Urteil vom 26. September 2023, VIII R 10/21

Antrag auf Günstigerprüfung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

ECLI:DE:BFH:2023:U.260923.VIIIR10.21.0

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 6, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 16. Juli 2020, Az: 15 K 279/19 E

Leitsätze

1. NV: Die geänderte Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlagen in einem Änderungsbescheid ist kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO), wenn durch den Erlass des Änderungsbescheids die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine erfolgreiche Antragstellung gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes nicht erstmals eintreten (Bestätigung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92).

2. NV: Besteuerungsgrundlagen aus einem Grundlagenbescheid, die das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid nicht umgesetzt hat, sind für die Günstigerprüfung im Hinblick auf diesen Bescheid nicht zu berücksichtigen. Dies gilt auch, wenn das Finanzamt insoweit seiner Anpassungspflicht gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht genügt hat.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 16.07.2020 - 15 K 279/19 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob für den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 26.09.2018 ein Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für den Streitzeitraum anzuwendenden Fassung (EStG) erfolgreich gestellt werden kann.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und werden für das Jahr 2012 (Streitjahr) zusammenveranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr unter anderem Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus mehreren Beteiligungen als Mitunternehmer von Personengesellschaften.

3 Die Kläger gaben in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr Kapitalerträge des Klägers in Höhe von 9.292 € an. Sie stellten in der Einkommensteuererklärung keinen Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ unter dem Datum vom 18.03.2014 erstmals einen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr. Im Bescheid wurde bei einem zu versteuernden Einkommen von 21.010 € Einkommensteuer in Höhe von 1.771 € festgesetzt. Die festgesetzte Steuer entfiel in voller Höhe auf die Veranlagung der Kapitaleinkünfte des Klägers, die (nach Abzug des Sparerfreibetrags) in Höhe von 7.690 € dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterworfen wurden. Die tarifliche Steuer auf die weiteren Einkünfte betrug 0 €. Der Einkommensteuerbescheid wurde bestandskräftig.

5 Das FA erließ in der Folgezeit für das Streitjahr mehrere gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide. Dabei wurden Mitteilungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für gewerbliche Beteiligungen des Klägers umgesetzt. Die Höhe der im Erstbescheid vom 18.03.2014 festgesetzten Einkommensteuer blieb in den Änderungsbescheiden jeweils gleich. Die festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 1.771 € entfiel weiterhin vollumfänglich auf die nach dem gesonderten Tarif (§ 32d Abs. 1 EStG) besteuerten Kapitaleinkünfte des Klägers.

6 Für das Streitjahr erging unter dem 22.05.2014 ein erster Änderungsbescheid, bereits am 23.05.2014 ein zweiter Änderungsbescheid. Die Kläger erhoben Einspruch, den sie auf die nunmehr beantragte Günstigerprüfung stützten. Die anschließende Klage wurde mit Urteil vom 10.11.2016 - 14 K 3146/14 E abgewiesen.

7 Gegen den ebenfalls auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützten dritten Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 26.09.2018, der eine unveränderte Steuerfestsetzung in Höhe von 1.771 € ausweist, legten die Kläger wiederum Einspruch ein. Sie beantragten erneut, die Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen, die Kapitaleinkünfte den übrigen tariflich zu besteuernden Einkünften hinzuzurechnen und die festzusetzende Steuer herabzusetzen. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) wies die anschließend erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1552 mitgeteilten Gründen ab.

8 Die Kläger rügen die Verletzung materiellen Bundesrechts. Die Günstigerprüfung sei durchzuführen. Ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG sei erstmals mit Erlass des angefochtenen Änderungsbescheids vom 26.09.2018 sinnvoll gewesen. Der Erlass des Änderungsbescheids sei ein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

9 Sie beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 16.07.2020 - 15 K 279/19 E und die Einspruchsentscheidung vom 07.01.2019 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 26.09.2018 dahingehend abzuändern, dass die Kapitalerträge des Klägers, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, unter Berücksichtigung des Antrags auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG den tariflichen Einkünften der Kläger hinzugerechnet werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision der Kläger als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Kapitalerträge des Klägers nicht im Wege der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG den tariflichen Einkünften der Kläger hinzuzurechnen sind. Der Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 26.09.2018 kann mangels einer verfahrensrechtlichen Änderungsvorschrift nicht zugunsten der Kläger geändert werden.

