

Sondervergütungen als kapitalertragsteuerpflichtiger Teil des Gewinns eines Betriebs gewerblicher Art

Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wird hierdurch ein Betrieb gewerblicher Art begründet. Die im Rahmen der Beteiligung bezogenen Sondervergütungen unterliegen auf der Ebene des Betriebs gewerblicher Art der Körperschaftsteuer und auf der Ebene der Trägerkörperschaft der Kapitalertragsteuer (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 9. Januar 2015, BStBl I 2015, 111).

KStG 2002 § 2 Nr. 2, § 4, § 32 Abs. 1 Nr. 2
EStG 2002 § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b, § 43 Abs. 1 Satz 1
Nr. 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 6, § 44 Abs. 6

Urteil vom 25. März 2015 I R 52/13

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 11. Juni 2013 6 K 2867/11 KE,F
(EFG 2013, 1509)

T e n o r

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11. Juni 2013 6 K 2867/11 KE,F wird als un begründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein Landkreis, ist als Kommanditist an der Abfall... mbH & Co. KG (KG) beteiligt. Die KG betrieb in den Streitjahren 2002 bis 2007 ein Abfallentsorgungszentrum, in dem u.a. der im Landkreis anfallende Hausmüll entsorgt wird. Die Beteiligung des Klägers an der KG wurde als Betrieb gewerblicher Art (BgA) behandelt. Die Errichtung des Entsorgungszentrums finanzierte die KG mit Krediten. Der Kreis verbürgte sich für deren Rückzahlung und erhielt dafür in den Streitjahren Avalprovisionen, die in den für die KG ergangenen Gewinnfeststellungsbescheiden als Sonderbetriebseinnahmen berücksichtigt wurden.

- 2 Die Beteiligungseinkünfte wurden beim BgA der Körperschaftsteuer unterworfen. Nachdem keine Kapitalertragsteueranmeldungen abgegeben worden waren, setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag gegen den Kläger fest. Hierbei ging das FA davon aus, dass die Avalprovisionen zum Gewinn des BgA gehören und folglich als Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.d.F. des Gesetzes zur Förderung von Kleinunternehmern und zur Verbesserung der Unternehmensfinanzierung (Kleinunternehmerförderungs-gesetz) vom 31. Juli 2003 (BGBl I 2003, 1550, BStBl I 2003,

398) --EStG 2002 n.F.-- dem Steuerabzug unterliegen. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf folgte der Auffassung des FA im Wesentlichen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1509 veröffentlicht.

3 Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision, mit der er eine Verletzung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 n.F. rügt.

4 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz und die angefochtenen Steuerbescheide aufzuheben.

5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

6 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass Kapitalertragsteuer auch auf die Avalprovisionen zu erheben ist.

7 1. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 n.F. unter weiteren hier nicht streitigen Voraussetzungen auch der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art i.S. des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) ohne eigene Rechtspersönlichkeit.

8 Diese Kapitaleinkünfte unterlagen in den Streitjahren gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 6, § 44 Abs. 6 Satz 1 und 4 EStG 2002 n.F. einer 10 %-igen Kapitalertragsteuer, deren Schuldner die juristische Person des öffentli-

chen Rechts als Trägerkörperschaft des BgA ist. Die Körperschaftsteuer der mit diesen abzugspflichtigen Kapitaleinkünften gemäß § 2 Nr. 2 KStG 2002 i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Steueränderungsgesetz 2003-- (BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) --KStG 2002 n.F.-- beschränkt steuerpflichtigen Trägerkörperschaft ist durch die Kapitalertragsteuer abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG 2002).

9 Betriebe gewerblicher Art sind nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 --mit Ausnahme der Hoheitsbetriebe (vgl. § 4 Abs. 5 KStG 2002)-- alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.

10 2. Nach diesen Maßstäben sind die angegriffenen Kapitalertragsteuerbescheide nicht zu beanstanden.

