

Urteil vom 21. August 2019, X R 16/17

Nachträgliche Wahl der Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG; Nichtigkeit eines Schätzungsbescheids

ECLI:DE:BFH:2019:U.210819.XR16.17.0

BFH X. Senat

AO § 125 Abs 1, AO § 162 Abs 1 S 1, AO § 162 Abs 2 S 1, EStG § 32d Abs 2 Nr 3, EStG § 32d Abs 4, EStG § 32d Abs 6, EStG VZ 2009, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 173 Abs 1 Nr 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 28. Februar 2017, Az: 4 K 111/16

Leitsätze

1. Der Antrag auf Einbeziehung der Kapitalerträge in die Einkommensteuerveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG (sog. Antragsveranlagung) stellt ein unbefristetes Veranlagungswahlrecht dar (Bestätigung der BFH-Rechtsprechung) .
2. Der Antrag nach § 32d Abs. 4 EStG kann zeitlich auch nach der Abgabe der Einkommensteuererklärung gestellt werden, sofern die Steuerfestsetzung zu diesem Zeitpunkt verfahrensrechtlich noch änderbar ist .
3. Bei der Entscheidung, ob die nachträglich bekanntgewordene Tatsache der Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen zu einer höheren (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder einer niedrigeren (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) Steuer führt, ist nicht nur die festgesetzte Einkommensteuer, sondern auch die durch den Abzug vom Kapitalertrag abgegoltene Einkommensteuer in den Vergleich einzubeziehen .
4. Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen kann nur ausnahmsweise, nämlich bei Vorliegen von Willkürmaßnahmen, zur Nichtigkeit des Schätzungsbescheides führen .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 01.03.2017 - 4 K 111/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2009 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Die Klägerin war seit dem Jahr 2000 als Hundeausbilderin gewerblich tätig und erklärte hieraus für die Jahre 2000 bis 2005 bei Umsätzen zwischen 10.710 € (2002) und rund 13.500 € (2003 und 2005) Einkünfte zwischen - 1.535 € (2002) und 4.788 € (2005). Umsatzsteuererklärungen gab die Klägerin zu keinem Zeitpunkt ab. Der Kläger war Arbeitnehmer und erzielte auch Einnahmen aus einer (typisch) stillen Beteiligung.
- 2 Mangels Abgabe von Einkommensteuererklärungen für die Vor-Streitjahre 2006 bis 2008 schätzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Gewinne der Klägerin von 10.000 € (2006), 12.000 € (2007) und 14.000 € (2008).
- 3 Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr schätzte das FA ebenfalls aufgrund fehlender Steuererklärung mit Bescheid vom 28.10.2010 einen Gewinn der Klägerin in Höhe von 16.000 €. Die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit setzte das FA entsprechend den elektronisch übermittelten Daten an. Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigte es nicht. Die Einkommensteuerfestsetzung wurde bestandskräftig.

