

Urteil vom 23. Juni 2015, III R 7/14

Keine quellenbezogene Betrachtung bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 EStG - Keine Saldierung positiver und negativer Einkünfte zwischen Ehegatten

BFH III. Senat

EStG § 26b, EStG § 35, EStG VZ 2008, EStG § 35 Abs 1 S 2

vorgehend FG Münster, 11. Dezember 2013, Az: 13 K 4566/10 E

Leitsätze

1. Bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags nach § 35 EStG ist keine quellenbezogene Betrachtung anzustellen. Innerhalb einer Einkunftsart sind somit positive und negative Ergebnisse aus verschiedenen Quellen zu saldieren (entgegen BMF-Schreiben vom 24. Februar 2009, BStBl I 2009, 440, Rz 16).
2. Bei Ehegatten sind positive Einkünfte des einen Ehegatten nicht mit negativen Einkünften des anderen aus der gleichen Einkunftsart zu verrechnen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12. Dezember 2013 13 K 4566/10 E und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17. November 2010 aufgehoben.

Die Einkommensteuer wird unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2008 des Beklagten vom 5. Oktober 2010 auf 7.256 € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu 83 % und der Beklagte zu 17 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Jahr 2008 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Beide Kläger erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 des Einkommensteuergesetzes in der für das Jahr 2008 geltenden Fassung (EStG), aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG), der Kläger darüber hinaus aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG). Im Einzelnen stellen sich die --unstreitigen-- Einkünfte der Kläger wie folgt dar:

2 Einkunftsart	Kläger	Klägerin
Einkünfte nach § 15 EStG als Mitunternehmer der		
PersG III	863,54 €	863,54 €
PersG IV	23.526,56 €	
PersG V	29.475,73 €	

PersG VI	123.460,08 €	
PersG VII	./.	200,00 €
PersG VIII	./.	23.677,39 €
Einkünfte nach § 13 EStG als Einzellandwirt	28.448,00 €	./.
Mitunternehmer der PersG I	47.007,00 €	./.
Mitunternehmer der PersG II		43.805,00 €
Einkünfte nach § 18 EStG	2.150,00 €	
Einkünfte nach § 20 EStG	26,00 €	1.929,00 €
Einkünfte nach § 21 EStG	3.478,00 €	10.256,00 €

