Urteil vom 14. Juli 2010, X R 61/08

Vorrangige Verrechnung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG mit nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinnen - Grundsatz der Meistbegünstigung - Ablehnung der Auffassung der Finanzverwaltung

BFH X. Senat

EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 4, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2, EStG § 34 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. November 2008, Az: 3 K 21/06

Leitsätze

Erzielt der Steuerpflichtige einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 1 EStG, der sowohl dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende als auch in voller Höhe zu besteuernde Gewinne enthält, wird der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG für Zwecke der Ermittlung der nach § 34 Abs. 1 und 3 EStG tarifermäßigt zu besteuernden Gewinne vorrangig mit dem Veräußerungsgewinn verrechnet, auf den das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist .

Tatbestand

1 I. Der am 3. April 1942 geborene Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr 2002 an der B-Grundstücksgemeinschaft in H beteiligt. Aus dieser Beteiligung erzielte der Kläger im Streitjahr einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) von insgesamt 127.816,08 €. Dieser setzt sich zusammen aus einem gemäß § 3 Nr. 40 EStG dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinn von 63.911,47 € (= 1/2 von 127.822.94 €) und einem anderen, in vollem Umfang steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 63.904,61 €. Für diesen Gewinn beanspruchte der Kläger den Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) rechnete den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 51.200 € anteilig auf die in dem Veräußerungsgewinn enthaltenen steuerpflichtigen Halbeinkünfte und im Übrigen auf den in diesem Gewinn enthaltenen voll steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn an. Danach entfiel auf den zuletzt genannten Veräußerungsgewinn ein Anteil von 25.598,46 € (= 63.904,61 € : 127.816,08 € = 49,997316 % von 51.200 €). Der voll zu besteuernde Veräußerungsgewinn verminderte sich hierdurch auf (gerundet) 38.307 €. Diesen Betrag unterwarf das FA dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 3 EStG.

3 Demgegenüber machte der Kläger mit seiner nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage geltend, der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG sei vorrangig mit dem steuerpflichtigen Teil des dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinns zu verrechnen.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage durch sein in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 470 veröffentlichtes Urteil in vollem Umfang statt. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG sei vorrangig mit dem (steuerpflichtigen) Veräußerungsgewinn zu verrechnen, auf den das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden sei.

5 Mit der Revision macht das FA geltend, die angefochtene Entscheidung verletze § 16 Abs. 4 i.V.m. § 34 EStG. Eine vorrangige Berücksichtigung des Freibetrags bei den nicht gemäß § 34 Abs. 3 EStG tarifermäßigt zu besteuernden Einkünften würde im Ergebnis eine nicht gerechtfertigte doppelte Begünstigung bewirken. Zu der hälftigen Steuerfreiheit komme die Gewährung des Freibetrags hinzu. Das FG ziehe aus den von ihm zitierten Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) zu Unrecht den Schluss, es sei von einer Meistbegünstigung auszugehen. Dass im Falle des Verlustausgleichs der dem Steuerpflichtigen tatsächlich entstandene Verlust die nur ermäßigt zu besteuernden außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 EStG nicht mindern solle, sei im Hinblick auf das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgerichtig. Auch die BFH-Rechtsprechung, wonach der Arbeitnehmer-Pauschbetrag vorrangig bei den tariflich zu besteuernden Lohneinkünften abzuziehen sei, sei konsequent. Es handele sich um pauschalierte Werbungskosten, die nicht im Zusammenhang mit einer nach § 34 EStG begünstigten Entschädigung stünden.

6 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

8 Der Hinweis in der Revisionsbegründung, dass eine Doppelbegünstigung (Halbeinkünfte einerseits und Freibetrag andererseits) gegeben sei, berücksichtige nicht, dass das Halbeinkünfteverfahren keine Steuervergünstigung sei. Vielmehr sei es die Folge einer systemgerechten Verteilung der Ertragsteuern auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene nach Abschaffung des körperschaftssteuerlichen Anrechnungsverfahrens.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG vorrangig von dem steuerpflichtigen Anteil des dem Halbeinkünfteverfahren unterfallenden Veräußerungsgewinns abzuziehen ist.

10 1. Zutreffend hat das FG den Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG mit 51.200 € angesetzt.

11 a) Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 51.200 € übersteigt. Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren. Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 154.000 € übersteigt.