- 4 Im Jahr 2015 reichten die Kläger u.a. für das Streitjahr eine Steuererklärung sowie eine Aufstellung über bisher nicht berücksichtigte Einkünfte aus Kapitalvermögen ein. Die Einnahmen-Überschussrechnung der Klägerin wies einen Gewinn von 6.709,01 € aus. Die nacherklärten Kapitalerträge betragen insgesamt 21.807 €. Auf den Anlagen KAP stellten sie (ausdrücklich) einen Antrag auf Günstigerprüfung für sämtliche Kapitalerträge. Ein Sparer-Pauschbetrag sei (bislang) nicht in Anspruch genommen worden. Die Kläger beantragten die Anrechnung von Kapitalertragsteuer von insgesamt 5.396 € nebst dem darauf entfallenden Solidaritätszuschlag von 297 €. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit machten sie Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten geltend.
- 5 Die von den Klägern gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) beantragte Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr lehnte das FA ab. Ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei aufgrund der Bestandskraft der Einkommensteuerfestsetzung nicht mehr möglich, die von den Klägern begehrte Änderung eine solche nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.
- 6 Das Einspruchsverfahren, in welchem die Kläger erstmals die Nichtigkeit der Schätzung des FA geltend machten und ausdrücklich erklärten, keinen Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG gestellt zu haben, sondern (weiterhin) die Anwendung des Abgeltungssteuersatzes von 25 % für die Kapitaleinkünfte nach § 32d Abs. 4 EStG zu verlangen, blieb erfolglos.
- 7 Die Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Der Schätzungsbescheid für das Streitjahr sei nicht nichtig, da eine bewusste Schätzung zum Nachteil der Kläger nicht erkennbar sei.
- 8 Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sei ausgeschlossen, da die nachgereichte Einkommensteuererklärung nicht zu einer höheren Steuer führe. Denn vorliegend sei die Besonderheit zu beachten, dass mit der Einführung des besonderen Tarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 EStG im Rahmen des § 173 Abs. 1 AO die Einkommensteuer in Verbindung mit der abgezogenen Kapitalertragsteuer als nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG abgegoltene Einkommensteuer zu berücksichtigen sei. Dies gelte nicht nur im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG, sondern auch bei der Berücksichtigung des Abgeltungssteuersatzes nach § 32d Abs. 4 EStG.
- 9 Aufgrund der mit den nacherklärten Einkünften aus Kapitalvermögen zusammenhängenden Kapitalertragsteuern liege eine Steuermindering vor, so dass § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO anzuwenden sei. Die Änderung scheitere am groben Verschulden der Kläger. Schließlich seien diese der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung vor Eintritt der Bestandskraft ihrer Einkommensteuerfestsetzung nicht nachgekommen.
- 10 Die Kläger machen im Rahmen ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Der Bescheid vom 28.10.2010 sei nichtig. Es liege eine Strafschätzung vor, da sie willkürlich und nicht nachvollziehbar sei. Ohne Bedeutung sei insoweit, dass der Einkommensteuerbescheid 2006 nicht nichtig sei. Ausgehend vom zuletzt erklärten Gewinn aus dem Jahr 2005 sei im Streitjahr ein auf 330 % erhöhter Gewinn angenommen worden. Eine solche Gewinnerhöhung könne nicht mit den angeblich moderaten Gewinnsteigerungen um jeweils 2.000 € in den Nachfolgejahren 2007 bis 2009 erklärt werden. Diese Gewinnsteigerungen seien nicht begründet worden. Weder berücksichtige das FG die tatsächlichen Verhältnisse noch die Grenzen möglicher Gewinnsteigerungen im ländlichen Raum. Beachte man die erklärten Einnahmen und die Gewinne, so zeige sich, dass bei nahezu konstanter Einnahmesituation ein lediglich durch unterschiedlich hohe Betriebsausgaben bedingter variabler Gewinn erzielt worden sei. In Bezug auf die nacherklärten Kapitaleinkünfte habe das FA aus den Einkommensteuererklärungen der Vorjahre deren erhebliche Summe erkennen können. Da der Grund für diese Einkünfte unverändert gewesen sei, hätte das FA sie im Rahmen seiner Schätzung berücksichtigen müssen.
- 11 Der Charakter einer Strafschätzung ergebe sich neben der Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes auch daraus, dass das FA trotz der Höhe des geschätzten Umsatzes die Klägerin nicht zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen aufgefordert habe. Dies mache deutlich, dass es sich für das FA lediglich um eine Strafschätzung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung gehandelt habe.
- 12 Selbst wenn der Bescheid nicht als nichtig anzusehen sein sollte, sei das FG fehlerhaft von der Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ausgegangen. Es habe verkannt, dass die Anrechnungsverfügung ein eigenständiger Bestandteil des Bescheides sei, der lediglich mit dem Steuerbescheid verbunden worden sei. Die Änderungsnorm des § 173 AO betreffe jedoch allein die Steuerfestsetzung und nicht auch die Anrechnung der Steuern.
- 13 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009 vom 28.10.2010 festzustellen;
hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Bescheides vom 09.09.2015 insoweit, als die begehrte Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2009 vom 28.10.2010 abgelehnt wurde, und der hierauf ergangenen Einspruchsentscheidung vom 22.03.2016 zu verpflichten, die Einkommensteuer für 2009 nach Maßgabe ihrer Einkommensteuererklärung festzusetzen.