- 3** Für Zwecke der Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG wurden für die Kläger die aus den gewerblichen Beteiligungen resultierenden Gewerbesteuer-Messbeträge in Höhe von insgesamt 5.697 € und tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuerbeträge von insgesamt 22.958 € nach § 35 Abs. 2 EStG festgestellt. Das auf die jeweilige Beteiligung entfallende 3,8-fache des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags war niedriger als die insoweit tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ unter dem Datum des 5. Oktober 2010 einen Einkommensteuerbescheid 2008. Vor Anrechnung der Gewerbesteuer ergab sich eine Einkommensteuer von 20.921 €. In dem Bescheid wurde ein Ermäßigungshöchstbetrag für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG von 11.821 € steuermindernd angesetzt, so dass sich die Steuer --nach Abzug weiterer Ermäßigungen-- auf 8.469 € belief. Bei der Ermittlung des Höchstbetrags berücksichtigte das FA nur die positiven Einkünfte der Kläger aus den Einkunftsquellen bei den einzelnen Einkunftsarten. Die Verluste aus zwei gewerblichen Beteiligungen des Klägers (PersG VII und PersG VIII) ließ es außer Betracht, ohne sie mit seinen gewerblichen Gewinnen zu verrechnen. Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der Klägerin nahm es keine Saldierung von positiven und negativen Ergebnissen vor, auch saldierte es nicht die insgesamt negativen Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft mit den positiven Einkünften des Klägers aus dieser Einkunftsart.
- 4** Gegen die Berechnungsmethode des FA wandten sich die Kläger mit Einspruch, mit dem sie die Berücksichtigung eines höheren Ermäßigungshöchstbetrags beehrten. Sie sind der Ansicht, die vom FA angewandte Methode sei unzutreffend, da auch die negativen Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft bei der Ermittlung der "Summe aller positiven Einkünfte" i.S. der Berechnungsformel des § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG einzubeziehen seien. Nach Ansicht der Kläger beläuft sich der Ermäßigungshöchstbetrag auf 18.753 €. Der Rechtsbehelf der Kläger hatte keinen Erfolg.
- 5** Das Finanzgericht (FG) gab der anschließend erhobenen Klage statt und setzte die Einkommensteuer 2008 unter Berücksichtigung eines Ermäßigungshöchstbetrags von 18.753 € herab (Urteil vom 12. Dezember 2013 13 K 4566/10 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 551). Es schloss sich der Berechnungsmethode der Kläger an. Der Begriff "Summe aller positiven Einkünfte" in § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG biete keinen Anhaltspunkt für eine auf die Einkunftsquelle bezogene Betrachtungsweise, wie sie vom FA angestellt werde. Aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. September 2012 III R 69/10 (BFHE 239, 239, BStBl II 2013, 201) ergebe sich, dass zwischen Ehegatten ein horizontaler Verlustausgleich vorzunehmen sei, auch wenn die Entscheidung zu § 35 EStG a.F. ergangen sei.
- 6** Zur Begründung der Revision trägt das FA vor, in die "Summe aller positiven Einkünfte" nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG seien nur die positiven Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsquelle einzubeziehen. Eine Saldierung von positiven und negativen Einkünften sei weder innerhalb der gleichen Einkunftsart noch zwischen den verschiedenen Einkunftsarten durchzuführen.
- 7** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8** Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist zum Teil begründet. Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 ist unter Berücksichtigung eines Ermäßigungshöchstbetrags von 13.034 € herabzusetzen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, § 121, § 100 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass bei Anwendung der Berechnungsformel des § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG positive und negative Ergebnisse aus verschiedenen "Quellen" innerhalb einer Einkunftsart zu saldieren sind. Allerdings hat es zu Unrecht die negativen Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft mit den positiven Einkünften des Klägers aus dieser Einkunftsart verrechnet.
