Urteil vom 14. Mai 2019, VIII R 20/16

Zum Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei nachträglich festgestellter vGA

ECLI:DE:BFH:2019:U.140519.VIIIR20.16.0

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 2 Nr 3, AO § 110 Abs 3, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend FG München, 14. Juni 2016, Az: 9 K 190/16

Leitsätze

1. Der Antrag auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG). Ein entsprechender Antrag kann auch vorsorglich gestellt werden (Anschluss an das Senatsurteil vom 28. Juli 2015 - VIII R 50/14, BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894) .

2. Die Antragsfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG gilt auch, wenn Kapitalerträge in Gestalt verdeckter Gewinnausschüttungen aus einer unternehmerischen Beteiligung erst durch die Außenprüfung festgestellt werden und der Steuerpflichtige in der unzutreffenden Annahme, keine Kapitalerträge aus der Beteiligung erzielt zu haben, in seiner Einkommensteuererklärung keinen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt hat .

3. Kennt der Steuerpflichtige das Antragsrecht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG, stellt aber gleichwohl keinen entsprechenden Antrag, weil er wegen eines Irrtums über die zutreffende Qualifikation seiner Einkünfte annimmt, keine Kapitalerträge in Gestalt verdeckter Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung zu erzielen, liegt darin kein Fall höherer Gewalt i.S. von § 110 Abs. 3 AO .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.06.2016 - 9 K 190/16 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 In den Streitjahren (2009 bis 2011) war der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) als Rechtsanwalt selbständig tätig. Daneben war er Geschäftsführer der B-GmbH. Die B-GmbH war eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der A-GmbH, deren Allein-Gesellschafter der Kläger war. Für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bezog er von der B-GmbH ein Gehalt sowie eine Tantieme. Außerdem erhielt er von der B-GmbH Honorare für von ihm als Rechtsanwalt erbrachte Beratungsleistungen. Die A-GmbH schüttete in den Streitjahren keine Gewinne aus.

2 In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre, die der Kläger am 21. Januar 2011, 21. Dezember 2011 und am 11. Januar 2013 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) abgegeben hat, erklärte er das Entgelt für die Beratungsleistungen als Einnahmen bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit, die Geschäftsführergehälter und die Tantieme erklärte er als Einnahmen bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. In den Anlagen KAP erklärte er keine Einkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Er stellte auch keinen Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer für die Erträge

aus einer solchen Beteiligung, jedoch beantragte er für die Jahre 2010 und 2011 die Günstigerprüfung sowie die Überprüfung des Steuereinbehalts.

3 Das FA veranlagte den Kläger zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2009 bis 2011 und stellte die verbleibenden Verlustvorträge zur Einkommensteuer zum Ende dieser Veranlagungszeiträume entsprechend gesondert fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4 Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass --wie zwischen den Beteiligten inzwischen unstreitig ist-- ein Teil der Geschäftsführergehälter und des Entgeltes für die Beratungsleistungen sowie die Tantieme als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an den Kläger anzusehen sind. Ausweislich des Prüfungsberichtes ging der Prüfer davon aus, dass kein rechtzeitiger Antrag auf Besteuerung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) vorliege, die Nachholung eines entsprechenden Antrages abgesehen von den Fällen des § 110 der Abgabenordnung (AO) nicht in Betracht komme und somit das Teileinkünfteverfahren nicht anwendbar sei. Davon unberührt komme die Günstigerprüfung zur Anwendung.

5 Der Kläger beantragte daraufhin mit Schreiben vom 9. Dezember 2014 die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, hilfsweise die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Er reichte entsprechend berichtigte Anlagen KAP 2009 bis 2011 ein, in denen er nunmehr auch für das Jahr 2009 die Günstigerprüfung beantragte.

