Urteil vom 20. April 2023, III R 25/22

Änderung von Antrags- und Wahlrechten

ECLI:DE:BFH:2023:U.200423.IIIR25.22.0

BFH III. Senat

EStG § 34 Abs 3, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 177, AO § 351 Abs 1, EStG § 34 Abs 3, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2014

vorgehend FG Köln, 09. März 2022, Az: 15 K 1055/20

Leitsätze

1. Die Ausübung von Antrags- oder Wahlrechten, die dem Grunde nach keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen, kann geändert werden, solange der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig ist.

2. Die Änderung des Wahlrechts auf Inanspruchnahme der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG kommt im Falle einer partiellen Durchbrechung der Bestandskraft nur in Betracht, wenn die damit verbundenen steuerlichen Folgen nicht über den durch § 351 Abs. 1 AO und § 177 AO gesetzten Rahmen hinausgehen Dies gilt auch dann, wenn die partielle Durchbrechung der Bestandskraft des Folgebescheids durch einen den Veräußerungsgewinn ändernden Grundlagenbescheid ausgelöst wird.

3. Die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO durchbricht die Bestandskraft nur insoweit, als ein Folgebescheid an den Grundlagenbescheid anzupassen ist.

4. Die Rücknahme des Antrags nach § 34 Abs. 3 EStG stellt kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 09.03.2022 - 15 K 1055/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob ein im Jahr 2014 gestellter Antrag auf ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die Einkommensteuer 2007 zurückgenommen werden kann, um ihn im Jahr 2016 für die Einkommensteuerveranlagung 2014 zu stellen.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Ihre Einkommensteuererklärung für 2007 reichten sie am 19.12.2008 ein. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ am 14.05.2009 einen (Erst-)Bescheid über die Einkommensteuer 2007 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). In der Folgezeit erließ das FA unter Aufrechterhaltung des Vorbehalts der Nachprüfung einen Änderungsbescheid gemäß § 164 Abs. 2 AO sowie später einen Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 AO. Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein und stellten im Rahmen des seinerzeitigen --hier nicht streitigen-- Einspruchsverfahrens erstmals einen Antrag auf Berücksichtigung der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG für einen Veräußerungsgewinn des Klägers aus der Beteiligung an der "... KG" (nachfolgend X-KG) in Höhe von ... € für das

Streitjahr 2007. Das FA entsprach dem Einspruchsbegehren mit Bescheid vom 27.03.2014 (Abhilfebescheid) und berücksichtigte die Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG.

3 Aufgrund einer dann folgenden Außenprüfung bei der X-KG erging durch das Feststellungsfinanzamt ein geänderter Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Hieraus ergab sich für die Kläger ein geringerer als der bisher im Folgebescheid der Einkommensteuer unterworfene Veräußerungsgewinn.

4 Das FA erließ daraufhin nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO am 18.01.2016 als Folgebescheid einen Änderungsbescheid über die Einkommensteuer 2007. Neben der Reduzierung des Veräußerungsgewinns um ... € wurden im geänderten Einkommensteuerbescheid erstmals eine vortragsfähige Großspende aus dem Jahr 2006 erfasst und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um ... € gemindert. Der Veräußerungsgewinn war im geänderten Bescheid weiterhin nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigt besteuert. Die Einkommensteuer wurde entsprechend herabgesetzt.

5 Mit Schreiben vom 28.01.2016 teilten die Kläger mit, dass sie den Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG für das Streitjahr 2007 zurücknehmen. Stattdessen stellten sie den Antrag nun für das Jahr 2014, in welchem ein zwischenzeitlich festgestellter hoher Veräußerungsgewinn einer anderen Gesellschaft (Y-KG) entstanden war. Ferner stellten die Kläger am 07.04.2016 hilfsweise einen Antrag auf getrennte Veranlagung.

6 Das FA lehnte den Antrag auf Rücknahme der Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG für das Jahr 2007 sowie den Antrag auf getrennte Veranlagung durch Bescheid vom 28.07.2016 ab.

7 Gegen den Ablehnungsbescheid vom 28.07.2016 legten die Kläger Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens erging unter dem 18.05.2018 --aus anderen Gründen-- ein erneuter Änderungsbescheid zur Einkommensteuerfestsetzung 2007. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 15.04.2020 als unbegründet zurückgewiesen. Die anschließend erhobene Klage hatte nur mit dem Hilfsantrag auf getrennte Veranlagung Erfolg. Im Übrigen wies das Finanzgericht (FG) die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 95 veröffentlichten Gründen als unbegründet ab.