- 14** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15** Eine Nichtigkeit des Schätzungsbescheides liege aus den vom FG dargelegten Gründen erkennbar nicht vor. Die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung scheide im Übrigen aus den vom Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 12.05.2015 - VIII R 14/13 (BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806) zu § 32d Abs. 6 EStG genannten Gründen aus. Diese Grundsätze seien auch auf § 32d Abs. 4 EStG anzuwenden. Vergleichsmaßstab für die Anwendung der richtigen Korrekturalternative in § 173 Abs. 1 AO sei demnach die Frage, wie sich die neu festzusetzende Einkommensteuer im Verhältnis zur bisherigen, jeweils unter Einbeziehung der Kapitalertragsteuer, ändere. Die Besonderheiten, die mit der Einführung des gesonderten Tarifs für Kapitaleinkünfte nach § 32d Abs. 1 EStG verbunden seien, führten zu dieser Gesamtbetrachtung. Die sich deshalb ergebende Steuererminderung scheide aufgrund des groben Verschuldens der Kläger gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO aus.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Der im vorliegenden Verfahren allein relevante Schätzungsbescheid vom 28.10.2010 ist nicht nichtig (unter 1.). Die Änderung dieses Steuerbescheides ist aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht möglich (unter 2.).
- 17** 1. Der Einkommensteuerbescheid vom 28.10.2010, in dem das FA die gewerblichen Einkünfte der Klägerin schätzte, ist nicht nichtig. Das FG hat die von den Klägern mit ihrem Hauptantrag erhobene Nichtigkeitsfeststellungsklage (§ 41 Abs. 1 FGO) zu Recht als unbegründet angesehen.
- 18** a) Verfahrensgegenstand ist der Einkommensteuerschätzungsbescheid vom 28.10.2010. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig und ergibt sich auch aus dem Antrag der Kläger im Klageverfahren. Soweit das FG auf Seite 5 seines Urteils das Datum vom "28. Oktober 2007" im Zusammenhang mit der Schätzung verwendet, handelt es sich erkennbar um einen reinen Schreibfehler. Die Entscheidungsgründe, auch soweit sie die Nichtigkeit des Schätzungsbescheides betreffen, lassen keine Zweifel daran aufkommen, dass das FG die Nichtigkeit des von den Klägern bezeichneten Bescheides verneint.
- 19** b) Eine Nichtigkeit dieses Bescheides scheidet schon deshalb aus, weil dieser nicht unter einem besonders schwerwiegenden, bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundigen Fehler leidet (§ 125 Abs. 1 AO). Das FA musste aufgrund der fehlenden Einkommensteuererklärung die Besteuerungsgrundlagen der Kläger für das Streitjahr gemäß § 162 Abs. 2 Satz 1 AO schätzen. Dabei erweist sich die Schätzung der gewerblichen Einkünfte der Klägerin, wovon das FG in seinem Urteil zutreffend ausgeht, als jedenfalls nicht nichtig. Anhaltspunkte für eine Strafschätzung sind nicht erkennbar.
- 20** aa) Da die Kläger (zum wiederholten Male) keine Einkommensteuererklärung einreichten, war das FA nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO zur Schätzung ihrer Besteuerungsgrundlagen, u.a. der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin, berechtigt und verpflichtet. Schließlich konnte es in Folge dieses Verstoßes der Kläger gegen ihre Mitwirkungspflichten zur Abgabe der Einkommensteuererklärung (§ 149 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG, § 56 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) deren Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO).
- 21** bb) Ausgehend von den höchstrichterlichen Grundsätzen zur Schätzung bei Nichtabgabe der Steuererklärung hat das FG zu Recht erkannt, dass die Schätzung nicht nichtig war.
- 22** Bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sind nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das gewonnene Schätzungsergebnis muss schlüssig,

wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. etwa Senatsurteil vom 15.07.2014 - X R 42/12, BFH/NV 2015, 145, Rz 21, m.w.N., und BFH-Urteil vom 12.12.2017 - VIII R 6/14, BFH/NV 2018, 606, Rz 60). Ausnahmsweise kann eine fehlerhafte Schätzung die Nichtigkeit des auf ihr beruhenden Verwaltungsakts zur Folge haben, wenn sich das FA nicht an den wahrscheinlichen Besteuerungsgrundlagen orientiert, sondern bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt hat. Willkürmaßnahmen, die mit den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Verwaltung schlechterdings nicht zu vereinbaren sind, können ebenfalls einen besonders schweren Fehler i.S. von § 125 Abs. 1 AO darstellen (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 606, Rz 40, m.w.N.). Dabei gilt eine letztlich dreigestufte Abfolge (so schon Senatsbeschluss vom 06.08.2018 - X B 22/18, BFH/NV 2018, 1237, Rz 17 unter Hinweis auf Senatsurteil in BFH/NV 2015, 145):