6 Am 14. April 2015 änderte das FA die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre unter Verweis auf die Ergebnisse der Außenprüfung dahin, dass es die Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen um die festgestellten vGA in Höhe von 1.050.000 € (2009), 1.500.000 € (2010) und 800.000 € (2011) erhöhte. Es unterwarf diese nach der Günstigerprüfung der tariflichen Einkommensteuer (§ 32a EStG). Das Teileinkünfteverfahren wandte es nicht an. Am gleichen Tag änderte das FA die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum Ende dieser Veranlagungszeiträume entsprechend. Darin stellte es --ausgehend von einem Verlustvortrag zum 31. Dezember 2008 von 7.080.625 €-- verbleibende Verlustvorträge zum 31. Dezember 2009 in Höhe von 5.342.465 €, zum 31. Dezember 2010 in Höhe von 3.800.331 € und zum 31. Dezember 2011 in Höhe von 3.365.709 € fest. Zugleich hob es jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1503 veröffentlichten Urteil vom 15. Juni 2016 - 9 K 190/16 die Auffassung, die Vorschrift des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG sei teleologisch einschränkend dahin auszulegen, dass sie nicht gelte, wenn dem Steuerpflichtigen aus der jeweiligen Kapitalbeteiligung ausschließlich vGA zugeflossen seien, die er in seiner Einkommensteuererklärung entsprechend den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Rechtsverhältnissen als Einnahmen bei anderen Einkunftsarten als den Kapitaleinkünften erklärt habe und die vom FA erst nach einer Außenprüfung als Kapitalerträge besteuert würden.

8 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

9 Es beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 Er hält die Entscheidung des FG für zutreffend. Der Sinn und Zweck des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG spreche für eine teleologische Reduktion. Es liege kein Fall eines auf Steueroptimierung gerichteten Wechsels des Besteuerungsregimes vor. Vielmehr entstehe das Wahlrecht erstmals nach der Feststellung der vGA. Demgegenüber widerspreche es dem Zweck der Regelung, dass der Steuerpflichtige sein Wahlrecht vorsorglich ausüben müsse, auch wenn er selbst der Meinung sei, keine Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der Beteiligung zu erzielen. Der Kläger ist zudem der Auffassung, er habe mit dem Antrag auf Günstigerprüfung einen rechtzeitigen, konkludenten Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gestellt. Auch sei die im Dezember 2014 --noch vor Abschluss der Außenprüfung-- eingereichte „berichtigte Erklärung“ als Einkommensteuerklärung i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG anzusehen, da hier erstmals Einkünfte aus Kapitalvermögen aus der unternehmerischen Beteiligung erklärt worden seien. Jedenfalls sei ihm die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Es liege ein Fall höherer Gewalt vor, da er die Beurteilung der Einkünfte als solche aus vGA durch das FA nicht habe vorhersehen können.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG vorliegen. Der Kläger hat den hierfür erforderlichen Antrag nicht in der Frist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG gestellt. Die vom FG vorgenommene teleologische Reduktion der Norm, die im Streitfall zur Nichtanwendung der Antragsfrist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG führte, ist ausgeschlossen. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO kommt nicht in Betracht. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen.

14 1. Entgegen der Ansicht des FG ist das Teileinkünfteverfahren nicht auf die Kapitalerträge des Klägers aus seiner Beteiligung an der A-GmbH anzuwenden.

15 a) Allein der erfolgreiche Antrag auf Günstigerprüfung führt nicht zu einer anteiligen Steuerbefreiung der Einkünfte des Klägers aus der A-GmbH gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG. Die Günstigerprüfung bewirkt nur, dass gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG die Kapitalerträge einschließlich der Beteiligungserträge des Klägers den regelbesteuerten Einkünften hinzuzurechnen sind. Für die hinzugerechneten Beteiligungserträge kann die anteilige Steuerbefreiung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG nicht in Anspruch genommen werden, da es sich um Beteiligungseinkünfte im Privatvermögen handelt (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG). Erst ein Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG eröffnet für diese die anteilige Steuerfreistellung, da § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG für diesen Fall bestimmt, dass § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG keine Anwendung findet (vgl. Senatsurteil vom 29. August 2017 - VIII R 33/15, BFHE 259, 213, BStBl II 2018, 69).

16 b) Nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG gilt der gesonderte Tarif des § 32d Abs. 1 EStG 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 unterliegen die Kapitalerträge der tariflichen Steuer (§ 32a EStG) und das sog. Teileinkünfteverfahren findet Anwendung (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG).

17 Der Kläger, der als Alleingesellschafter unternehmerisch an der A-GmbH beteiligt war, hat --wie das FG zutreffend erkannt hat und zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- aus dieser Beteiligung Kapitalerträge in Form von vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erzielt.