- 10** 1. Nach § 35 Abs. 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, die um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der Ermäßigungen nach §§ 34f, 34g und 35a EStG vermindert worden ist, um den Betrag, der anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag). Die Ermäßigung beläuft sich bei Einkünften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG maximal auf das 3,8-fache des festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags; bei Einkünften aus einer gewerblichen Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf das 3,8-fache des durch Feststellungsbescheid nach § 35 Abs. 2 EStG festgestellten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags. Der Abzug ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt (§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG).
- 11** Die auf gewerbliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer errechnet sich dadurch, dass die nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG geminderte tarifliche Einkommensteuer mit dem Quotienten vervielfältigt wird, der sich ergibt, wenn die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte (Zähler) durch die Summe aller positiven Einkünfte (Nenner) geteilt wird (§ 35 Abs. 2 Satz 2 EStG). Ist die so ermittelte anteilige Einkommensteuer niedriger als das 3,8-fache des Gewerbesteuer-Messbetrags oder als die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer, so ist sie der maßgebliche Ermäßigungsbetrag.
- 12** 2. Der --nicht eindeutige-- Begriff der "Einkünfte" in der Berechnungsformel des § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG ist nicht im Sinne von "Einkunftsquelle" zu verstehen, was zur Folge hätte, dass negative Ergebnisse aus einzelnen "Quellen" von vornherein nicht zu berücksichtigen wären.
- 13** a) Dies ergibt sich aus der Gesetzgebungsgeschichte. Die Berechnungsformel wurde durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 eingeführt (BGBl I 2007, 3150) und ist erstmals für das Streitjahr anzuwenden (§ 52 Abs. 50a EStG). Die frühere Gesetzesfassung des § 35 Abs. 1 EStG enthielt keine detaillierten Vorgaben zur Errechnung der anteilig auf die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen gewerblichen Einkünfte. Aus diesem Grund beanstandete der BFH es nicht, dass Verluste, die aus anderen als gewerblichen Einkunftsarten stammten, vorrangig mit positiven Einkünften aus solchen Einkunftsarten verrechnet wurden (BFH-Urteil vom 27. September 2006 X R 25/04, BFHE 215, 176, BStBl II 2007, 694).
- 14** Der Gesetzgeber wollte jedoch eine solche Verrechnung nicht mehr zulassen und gab deshalb in § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG eine Berechnungsmethode vor. In der Gesetzesbegründung heißt es zur Neuregelung, die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte sei "der Betrag, der sich nach Saldierung der Gewinne oder Verluste nach § 15 EStG aus allen Gewerbebetrieben des Steuerpflichtigen sowie aus seinen Beteiligungen an Mitunternehmerschaften ... ergibt" (BTDrucks 16/7036, S. 15). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollten somit gewerbliche Gewinne und Verluste rechnerisch zusammengefasst werden. Eine spätere Bundesratsinitiative, durch die eine quellenbezogene Betrachtung ausdrücklich gesetzlich geregelt werden sollte, hatte keinen Erfolg (s. BTDrucks 16/10494, S. 11).
- 15** b) Der Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG spricht nicht für eine auf die Einkunftsquelle bezogene Betrachtungsweise (a.A. Kortendick/Peters, Der Betrieb 2011, 76) und steht einer Auslegung, die sich an der Gesetzgebungsgeschichte orientiert, nicht entgegen.
- 16** aa) Der Umstand, dass im Zähler der Berechnungsformel von der "Summe" der positiven gewerblichen Einkünfte die Rede ist, lässt sich nicht für eine solche Betrachtung anführen. Bei einem Steuerpflichtigen, der einzeln zur Einkommensteuer veranlagt wird, wäre zwar die Formulierung "Positive gewerbliche Einkünfte" ausreichend. Denn bei einer einzeln veranlagten Person, die positive und negative gewerbliche Einkünfte aus mehreren "Quellen" bezieht, sind die positiven gewerblichen Einkünfte die Einkünfte, die sich nach einer Saldierung von positiven und --geringeren-- negativen Einkünften ergeben.
- 17** Die im Gesetz verwendete Formulierung "Summe der positiven gewerblichen Einkünfte" hat jedoch Bedeutung für