- 23** (1) Während auch eine Schätzung, die sich am oberen Rand des einzelfallabhängigen Schätzungsrahmens orientiert, noch als rechtmäßig gilt, führt eine solche, die jenen Rahmen nach oben (oder unten) verlässt, (lediglich) zur Rechtswidrigkeit und Anfechtbarkeit. Eine Schätzung erscheint nämlich nicht schon deswegen als rechtswidrig, weil sie von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht; solche Abweichungen sind notwendig mit einer Schätzung verbunden, die in Unkenntnis der wahren Gegebenheiten erfolgt. Insbesondere kann sich das FA --wie im Streitfall-- bei der Verletzung der Erklärungspflicht durch den Steuerpflichtigen an der oberen Grenze des Schätzungsrahmens orientieren, weil der Steuerpflichtige möglicherweise Einkünfte verheimlichen will.
- 24** (2) Selbst grobe Abweichungen vom Schätzungsrahmen haben regelmäßig nur die Rechtswidrigkeit, nicht aber die Nichtigkeit zur Folge.
- 25** (3) Grundet sich die insoweit fehlerhafte Schätzung --dritte Stufe-- allerdings darauf, dass sich die Finanzbehörde entgegen dem Regelungsauftrag in § 162 Abs. 1 AO nicht an den wahrscheinlichen Besteuerungsgrundlagen orientiert, sondern bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen schätzt, kann ein zur Nichtigkeit führender besonders schwerer Fehler i.S. von § 125 Abs. 1 AO vorliegen (sog. subjektive Willkürmaßnahme). Denn Willkürmaßnahmen, die mit den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Verwaltung schlechterdings nicht zu vereinbaren sind, können einen besonders schweren Fehler gemäß § 125 Abs. 1 AO darstellen (so schon Senatsurteil vom 15.05.2002 - X R 33/99, BFH/NV 2002, 1415, Rz 19, m.w.N.). Die Schätzung darf insbesondere auch nicht dazu verwendet werden, "die Steuererklärungspflichtverletzung zu sanktionieren und den Steuerpflichtigen zur Abgabe der Erklärungen anzuhalten"; "Strafschätzungen" eher enteignungsgleichen Charakters sind zu vermeiden (BFH-Urteil vom 20.12.2000 - I R 50/00, BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381, Rz 21).
- 26** Selbiges gilt, wenn ein ebenfalls als fehlerhaft zu disqualifizierendes Schätzungsergebnis trotz vorhandener Sachverhaltsaufklärungsmöglichkeiten krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen angestellt wurden, sog. objektive Willkürmaßnahme (vgl. Senatsentscheidungen in BFH/NV 2018, 1237, Rz 17; in BFH/NV 2015, 145, Rz 24, sowie vom 15.05.2002 - X R 34/99, juris, unter II.3. und 4.).
- 27** cc) Nach diesen Grundsätzen ist der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28.10.2010 nicht nichtig.
- 28** (1) Nach den erklärten Gewinnen und Umsätzen der Klägerin konnte das FA zunächst davon ausgehen, dass der Umsatz ihrer gewerblichen Tätigkeit moderat stieg. Die erklärten Umsätze erhöhten sich teilweise um etwa 1.500 € (2001 zu 2000 bzw. 2005 zu 2004) bzw. sogar um 3.000 € (2003 zu 2002). Die Einkünfte schwankten demgegenüber zwischen - 1.535 € (2002) und 4.788 € (2005), wobei angesichts der grundsätzlichen Umsatzsteigerungen ein Zusammenhang zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nicht offensichtlich ist. So hatte sich vom Jahr 2004 auf 2005 der Gewinn bei einer Umsatzerhöhung um lediglich etwa 1.500 € mehr als verdoppelt.
- 29** (2) Angesichts dieser Zahlen erscheint es jedenfalls denkbar, dass sowohl die Umsätze als auch die Gewinne hohen Schwankungen unterworfen waren. Eine Verdoppelung der Gewinne in einzelnen Jahren war demnach ebenso möglich wie eine konstante moderate jährliche Erhöhung des Gewinns. Dies gilt insbesondere angesichts der Art der Tätigkeit, die nicht hauptberuflich ausgeübt wurde, so dass Veränderungen des Arbeitseinsatzes --und damit erhebliche Umsatz- und Gewinnschwankungen-- deutlich häufiger zu erwarten sind als bei Tätigkeiten, die konstant die gesamte Arbeitskraft des Gewerbetreibenden in Anspruch nehmen.
- 30** Dies bestätigt auch die folgende Alternativüberlegung: Hätte das FA den zuletzt erklärten Gewinn für das Jahr 2005 in Höhe von rund 5.000 € um jährliche Beträge, ausgehend von den maximalen Umsatzsteigerungen der Vergangenheit, also um 3.000 € erhöht, wäre der so ermittelte Gewinn mit etwa 17.000 € folgerichtig gewesen. Da die Betriebsausgaben nicht bzw. nicht notwendigerweise in gleichem Maße steigen mussten, zeigt schon diese Alternativüberlegung, dass die Schätzungen in allen Jahren und folglich auch im Streitjahr im Schätzungsrahmen

