Urteil vom 12. Juni 2013, X R 9/12

Keine Tarifbegrenzung nach § 32c EStG 2007 bei außerordentlichen Gewinneinkünften

BFH X. Senat

EStG § 32c Abs 1 S 4, EStG § 34, EStG VZ 2007

vorgehend FG Düsseldorf, 14. Februar 2012, Az: 7 K 4708/09 E

Leitsätze

NV: Außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 EStG werden nicht nach § 32c EStG entlastet. Dies gilt auch insoweit, als ein Veräußerungsgewinn 5 Mio. € übersteigt und die Anwendung der Fünftel-Regelung (§ 34 Abs. 1 EStG) daher tatsächlich nicht zu einer (weiteren) Ermäßigung führt.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden im Streitjahr 2007 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen erzielten sie in diesem Jahr einen Gewinn in Höhe von je mehr als 6,6 Mio. €, auf den jeweils in Höhe von je 5 Mio. € antragsgemäß der ermäßigte Steuersatz gemäß § 34 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) angewandt wurde. Den darüber hinausgehenden Veräußerungsgewinn unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dem allgemeinen Tarif des § 32a Abs. 1 EStG; einen Entlastungsbetrag nach § 32c EStG gewährte er insoweit nicht.

2 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem Urteil (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1668) im Wesentlichen aus, die Nichtanwendbarkeit der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG auf den 5 Mio. € übersteigenden Teil des Veräußerungsgewinns ergebe sich bereits aus dem Wortlaut des § 32c Abs. 1 Satz 4 EStG. Dieser enthalte insbesondere keine Einschränkung dahingehend, dass Einkünfte nur dann nicht als Gewinneinkünfte gelten würden, *soweit* sie ermäßigt nach § 34 EStG besteuert würden. Dies entspreche auch der Gesetzessystematik sowie dem Willen des Gesetzgebers. Vorliegend sei zudem jeweils der gesamte Veräußerungsgewinn tatsächlich ermäßigt besteuert worden.

3 Mit ihrer Revision machen die Kläger geltend, der Wortlaut des § 32c Abs. 1 Satz 4 EStG setze voraus, dass hinsichtlich der begünstigten Einkünfte tatsächlich eine ermäßigte Besteuerung stattgefunden haben müsse, die --entgegen der Auffassung des FG-- in ihrem Fall hinsichtlich der 5 Mio. € übersteigenden Gewinnanteile nicht erfolgt sei. Zudem vernachlässige das FG den Willen des Gesetzgebers. Durch die Einfügung von § 32c Abs. 1 Satz 4 EStG habe er nur eine über das im Jahr 2006 geltende Steuerbelastungsniveau hinausgehende Privilegierung verhindern wollen. Eine Schlechterstellung sei dagegen nicht beabsichtigt gewesen.

4 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20. Dezember 2011 dahingehend zu ändern, dass für den Veräußerungsgewinn, der jeweils 5 Mio. € übersteigt, der Entlastungsbetrag für Gewinneinkünfte nach § 32c EStG gewährt wird.

5 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

6 II. Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass den Klägern der Entlastungsbetrag nach § 32c EStG für die

5 Mio. € übersteigenden Teile ihrer Veräußerungsgewinne nicht zu gewähren ist.

7 1. Gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 EStG bemisst sich die tarifliche Einkommensteuer nach dem zu versteuernden Einkommen (zvE). Sie berechnet sich bei --wie im Streitfall-- zusammenveranlagten Ehegatten unter Anwendung des Splitting-Verfahrens grundsätzlich nach dem allgemeinen Tarif (§ 32a Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 EStG). Hiervon ausgenommen sind u.a. außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 EStG, der für die dort genannten Fälle als spezielle Tarifvorschrift der allgemeinen Tarifvorschrift des § 32a EStG vorgeht (§ 32a Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 5 EStG). Von der durch Anwendung der allgemeinen und besonderen Tarifvorschriften ermittelten tariflichen Einkommensteuer ist in einem weiteren Schritt u.a. der Entlastungsbetrag nach § 32c EStG abzuziehen, wenn in dem zvE Gewinneinkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 EStG enthalten sind. Gemäß § 32c Abs. 1 Satz 4 EStG gelten dabei Einkünfte, die nach den §§ 34, 34b EStG ermäßigt besteuert werden, nicht als begünstigte Gewinneinkünfte.