Ehegatten, die nach § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. In diesen Fällen sind für jeden Ehegatten eigene gewerbliche Einkünfte anzusetzen (s. unten unter II.4.). Sind diese jeweils positiv, so führen sie zu einer Summe der positiven gewerblichen Einkünfte.

- 18** bb) Auch daraus, dass der Begriff der "Einkunftsquelle" im EStG an anderer Stelle verwendet wird --im Streitjahr in § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG--, nicht aber in § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG, kann gefolgert werden, dass der Gesetzgeber Einkünfte nicht im Sinne von Einkunftsquelle verstehen wollte.
- 19** c) Auch die Regelung in § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach nur die gewerblichen Gewinne und Gewinnanteile für Zwecke der Steuerermäßigung zu berücksichtigen sind, die der Gewerbesteuer unterliegen, spricht nicht für eine quellenbezogene Betrachtung (a.A. Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 35 Rz 15). Durch die Vorschrift werden solche gewerblichen Gewinne und Gewinnanteile von der Begünstigung ausgeschlossen, die --wie z.B. Veräußerungs- und Aufgabegewinne-- zwar der Einkommensteuer, nicht aber der Gewerbesteuer unterliegen und bei denen deshalb eine Steuerermäßigung nach § 35 EStG nicht gerechtfertigt ist. Sie ist kein Beleg dafür, dass Verluste aus gewerblichen "Quellen" innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) nicht berücksichtigt werden sollen.
- 20** d) Sowohl im Zähler als auch im Nenner der Berechnungsformel nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG ist innerhalb einer Einkunftsart eine Saldierung von positiven und negativen Ergebnissen vorzunehmen. Verbleibt ein negativer Saldo, so sind diese Einkünfte bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags außer Betracht zu lassen. Die entgegenstehende Rechtsansicht der Finanzverwaltung, derzufolge auf die positiven oder negativen Ergebnisse aus den einzelnen Einkunftsquellen abzustellen ist (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24. Februar 2009, BStBl I 2009, 440, Rz 16), widerspricht dem Willen des Gesetzgebers und ergibt sich auch nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes (vgl. Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 35 Rz 12; Hechtner, Betriebs-Berater 2009, 1556, 1561).
- 21** 3. Eine Verrechnung von negativen Einkünften aus einer nicht begünstigten Einkunftsart mit positiven Einkünften aus einer anderen nicht begünstigten Einkunftsart ist wegen der eindeutigen gesetzlichen Regelung ab dem Streitjahr nicht mehr möglich. Die negativen Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft sind somit nicht mit ihren positiven Einkünften nach den §§ 20, 21 EStG zu saldieren.
- 22** 4. Entgegen der Rechtsansicht des FG sind die negativen Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft nicht mit den positiven Einkünften des Klägers aus dieser Einkunftsart zu verrechnen (a.A. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 35 Rz 15).
- 23** a) Auch bei der Zusammenveranlagung ist der einzelne Ehegatte zunächst Subjekt der Einkünfteerzielung. Der Grundsatz der Individualbesteuerung von Eheleuten wird durch die Möglichkeit der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG nicht aufgehoben (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, unter C.II.1.c). Von dieser Vorstellung geht § 26b EStG aus, da nach dieser Vorschrift "die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben", zusammengerechnet werden. Die Zusammenrechnung der Einkünfte beider Ehegatten setzt denotwendig die vorherige Ermittlung und Zurechnung der vom jeweiligen Ehegatten erzielten Einkünfte voraus. In die "Summe der positiven gewerblichen Einkünfte" und in die "Summe aller positiven Einkünfte" gehen die (positiven) Einkünfte der Ehegatten aus den einzelnen Einkunftsarten ein, ohne eine vorherige Saldierung mit etwaigen negativen Einkünften des anderen Ehegatten aus der jeweiligen Einkunftsart.
- 24** b) Gegen eine getrennte Berücksichtigung positiver und negativer Einkünfte von Ehegatten spricht auch nicht die Gesetzesbegründung, in der davon die Rede ist, dass bei zusammen veranlagten Ehegatten, die jeweils gewerbliche Einkünfte erzielen, die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte zu einem Betrag zusammenzufassen ist (BTDrucks 16/7036, S. 15). Dass positive gewerbliche Einkünfte des einen mit negativen gewerblichen Einkünften des anderen Ehegatten zu saldieren sein sollen, geht aus der Begründung nicht hervor.
- 25** c) Das Urteil in BFHE 239, 239, BStBl II 2013, 201, in dem der Senat zu der bis zum Jahr 2007 geltenden Fassung des § 35 EStG entschieden hat, dass die von Ehegatten erzielten positiven und negativen gewerblichen Einkünfte bei der Ermittlung der anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer zu saldieren sind, steht hierzu nicht in Widerspruch, da die frühere Gesetzesfassung noch nicht die im Streitfall anzuwendende Formel zur Berechnung der anteiligen Einkommensteuer nach § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG enthielt.
- 26** d) Schließlich ist zu berücksichtigen, dass eine Saldierung positiver und negativer Einkünfte zwischen Ehegatten nicht immer von Vorteil wäre. Würden positive gewerbliche Einkünfte des einen Ehegatten mit negativen gewerblichen Einkünften des anderen verrechnet, so würde hierdurch der im Zähler der Berechnungsformel

