BFH v. 21.07.2009 - X R 2/09 BStBl 2009 II S. 963

Einkünfteübergreifender Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG; Verbrauch des einmaligen Freibetrags auch durch zu Unrecht erfolgende Gewährung

Leitsatz
Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wird personenbezogen gewährt; er steht dem Steuerpflichtigen für alle Gewinneinkunftsarten nur einmal zu.

Gesetz(e):
EStG § 16 Abs. 4

Instanzenzug:
FG Düsseldorf vom 16. Dezember 2008 8 K 4495/07 E (EFG 2009, 469) BFH X R 2/09 (Verfahrensverlauf) BFH - X R 2/09, Verfahrensverlauf BFH - X R 2/09, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden im Streitjahr 2003 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist Arzt und war an einer Praxisgemeinschaft beteiligt. Aus dieser Beteiligung erzielte er im Veranlagungszeitraum 1997 neben laufenden Einkünften einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 50.000 DM. In der Einkommensteuererklärung 1997 gab er die laufenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 288.278 DM an und trug in der Anlage GSE zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb in der Zeile „Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wird nicht beantragt oder ist nicht zu gewähren" (Zeile 14) einen Betrag in Höhe von 50.000 DM ein. In der Anlage GSE wies er zudem auf eine Beteiligung an einem Gewerbebetrieb hin. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) zog bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid 1997 vom 1. Oktober 1998 von dem Veräußerungsgewinn einen Freibetrag von 50.000 DM ab, sodass der Veräußerungsgewinn im Ergebnis unberücksichtigt blieb. In der Folgezeit änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 1997 wegen geänderter Feststellungsbescheide mehrmals. Im Änderungsbescheid vom 19. Mai 1999 erfasste es einen um 50.000 DM höheren Gewinn aus der Praxisbeteiligung des Klägers. Das FA gab dem hiergegen eingelegten Einspruch statt, in dem die Kläger die „Doppelerfassung" des Veräußerungsgewinns geltend machten.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2003 wiesen die Kläger in der Anlage GSE auf eine gewerbliche Beteiligung des Klägers hin, machten aber keine Angaben zur Höhe der Einkünfte. Aufgrund des Feststellungsbescheids 2003 vom 14. März 2005, in dem neben laufenden Einkünften und Sonderbetriebsausgaben auch ein „anzusetzendes Veräußerungsergebnis" von 71.928,52 € festgestellt wurde, änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 2003 am 11. Mai 2005. Der hiergegen eingelegte Einspruch, mit dem die Kläger den Ansatz eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) beantragten, hatte keinen Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 469 veröffentlichtem Urteil ab. Der Freibetrag sei dem Kläger bereits im Veranlagungszeitraum 1997 gewährt worden. Er sei verbraucht, selbst wenn er in der Vergangenheit zu Unrecht angesetzt worden sei und die Steuervergünstigung nicht mehr rückgängig gemacht werden könne. Zudem wirke

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

der Verbrauch einkünfteübergreifend. Er könne nicht für jede der drei Gewinneinkunftsarten je einmal gewährt werden. Er sei personen- und nicht einkunftsbezogen.

Die Kläger beantragen,

das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2007 aufzuheben und die Einkommensteuer 2003 unter Berücksichtigung eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung in Höhe von 51.200 € festzusetzen.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass dem Kläger der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG nicht erneut zu gewähren ist.

1. 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 den Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG übersteigt. Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren (§ 16 Abs. 4 Satz 2 EStG). Das bedeutet, dass der Freibetrag dem Steuerpflichtigen nur einmal im Leben zugute kommt, allerdings stets in voller Höhe; es kommt nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige einen ganzen Gewerbebetrieb, einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil veräußert (Reiß in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 16 Rz 508). Veräußerungen und Betriebsaufgaben vor dem 1. Januar 1996 werden nicht angerechnet (§ 52 Abs. 34 Satz 3 EStG 1999; Blümich/Stuhrmann, § 16 EStG Rz 451).

