

Urteil vom 28. Juli 2015, VIII R 50/14

Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 2 Nr 3 S 1 Buchst a, EStG § 32d Abs 2 Nr 3 S 4, EStG § 32d Abs 1, EStG § 32d Abs 4, EStG § 32d Abs 6, EStG § 32a, EStG § 25 Abs 3, AO § 110, AO § 150, AO § 153

vorgehend FG Münster, 20. August 2014, Az: 7 K 4608/11 E

Leitsätze

1. Der Antrag auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen. Eine entsprechende konkludente Antragstellung aufgrund des rechtzeitig gestellten Antrags auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG scheidet bei einem fachkundig beratenen Steuerpflichtigen in der Regel aus.
2. Die Befristung des Antrags auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG ist verfassungsgemäß.
3. Die mangelnde Kenntnis des Steuerberaters über verfahrensrechtliche Fristen begründet grundsätzlich einen Verschuldensvorwurf, den sich der Steuerpflichtige nach § 110 Abs. 1 Satz 2 AO zurechnen lassen muss, so dass eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht kommt.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 21. August 2014 7 K 4608/11 E 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 Einkommensteuererklärung für 2009 wurde von dem Steuerberater der Kläger mit Hilfe eines elektronischen Steuerprogramms erstellt und an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) übermittelt. Die Kläger haben eine von ihnen unterschriebene komprimierte (verkürzte) Steuererklärung in Papierform dem FA nachgereicht. Diese war vom FA mit dem Eingangsstempel 14. Februar 2011 versehen worden. Die Klägerin erklärte in der Zeile 7 der Anlage KAP Kapitalerträge in Höhe von insgesamt 625.155 €, die dem inländischen Steuerabzug unterlagen. Bei den Kapitalerträgen handelte es sich in Höhe von 624.755 € um eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der I-GmbH, an der die Klägerin zu 90 % beteiligt war. Die Klägerin stellte in den Zeilen 4 und 5 der Anlage KAP den Antrag auf Günstigerprüfung und auf Überprüfung des Steuereinhalts. Den in Zeile 24 vorgesehenen Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer, der die Besteuerung der Kapitalerträge nach dem Teileinkünfteverfahren zur Folge gehabt hätte, enthielt die Erklärung nicht.
- 2 Das FA veranlagte die Kläger antragsgemäß und besteuerte die Kapitaleinkünfte der Klägerin in Höhe von 625.155 € abzüglich des Sparer-Pauschbetrags in Höhe von 1.602 € nach dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 25 %. Die interne

Freigabe der Veranlagung durch den Sachbearbeiter des FA erfolgte am 7. April 2011. Der maschinell erstellte Einkommensteuerbescheid wurde vom FA am 18. April 2011 zur Post aufgegeben.