18 aa) Eine vGA im Sinne dieser Vorschrift liegt im Grundsatz vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und der Vermögensvorteil dem Gesellschafter zugeflossen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 19. Juni 2007 - VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830; vom 21. Oktober 2014 - VIII R 21/12, BFHE 247, 538, BStBl II 2015, 638; Senatsbeschluss vom 12. Juni 2018 - VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. August 2008 - I R 29/07, BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142). Eine vGA kann auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter gegeben sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (vgl. hierzu z.B. Senatsurteile vom 19. Juni 2007 - VIII R 34/06, BFH/NV 2007, 2291; vom 25. Mai 2004 - VIII R 4/01, BFHE 207, 103; vom 22. Februar 2005 - VIII R 24/03, BFH/NV 2005, 1266). Diese Voraussetzungen können auch Leistungen erfüllen, die eine Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ihres eigenen Gesellschafters (mittelbarer Gesellschafter) erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2015 - IV R 7/13, BFHE 251, 335, BStBl II 2016, 219, unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 23. Oktober 1985 - I R 247/81, BFHE 145, 165, BStBl II 1986, 195; vgl. auch Gosch in Gosch KStG § 8 Rz 239; Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG und EStG, § 8 Abs. 3 KStG, Teil C, Rz 816 ff.).

19 bb) Wendet die B-GmbH einen Vorteil (hier in Form von überhöhten Gehältern, Tantiemen bzw. Honorarzahlungen) unmittelbar dem Kläger und damit ihrem mittelbaren Anteilseigner zu, ist der normale Weg der Gewinnausschüttung, der über die A-GmbH führen würde, abgekürzt. Insoweit bedient sich die A-GmbH ihrer Tochtergesellschaft, der B-GmbH, um Gewinne an den Kläger verdeckt auszuschütten (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE

145, 165, BStBl II 1986, 195; Gosch in Gosch KStG § 8 Rz 239). Die unmittelbare Zuwendung der B-GmbH an den Kläger stellt danach --wie das FG zutreffend erkannt hat-- eine über die A-GmbH an den Kläger „durchgeleitete“ vGA dar (vgl. auch Gosch in Gosch KStG § 8 Rz 239; Lang in D/P/M, a.a.O., § 8 Abs. 3 KStG, Teil C, Rz 816 ff.).

20 c) Jedoch hat der Kläger den Antrag auf eine Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren nicht fristgerecht gestellt. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG sieht vor, dass der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen ist (zur Verfassungsmäßigkeit der Fristenregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG vgl. Senatsurteil vom 28. Juli 2015 - VIII R 50/14, BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894). 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 (vgl. hierzu ausführlich Senatsurteil in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894). Mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung ist die Frist zur Ausübung des Antragsrechts nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG auch dann abgelaufen, wenn die Erklärung unrichtig und nach § 153 AO zu korrigieren ist (Senatsurteil in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894).

21 aa) Der Kläger hat (ausdrückliche) Anträge nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG erst im Dezember 2014 --und damit jeweils nach der Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre-- gestellt. Diese Anträge waren somit verfristet, und zwar selbst dann, wenn der Kläger im Dezember 2014 (zugleich) eine Berichtigung seiner Einkommensteuererklärungen gemäß § 153 AO vorgenommen hätte.

22 (1) Die im Dezember 2014 erfolgte Wahlrechtsausübung stellt keine Berichtigung der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre gemäß § 153 AO durch den Kläger dar, denn die Nichtausübung eines Wahlrechts führt nicht dazu, dass die Steuerklärung unrichtig oder unvollständig und daher gemäß § 153 AO zu berichtigen ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894).

23 (2) Ob der Kläger im Dezember 2014 eine Berichtigung seiner Einkommensteuererklärungen i.S. des § 153 AO vorgenommen hat, indem er erstmals Kapitaleinkünfte aus seiner unternehmerischen Beteiligung erklärt hat oder ob es an einer Berichtigung i.S. des § 153 AO fehlt, weil nicht er selbst, sondern das FA im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung die Unrichtigkeit der Einkommensteuererklärungen erkannt und in der weiteren Folge entsprechende Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre erlassen hat (vgl. hierzu z.B. Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 153 AO Rz 13a, m.w.N.), kann dahinstehen. Denn selbst wenn der Kläger seine Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre im Dezember 2014 berichtigt hätte, ergäbe sich hieraus kein fristgerechter Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Die zusammen mit den „berichtigten Erklärungen“ im Dezember 2014 gestellten Anträge auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens sind --auch wenn die „berichtigten Erklärungen“ erstmals Kapitaleinkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung enthalten-- keine zusammen mit der Einkommensteuererklärung gestellten Anträge gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG. Die in diesem Sinne „berichtigte Erklärung“ ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- keine „Einkommensteuererklärung“.