8 2. Außerordentliche Einkünfte sind nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgewinne i.S. des § 16 EStG, wie sie die Kläger im Streitjahr durch die Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile erzielt haben. Im Gegensatz zu laufenden Gewinneinkünften unterliegen Veräußerungsgewinne dem Grunde nach einer Sonderbesteuerung. Diese gestattet die Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte mit ermäßigten Steuersätzen, um die Progressionswirkung zu mildern, die sich ansonsten durch die Zusammenrechnung der einmaligen mit den laufenden Einkünften für Letztere ergeben würde, ohne dass es zu einer nachhaltigen Erhöhung der Leistungsfähigkeit kommt (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl., § 34 Rz 1).

9 Da beide Ehegatten im Veräußerungszeitpunkt ihr 55. Lebensjahr bereits vollendet hatten, konnten sie anstelle der Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 EStG die Versteuerung ihrer Veräußerungsgewinne mit dem ermäßigten Steuersatz des § 34 Abs. 3 EStG beanspruchen. Der Höhe nach ist die Anwendung dieses ermäßigten Steuersatzes auf den Betrag von 5 Mio. € beschränkt (§ 34 Abs. 3 Satz 1 EStG). Auf den übersteigenden Betrag sind vorbehaltlich der Fünftel-Regelung (§ 34 Abs. 1 EStG) die allgemeinen Tarifvorschriften anwendbar (§ 34 Abs. 3 Satz 3 EStG). Im Streitfall wurde von der Anwendung der Fünftel-Regelung abgesehen, weil sich ansonsten eine höhere steuerliche Belastung des übersteigenden Betrags ergeben hätte.

10 3. Für die Veräußerungsgewinne der Kläger als außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG kommt die Tarifbegrenzung des § 32c EStG weder ganz noch teilweise in Betracht.

11 a) Die Entlastung der Gewinneinkünfte durch § 32c EStG ist das Gegenstück zu der mit dem Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I 2006, 1652, BStBl I 2006, 432) eingeführten fünften Tarifzone in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG, weil diese Einkünfte nach dem Willen des Gesetzgebers von der Erhöhung des Spitzensteuersatzes ab einem zvE von 250.000 € bzw. 500.000 € für die Zeit vor dem Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform 2008 --und damit ausschließlich für den Veranlagungszeitraum 2007-- ausgenommen werden sollten (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, BRDrucks 330/06, 22). Gesetzestechnisch wurde für die Gewinneinkünfte indes keine Ausnahme von der allgemeinen Tarifnorm des § 32a EStG eingeführt; vielmehr sollte die Steuersatzerhöhung insoweit durch den an den Grundtarif anknüpfenden Entlastungsbetrag nach § 32c EStG kompensiert werden.

12 b) Da im ursprünglichen Gesetzentwurf die Gewinneinkünfte ohne Einschränkung für die Ermittlung des Entlastungsbetrags heranzuziehen waren, bat der Bundesrat im weiteren Gesetzgebungsverfahren u.a. zu prüfen, *inwieweit* die Regelungen zum Zuschlag auf die Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1 EStG) und zur Tarifbegrenzung (§ 32c EStG) in den Fällen des Zusammentreffens mit tarifermäßigt zu besteuernden Einkommensteilen (§§ 34, 34b EStG) so ausgestaltet werden könnten, dass Gewinneinkünfte in vollem Umfang von der Tariferhöhung ausgenommen würden, die Steuerbelastung aber nicht unter das für das Jahr 2006 geltende Niveau sinke (Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats, BRDrucks 330/1/06, 2; Beschluss des Bundesrats, BTDrucks 16/1859, 6). Daraufhin sollten diese Einkünfte zur Vermeidung unsystematischer Ergebnisse durch die Überlagerung der verschiedenen Tarifsysteme aus dem Anwendungsbereich des § 32c EStG ausgeschlossen werden (vgl. BTDrucks 16/1969, 2 und Bericht des Finanzausschusses des Bundestages, BTDrucks 16/2028, 10). § 32c Abs. 1 Satz 4 EStG bezweckte mithin, außerordentliche Einkünfte i.S. der §§ 34, 34b EStG bei der Ermittlung des Entlastungsbetrags nicht zu berücksichtigen und *ausschließlich* nach den für sie geltenden ermäßigten Tarifen zu besteuern (BTDrucks 16/2028, 10).

