

Urteil vom 12. Oktober 2011, I R 107/10

Ermittlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags

BFH I. Senat

KStG § 38 Abs 4 S 1, KStG § 38 Abs 5 S 1, KStG § 38 Abs 5 S 2, KStG § 38 Abs 6, KStG § 38 Abs 7, KStG § 37 Abs 4, KStG § 36 Abs 7, KStG § 38 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 15. November 2010, Az: 6 K 290/09

Leitsätze

In die Bemessungsgrundlage für den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008 ist nur das ausschüttbare Eigenkapital zum 31. Dezember 2006, nicht aber das Nennkapital einzubeziehen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), einer GmbH, den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 38 Abs. 5 und 6 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG 2002 n.F.-- im Einspruchsverfahren auf 85.258 € fest. Dabei ging er von einem Eigenkapital laut Steuerbilanz in Höhe von 198.937 € aus. In diesem Betrag enthalten war auch das Nennkapital in Höhe von 103.000 €. Da die Klägerin erklärt hatte, den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag gemäß § 38 Abs. 7 KStG 2002 n.F. in einer Summe entrichten zu wollen, setzte das FA einen abgezinsten Betrag von 67.798 € fest.
- 2** Mit ihrer dagegen gerichteten Klage machte die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass das Nennkapital nicht i.S. von § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. für eine Ausschüttung verwendet werden könne; die Rückzahlung von Nennkapital sei keine Ausschüttung.
- 3** Das Finanzgericht (FG) Hamburg gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 832 veröffentlichtem Urteil vom 16. November 2010 6 K 290/09 statt.
- 4** Das FA rügt mit seiner Revision eine Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6** Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zu Recht angenommen, dass das Nennkapital nicht in die Berechnung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. einzubeziehen ist.
- 7** 1. Gemäß § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. beträgt der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag $\frac{3}{100}$ des nach § 38 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F. festgestellten Endbetrags. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist gemäß § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. auf den Betrag begrenzt, der sich nach den Absätzen 1 bis 3 als Körperschaftsteuererhöhung ergeben würde, wenn die Körperschaft ihr am 31. Dezember 2006 bestehendes Eigenkapital laut Steuerbilanz für eine Ausschüttung verwenden würde.
- 8** 2. Der spiegelbildlich zu dem Körperschaftsteuererminderungsbetrag nach § 37 Abs. 4 KStG 2002 i.d.F. des Gesetzes

über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) eingeführte § 38 Abs. 5 KStG 2002 n.F. löst die in den Absätzen 1 bis 3 enthaltene Regelung ab. Danach führten Leistungen, für die das gemäß § 36 Abs. 7 KStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) festgestellte und fortgeschriebene EK 02 als verwendet galt, innerhalb des 15-, später 18-jährigen Übergangszeitraums zu einer Körperschaftsteuererhöhung um $\frac{3}{7}$ des Betrags (§ 38 Abs. 2 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts --Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz-- vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35). Dadurch sollte die für diese Leistungen nach altem Recht geltende Ausschüttungsbelastung von 30 % erreicht werden.

- 9** Da dem Gesetzgeber die bisherige Regelung als zu aufwändig erschien, schuf er § 38 Abs. 5 Sätze 1 und 2 KStG 2002 n.F., mittels derer die sonst während des Übergangszeitraums eingetretene Körperschaftsteuererhöhung in Fällen, in denen das EK 02 als verwendet galt, in pauschalierter Form abgegolten werden soll. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag beträgt grundsätzlich $\frac{3}{100}$ des letztmalig auf den 31. Dezember 2006 festgestellten Endbetrags (§ 38 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 n.F.). Der Gesetzgeber besteuert damit verwendungsunabhängig ein Zehntel des am 31. Dezember 2006 vorhandenen Endbetrags an EK 02 mit der zuletzt im Anrechnungsverfahren geltenden Ausschüttungsbelastung von 30 %. Der verbleibende restliche Bestand an EK 02 entfällt und löst keine weitere Körperschaftsteuererhöhung aus. Die pauschale Besteuerung --so die Gesetzesbegründung-- soll jedoch unterbleiben, soweit eine Gesellschaft nicht über positives Eigenkapital verfügt. Die Höhe der Abschlagszahlung ist dann auf den Betrag begrenzt, der sich bei Anwendung der bisherigen Regelung ergeben würde, wenn das zum maßgeblichen Stichtag 31. Dezember 2006 vorhandene Eigenkapital ausgeschüttet würde. Dabei wird aus Vereinfachungsgründen auf das Steuerbilanzkapital abgestellt (BTDrucks 16/6290, S. 75).
- 10** 3. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass sich der nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. zu ermittelnde Betrag auf das Eigenkapital abzüglich des Nennkapitals bezieht. Sowohl aus der Gesetzesbegründung als auch aus dem Gesetzestext ist ersichtlich, dass die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuererhöhung auf den Betrag begrenzt werden soll, der sich ergäbe, wenn die Körperschaft das zum 31. Dezember 2006 vorhandene Eigenkapital in voller Höhe ausgeschüttet hätte. Da das Nennkapital, solange es nicht herabgesetzt wird, nicht ausschüttbar ist, ist es auch nicht in die Berechnung der Körperschaftsteuererhöhung gemäß § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. einzubeziehen. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass auch das Nennkapital als fiktiv herabgesetzt und an die Gesellschafter aus dem EK 02 ausgekehrt gelten sollte, hätte er dies auch so ins Gesetz aufgenommen oder zumindest in der Gesetzesbegründung angesprochen. Denn es ist weder ohne weiteres einsichtig, weshalb ein nicht ausschüttbarer Teil des Eigenkapitals als an die Gesellschafter ausgekehrt gelten soll noch weshalb überhaupt auf die fiktive Auskehrung des Nennkapitals eine Körperschaftsteuer erhoben werden sollte. Auch während des Anrechnungsverfahrens führte die Rückzahlung von Nennkapital grundsätzlich nicht zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung.
- 11** Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass das Gesetz an das ausschüttbare Eigenkapital laut Steuerbilanz und nicht laut Handelsbilanz anknüpft. Wie aus der Gesetzesbegründung ersichtlich, ist dies aus Vereinfachungsgründen und nicht deshalb geschehen, weil auf das Nennkapital eine Körperschaftsteuer festgesetzt werden soll. Das ausschüttbare Eigenkapital kann anhand der ohnehin im Besteuerungsverfahren vorliegenden Steuerbilanz ermittelt werden, ohne dass die Handelsbilanz angefordert werden muss.
- 12** Auch die Literatur geht davon aus, dass das Nennkapital nicht in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. einzubeziehen ist (Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 38 KStG Rz 54; Lornsen-Veit in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, § 38 Rz 91; Bott in Ernst & Young, KStG, § 38 Rz 153; Streck/ Binnewies, KStG, 7. Aufl., § 38 Rz 63; Ott, Deutsche Steuer-Zeitung 2008, 274; wohl auch Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 38 Rz 66). Das Problem wird zwar in der Regel nicht ausdrücklich erörtert, jedoch wird in Beispielfällen zu § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 n.F. die Körperschaftsteuererhöhung nur anhand des zum 31. Dezember 2006 vorhandenen ausschüttbaren Eigenkapitals errechnet.