24 Das gesetzliche Merkmal der „Einkommensteuererklärung“ ist durch die Rechtsprechung des BFH geklärt. Danach ist eine Steuererklärung eine formalisierte, innerhalb einer bestimmten Frist abzugebende Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters, die dem Finanzamt die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglicht und in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheides führt (Senatsurteil in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894, m.w.N.). Hiervon ist die Berichtigung einer inhaltlich unzutreffenden Einkommensteuerklärung, zu der der Steuerpflichtige gemäß § 153 AO verpflichtet ist, zu unterscheiden. Die Abgabe der Steuererklärung ist losgelöst von ihrer inhaltlichen Richtigkeit und Vollständigkeit zu beurteilen. Dies folgt im Umkehrschluss aus § 153 AO, denn die dort vorgeschriebene Berichtigung einer Steuererklärung setzt voraus, dass eine unrichtige Erklärung vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 2. Juli 1986 - I R 70/83, BFH/NV 1987, 704).

25 bb) Ein fristgerechter konkludenter Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ergibt sich --anders als der Kläger meint-- nicht aus der bereits in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2010 und 2011 beantragten Günstigerprüfung (vgl. zur Möglichkeit eines solchen konkludenten Antrags: Senatsurteile in BFHE 259, 213, BStBl II 2018, 69; in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894).

26 Dabei kann dahinstehen, ob der Kläger als Volljurist und Rechtsanwalt einem fachkundig beratenen Steuerpflichtigen gleichzustellen und bereits aus diesem Grunde nicht ohne weitere konkrete Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass mit der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG konkludent auch der für die nächsten vier Jahre bindende Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG gestellt wird (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894). Denn selbst wenn der Kläger wie ein nicht fachkundig beratener Steuerpflichtiger zu

behandeln wäre, wäre der Antrag auf Günstigerprüfung nicht als konkludenter Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG anzusehen. Es fehlt nicht nur an den notwendigen tatsächlichen Angaben, die für die materiell-rechtlichen Voraussetzungen eines solchen Antrags erforderlich sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 259, 213, BStBl II 2018, 69). Die Annahme eines konkludenten Antrags scheitert auch daran, dass der Kläger sein Antragsrecht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kannte, aber --da er das von der B-GmbH bezogene Gehalt und die Tantieme irrtümlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die Honorarzahlungen irrtümlich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit ansah-- weder Anlass für die Erklärung von Kapitaleinkünften aus der Beteiligung an der A-GmbH noch für eine Antragstellung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG sah. In einer solchen Situation kann der Antrag auf Günstigerprüfung nicht als konkludenter Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG verstanden werden.

27 d) Entgegen der Auffassung des FG (zustimmend allerdings: z.B. Reddig, EFG 2016, 1505 f.; Oellerich in Bordewin/Brandt, § 32d EStG Rz 96b; Weiss, GmbH-Rundschau 2016, 1053 f.) kommt eine teleologische Reduktion des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG dahin, dass die Frist nicht anzuwenden ist, wenn dem Steuerpflichtigen aus der betreffenden Beteiligung ausschließlich vGA zugeflossen sind, die er in seiner Einkommensteuererklärung entsprechend den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Rechtsverhältnissen als Einnahmen bei anderen Einkunftsarten als den Kapitaleinkünften erklärt hat und die vom Finanzamt erst nach einer Außenprüfung zutreffend als Kapitalerträge in Form von vGA besteuert werden, nicht in Betracht.

28 aa) Eine teleologische Reduktion zielt darauf, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie ist nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Ihre Aufgabe ist es daher nicht, das Gesetz zu verbessern, obwohl es sich --gemessen an seinem Zweck-- noch nicht als planwidrig unvollständig oder zu weitgehend erweist. Vielmehr muss die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen (vgl. Senatsurteil vom 12. Juni 2018 - VIII R 14/15, BFHE 262, 66, BStBl II 2018, 755; BFH-Urteile vom 26. Juni 2007 - IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893; vom 12. Dezember 2007 - X R 31/06, BFHE 219, 498, BStBl II 2008, 344).