geblieben sind, zumal angesichts der Nichtabgabe der Steuererklärungen unter Hinnahme der Schätzungen über Jahre hinweg auch die (teilweise) Verheimlichung von Einnahmen nicht fernliegend erscheint, dieser Gesichtspunkt den Schätzungsrahmen nach oben erweitert und das FA sich --wie dargelegt-- am oberen Rand des Schätzungsrahmens orientieren darf. Hierfür spricht auch die Tatsache, dass die Kläger die Schätzungsbescheide für die Vor-Streitjahre 2006 bis 2008 --mit Gewinnerhöhungen um jährlich jeweils 2.000 €-- und den strittigen Bescheid bestandskräftig werden ließen.

- 31** (3) Zudem scheint es im Rahmen einer Tätigkeit als Hundeausbilderin angesichts des vom FG ermittelten Kundenpotentials von 40 000 Einwohnern im näheren Umfeld nicht ausgeschlossen, jährliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb von bis zu 16.000 € zu erzielen. Der später von den Klägern erklärte Gewinn für das Streitjahr von etwa 6.700 € stellt dies nicht evident in Frage.
- 32** dd) Eine bewusste Schätzung zulasten der Kläger seitens des FA ist auch ansonsten nicht erkennbar.
- 33** Im vorliegenden Fall ist insbesondere nicht anzunehmen, dass das FA durch seine Schätzungen die (jährlichen) Steuererklärungspflichtverletzungen der Kläger sanktionieren wollte. Das FA hat vielmehr Schätzungen vornehmen müssen, da ihm konkretere Anhaltspunkte für die Höhe der Einkünfte, gerade für diejenigen der Klägerin, nicht zur Verfügung standen. Andere Mittel, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin zu bestimmen, gab es nicht. Insbesondere musste das FA die Klägerin nicht zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen auffordern, da angesichts des Erklärungsverhaltens der Kläger nicht anzunehmen war, dass diese auch tatsächlich eingereicht worden wären. In der Vergangenheit hat die Klägerin jedenfalls keine Umsatzsteuererklärungen eingereicht.
- 34** ee) Auch die Schätzung der übrigen Besteuerungsgrundlagen der Kläger lässt keine Gesichtspunkte erkennen, die zur Nichtigkeit des Einkommensteuerbescheides führen könnten. Das FA setzte die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers entsprechend den elektronischen Daten an. Einkünfte aus Kapitalvermögen durfte das FA im Streitjahr, dem Jahr der Einführung des besonderen Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen, nicht mehr schätzen. Ohne Antrag nach § 32d Abs. 4 bzw. Abs. 6 EStG war schon nicht klar, ob diese Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen waren. Den Sonderausgabenabzug pauschalierte das FA. Auch der Nichtansatz der im Streitjahr gezahlten Kirchensteuern führte nicht zur Nichtigkeit des Steuerbescheides, da dies jedenfalls kein schwerwiegender Fehler i.S. des § 125 Abs. 1 AO war.
- 35** 2. Zu Recht geht das FG davon aus, dass eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr nicht möglich ist. Der Antrag der Kläger könnte nur zu einer Korrektur der Festsetzung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO führen. Diese Änderung ist jedoch aufgrund des groben Verschuldens der Kläger am nachträglichen Bekanntwerden der Einkünfte ausgeschlossen. Andere Änderungsvorschriften sind nicht einschlägig.