- 3 Mit beim FA am 13. April 2011 eingegangenem Schreiben beantragte der Steuerberater der Kläger, die Kapitaleinkünfte der Klägerin in Höhe von 624.755 € gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu besteuern. Das FA lehnte dies ab, da der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung zu stellen sei. Nachdem die Kläger erfolglos Einspruch eingelegt hatten, hat das Finanzgericht (FG) die hiergegen erhobene Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1962 veröffentlichten Urteil vom 21. August 2014 7 K 4608/11 E abgewiesen.
- 4 Die Kläger tragen zur Begründung der Revision im Wesentlichen vor, die Fristenregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG verstoße gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Normenklarheit, da im Gesetz nicht geregelt sei, zu welchem Zeitpunkt die Einkommensteuererklärung im Sinne dieser Vorschrift abgegeben worden sei. Eine Frist, die sich dem Gesetz nicht entnehmen lasse, entspreche nicht den rechtsstaatlichen Anforderungen. Das Wahlrecht habe danach bis zum Erlass des Einkommensteuerbescheides ausgeübt werden können. Zudem sei mit dem Antrag auf Günstigerprüfung eine Ausübung des Wahlrechts nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG verbunden gewesen.
- 5 Die Kläger beantragen, unter Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils, der Einspruchsentscheidung vom 13. Dezember 2011 und des Ablehnungsbescheids vom 18. April 2011 das FA zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 18. April 2011 dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung Kapitaleinkünfte in Höhe von 624.755 € unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach der tariflichen Einkommensteuer besteuert und die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuerten Einkünfte um diesen Betrag verringert werden.
- 6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der von der Klägerin erst nach der Abgabe der Einkommensteuererklärung gestellte Antrag auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG zu keiner Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2009 führt. Er ist nicht innerhalb der in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG geregelten Frist gestellt worden, und die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 der Abgabenordnung (AO) lagen nicht vor.
- 9 1. Die Einkommensteuer für die Kapitaleinkünfte der Klägerin wurde im Einkommensteuerbescheid für 2009 zu Recht gemäß § 32d Abs. 1 EStG in Höhe von 25 % festgesetzt.
- 10 a) Die Einkünfte der Klägerin aus der vGA sind als Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die nicht unter § 20 Abs. 8 EStG fallen, gemäß § 32d Abs. 1 EStG nach dem gesonderten Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 25 % zu besteuern. Die Regelung des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010), nach der eine vGA auch ohne einen Antrag des Steuerpflichtigen nach der tariflichen Einkommensteuer zu besteuern ist, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert hat, ist im Streitfall nicht anwendbar, da sie nach § 52a Abs. 15 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 gilt. Es kann danach offenbleiben, ob die Voraussetzungen dieser Vorschrift im Streitfall erfüllt waren.
- 11 b) Aufgrund des rechtzeitig gestellten Antrags der Klägerin nach § 32d Abs. 4 EStG auf Überprüfung des Steuereinbehalts waren die nach der Abgeltungsteuer besteuerten Kapitaleinkünfte in die Steuerfestsetzung miteinzubeziehen.
- 12 2. Das FA hat zu Recht die Besteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG abgelehnt, da die Klägerin den

diesbezüglichen Antrag erst nach der Abgabe der Einkommensteuererklärung gestellt hat, so dass er aufgrund der Fristenregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG nicht mehr zu berücksichtigen war.

- 13** a) Nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG gilt § 32d Abs. 1 EStG und somit der gesonderte Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen auf Antrag nicht für Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. In diesem Fall findet nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG das sog. Teileinkünfteverfahren Anwendung.
- 14** b) Zwar war die Klägerin an der I-GmbH, aus deren Beteiligung sie die Kapitalerträge erzielte, mit 90 %, d.h. zu mindestens 25 % beteiligt. Jedoch ist weitere Voraussetzung für eine Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG, dass der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gestellt wird.