29 bb) § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG erweist sich jedoch auch für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- von ihm erzielte Einkünfte zunächst rechtsirrig nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen zuordnet und aus diesem Grunde keinen Anlass für eine Antragstellung sieht, nicht als planwidrig unvollständig.

30 (1) Der Gesetzgeber verfolgt mit § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG das Ziel, Erträge aus einer unternehmerischen Beteiligung gegenüber solchen aus einer Beteiligung zu privilegieren, die sich als lediglich private Vermögensverwaltung darstellen (vgl. Senatsurteil vom 21. Oktober 2014 - VIII R 48/12, BFHE 247, 548, BStBl II 2015, 270). Für die Fälle einer typischerweise unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft hat er daher die Möglichkeit geschaffen, die aus der Beteiligung erzielten Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, zu denen auch vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören, --vergleichbar einer Beteiligung im Betriebsvermögen-- dem progressiven Einkommensteuertarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu unterwerfen. Hierfür hat der Gesetzgeber ein formalisiertes Verfahren zur Antragstellung sowie zum Widerruf des Antrages umfassend geregelt (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Sätze 3 bis 6 EStG). Dabei hat er unter anderem ausdrücklich bestimmt, dass das Wahlrecht zeitlich durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung begrenzt ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894). Zur Vermeidung von auf Steueroptimierungen gerichteten ständigen Wechseln des Besteuerungsregimes sowie zur Vereinfachung hat er sich bewusst dafür entschieden, dass der Antrag grundsätzlich als für fünf Veranlagungszeiträume gestellt gilt (BTDrucks 16/7036, S. 14) und für die Anteile an der jeweiligen Beteiligung nur einheitlich gestellt werden kann (BTDrucks 16/7036, S. 14). Die zeitliche Begrenzung dient demnach insbesondere auch der Erleichterung der Administration der Wahlrechtsausübung (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894).

31 (2) Das Gesetz gewährt dem Steuerpflichtigen danach in Bezug auf die aus einer unternehmerischen Beteiligung erzielbaren Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG ein fristgebundenes, formalisiertes Antragsrecht. Dabei ist die Privilegierung der unternehmerischen Beteiligung zeitlich ausdrücklich mit der Abgabe der Steuererklärung verknüpft. Dies führt auch in den Fällen, in denen der unternehmerisch Beteiligte von ihm erzielte Einkünfte aus einer vGA in seiner Einkommensteuererklärung zunächst rechtsirrig anderen Einkünften zuordnet und die vorliegende vGA erst durch eine später durchgeführte Außenprüfung aufgedeckt wird, nicht zu sinnwidrigen Ergebnissen. Zwar ist in diesen Fällen eine Nachholung des Antrags gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nur in den engen Grenzen des § 110 AO möglich. Jedoch steht es dem unternehmerisch beteiligten Steuerpflichtigen frei, einen entsprechenden Antrag (auch) in Anbetracht einer häufig rechtlich problematischen oder zweifelhaften Qualifizierung von Einkünften vorsorglich zu stellen (vgl. hierzu FG Düsseldorf, Urteil vom 24. Mai 2016 -

13 K 3369/14 E, EFG 2016, 1781; nachfolgend Senatsurteil vom 24. Oktober 2017 - VIII R 19/16, BFHE 262, 1, BStBl II 2019, 34, jedoch ohne Aussage hierzu).

32 Ein solch vorsorglicher Antrag ist --anders als ein bedingter Antrag-- zulässig. Dies zeigt sich auch darin, dass der Gesetzgeber das Antragsrecht nicht davon abhängig gemacht hat, dass im Streitjahr tatsächlich (bereits) Kapitalerträge erzielt werden. Ausreichend ist die abstrakte Möglichkeit, Kapitalerträge aus der jeweiligen unternehmerischen Beteiligung zu erzielen (vgl. Senatsurteil vom 27. März 2018 - VIII R 1/15, BFHE 261, 144, BStBl II 2019, 56; Blümich/Werth, § 32d EStG Rz 151), wobei hier nicht allein vGA erfasst sind.