11 a) Sondervergütungen, wie die im Streitfall bezogenen Avalprovisionen (Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 15 Rz 594) gehören zu den gewerblichen Einkünften eines --einzigen-- BgA und unterliegen deshalb auf der Ebene des BgA der Körperschaftsteuer und auf der Ebene der Trägerkörperschaft dem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug.

12 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) ist die Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ein Betrieb gewerblicher Art (RFH-Urteil vom 8. November 1938 I 347/38, RFHE 45, 155, RStBl 1939, 301; BFH-Urteile vom 6. April 1973 III R 78/72, BFHE 109, 266,

BStBl II 1973, 616; vom 9. Mai 1984 I R 25/81, BFHE 141, 252, BStBl II 1984, 726). Dies beruht auf der Vorstellung, dass die aus der Beteiligung bezogenen Gewinnanteile Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb darstellen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002) und dass die einzelnen Mitunternehmer nach dem System der Besteuerung von Mitunternehmerschaften selbst als Gewerbetreibende und Steuersubjekte behandelt werden. Mit der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb werden somit regelmäßig die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG 2002 erfüllt, begrifflich ist insbesondere auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung überschritten (vgl. Senatsurteile vom 25. Mai 2011 I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, zum insoweit vergleichbaren Fall des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs; in BFHE 141, 252, BStBl II 1984, 726; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 24, 28).

13 bb) Zu den Einnahmen, die die juristische Person aus ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit als Mitunternehmerin einer gewerblich tätigen Personengesellschaft erzielt, gehören nicht nur die Gewinnanteile, sondern auch die Sondervergütungen. Denn die wirtschaftliche Tätigkeit ist eine einheitliche und die gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers im Rahmen der Beteiligung umfassen deshalb beides, sowohl die Gewinnanteile als auch die Sondervergütungen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 163, 167).

14 cc) Aus dem Senatsurteil in BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, wonach die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 der Abgabenordnung ist, kann der Kläger keine für ihn günstigen Rechtsfolgen ab-

leiten. Die im Streitfall zu würdigende Beteiligung der öffentlichen Hand an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ist mit einer Beteiligung an einer bloß gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht vergleichbar. Im letztgenannten Fall übt die Personengesellschaft vermögensverwaltende Tätigkeiten aus, die erst durch eine gesetzliche Fiktion zu gewerblichen Einkünften führen. Demgegenüber geht es im Streitfall um originär gewerbliche Tätigkeiten, die die öffentliche Hand als Mitunternehmer selbst ausübt und aus der sie Gewinnanteile und Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte bezieht.

15 dd) Nur mit einer solchen Betrachtungsweise kann die Einmalbesteuerung des von der Personengesellschaft erzielten Gewinnes sichergestellt und dem Zweck des § 4 KStG 2002 entsprochen werden (Gosch/Heger, KStG, 2. Aufl., § 4 Rz 6 und 50, m.w.N.). Die Einmalbesteuerung des Gewinns ist aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung geboten (vgl. RFH-Urteil in RFHE 45, 155, RStBl 1939, 301).

16 Bei Privatrechtssubjekten, die sich in vergleichbarer Weise wie der Kläger unternehmerisch engagieren, unterliegt der Gewinn der Personengesellschaft anteilig bei den Beteiligten der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer. Hinzu tritt die Gewerbesteuerbelastung auf der Ebene der Personengesellschaft (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes 2002), die den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (Gesamthands- und Sonderbereich) erfasst (vgl. z.B. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 400 ff.). Würde die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an der Personengesellschaft nicht als steuerpflichtiger BgA qualifiziert, käme es mangels subjektiver Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht dieser juristischen Person zu keiner Ertragsbesteuerung, was der unternehme-

risch tätigen öffentlichen Hand offenkundig Wettbewerbsvorteile verschaffen würde.

17 Dieser Gleichbehandlungsgedanke gebietet es aber auch, nicht nur die Besteuerung der Gewinnanteile, sondern auch der Sondervergütungen bei mitunternehmerischer Beteiligung juristischer Personen des öffentlichen Rechts sicherzustellen (gleicher Auffassung Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 51). Denn Privatrechtssubjekte müssen die Sondervergütungen als Teil ihrer gewerblichen Einkünfte ebenfalls der Ertragsbesteuerung unterwerfen.