8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Bei einer späteren Änderung des Veräußerungsgewinns stehe der Gesetzeszweck des § 34 Abs. 3 EStG dem Ausschluss der Rücknahme des Antrags auf ermäßigte Besteuerung entgegen.

9 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Köln vom 09.03.2022 - 15 K 1055/20 hinsichtlich des abgelehnten Hauptantrags aufzuheben und dem Antrag auf "Rücknahme des Antrags auf begünstigte Besteuerung gemäß § 34 Abs. 3 EStG vom 28.01.2016" zuzustimmen und den Einkommensteuerbescheid 2007 entsprechend zu ändern.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Die ausdrückliche gesetzliche Regelung, dass das Wahlrecht nur einmal im Leben ausgeübt werden könne, erfordere auch unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks keinen weitergehenden zeitlichen Rahmen. Der Gesetzgeber habe in der Begründung zum Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--, BTDrucks 14/2683, BGBl I 2000, 1433) --bezogen auf die seinerzeit noch antragsgebundene Vergünstigung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-- ausdrücklich auf den verfahrensrechtlich vorgesehenen Änderungsrahmen hingewiesen. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber auch bei Einführung der Vergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG mit dem Gesetz zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes vom 19.12.2000 (Steuersenkungsergänzungsgesetz --StSenkErgG--, BGBl I 2000, 1812) von diesem Änderungsrahmen ausgegangen sei.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 Die Kläger haben keinen Anspruch auf Änderung des Einkommensteuerbescheids 2007 in der Weise, dass der Veräußerungsgewinn nicht nach § 34 Abs. 3 EStG ermäßigt besteuert und demzufolge eine höhere Steuer

festgesetzt wird. Der Änderung stehen § 351 Abs. 1 AO und § 177 Abs. 2 AO entgegen.

14 1. Nach § 34 Abs. 3 EStG kann die Steuer auf außerordentliche Einkünfte auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden. Der Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung ist grundsätzlich frei widerruflich. Eine gesetzliche Frist für den Widerruf besteht nicht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.12.2015 - X R 56/13, BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967, Rz 14 ff.). Ob die geänderte Ausübung des Wahlrechts durch erstmaligen Antrag, durch Rücknahme eines Antrags oder durch abweichende Ausübung eines Antrags ihrerseits eine Änderung des Einkommensteuerbescheids rechtfertigt, ist eine hiervon zu trennende Frage (BFH-Urteil in BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967, Rz 17).

15 2. Einer Änderung des Einkommensteuerbescheids 2007 stehen --wie das FG zutreffend in den Urteilsgründen ausgeführt hat-- § 351 Abs. 1 AO und § 177 AO entgegen.

16 a) Die ständige Rechtsprechung des BFH lässt zwar die Ausübung und Änderung von Antrags- oder Wahlrechten, die dem Grunde nach keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen, grundsätzlich so lange zu, wie der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27.10.2015 - X R 44/13, BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, und in BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967; Senatsurteil vom 26.04.2018 - III R 12/17, BFH/NV 2018, 948). Die Änderung eines Antrags- oder Wahlrechts ist auch dann zuzulassen, wenn und soweit der Bescheid lediglich partiell noch nicht formell und materiell bestandskräftig ist. Damit werden grundsätzlich auch diejenigen Fälle erfasst, in denen Änderungsbescheide auf der Grundlage einer selbständigen Änderungsvorschrift --wie hier § 175 Abs. 1 AO-- die teilweise Durchbrechung der Bestandskraft bewirken (BFH-Urteil in BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967, Rz 25).

17 b) Wird ein solcher Änderungsbescheid angefochten, so folgt jedoch aus § 351 Abs. 1 AO, dass die Änderung der Antrags- oder Wahlrechtsausübung nur dann möglich ist, wenn die dadurch zu erzielende Steueränderung den durch die partielle Durchbrechung der Bestandskraft gesetzten Rahmen nicht verlässt. Gemäß § 351 Abs. 1 AO können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht, es sei denn, dass sich aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt. Die Vorschrift begrenzt die Anfechtbarkeit und damit auch die durch den Einspruch bewirkte Änderbarkeit eines Änderungsbescheids auf den Umfang der Änderung und stellt damit u.a. klar, dass es im Übrigen bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft bleibt (BFH-Urteil in BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967, Rz 26; Senatsurteil in BFH/NV 2018, 948, Rz 27; BFH-Beschluss vom 05.03.2020 - II B 99/18, BFH/NV 2020, 852, Rz 8). Für Änderungen, die über diesen Rahmen hinausgehen und demnach im Wege eines Verpflichtungsbegehrens zu verfolgen wären, bedarf es folglich einer eigenen Änderungsvorschrift. Die Änderung eines Antrags- oder Wahlrechts stellt für sich genommen keine Änderungsvorschrift dar (BFH-Urteil in BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967, Rz 27).