33 Hieraus folgt zugleich, dass der unternehmerisch Beteiligte, der die Privilegierung durch § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG in Anspruch nehmen will, über die Ausübung des ihm zustehenden Wahlrechts grundsätzlich unabhängig vom tatsächlichen Bezug entsprechender Kapitalerträge aus der Beteiligung im Jahr der Antragstellung entscheiden kann. Will der unternehmerisch Beteiligte in Bezug auf die Einhaltung der Antragsfrist sicher sein, muss er spätestens in bzw. mit der Einkommensteuererklärung einen vorsorglichen Antrag stellen. Verzichtet er auf einen vorsorglichen Antrag, trägt er das Risiko einer unzutreffenden Qualifizierung von Einkünften im Rahmen seiner Steuererklärung. Dies erscheint --da er ein solches Risiko unter Berücksichtigung von ihm geschlossener Vereinbarungen bzw. gewählter Gestaltungen einschätzen kann-- sachgerecht, zumal das Gesetz auch --abhängig von den konkreten Umständen des Einzelfalls-- die Möglichkeit der Wiedereinsetzung gemäß § 110 AO vorsieht.

34 (3) Aus den dargelegten Gründen kann auch der Umstand, dass die (verspätete erstmalige) Ausübung des Wahlrechts im Streitfall keinem auf Steueroptimierung gerichteten ständigen Wechsel des Besteuerungsregimes dient, nicht zu einem vom Wortlaut des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG abweichenden Ergebnis führen.

35 2. Die Entscheidung des FG erweist sich auch nicht etwa deshalb als im Ergebnis zutreffend, weil dem Kläger eine Wiedereinsetzung gemäß § 110 AO in die Frist des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG zu gewähren ist.

36 a) War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren (§ 110 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Antrag hierzu ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Handlung nachzuholen (§ 110 Abs. 2 Sätze 1 bis 3 AO).

37 Gemäß § 110 Abs. 3 AO kann nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Handlung die Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war. Darüber hinaus kann nach Ablauf der Jahresfrist ausnahmsweise Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden, wenn Wiedereinsetzung auch ohne Antrag in Betracht kommt, soweit die maßgeblichen, für eine Wiedereinsetzung sprechenden Tatsachen vor Ablauf der Jahresfrist für das Finanzamt bzw. das Gericht erkennbar sind bzw. die Rechtzeitigkeit eines Rechtsbehelfs bzw. Antrages allein aus in der Sphäre des Gerichts bzw. des Finanzamts liegenden Gründen nicht innerhalb der Jahresfrist geprüft worden ist. Voraussetzung für eine solche Wiedereinsetzung ist aber, dass eine die Wiedereinsetzung rechtfertigende Lage bereits vor Ablauf der Jahresfrist gegeben war. Danach müssen die maßgeblichen, für die Wiedereinsetzung sprechenden Tatsachen vor Ablauf der Jahresfrist aus den dem Gericht bzw. dem Finanzamt vorliegenden Akten erkennbar sein (vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 1996 - X R 99/92, BFH/NV 1996, 891; BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2001 - X B 55/01, BFH/NV 2002, 503 jeweils zu § 56 FGO, m.w.N.).

38 b) Der Senat kann dahingestellt lassen, ob der Irrtum des Klägers über die Qualifizierung der Einkünfte und damit zusammenhängend über die Möglichkeit einer Optionsausübung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ausnahmsweise entschuldbar ist und ob er die Monatsfrist des § 110 Abs. 2 AO gewahrt hat. Denn eine Wiedereinsetzung scheitert jedenfalls am Verstreichen der Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO.

39 aa) Der Kläger hat im Dezember 2014 nicht nur einen Antrag auf Wiedereinsetzung, sondern auch einen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt und damit die versäumte Handlung nachgeholt. Zu diesem Zeitpunkt war die Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO jedoch bereits verstrichen, da das Optionsrecht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG mit der Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre im Januar 2011, Dezember 2011 bzw. Januar 2013 hätte ausgeübt werden müssen.

40 bb) Ein Fall höherer Gewalt, in dem das Verstreichen der Jahresfrist gemäß § 110 Abs. 3 AO unbeachtlich wäre, liegt nicht vor.