- 15** aa) Der Gesetzgeber hat durch die Verwendung des Wortes "spätestens" eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die Ausübung des Wahlrechts zeitlich durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung befristet ist. Diese Auslegung wird gestützt durch die Gesetzesbegründung. Danach ist die zeitliche Begrenzung eingeführt worden, um einen auf Steueroptimierung gerichteten ständigen Wechsel des Besteuerungsregimes zu verhindern und die Administration der Wahlrechtsausübung, die bis zu einem Widerruf für insgesamt fünf Veranlagungszeiträume gilt, zu erleichtern. Sie soll der Verfahrensvereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung dienen (BTDrucks 16/7036, S. 14). Dass § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG lediglich ein befristetes Wahlrecht gewährt, ergibt sich auch aus einer systematischen Auslegung des § 32d EStG. So findet sich weder bei der Regelung des Antrags auf Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG noch auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG, die jeweils nur für einen Veranlagungszeitraum Wirkung entfalten, eine zeitliche Einschränkung dahingehend, dass der Antrag "spätestens" mit der Einkommensteuererklärung zu stellen ist.
- 16** bb) Auch in der Literatur wird einhellig die Auffassung vertreten, dass das Antragsrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG nur bis zur Abgabe der Einkommensteuererklärung ausgeübt werden kann (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 34. Aufl., § 32d Rz 12; Boochs in Lademann, EStG, § 32d EStG Rz 19; Storg in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 32d Rz 40; Baumgärtel/ Lange in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32d EStG Rz 47; Blümich/ Werth, § 32d EStG Rz 149; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 32d Rz 16; Koss in Korn, § 32d EStG Rz 74; Oellerich in Bordewin/Brandt, § 32d EStG Rz 96; Schlotter in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 32d Rz 39; Harenberg/Zöller, Abgeltungsteuer 2011, 3. Aufl., S. 130; Schlotter/Jansen, Abgeltungsteuer, S. 124).
- 17** cc) Diese Auffassung wird auch vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) in seinem Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 1-S 2252/08/10004 (BStBl I 2010, 94) Rz 141 vertreten. Im BMF-Schreiben vom 9. Oktober 2012 IV C 1-S 2252/10/10013 (BStBl I 2012, 953) Rz 141 wurde die Verwaltungsauffassung dahingehend konkretisiert, dass für Antragstellung und Einkommensteuererklärung ein gleicher Eingangsstempel für den jeweiligen Veranlagungszeitraum erforderlich sei. Eine Nachholung des Antrags sei nur unter den Voraussetzungen des § 110 AO möglich.
- 18** c) Der Steuerberater der Klägerin hat den Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG erst nach der Abgabe der Einkommensteuererklärung gestellt, so dass er verfristet war.
- 19** aa) Zwar regelt § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG nicht ausdrücklich, wann eine "Einkommensteuererklärung" vorliegt, die zum Ausschluss des Wahlrechts führt. Dieses gesetzliche Tatbestandsmerkmal ist jedoch durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) hinreichend geklärt. Danach ist eine Steuererklärung eine formalisierte, innerhalb einer bestimmten Frist abzugebende Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters, die dem FA die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglicht und in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheides führt (BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 41/06, BFHE 221, 498, BStBl II 2009, 2; vom 14. Januar 1998 X R 84/95, BFHE 185, 111, BStBl II 1999, 203, jeweils m.w.N.; s.a. BTDrucks VI/1982, S. 128).
- 20** bb) Im vorliegenden Fall entsprach die von den Klägern beim FA eingereichte Einkommensteuererklärung den Anforderungen an Form und Inhalt einer Einkommensteuererklärung nach § 150 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG. Sie enthielt die für die Durchführung der Veranlagung erforderlichen Mindestangaben, stimmte, soweit die komprimierte Form Angaben enthielt, mit dem amtlichen Erklärungsvordruck überein und war von den Klägern eigenhändig unterschrieben worden. Danach hätte der Antrag auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte nach der tariflichen Einkommensteuer gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG spätestens mit der Abgabe der