2. Im Streitfall ist der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG dem Kläger bereits im Einkommensteuerbescheid 1997 gewährt worden. Der erkennende Senat folgt dem FG darin, dass es nach dem eindeutigen Wortlaut von § 16 Abs. 4 EStG nicht darauf ankommt, ob der Freibetrag zu Recht gewährt worden ist oder nicht. Entscheidend ist allein, dass sich der Freibetrag auf die Steuerfestsetzung ausgewirkt hat und die Steuervergünstigung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. hierzu auch die BFH-Urteile vom 8. März 1994 IX R 12/90, BFH/NV 1994, 785, bzw. vom 15. Mai 2002 X R 97/98, BFH/NV 2002, 1428, zur vergleichbaren Problematik bei § 7b EStG bzw. § 10e Abs. 4 EStG). Soll der Freibetrag erst für einen späteren Veräußerungsgewinn in Anspruch genommen werden, muss der Steuerpflichtige die Steuerfestsetzung anfechten, in dem ihm die Steuervergünstigung trotz Fehlens eines entsprechenden Antrags (bzw. weiterer gesetzlicher Voraussetzungen) gewährt wurde. Nach Treu und Glauben könnte sich der Steuerpflichtige den Verbrauch des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG allenfalls dann nicht entgegenhalten lassen müssen, wenn für ihn angesichts der geringen Höhe des Freibetrags und des fehlenden Hinweises in den Erläuterungen nicht erkennbar gewesen wäre, dass das FA den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG ohne Antrag angesetzt hat (vgl. hierzu auch Senatsurteil in BFH/NV 2002, 1428).

Bei der Einkommensteuerfestsetzung 1997 wurde dem Kläger ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 50.000 DM gewährt. Er hat den Bescheid nicht angefochten, obwohl die Tatsache, dass das FA den Freibetrag ohne Antrag angesetzt hat, aus der Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und dem Einspruchsverfahren wegen der „Doppelerfassung" des Veräußerungsgewinns erkennbar war. Zudem konnte die Berücksichtigung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG im Veranlagungszeitraum 1997 nach den Feststellungen des FG im Zeitpunkt, als die Kläger den Freibetrag in Zusammenhang mit der Einkommensteuerveranlagung 2003 beantragt haben, nicht mehr rückgängig gemacht werden, da bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war.

3. Zutreffend hat das FG auch erkannt, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG dem Kläger im Streitjahr 2003 nicht deshalb zu gewähren ist, weil er ihn für einen Veräußerungsgewinn bei den

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Einkünften aus Gewerbebetrieb begehrt und der Freibetrag im Veranlagungszeitraum 1997 für einen Veräußerungsgewinn bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit gewährt wurde. Der Grundsatz, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG einem Steuerpflichtigen nur einmal gewährt werden kann, gilt absolut und damit einkünfteübergreifend. Der Freibetrag auch für den Gewerbebetreibenden wird verbraucht, wenn ihn der Steuerpflichtige bei der Aufgabe oder Veräußerung seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder einer freiberuflichen Praxis in Anspruch nimmt (so auch Kanzler, Finanz-Rundschau —FR— 2000, 1245, 1254; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 508; Kauffmann in Frotscher, EStG, 6. Aufl., § 16 Rz 257; R 139 Abs. 13 Satz 5 der Einkommensteuer-Richtlinien —EStR— 2003, und R 16 Abs. 13 Satz 5 EStR 2007; a.A. Paus, Die Information über Steuer und Wirtschaft, 1995, 577, 586; Wendt, FR 2000, 1199 Fn. 5; Schmidt/Wacker, EStG, 28. Aufl., § 16 Rz 581; Kobor in Hermann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 530; Gänger in Bordewin/Brandt, § 16 EStG Rz 258; Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 418).

Zu Recht hat das FG darauf abgestellt, dass sowohl § 14 Satz 2 EStG (mit Einschränkung) als auch § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG § 16 Abs. 4 EStG für entsprechend anwendbar erklären. Dabei handelt es sich nicht um eine Rechtsfolgen-, sondern um eine Rechtsgrundverweisung (Kanzler, FR 2000, 1245, 1254), mit der Folge, dass der Freibetrag nur unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG zu gewähren ist.