12 1. Die Beteiligten und das FG gehen im Ausgangspunkt zu Recht davon aus, dass ein Steuerpflichtiger im Wege eines Antrags auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG positive Kapitalerträge (hier des Klägers), die dem gesonderten Tarif (§ 32d Abs. 1 EStG) unterliegen, mit negativen tariflichen Einkünften verrechnen kann, denn die Verlustausgleichsbeschränkung gemäß § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG gilt insoweit nicht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.11.2016 - VIII R 11/14, BFHE 256, 455, BStBl II 2017, 443, Rz 45). Zwischen den Beteiligten ist auch unstreitig, dass eine solche Hinzurechnung der Kapitalerträge zu den übrigen Einkünften der Kläger zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung als im angefochtenen Änderungsbescheid vom 26.09.2018 führen würde.

13 2. Das FG hat jedoch zutreffend entschieden, dass der Antrag der Kläger auf Günstigerprüfung keine Wirkung entfalten kann, weil die Steuer vor Erlass des angefochtenen Änderungsbescheids vom 26.09.2018 zu Lasten der Kläger bestandskräftig festgesetzt worden war und die Kläger sich für eine Änderung dieses Bescheids zu ihren Gunsten nicht auf eine die Bestandskraft durchbrechende Korrekturvorschrift stützen können.

14 a) Der Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG kann --wie das FG zu Recht ausgeführt hat-- zeitlich unbefristet bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt werden. Die Möglichkeit, aufgrund der Antragstellung eine Herabsetzung der festzusetzenden Einkommensteuer zu erreichen, wird aber durch das

allgemeine verfahrensrechtliche Institut der Bestandskraft und die Regelung des § 351 Abs. 1 AO begrenzt (vgl. BFH-Urteile vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92, Rz 19; vom 12.05.2015 - VIII R 14/13, BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 10, 11).

15 b) Wird --wie im Streitfall-- ein Antrag auf Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG vom Steuerpflichtigen nach Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung aufgrund eines Änderungsbescheids gestellt und lässt sich hierdurch eine Steuerminderung erzielen, kann diese gemäß § 351 Abs. 1 Halbsatz 2 AO nur berücksichtigt werden, soweit die Bestandskraft der Steuerfestsetzung aufgrund einer Änderungsvorschrift (etwa §§ 172 ff. AO) zugunsten des Antragstellers durchbrochen werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92, Rz 19; vom 12.05.2015 - VIII R 14/13, BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 11). § 32d Abs. 6 EStG enthält selbst keine Rechtsgrundlage für eine solche Änderung (vgl. BFH-Urteile vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92, Rz 19; vom 12.05.2015 - VIII R 14/13, BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 12).

16 c) Das FG hat die Voraussetzungen der --vorliegend allein in Betracht kommenden-- Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu Recht als nicht erfüllt angesehen. Der Änderungsbescheid vom 26.09.2018 kann nicht zugunsten der Kläger unter Berücksichtigung der Antragstellung gemäß § 32d Abs. 6 EStG geändert werden.

17 aa) Ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfordert, dass sich eine Änderung des nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalts in die Vergangenheit auswirkt, und zwar in der Weise, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.a bis c, m.w.N.). Es muss aufgrund des Ereignisses ein korrekturbedürftiger Zustand geschaffen werden und das Bedürfnis bestehen, die schon bestandskräftig getroffene Regelung an die nachträgliche Sachverhaltsänderung anzupassen (vgl. BFH-Urteil vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92, Rz 22, m.w.N.).

18 bb) Die Festsetzung der Steuer in einem Änderungsbescheid, die aufgrund darin berücksichtigter veränderter Besteuerungsgrundlagen dem Steuerpflichtigen nach Eintritt der Bestandskraft erstmals eine erfolgreiche Antragstellung gemäß § 32d Abs. 6 EStG ermöglicht, ist ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH-Urteil vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92, Rz 23 ff.). Durch den Erlass des Änderungsbescheids nach Eintritt der Bestandskraft verändert sich der maßgebliche Sachverhalt für die Beurteilung der Frage, ob die Hinzurechnung der Kapitaleinkünfte im Wege der Günstigerprüfung zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung führt. Wenn hierdurch --erstmals-- ein Zustand entsteht, der eine erfolgreiche Günstigerprüfung ermöglicht, löst der Erlass des Änderungsbescheids das Bedürfnis aus, die bestandskräftige Steuerfestsetzung an die aufgrund der Antragstellung gemäß § 32d Abs. 6 EStG geänderte Situation anzupassen (vgl. BFH-Urteil vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92, Rz 26).