anzusetzende Betrag und damit auch der Ermäßigungshöchstbetrag vermindert. Vorteilhafte Auswirkungen einer Saldierung ergäben sich dagegen in den Fällen, in denen kein Ehegatte negative gewerbliche Einkünfte erzielt und darüber hinaus bei der Ermittlung des im Nenner der Berechnungsformel anzusetzenden Betrags die positiven Einkünfte des einen Ehegatten aus einer nicht gewerblichen Einkunftsart mit den negativen Einkünften des anderen Ehegatten aus dieser Einkunftsart zu verrechnen wären. Hierdurch würde die im Nenner der Berechnungsformel anzusetzende Summe aller positiven Einkünfte verringert, so dass sich daraus ein höherer Ermäßigungshöchstbetrag ergäbe. Auch im Streitfall beruht die Differenz zwischen den von den Klägern und vom FA errechneten Ermäßigungshöchstbeträgen zu einem großen Teil darauf, dass die hohen negativen Einkünfte der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft bei der einen Berechnungsweise berücksichtigt werden und bei der anderen nicht.

27 5. Bei einem Ansatz der positiven Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten beider Kläger ergibt sich folgender Ermäßigungshöchstbetrag:

28 Einkunftsart	Kläger	Klägerin
Einkünfte nach § 15 EStG als		
Mitunternehmer der PersG III	863,54 €	863,54 €
Mitunternehmer der PersG IV	23.526,56 €	
Mitunternehmer der PersG V	29.475,73 €	
Mitunternehmer der PersG VI	123.460,08 €	
Mitunternehmer der PersG VII	./.. 200,00 €	
Mitunternehmer der PersG VIII	./.. 23.677,39 €	
Anzusetzende positive gewerbliche Einkünfte (gerundet)	153.449,00 €	864,00 €
Summe der positiven gewerblichen Einkünfte beider Kläger	154.313,00 €	
Einkünfte nach § 13 EStG als Einzellandwirt	28.448,00 €	./.. 119.381,00 €
Mitunternehmer der PersG I	47.007,00 €	./.. 2.550,00 €
Mitunternehmer der PersG II		43.805,00 €
Anzusetzende positive Einkünfte nach § 13 EStG	75.455,00 €	0,00 €
Einkünfte nach § 18 EStG	2.150,00 €	
Einkünfte nach § 20 EStG	26,00 €	1.929,00 €
Einkünfte nach § 21 EStG	3.478,00 €	10.256,00 €
Summe der positiven nichtgewerblichen Einkünfte	81.109,00 €	12.185,00 €
Summe der positiven nichtgewerblichen Einkünfte beider Kläger	93.294,00 €	
Summe aller positiven Einkünfte beider Kläger	247.607,00 €	

29 Der Quotient für die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags beläuft sich somit auf $154.313 \text{ €} : 247.607 \text{ €} = 0,623$; der Ermäßigungshöchstbetrag selbst beläuft sich auf 20.921 € (Einkommensteuer vor Anrechnung nach § 35 EStG) $\times 0,623 = 13.034 \text{ €}$ (gerundet). Dieser Betrag ist niedriger als das 3,8-fache der Summe der Gewerbesteuer-Messbeträge (21.648 €) und als die insgesamt gezahlte Gewerbesteuer (22.958 €) und ist damit maßgeblich. Die festzusetzende Einkommensteuer errechnet sich wie folgt:

30	Steuer nach Splittingtarif	17.452 €
	Steuer nach § 34b Abs. 3 Nr. 3 EStG	3.469 €
	Ermäßigung nach § 35 EStG	./. 13.034 €
	Ermäßigung nach § 34g EStG	./. 31 €
	Ermäßigung nach § 35a EStG	<u>./. 600 €</u>
	Festzusetzende Einkommensteuer	7.256 €

31 6. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de