- 36** a) Im Fall einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, weil der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung nicht nachgekommen ist, kann die nachgereichte Erklärung nachträglich bekannt werdende Tatsachen enthalten, die zu einer höheren Steuer (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder zu einer niedrigeren Steuer (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) führen.
- 37** aa) Tatsache i.S. dieser Vorschrift ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (vgl. nur BFH-Urteil in BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 15, m.w.N.). Eine solche Tatsache muss nachträglich bekannt geworden, nicht dagegen eine nachträglich entstandene Tatsache sein (Senatsurteil vom 09.03.2016 - X R 9/13, BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 17). Keine Tatsachen i.S. dieser Vorschrift sind Schlussfolgerungen aller Art, einschließlich juristischer Subsumtionen (vgl. nur BFH-Urteil vom 24.07.1984 - VIII R 304/81, BFHE 141, 485, BStBl II 1984, 785, Rz 20). Zu den Schlussfolgerungen gehört auch die Schätzung aufgrund von tatsächlichen Schätzungsgrundlagen (Senatsurteil vom 03.06.1987 - X R 61/81, BFH/NV 1988, 342, Rz 11). Deshalb können nur Veränderungen hinsichtlich der Schätzungsgrundlagen im Rahmen des § 173 Abs. 1 AO relevant sein (BFH-Urteil vom 05.08.2004 - VI R 90/02, BFH/NV 2005, 501, Rz 13, m.w.N.). Sind Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart geschätzt worden, ist als nachträglich bekannt gewordene Tatsache die tatsächliche Höhe dieser Einkünfte anzusehen (BFH-Urteil vom 24.04.1991 - XI R 28/89, BFHE 164, 192, BStBl II 1991, 606, Rz 6).
- 38** bb) Sind Tatsachen bzw. die ihnen zugrunde liegenden Sachverhalte nur auf Antrag zu berücksichtigen oder ist bei ihnen ein Wahlrecht auszuüben, so ist zu beachten, dass Antrags- oder Wahlrechte grundsätzlich bis zum Eintritt der Bestandskraft des entsprechenden Steuerbescheides (erstmalig) ausgeübt werden können. Ist ein solches Antrags- oder Wahlrecht nicht fristgebunden, meint dies, dass es bis zum Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft ausgeübt und ggf. widerrufen werden kann (so im Fall der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG: BFH-Urteil in

BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 10, m.w.N.). Davon zu unterscheiden ist der Fall, dass ein Antrags- bzw. Wahlrecht fristgebunden ist. In diesem Fall ist eine Ausübung nur bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft möglich. Die Steuerfestsetzung muss dann grundsätzlich noch mit einem ordentlichen außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelf angefochten werden können (Senatsurteil vom 27.10.2015 - X R 44/13, BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, Rz 17, m.w.N.).