12 Ist in dem Veräußerungsgewinn ein nach dem Halbeinkünfteverfahren zu ermittelnder Veräußerungsgewinn enthalten, kann Bestandteil des Veräußerungsgewinns i.S. des § 16 Abs. 4 EStG insoweit nur der steuerpflichtige Teil dieses Gewinns sein. Dies entspricht dem Gesetzeswortlaut und ist soweit ersichtlich einhellige Rechtsauffassung. Auch ist bei der Berechnung der Ermäßigungsgrenze nach Satz 3 dieser Vorschrift insoweit ebenfalls nur der steuerpflichtige Gewinnanteil zu berücksichtigen (vgl. R 16 (13) Satz 10 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2008; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz 578, 587).

13 b) Da im Streitfall der im Rahmen des § 16 Abs. 4 EStG anzusetzende steuerpflichtige Veräußerungsgewinn von 127.816,08 € die Ermäßigungsgrenze des § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht übersteigt, ist ein Freibetrag von 51.200 € zu berücksichtigen.

14 2. Der Freibetrag ist vorrangig von dem dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinn abzuziehen.

15 a) Diese Auffassung wird ganz überwiegend im Schrifttum vertreten (Hagen/Schynol, Der Betrieb 2001, 397; Kobor in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 515; Prinz/Hick, Finanz-Rundschau 2006, 168; Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 16 Rz 242; Paus, Deutsche Steuer-Zeitung 2003, 523; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 587; Schneider/Hoffmann, Steuerberatung 2009, 221; Stahl, Kölner Steuerdialog 2001, 12838, welcher für ein Wahlrecht eintritt).

16 Demgegenüber ist nach Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Dezember 2005, BStBl I 2006, 7, unter II., und H 16 (13) der Einkommensteuerhinweise 2009) der Freibetrag aufzuteilen. Aufteilungsmaßstab sind die jeweiligen Anteile der nach § 34 Abs. 3 EStG und nach dem Halbeinkünfteverfahren zu versteuernden Gewinne am Gesamtgewinn. Dieser Auffassung hat sich ein Teil der Literatur angeschlossen (Reiß in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 16 Rz 282; ebenso wohl Blümich/Stuhrmann, § 16 EStG Rz 453a).

17 b) Dem Wortlaut des § 16 Abs. 4 EStG kann keine Verwendungsreihenfolge entnommen werden. Der bloße Gesetzeswortlaut lässt es daher zu, den ungeteilten Freibetrag vorrangig einem bestimmten Gewinnanteil zuzuordnen. Andererseits ist auch eine verhältnismäßige Zuordnung des Freibetrags zu den jeweiligen Teilen des Veräußerungsgewinns mit dem Gesetzeswortlaut zu vereinbaren.

18 c) Der erkennende Senat folgt der überwiegenden Literaturauffassung.

19 aa) Es entspricht der ständigen BFH-Rechtsprechung, dass die nach § 34 EStG begünstigten Einkünfte innerhalb der Summe der Einkünfte bzw. der jeweiligen Einkunftsart eine "besondere Abteilung" darstellen (z.B. Urteile vom 29. Juli 1966 IV 299/65, BFHE 86, 486, BStBl III 1966, 544, und vom 29. Oktober 1998 XI R 63/97, BFHE 188, 143, BStBl II 1999, 588). Der sachliche Umfang der außerordentlichen Einkünfte, die in § 34 Abs. 2 EStG i.V.m. den darin aufgeführten Normen definiert werden, ist für sich gesondert entsprechend den Bestimmungen des § 2 Abs. 2 EStG i.V.m. §§ 4 bis 7k bzw. §§ 8 bis 9a EStG zu berechnen (BFH-Urteil vom 13. August 2003 XI R 27/03, BFHE 204, 433, BStBl II 2004, 547). Dabei sind Faktoren, welche die Höhe der Einkünfte vermindern, vorrangig durch Kürzung der tariflich zu besteuernden Einkünfte zu berücksichtigen. Dies dient dazu, dem Steuerpflichtigen die Tarifermäßigung, soweit irgend möglich, zu Gute kommen zu lassen. Die außerordentlichen Einkünfte werden nur dann und nur insoweit gekürzt, als für eine Kürzung die tariflich zu besteuernden Einkünfte nicht ausreichen. Außerordentliche Einkünfte sind nur um die mit ihnen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu kürzen (zu Vorstehendem vgl. Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 15/06, BFH/NV 2009, 138).