Einkommensteuererklärung am 14. Februar 2011 gestellt werden müssen. Der erst nach diesem Zeitpunkt gestellte Antrag führt auch nicht aufgrund der Regelung des § 153 AO zu der von den Klägern begehrten Änderung der Einkommensteuerfestsetzung. Zwar ist der Steuerpflichtige nach § 153 AO verpflichtet, eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung zu berichtigen. Die Nichtausübung eines Wahlrechts führt jedoch nicht dazu, dass die Steuererklärung in diesem Sinne fehlerhaft ist. Mit Abgabe der Einkommensteuererklärung ist folglich die Frist für die Ausübung des Wahlrechts nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG auch dann abgelaufen, wenn die Erklärung unrichtig und nach § 153 AO zu korrigieren ist.

- 21** cc) Es kann bei den steuerlich beratenen Klägern auch nicht davon ausgegangen werden, dass mit dem Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG konkludent auch ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG gestellt wurde. Zwar führt die Besteuerung der Kapitaleinkünfte nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens im Streitfall zu einer niedrigeren Steuer. Das FA kann bei einer von einem fachkundigen Berater erstellten Einkommensteuererklärung jedoch nicht ohne weitere Anhaltspunkte davon ausgehen, dass mit der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG konkludent auch der für die nächsten vier Veranlagungszeiträume bindende Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG gestellt wird. Ob bei einem nichtberatenen Steuerpflichtigen von einer konkludenten Antragstellung auszugehen sein könnte, ist im vorliegenden Streitfall nicht zu entscheiden.
- 22** d) Nicht entscheidungserheblich ist danach, ob der Antrag, wie von der Klägerin behauptet und vom FA bestritten, telefonisch bereits am 7. April 2011 oder erst schriftlich am 13. April 2011 gestellt wurde. Unerheblich ist auch, ob die Veranlagung bereits am 7. April 2011 oder erst mit der Prüfberechnung am 8. April 2011 abgeschlossen wurde, da es nicht auf den Abschluss der Veranlagungsarbeiten, sondern auf die Abgabe der Einkommensteuererklärung am 14. Februar 2011 ankommt.
- 23** 3. Die Fristenregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG ist verfassungsgemäß. Sie verstößt weder gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot noch gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.
- 24** a) Gesetzliche Ausschlussfristen müssen aus dem Gesetzestext sofort, eindeutig und klar erkennbar sein und dürfen sich nicht erst aus dem Sinn und Zusammenhang der Gesetze ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 9. April 1975 I R 241/73, BFHE 115, 384, BStBl II 1975, 587, m.w.N.). Dies ist vorliegend, wie bereits unter II.2.c ausgeführt, der Fall, da in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG eindeutig geregelt ist, dass der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung zu stellen ist.
- 25** b) Weitere Voraussetzung für die Verfassungsmäßigkeit einer Fristenregelung ist, dass das betreffende Recht vom Berechtigten binnen angemessener Frist und in einfacher, leicht zu erfüllender Form in Anspruch genommen werden kann (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Oktober 1985 1 BvL 17/83, 1 BvL 19/83, BVerfGE 70, 278). Auch insoweit bestehen hinsichtlich der Regelung grundsätzlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da der Antrag zusammen mit der Einkommensteuererklärung gestellt werden kann.
- 26** c) Die Befristung der Antragstellung ist auch verhältnismäßig. Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber aus Gründen der Verfahrensvereinfachung (BTDrucks 16/7036, S. 14) den Antrag befristet hat. Zwar können die Anträge auf Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG und auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG nach der gesetzlichen Regelung unbefristet, d.h. bis zur Bestandskraft der Einkommensteuerfestsetzung gestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2015 VIII R 14/13, Der Betrieb 2015, 2059). Im Unterschied zu diesen Anträgen entfaltet der Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG jedoch --solange er nicht widerrufen wird-- nicht nur Wirkung für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt wird, sondern auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume. Es besteht daher ein berechtigtes Interesse des Gesetzgebers, die Möglichkeit der Antragstellung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG bis zur Abgabe der Einkommensteuererklärung zu befristen, um eine Änderung der Bescheide der Folgejahre auf den Fall des Widerrufs der Antragstellung, der nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 5 EStG auch spätestens mit der Einkommensteuererklärung erfolgen muss, zu begrenzen. Es ist auch kein mildereres, den Steuerpflichtigen weniger belastendes Mittel ersichtlich. Die Veranlagung und damit der Arbeitsablauf der Finanzbehörde würde zwangsläufig verzögert, wenn durch eine Antragstellung nach Abgabe der Einkommensteuererklärung ein Änderungsbedarf für die Folgejahre ausgelöst werden könnte. Schließlich steht auch der durch die Ausschlussfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG bewirkte Verlust einer niedrigeren Besteuerung nicht außer Verhältnis zu dem mit der Vorschrift angestrebten Zweck, da dies durch eine rechtzeitige Antragstellung in der Einkommensteuererklärung vermieden werden kann.
- 27** 4. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO ist unabhängig davon, ob die Voraussetzungen des § 110 Abs. 2 AO erfüllt sind, schon deshalb nicht zu gewähren, weil die Klägerin nicht ohne Verschulden an der

Einhaltung der gesetzlichen Frist gehindert war. Sie muss sich das Verschulden ihres fachkundigen Beraters, der den Antrag auf Besteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG erst verspätet gestellt hat, nach § 110 Abs. 1 Satz 2 AO zurechnen lassen. Zwar ergibt sich weder aus der Anlage KAP noch aus deren Anleitung in der Fassung vom August 2009, dass der Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG "spätestens" zusammen mit der Einkommensteuererklärung zu stellen ist. Jedoch begründet bei berufsmäßigen Vertretern die mangelnde Kenntnis über verfahrensrechtliche Fristen grundsätzlich einen Verschuldensvorwurf (BFH-Urteil vom 27. August 1998 III R 47/95, BFHE 187, 134, BStBl II 1999, 65, m.w.N.). Dies gilt auch im vorliegenden Fall, da sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG, der herrschenden Meinung in der Literatur und der in den BMF-Schreiben veröffentlichten Verwaltungsauffassung eindeutig ergibt, dass der Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG spätestens mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung zu stellen ist.

28 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de