Dass sowohl § 14 Satz 2 EStG als auch § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG Rechtsgrundverweisungen beinhalten und § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG einkünfteüberschreitend zu beachten ist, ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung. Vor Änderung des § 16 Abs. 4 EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250) gewährte die Vorschrift eine betriebsbezogene Steuerbefreiung in Form eines Freibetrags, der abhängig von der Höhe des jeweils erzielten Gewinns (ggf. bis auf 0 DM) abgeschmolzen wurde. Der Freibetrag wurde bei Veräußerung oder Aufgabe jeder betrieblichen (gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen) Einheit berücksichtigt; wurden allerdings ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben, wurde der Freibetrag nur anteilig bezogen auf den gesamten Betrieb oder die Summe der Mitunternehmeranteile angesetzt. Bei der Veräußerung oder Aufgabe mehrerer betrieblicher Einheiten (gleichgültig, ob es sich um mehrere Gewerbebetriebe und/oder Betriebe selbständig Tätiger oder von Land- und Forstwirten handelte), konnte der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG mehrfach zur Anwendung kommen. Bei Einführung von § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 1996 hat der Gesetzgeber offensichtlich berücksichtigt, dass eine mehrfache Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG Inhaber mehrerer Betriebe oder betrieblicher Teileinheiten gegenüber solchen Betriebsinhabern privilegiert, die ihre betrieblichen Aktivitäten in einer betrieblichen Einheit bündeln (müssen). Da in ertragsteuerlicher Hinsicht jeder Steuerpflichtige nur eine betriebliche Sphäre hat, sollte der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG personenbezogen und damit einkünfteübergreifend gewährt werden. Nur „einmal im Leben" sollte ein Steuerpflichtiger bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen (Vollendung des 55. Lebensjahres bzw. dauernde Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinn) den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch nehmen können. Im Gegenzug dazu hat der Gesetzgeber die Veräußerung bzw. Aufgabe eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils der Veräußerung bzw. Aufgabe eines ganzen Gewerbebetriebs gleichgestellt. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber Steuerpflichtigen durch das Antragsrecht die Wahl gelassen, selbst zu entscheiden, für welchen Gewinn sie den Freibetrag beanspruchen wollen.

Ausgehend von diesem gesetzlichen Regelungszweck ist es folgerichtig, § 16 Abs. 4 EStG einkunftsartenübergreifend und damit personenbezogen zu betrachten. § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG erkennt den Freibetrag „dem Steuerpflichtigen" nur einmal für alle Gewinneinkunftsarten zu (Kauffmann in Frotscher, a.a.O., § 16 Rz 257). Es wäre sinnwidrig, einem Steuerpflichtigen, der mehrere gewerbliche betriebliche Einheiten veräußert oder aufgibt, die mehrfache Gewährung des Freibetrags unter Hinweis auf § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG zu versagen, einem anderen Steuerpflichtigen, dessen ver-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

schiedene betriebliche Einheiten aber unterschiedlichen Einkunftsarten zuzuordnen sind, im Veräußerungs- oder Aufgabefall den Freibetrag mehrfach zu gewähren.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Schleswig-Holstein 28.11.2018 - 2 K 205/17

Fundstelle(n):
BFH/NV 2009 S. 1889 Nr. 11
BFH/PR 2009 S. 458 Nr. 12
BStBl II 2009 S. 963 Nr. 23
DB 2009 S. 2243 Nr. 42
DStR 2009 S. 2042 Nr. 40
DStRE 2009 S. 1279 Nr. 20
EStB 2009 S. 375 Nr. 11
FR 2010 S. 29 Nr. 1
HFR 2009 S. 1197 Nr. 12
KÖSDI 2009 S. 16710 Nr. 11
NJW 2009 S. 3679 Nr. 50
NWB-Eilnachricht Nr. 41/2009 S. 3163
StB 2009 S. 378 Nr. 11
StBW 2009 S. 2 Nr. 21
StC 2009 S. 8 Nr. 11
StuB-Bilanzreport Nr. 19/2009 S. 741
NWB OAAAD-29328

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.