20 bb) Aus diesem Grund ist z.B. der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG) nicht zwischen ermäßigt zu besteuernden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und tariflich zu besteuernden Einkünften dieser Einkunftsart aufzuteilen. Vielmehr ist dieser Pauschbetrag in erster Linie von den tariflich zu besteuernden Einkünften abzuziehen, soweit solche zur Verfügung stehen (BFH-Urteil in BFHE 188, 143, BStBl II 1999, 588).

21 Auch ein Verlustausgleich, welcher infolge der Verrechnung von negativen Einkünften mit positiven Einkünften dazu führt, dass die positiven Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 EStG nur mit entsprechend verringerten Beträgen in dem zu versteuernden Einkommen enthalten sind, ist vorrangig mit tariflich zu besteuernden Einkünften vorzunehmen, soweit solche zur Verfügung stehen (ebenfalls ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. Januar 1995 IV R 23/93, BFHE 177, 71, BStBl II 1995, 467).

22 Der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) ist ebenfalls im Wege der Meistbegünstigung vorrangig von den nicht tarifbegünstigten Einkünften abzuziehen (BFH-Urteil vom 15. Dezember 2005 IV R 68/04, BFH/NV 2006, 723).

23 Sind in dem Einkommen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft enthalten und bestehen diese zum Teil aus außerordentlichen, nach § 34 EStG ermäßigt zu besteuernden Einkünften, muss im Rahmen der Anwendung dieser Vorschrift der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG zunächst von den nicht nach § 34 EStG begünstigten Einkünften abgezogen werden (R 34.1 Abs. 1 Satz 5 EStR 2008).

24 cc) Dementsprechend ist nach Ansicht des erkennenden Senats der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG im Wege der Meistbegünstigung vorrangig von dem nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn abzuziehen.

25 Dem steht die Wertung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht entgegen, wonach im Halbeinkünfteverfahren ermittelte Veräußerungsgewinne keine außerordentlichen Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift sind. Damit will der Gesetzgeber sicherstellen, dass nur solche Gewinne der ermäßigten Besteuerung unterliegen, die in vollem Umfang zu besteuern sind. Nach Ansicht des Gesetzgebers sind hingegen Gewinne, die im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens zu ermitteln sind, bereits hierdurch steuerlich begünstigt (kritisch hierzu z.B. Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/ Pust, a.a.O., § 16 Rz 242). Der Gesetzgeber hat deshalb zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung solche Veräußerungsgewinne aus der ermäßigten Besteuerung des § 34 EStG herausgenommen (BTDrucks 14/2683, S. 116).

26 Hingegen hat der Gesetzgeber die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nicht zum Anlass genommen, die nach diesen Vorschriften zu ermittelnden Veräußerungsgewinne aus dem Anwendungsbereich des § 16 Abs. 4 EStG auszunehmen. Die Anwendung des Grundsatzes der Meistbegünstigung und damit die vorrangige Verrechnung dieses Freibetrags mit nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinnen bewirkt entgegen der Auffassung des FA auch nicht, solche Gewinne zusätzlich zu begünstigen. Vielmehr führt der Grundsatz der Meistbegünstigung lediglich dazu, dem Steuerpflichtigen, soweit wie möglich, die ihm gesetzlich zustehende Tarifermäßigung für seine in vollem Umfang der Besteuerung unterliegenden Veräußerungsgewinne zu erhalten. Demgegenüber würde eine anteilige Verrechnung dieses Freibetrags mit tarifbegünstigten und mit nicht tarifbegünstigten Einkünften dazu führen, dass der Steuerpflichtige allein deshalb, weil er auch einen nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn erzielt, die Tarifermäßigung des § 34 EStG nicht in vollem Umfang im gesetzlichen Rahmen in Anspruch nehmen könnte.

27 d) Die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG liegen --wie vom FG zutreffend angenommen-- in Höhe des in vollem Umfang steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns von 63.904,61 € vor. Wie oben dargelegt, hat der Kläger das 55.

Lebensjahr vollendet und einen Antrag auf Berücksichtigung dieser Tarifermäßigung gestellt. Zwar hat er sie in seiner Steuererklärung nicht ausdrücklich beantragt. Aus seinem Begehren, den vorstehend genannten Gewinn in vollem Umfang gemäß § 34 Abs. 3 EStG zu besteuern, folgt jedoch, dass er diesen Antrag konkludent gestellt hat. Auch steht nicht im Streit, dass er diese Ermäßigung i.S. des § 34 Abs. 3 Satz 4 EStG bisher noch nicht in Anspruch genommen hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de