13 c) Als außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG sind die Veräußerungsgewinne im Streitfall durch § 32c Abs. 1 Satz 4 EStG von der Anwendung der Tarifentlastung insgesamt ausgenommen. Entgegen der Auffassung der Kläger gilt der Ausschluss auch für die Teile der Veräußerungsgewinne, die die Betragsgrenze von 5 Mio. € übersteigen (ebenso FG Nürnberg, Urteil vom 21. September 2011 3 K 1208/10, www.gesetze-bayern.de; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34 Rz 56; Zimmermann in Lademann, EStG, § 34 Rz 150; Lemaire, EFG 2012, 1670). Auch

insoweit handelt es sich um außerordentliche Einkünfte, die dem Grunde nach der ermäßigten Besteuerung des § 34 EStG unterliegen.

14 d) Diese Auslegung der § 32c und § 34 EStG entspricht entgegen der Ansicht der Kläger dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers, auch wenn dieser ursprünglich bekundet hat, Gewinneinkünfte sollten von der Erhöhung des Steuersatzes ausgenommen bleiben, weil diese mit einem spezifisch unternehmerischen Risiko behaftet seien (zur verfassungsrechtlichen Problematik der Begründung dieser Privilegierung, vgl. z.B. Schmidt/ Loschelder, EStG, 29. Aufl., § 32c Rz 3, m.w.N.; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 32c Rz 10-13; Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2006, 755; sowie Vorlagebeschluss des FG Düsseldorf an das Bundesverfassungsgericht vom 14. Dezember 2012 1 K 2309/09 E, EFG 2013, 692). Dadurch, dass der Gesetzgeber sich technisch für einen pauschalierten Entlastungsbetrag entschieden hat, gelingt die beabsichtigte Kompensation von vornherein nicht in allen Fällen (vgl. hierzu Hechtner/Hundsdoerfer, Betriebs-Berater 2006, 2123; Schiffers, DStZ 2006, 755). Bereits deshalb geht die Behauptung der Kläger ins Leere, eine Schlechterstellung von Beziehern von Gewinneinkünften im Vergleich zum Vorjahr sei (generell) nicht beabsichtigt gewesen. Richtig ist zwar, dass das Steuerbelastungsniveau des Veranlagungszeitraums 2006 nicht unterschritten werden sollte. Daraus ergibt sich aber nicht der von den Klägern gezogene Schluss, eine Mehrbelastung habe der Gesetzgeber "offensichtlich nicht beabsichtigt" und dürfe in keinem Falle eintreten. Durch die Umsetzung mittels eines pauschalierten Entlastungsbetrags hat der Gesetzgeber vielmehr in Kauf genommen, dass es in bestimmten Konstellationen nicht zu einer vollständigen Kompensation der Tariferhöhung und damit zu einer Mehrbelastung kommt.

15 Zudem hat der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung deutlich gemacht, die außerordentlichen Einkünfte "*ausschließlich* nach den für sie geltenden ermäßigten Tarifen" besteuern zu wollen (BTDrucks 16/2028, 10). Er unterscheidet damit im Rahmen des § 32c EStG erkennbar zwischen den bereits anderweitig tarifmäßig begünstigten Veräußerungsgewinnen und den laufenden Gewinnen, die dem allgemeinen Tarif ohne Einschränkung unterliegen. Wie sich die Tarifermäßigung des § 34 EStG im Einzelfall auswirkt, war für den Gesetzgeber nicht von Bedeutung. Auch hier hat er sich durch die vollständige Herausnahme der außerordentlichen (Gewinn-)Einkünfte für eine typisierende Lösung entschieden. Zutreffend weisen die Vorinstanz und das FG Nürnberg (a.a.O.) in diesem Zusammenhang darauf hin, der Wortlaut des § 32c Abs. 1 Satz 4 EStG enthalte gerade keine dahingehende Einschränkung, dass außerordentliche Gewinneinkünfte nur "*insoweit*" nicht als Gewinneinkünfte gelten würden. Eine Kumulation von § 32c EStG und § 34 EStG ist ausgeschlossen.