18 c) Dieselben Erwägungen gelten im Rahmen des § 177 AO. Zwar kann die zulässige Ausübung eines Wahlrechts oder die zulässige Änderung eines solchen einen materiellen Fehler i.S. des § 177 Abs. 3 AO auslösen (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2011 - IV R 35/09, BFH/NV 2011, 2045, Rz 22). Insoweit erhält der Steuerpflichtige die mit dem Eintritt der Bestandskraft verlorene Befugnis zurück, auf die Höhe des in Frage stehenden Steueranspruchs einzuwirken (Loose in Tipke/Kruse, § 177 AO Rz 4; von Wedelstädt in Gosch, AO § 177 Rz 17; a.A. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 177 AO Rz 133). Dies gilt aber gemäß § 177 Abs. 1 und 2 AO nur, "soweit die Änderung reicht". Die Berichtigung muss sich daher im Rahmen der Durchbrechung der Bestandskraft halten. Dieser Berichtigungsrahmen darf weder überschritten noch unterschritten werden (BFH-Urteil vom 14.10.2009 - X R 14/08, BFHE 227, 312, BStBl II 2010, 533, Rz 26). Die Berichtigung darf demnach bei einer Änderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen die bisherige Steuer nicht unterschreiten und auch nicht zu einer höheren Steuer führen, als sie sich aufgrund der Änderung ergibt; bei einer Änderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen darf sie die bisherige Steuer nicht übersteigen und auch nicht zu einer niedrigeren Steuer führen, als die Änderung zur Folge hat (von Wedelstädt in Gosch, AO § 177 Rz 26, m.w.N.).

19 3. Das FG hat die vorstehenden Grundsätze zutreffend auf den Streitfall angewandt. Die Kläger haben keinen Anspruch auf Erlass eines Änderungsbescheids zur Einkommensteuer 2007 ohne Berücksichtigung des § 34 Abs. 3 EStG.

20 a) Der nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids 2007 vom 27.03.2014 erlassene Änderungsbescheid vom 18.01.2016 durchbricht die Bestandskraft nur insoweit, als der Folgebescheid (Einkommensteuerbescheid 2007) an den Grundlagenbescheid (geänderter Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung für die X-KG) angepasst wurde. Zu Recht hat das FG darauf abgestellt, dass die durch die Änderung des Wahlrechts bewirkte

Steueränderung nicht mehr innerhalb des Rahmens des § 351 Abs. 1 AO und des § 177 AO liegt. Dies ist auch zwischen den Beteiligten unstreitig.

21 b) Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Grundlagenbescheid eine Anpassung des Folgebescheids gerade auch im Hinblick auf die Höhe des Veräußerungsgewinns verlangte. Zwar hat der BFH diese Frage in seinem Urteil in BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967 (Rz 29) ausdrücklich offengelassen. Nach Auffassung des Senats ändert aber die Tatsache, dass die Änderung des Veräußerungsgewinns auch Grund für die Änderung des Einkommensteuerbescheids war, nichts an der Anwendbarkeit des § 351 Abs. 1 AO und des § 177 AO. Die Bindungswirkung entfällt auch hier nur im Umfang der Durchbrechung.

22 aa) Das FA weist zu Recht darauf hin, dass der Gesetzgeber in der Begründung zum StSenkG --bezogen auf die seinerzeit noch antragsgebundene Vergünstigung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-- die Rücknahme eines Antrags dann für möglich erachtet hat, wenn im Rahmen einer Änderung von Steuerbescheiden dies nach den Vorschriften der AO zulässig ist. Den Gesetzesmaterialien ist nicht zu entnehmen, dass hinsichtlich der Rücknahme des durch das StSenkErgG eingeführten Antrags nach § 34 Abs. 3 EStG etwas anderes gelten soll (BTDrucks 14/4217, S. 8; vgl. BFH-Urteil in BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967, Rz 36). Vielmehr hat der Gesetzgeber auch bei der Regelung des § 34 EStG von einer gegenüber den Vorschriften der AO eigenständigen Korrekturvorschrift abgesehen.