- 39** cc) Der BFH hat bereits entschieden, dass die Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG --trotz des möglicherweise engeren Wortlauts-- ein grundsätzlich unbefristetes Veranlagungswahlrecht darstellt (z.B. BFH-Urteil vom 09.08.2016 - VIII R 27/14, BFHE 255, 51, BStBl II 2017, 821, Rz 19, m.w.N.), das somit innerhalb der Grenzen der materiellen Bestandskraft geltend gemacht werden kann. Voraussetzung ist allerdings, dass dem Steuerpflichtigen --sofern die betroffene Festsetzung bereits formell bestandskräftig ist und nicht (mehr) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht-- für sein nachträglich geltend gemachtes Wahlrecht eine bestandskraftdurchbrechende Änderungsvorschrift zur Seite steht (Senatsurteil in BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, Rz 19). Dies ist hier nicht der Fall. Das Begehren der Kläger, den Steuereinbehalt nach § 32d Abs. 4 EStG zu überprüfen, ist nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu beurteilen und scheidet am groben Verschulden der Kläger.
- 40** (1) Gemäß § 32d Abs. 4 EStG kann der Steuerpflichtige mit der Einkommensteuer für Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, eine Steuerfestsetzung entsprechend § 32d Abs. 3 Satz 2 EStG beantragen. Die Norm nennt, allerdings nicht abschließend, Fälle, in denen dies sinnvoll erscheint, weil beim Kapitalertragsteuerabzug die dort genannten Umstände (etwa der nicht vollständig ausgeschöpfte Sparer-Pauschbetrag) nicht berücksichtigt worden sind. Trotz der Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Einkommensteuerfestsetzung bleibt es bei der Anwendung des gesonderten Tarifs (s.a. Schmidt/Levedag, EStG, 38. Aufl., § 32d Rz 16; Blümich/Werth, § 32d EStG Rz 132).
- 41** (2) Wie im Fall des § 32d Abs. 6 EStG ordnet das Gesetz dabei für die Antragsveranlagung aus § 32d Abs. 4 EStG eine Gesamtbetrachtung an, die auch hinsichtlich der Frage, ob die nachträglich bekannt gewordene Tatsache der Erzielung von Kapitaleinkünften nach § 173 Abs. 1 AO zu einer höheren (Nr. 1) oder niedrigeren Steuer (Nr. 2) führt, berücksichtigt werden muss. Aufgrund der Besonderheiten, die mit der Einführung des gesonderten Tarifs für Kapitaleinkünfte nach § 32d Abs. 1 EStG verbunden sind, ist daher in den Vergleich nicht nur die festgesetzte Einkommensteuer, sondern auch die durch den Abzug vom Kapitalertrag nach § 43 Abs. 5 EStG abgegoltene Einkommensteuer einzubeziehen.
- 42** (3) Die Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG führt somit entweder zu einer Berücksichtigung genau des bislang nach § 43 Abs. 5 EStG abgegoltenen Einkommensteuerbetrags. In diesem Fall liegt weder eine Steuerminderung noch eine -erhöhung vor. § 173 Abs. 1 AO ist nicht anwendbar. In den übrigen Fällen --wie hier aufgrund des nach Angaben der Kläger bislang nicht berücksichtigten Sparer-Pauschbetrages-- löst die Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG aufgrund der gebotenen Gesamtbetrachtung eine Steuerminderung aus.
- 43** (4) Voraussetzung der Korrektur der Einkommensteuerfestsetzung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist, dass die Kläger kein grobes Verschulden daran trifft, dass dem FA die erzielten Kapitaleinkünfte erst nach der Einkommensteuerfestsetzung bekannt geworden sind. Ein solches Verschulden liegt --wie hier-- jedoch bereits dann vor, wenn die Steuerpflichtigen die Einspruchsfrist versäumt und es damit unterlassen haben, entscheidungserhebliche Tatsachen --hier die in der Einkommensteuererklärung angegebenen Beträge-- innerhalb der Einspruchsfrist mitzuteilen (so schon Senatsurteil in BFH/NV 2015, 145, Rz 17, m.w.N.).
- 44** dd) Soweit die Kläger durch die Einreichung der Einkommensteuererklärung darüber hinaus auch die Änderung der übrigen geschätzten Besteuerungsgrundlagen zu ihren Gunsten begehren, scheidet dies ebenfalls aufgrund ihres groben Verschuldens nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO aus.
- 45** b) Weitere Änderungsvorschriften sind nicht erkennbar. Dies gilt insbesondere für § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, da es am Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses fehlt. Weder die Vorlage der Steuerbescheinigung noch der Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG sind rückwirkende Ereignisse. Im Streitfall lagen die Voraussetzungen für eine Ausübung des Wahlrechts nach § 32d Abs. 4 EStG bereits vor Eintritt der Bestandskraft vor (vgl. auch insoweit den Fall der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG, BFH-Urteil in BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 24). Das Gleiche gilt in Bezug auf die Steuerbescheinigungen.
- 46** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