16 e) Im Übrigen unterlagen auch die die Betragsgrenze von 5 Mio. € übersteigenden Teile der Veräußerungsgewinne tatsächlich der Besteuerung nach § 34 EStG (§ 34 Abs. 3 Satz 3 EStG). Da die Anwendung der Fünftel-Regelung zu einer gegenüber der Normalbesteuerung nach § 32a EStG nicht günstigeren Besteuerung geführt hätte, hat das FA aus Billigkeitsgründen die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG nicht angewandt. Dass es deshalb im Streitfall tatsächlich nicht zu einer (weiteren) Ermäßigung kam, ist nach den vorstehenden Ausführungen unerheblich. Die Formulierung "die nach §§ 34, 34b ermäßigt besteuert werden" umschreibt lediglich zwei spezielle Gruppen von Einkünften, die --anders als "laufende" Einkünfte-- einer besonderen Besteuerung unterliegen. Ziel dieser Sonderbesteuerung ist eine gegenüber § 32a EStG ermäßigte Besteuerung, zu der es im Regelfall auch kommt. Entscheidend ist mithin, dass die von § 32c EStG ausgenommenen Einkünfte --wie im Streitfall-- allein dem Grunde nach der Anwendung des § 34 EStG unterliegen.

17 Die Kläger können auch nicht deshalb die Einbeziehung der von § 34 Abs. 3 EStG nicht erfassten Teile ihrer Veräußerungsgewinne in die Ermittlung des Entlastungsbetrags nach § 32c EStG verlangen, weil das FA insoweit von der Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG aus Billigkeitsgründen zugunsten von § 32a EStG abgesehen hat. Gründe dafür, diese Billigkeitsmaßnahme insoweit auszuweiten, dass auch der Entlastungsbetrag nach § 32c EStG gewährt wird, sind nicht erkennbar.

18 4. Alle für die Anwendung des § 32c EStG erforderlichen Angaben konnten den vorliegenden Feststellungsbescheiden entnommen werden. Das Feststellungs-FA hatte darüber hinaus zu Recht keine ausdrücklichen Feststellungen zu § 32c EStG --anders als noch im Fall des § 32c EStG a.F.-- vorzunehmen. Zwar wird im Hinblick auf die zu § 32c EStG a.F. ergangene Rechtsprechung (z.B. Senatsurteile vom 22. August 2007 X R 59/04, BFHE 218, 541, BStBl II 2008, 284, und X R 39/02, BFHE 218, 503, BStBl II 2008, 4; Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. Dezember 2005 VIII R 99/02, BFH/NV 2006, 1041) eine Feststellung teilweise auch weiterhin für erforderlich gehalten (so Lamprecht in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 32c Rz 7; Debus in Bordewin/ Brandt, § 32c EStG Rz 21; Schiffers, DStZ 2006, 755; a.A. Levedag in Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2007, § 32c EStG Rz J 06-3, unter Verweis auf die insoweit fehlende Rechtsgrundlage). Es ist jedoch aufgrund der Ausweitung der Begünstigung auf alle Gewinneinkünfte in § 32c EStG ausreichend, wenn die Feststellungen die üblichen

Angaben enthalten. Aus diesen ist ersichtlich, dass es sich zum einen um Gewinneinkünfte, zum anderen ggf. um --von der Anwendung des § 32c EStG ausgeschlossene-- außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 EStG handelt (so auch Schiffers, a.a.O.). Eines speziellen Hinweises auf § 32c EStG darüber hinaus bedarf es deshalb --anders als nach altem Recht-- nicht.

19 Dem steht die zu § 32c EStG a.F. ergangene Rechtsprechung nicht entgegen. Diese basierte gerade darauf, dass die damalige Tarifbegrenzung nur bestimmte gewerbliche Einkünfte erfasste. Insofern war eine ausdrückliche Feststellung erforderlich, dass es sich um nach § 32c EStG a.F. begünstigte gewerbliche Einkünfte handelte, über die nur das Feststellungs-FA verfügte.

20 5. Da die Tarifbegrenzung des § 32c EStG im Streitfall auf die Veräußerungsgewinne der Kläger insgesamt nicht zur Anwendung gelangt, ist die Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift unerheblich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de