41 Höhere Gewalt ist ein außergewöhnliches Ereignis, das unter den gegebenen Umständen auch durch die äußerste, nach Lage der Sache von dem Betroffenen zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. Dies umfasst von außen kommende Ereignisse, die vom Betroffenen nicht zu beherrschen sind und damit auch sog. unabwendbare Zufälle. Hierzu gehört auch ein Umstand, der dem Beteiligten die rechtzeitige Vornahme einer fristgebundenen Handlung unzumutbar macht und damit aus verfassungsrechtlichen Gründen dem Bereich der höheren Gewalt zuzuordnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 12. Januar 2011 - I R 37/10, BFH/NV 2011, 1281; Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 18. Dezember 1985 - 2 BvR 1167, 1185, 1636/84, 308/85 und 2 BvQ 18/84, BVerfGE 71, 305, 348). Danach kann höhere Gewalt auch dann vorliegen, wenn ein Verfahrensbeteiligter durch ein Verhalten des Gerichts von einer fristgerechten Prozesshandlung abgehalten wird. Gleichermaßen darf eine Fristversäumnis dem Betroffenen dann nicht angelastet werden, wenn er durch arglistiges Verhalten seines Gegners an der rechtzeitigen Einlegung des Rechtsbehelfs gehindert worden ist oder wenn die Fristversäumnis auf das rechts- oder treuwidrige Verhalten der Behörde zurückgeführt werden kann und der Beteiligte das unsachgemäße Verhalten der Behörde trotz aller ihm zumutbaren Anstrengungen nicht erkennen konnte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1281; s.a. BFH-Urteil vom 8. August 2013 - V R 3/11, BFHE 242, 535, BStBl II 2014, 46; BFH-Beschluss vom 28. Oktober 2004 - III R 53/03, BFH/NV 2005, 374, m.w.N.). Ein bloßer Rechtsirrtum erfüllt hingegen nicht die Voraussetzungen für die Annahme "höherer Gewalt" i.S. des § 110 Abs. 3 AO (BFH-Urteile vom 9. Juni 2015 - X R 14/14, BFHE 250, 19, BStBl II 2015, 931; vom 8. August 2013 - V R 3/11, BFHE 242, 535, BStBl II 2014, 46).

42 cc) Nach diesen Grundsätzen war der Kläger nicht durch höhere Gewalt an der Stellung eines fristgerechten Antrags gehindert. Grund für das Unterlassen eines Antrags gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG war sein Irrtum über die zutreffende Qualifizierung seiner Einkünfte. Wegen dieses Irrtums hat er keinen Grund gesehen, von dem ihm bekannten Optionsrecht Gebrauch zu machen. Hierin liegt kein außergewöhnliches Ereignis, das unter den gegebenen Umständen auch durch die äußerste, nach Lage der Sache von dem Kläger zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. Dies gilt auch in Bezug auf den Umstand, dass der Kläger keinen Anlass gesehen hat, z.B. wegen etwaiger Unsicherheiten in Bezug auf die zutreffende Qualifizierung jener Einkünfte, vorsorglich einen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zu stellen.

43 dd) Der Ablauf der Jahresfrist ist auch nicht ausnahmsweise unbeachtlich, weil dem FA die maßgeblichen, für eine Wiedereinsetzung sprechenden Tatsachen vor Ablauf der Jahresfrist erkennbar waren. Selbst wenn es für das FA nach Aktenlage ersichtlich gewesen wäre, dass der Kläger unternehmerisch an der A-GmbH beteiligt war und eine vGA vorlag, hätte es mit Blick auf die gesetzlich vorgesehene Bindung für die folgenden vier Veranlagungszeiträume nicht ohne weiteres von der Ausübung des Optionsrechts durch den Kläger ausgehen können.

44 3. Ob die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010), der gemäß § 52a Abs. 15 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2010 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 Anwendung findet (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 413, BStBl II 2015, 894), erfüllt sind, kann dahinstehen. Wäre die Anwendung des gesonderten Tarifs nicht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 ausgeschlossen, wäre die vGA --wie in dem streitigen Einkommensteuerbescheid 2011 erfolgt-- aufgrund der Günstigerprüfung nach der tariflichen Einkommensteuer zu besteuern. Wäre die Anwendung des gesonderten Tarifs gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 ausgeschlossen, käme es ebenfalls zur Besteuerung mit der tariflichen Einkommensteuer, ohne dass das Teileinkünfteverfahren Anwendung fände (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG).

45 4. Die Sache ist spruchreif. Die auf die --durch Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bewirkte-- teilweise Steuerfreistellung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gerichtete Klage gegen die Einkommensteueränderungsbescheide und die geänderten Verlustfeststellungsbescheide kann aus den dargelegten Gründen keinen Erfolg haben. Sie war daher abzuweisen.

46 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de