23 bb) Eine Ausnahme ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut daher nur dann möglich, wenn sich gemäß § 351 Abs. 1 Halbsatz 2 AO aus den Vorschriften über die Aufhebung und Änderung etwas anderes ergibt. Im Streitfall ist keine allgemeine gesetzliche Berichtigungs- oder Änderungsnorm einschlägig, die zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheids 2007 ohne Berücksichtigung der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG führen kann.

24 (1) Die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO durchbricht die Bestandskraft nur insoweit, als ein Folgebescheid an einen Grundlagenbescheid anzupassen ist. Infolgedessen erlaubt die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO keine darüber hinausgehende Korrektur, da das Wahlrecht nicht Gegenstand des Grundlagenbescheids ist.

25 (2) Der Einkommensteuerbescheid kann auch nicht unter Anwendung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. Danach ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Unter Ereignis ist jede Begebenheit zu verstehen, die den Sachverhalt oder einen Teil des Sachverhaltes ausfüllt, der den gesetzlichen Tatbestand verwirklicht, d.h. alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge (BFH-Urteil vom 06.03.2003 - XI R 13/02, BFHE 201, 421, BStBl II 2003, 554, unter II.1.; Loose in Tipke/Kruse, § 175 AO Rz 25, m.w.N.). Ein Antrag, der selbst Merkmal des gesetzlichen Tatbestands ist und insofern unmittelbar rechtsgestaltend einwirkt, kann ein Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sein (vgl. von Wedelstädt in Gosch, AO § 175 Rz 50). Kein Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist hingegen ein nachträglich erstmals ausgeübtes oder geändertes Wahlrecht, das aus verfahrensrechtlichen Gründen Voraussetzung für eine von mehreren steuerlichen Folgen für einen bestimmten Tatbestand ist (BFH-Urteile in BFHE 252, 94, BStBl II 2016, 278, Rz 26; vom 17.09.2008 - IX R 72/06, BFHE 222, 571, BStBl II 2009, 639, unter II.2.b dd). Die Rücknahme des Antrags nach § 34 Abs. 3 EStG stellt daher kein rückwirkendes Ereignis dar.

26 cc) Angesichts der vom Gesetzgeber grundsätzlich vorgesehenen Bestandskraft von Steuerbescheiden und den vorgesehenen Korrekturvorschriften in der AO gebietet es auch nicht der Gesetzeszweck des § 34 Abs. 3 EStG --die Sicherung der Altersvorsorge aus dem Berufsleben ausscheidender Unternehmer über 55 Jahre (BTDrucks 14/4217, S. 8)--, den durch die Anwendung der Korrekturvorschriften vorgegebenen Änderungsrahmen zu durchbrechen. Der Gesetzeszweck erfordert nicht, dass das Antragsrecht dem Steuerpflichtigen eine veranlagungszeitraumübergreifende Optimierung seiner Steuerlast außerhalb der maßgeblichen Korrekturvorschriften ermöglichen muss. Darüber hinaus hat schon der X. Senat in seiner Entscheidung in BFHE 252, 241, BStBl II 2016, 967 in Rz 36 darauf hingewiesen, dass die Änderung der Geschäftsgrundlage, die der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Dispositionen zugrunde gelegt hat, für sich allein nicht den Tatbestand einer Änderungsvorschrift erfülle und deswegen für sich allein auch nicht die Änderung von Bescheiden rechtfertigen könne. Der Steuerpflichtige kenne seine aktuellen Einkünfte und könne seine zu erwartenden Einkünfte besser prognostizieren als jeder andere. Es sei daher folgerichtig, wenn er auch das Risiko einer etwaigen Fehleinschätzung trage. Soweit die Änderung des Wahlrechts nicht möglich sei, wenn sie zu einer das Änderungspotential nur um 1 € übersteigenden Steueränderung führe, sei das eine unvermeidbare Folge des Umstands, dass der Ermäßigungsantrag als solcher nicht teilbar sei (BFH-Urteil in BFHE 252, 241, BStBl II 2016,

967, Rz 40). Dem schließt sich der erkennende Senat an. Das FA weist zu Recht darauf hin, dass die dargestellten Erwägungen auch gelten, wenn der Veräußerungsgewinn --wie vorliegend-- aus Beteiligungseinkünften resultiert.

27 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de