19 cc) Der Erlass eines Änderungsbescheids mit einer geänderten Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlagen ist hingegen kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wenn die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Ausübung des Wahlrechts nach § 32d Abs. 6 EStG bereits vor Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung vorlagen und nicht erstmals aufgrund des Änderungsbescheids entstehen. Es besteht in einem solchen Fall kein Bedürfnis, die schon bestandskräftige Steuerfestsetzung an die geänderte Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlagen aufgrund des erst nach Eintritt der Bestandskraft gestellten Antrags nach § 32d Abs. 6 EStG anzupassen (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.2015 - VIII R 14/13, BFHE 250, 64, BStBl II 2015, 806, Rz 24).

20 dd) Wie der Senat zudem bereits entschieden hat, ist die Antragstellung selbst --ohne den Erlass eines geänderten Steuerbescheids-- kein rückwirkendes Ereignis (BFH-Urteil vom 14.07.2020 - VIII R 6/17, BFHE 268, 538, BStBl II 2021, 92, Rz 24, m.w.N.). Gemeint ist mit dieser Aussage der Fall, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Antragstellung gemäß § 32d Abs. 6 EStG bereits vor Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung vorliegen, also die Hinzurechnung der Kapitalerträge zu den übrigen Einkünften aufgrund der der bestandskräftigen Steuerfestsetzung zugrundeliegenden Besteuerungsgrundlagen zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung führt, und es allein an der notwendigen Antragstellung fehlt.

21 ee) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zu Recht angenommen, dass der Bescheid vom 26.09.2018 nicht gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zugunsten der Kläger geändert werden kann. Da die Kläger die Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG bereits vor Erlass des angegriffenen Änderungsbescheids vom 26.09.2018 erfolgreich hätten beantragen können, besteht trotz der darin enthaltenen geänderten Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlagen kein Bedürfnis, die schon bestandskräftige Steuerfestsetzung anzupassen.

22 Denn die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine (erfolgreiche) Antragstellung lagen spätestens nach Erlass des erstmaligen Bescheids für das Streitjahr vom 18.03.2014 vor. Unter Zugrundelegung der in diesem Bescheid erfassten Besteuerungsgrundlagen hätte die Hinzurechnung der Kapitalerträge zu den übrigen tariflich zu besteuernden Einkünften zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung geführt. Zwar hat das FG in der Vorentscheidung selbst keine konkrete Vergleichsberechnung vorgenommen. Aufgrund der Feststellungen des FG zur Höhe der Kapitaleinkünfte des Klägers (7.690 €) und des (tariflich) zu versteuernden Einkommens im Bescheid vom 18.03.2014 (21.010 €) hätte sich im Rahmen einer Günstigerprüfung bei Berücksichtigung der nach den Feststellungen des FG anzuwendenden Steuerermäßigungen nach §§ 35, 35a EStG eine festzusetzende Steuer in Höhe von 1.454 € ergeben. Dieser Betrag liegt unter der tatsächlichen Steuerfestsetzung im Bescheid vom 18.03.2014 mit 1.771 €. Auch die Antragstellung selbst stellt wie dargelegt kein rückwirkendes Ereignis dar.

23 ff) Soweit die Kläger in der Revisionsbegründung vorbringen, dass weitere, im erstmaligen Bescheid vom 18.03.2014 nicht berücksichtigte Besteuerungsgrundlagen sich aus einem nicht ausgewerteten gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid vom 17.10.2013 ergäben und zur Erfolglosigkeit eines Antrags auf Günstigerprüfung geführt hätten, wenn sie im Bescheid vom 18.03.2014 berücksichtigt worden wären, ist dies unbeachtlich. Schon nach dem Wortlaut von § 32d Abs. 6 EStG kommt es nur auf die (gegebenenfalls hinzuzurechnenden) "nach § 20 ermittelten Kapitaleinkünfte" und die übrigen "Einkünfte im Sinne des § 2" an, die der Einkommensteuerfestsetzung als Besteuerungsgrundlagen tatsächlich zugrunde gelegt worden sind, für die die Günstigerprüfung begehrt wird. Besteuerungsgrundlagen, die in einem Grundlagenbescheid gesondert und einheitlich festgestellt, aber in der Einkommensteuerfestsetzung nicht berücksichtigt worden sind, sind nicht in die Betrachtung einzubeziehen, selbst wenn das Finanzamt seiner Anpassungspflicht gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.2014 - IX R 38/13, BFHE 244, 503, BStBl II 2016, 580, Rz 15) insoweit nicht genügt haben mag.

24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de