EStG wurde in § 35 Abs. 1 EStG der Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer von 1,8 auf 3,8 erhöht, was ausweislich der Gesetzesbegründung bei einem bundesweit durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 v.H. zu einer vollständigen Entlastung der Personenunternehmen von der Gewerbesteuerschuld führt (BTDrucks 16/4841, S. 32).

23 (2) Die mit § 4 Abs. 5b EStG bezweckte Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz und Entflechtung der Finanzierungsströme der staatlichen und der kommunalen Ebene stellen nach Ansicht des Senats legitime gesetzgeberische Ziele dar, die durch diese Regelung auch erreicht werden. Dahinstehen kann, ob diese Gründe nicht für sich gesehen bereits die mit § 4 Abs. 5b EStG einhergehende Einschränkung des objektiven Nettoprinzips rechtfertigen könnten. Denn diese ist jedenfalls vor dem Hintergrund gerechtfertigt, dass durch die gleichzeitige Erhöhung des Anrechnungsfaktors für die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer von 1,8 auf 3,8 in § 35 Abs. 1 EStG in nicht unerheblichem Umfang eine Kompensation des Abzugsverbots bewirkt wird, die in den meisten Fällen sogar zu einer vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuerschuld führt. Das Abzugsverbot wird daher, soweit es sich im Einzelfall überhaupt auswirkt, auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es nicht nur die Gewerbesteuer selbst, sondern auch die darauf entfallenden Nebenleistungen erfasst, in seiner Wirkung jedenfalls erheblich abgemildert. Dass § 35 Abs. 1 EStG dazu führt, dass Unternehmer bzw. Unternehmen mit Sitz in einer Gemeinde mit einem Hebesatz von mehr als 400 v.H. keine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer erhalten, ist durch die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt. Wie dargelegt, kann der Gesetzgeber das objektive Nettoprinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Er überschreitet seine Typisierungsbefugnis nicht, wenn er, wie sich aus der Begründung des Gesetzentwurfs ergibt (BTDrucks 16/4841, S. 32), in § 35 Abs. 1 EStG mit 3,8 einen Anrechnungsfaktor gewählt hat, um damit bei einem bundesweit durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 v.H. eine vollständige Entlastung der Personenunternehmen von der Gewerbesteuerschuld zu erreichen. Eine vollständige Anrechnung der Gewerbesteuerschuld auf die Einkommensteuer ist verfassungsrechtlich zudem nicht geboten. Vielmehr bestehen keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass neben der Einkommensteuer zusätzlich auch Gewerbesteuer erhoben wird (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1).

24 (3) Dahinstehen kann, welche Auswirkung eine Änderung insbesondere der in § 35 Abs. 1 EStG vorgesehenen Anrechnungsmöglichkeit auf die Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 5b EStG hätte. Denn abzustellen ist für den Streitfall allein auf die im Streitjahr geltende Regelung. Diese sah einen Anrechnungsfaktor von 3,8 für die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer vor, was im Fall der Kläger sogar zu einer vollständigen Entlastung von der Gewerbesteuerschuld geführt hat.

25 b) § 4 Abs. 5b EStG verstößt auch nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG. Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG betroffen ist, weil dieses Grundrecht den Grundrechtsträger auch schützt, wenn Steuerpflichten --wie im Einkommensteuerrecht-- an den Hinzuerwerb von Eigentum anknüpfen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97), ist ein etwaiger Eingriff nach Ansicht des Senats jedenfalls aus den gleichen Gründen gerechtfertigt wie die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips.

26 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de