18 ee) Schließlich ist auch die Nachbelastung der gesamten Einkünfte des BgA auf der Ebene der Trägerkörperschaft geboten. Die ausweislich der Klagebegründung vom Kläger konzedierte Erfassung der Sondervergütungen beim BgA und der damit einhergehenden Körperschaftsteuerbelastung auf der Ebene der Trägerkörperschaft (erster Belastungsschritt) muss konsequent durchgehalten werden, um das von § 4 KStG 2002 verfolgte Gleichbehandlungsziel zu erreichen. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 n.F. verfolgt den Zweck, durch die Fiktion einer steuerpflichtigen Ausschüttung des von einem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit erzielten Gewinns an die Trägerkörperschaft die vom Gesetzgeber gewollte steuerliche Gesamtbelastung des --fiktiv ausgeschütteten-- Gewinns auf der Ebene des Anteilseigners herzustellen (zweiter Belastungsschritt; vgl. Senatsurteile vom 16. November 2011 I R 108/09, BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328; vom 23. Januar 2008 I R 18/07, BFHE 220, 357, BStBl II 2008, 573; Intemann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rz 340, m.w.N.; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 240). Ohne eine solche Nachbelastung auf der Ebene der Trägerkörperschaft, die insoweit dem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft entspricht, wäre die

öffentliche Hand wiederum gegenüber Privatrechtssubjekten privilegiert. Denn beteiligen sich Kapitalgesellschaften an gewerblich tätigen Personengesellschaften, dann erhöhen die Gewinnanteile und Sondervergütungen den körperschaftsteuerlichen Gewinn und es kommt im Falle der Ausschüttung zur Nachbelastung auf der Ebene des Anteilseigners (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002). Bei der besonderen Konstellation des aus der Beteiligung der öffentlichen Hand an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft entstehenden BgA muss der Begriff des Gewinns dieses BgA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002 n.F. (hierzu Senatsurteil vom 11. September 2013 I R 77/11, BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161) im Lichte der vorstehend beschriebenen Zwecksetzung modifizierend verstanden werden; er erfasst auch die Sondervergütungen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. Januar 2015, BStBl I 2015, 111, Rz 31; Bott, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2015, 112; Schiffers, DStZ 2015, 144).

19 b) Es kann dahinstehen, ob Abfallbeseitigung eine hoheitliche Tätigkeit i.S. des § 4 Abs. 5 KStG 2002 darstellt. Denn die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft begründet immer einen BgA, auch wenn deren Gegenstand bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts keinen BgA darstellen würde (R 6 Abs. 2 Satz 2 und 4 KStH 2004; Musil in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, § 4 Rz 135; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 30).

20 c) Auch die weiteren von der Revision ins Feld geführten Argumente überzeugen nicht. Dass Privatrechtssubjekte ihre Sonderbetriebsverluste zur Verrechnung mit positiven Einkünften anderer Art nutzen können, zeigt keine Schlechterstellung der öffentlichen Hand auf. Es handelt sich lediglich um die Kehrseite der prinzipiellen Ertragsteuerfreiheit der öffentlichen

Hand, die außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art im Unterschied zu Privaten nichts zu versteuern hat. Die außerdem von der Revision monierte Ungleichbehandlung, dass Avalprovisionen bei einer Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Kapitalgesellschaft auf der Ebene der Kapitalgesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig wären und deswegen im Unterschied zum Streitfall unbesteuert blieben, liegt zwar vor. Diese Ungleichbehandlung ist aber eine typische Folge der fehlenden Rechtsformneutralität des geltenden Steuerrechts, wonach Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in vielfacher Weise anders behandelt werden als Beteiligungen an Personengesellschaften (dazu anschaulich Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 1027 ff.). Daran können nur --verfassungsrechtlich aber grundsätzlich nicht gebotene (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164)-- Maßnahmen des Gesetzgebers etwas ändern.

21 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.