Urteil vom 12. Dezember 2023, VIII R 2/21

Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren

ECLI:DE:BFH:2023:U.121223.VIIIR2.21.0

BFH VIII. Senat

EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d, EStG § 3c Abs 2 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 32d Abs 2 Nr 3 S 1 Buchst b, EStG § 32d Abs 2 Nr 3 S 4, EStG § 32d Abs 2 Nr 3 S 2, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015

vorgehend FG Köln, 15. Dezember 2020, Az: 11 K 1048/17

Leitsätze

Nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung ist das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b des Einkommensteuergesetzes in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen vom Finanzamt zu unterstellen. Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist unerheblich.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15.12.2020 - 11 K 1048/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und werden für die Jahre 2014 und 2015 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Der Kläger war in den Vorjahren und in den Streitjahren zu 12,5 % an der X-GmbH beteiligt. Bis Ende 2011 war er Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH und nach Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bis zum 31.03.2013 als Arbeitnehmer bei der X-GmbH angestellt. In den Streitjahren war der Kläger in unveränderter Höhe an der X-GmbH beteiligt, aber nicht mehr für diese tätig.

3 Der Kläger erzielte aus der Beteiligung an der X-GmbH in den Streitjahren Gewinnausschüttungen (2014: 100.283 € und 2015: 71.666 €). Im Zusammenhang mit diesen Kapitalerträgen waren ihm Aufwendungen im Streitjahr 2014 in Höhe von insgesamt 1.255,82 € (Fahrtkosten 28,80 € und für ein häusliches Arbeitszimmer 1.227,02 €) und im Streitjahr 2015 in Höhe von insgesamt 1.406,65 € (Fahrtkosten 175,80 € und für das häusliche Arbeitszimmer 1.230,85 €) entstanden. Das Finanzgericht (FG) hat diese Aufwendungen und ihre Veranlassung durch die Beteiligung des Klägers an der X-GmbH festgestellt. Dies ist auch zwischen den Beteiligten nicht streitig.

4 Der Kläger hatte in der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2013 erstmals einen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b in der für dieses Jahr und für die Streitjahre geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes (EStG) gestellt und die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG) für die von der X-GmbH bezogenen Dividenden und den anteiligen Abzug der Werbungskosten geltend gemacht. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) hatte die Einkommensteuer für 2013 entsprechend festgesetzt.

5 In den für die Streitjahre beim FA eingereichten Einkommensteuererklärungen beantragte der Kläger gemäß § 32d

Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG jeweils wiederum die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für die Gewinnausschüttungen und für die genannten Aufwendungen als Werbungskosten.

6 Das FA folgte dem in den Einkommensteuerbescheiden für das Streitjahr 2014 vom 23.07.2015 und für das Streitjahr 2015 vom 06.01.2017 nicht. Es ordnete in den Bescheiden die Ausschüttungen ohne Aufwandsabzug den übrigen, zum gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG zu besteuernden Kapitalerträgen der Kläger zu. Seit dem 31.03.2013 habe der Kläger die persönlichen Anforderungen für eine Antragstellung gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG nicht mehr erfüllt. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG enthalte lediglich eine Befreiung von den Nachweisanforderungen in den vier Folgejahren nach der Antragstellung, setze aber nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18.01.2016 (BStBl I 2016, 85, Tz. 139), nunmehr vom 19.05.2022 (BStBl I 2022, 742, Tz. 139), voraus, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Antragstellung in jedem der Folgejahre erfüllt seien.

7 Die Einsprüche der Kläger hatten keinen Erfolg. Das FA hielt in der Einspruchsentscheidung vom 20.03.2017 an seiner Auslegung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG fest.

8 Das FG gab der Klage statt. Aufgrund der wirksamen Antragstellung im Jahr 2013 sei gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b und Satz 4 EStG das Teileinkünfteverfahren auch in den Streitjahren als Folgejahren zum Jahr der Antragstellung anzuwenden. Für das Streitjahr 2014 ermittelte das FG auf der Grundlage des Teileinkünfteverfahrens und unter Berücksichtigung des Teilabzugsverbots für die unstreitigen Werbungskosten tarifliche Kapitaleinkünfte des Klägers aus der Gewinnausschüttung in Höhe von 99.567,18 € und für das Streitjahr 2015 in Höhe von 70.259,35 €. Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1111 im Einzelnen mitgeteilt.

9 Mit der Revision macht das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG in Gestalt des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b und Satz 4 EStG geltend.

10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 15.12.2020 - 11 K 1048/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

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

13 Das FG hat § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b und § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG zutreffend dahingehend ausgelegt, dass nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen zu unterstellen ist, dass die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gegeben sind (s. unter II.1. bis 3.). Das FG hat die Einkünfte des Klägers im Zusammenhang mit den Gewinnausschüttungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 Satz 2, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG danach zutreffend nach dem Teileinkünfteverfahren ermittelt (s. unter II.4.).

14 1. Der Kläger hat als Gesellschafter der X-GmbH im Jahr 2013 aus der Ausschüttung Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bezogen, für die ein Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG gestellt werden konnte. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Vertiefung.

15 2. Der Kläger hat im Jahr 2013 wirksam einen erstmaligen Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG gestellt.

16 a) Im Jahr 2013 war für eine Antragstellung nach der hier allein in Betracht kommenden Alternative gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG erforderlich, dass der Steuerpflichtige --wie hier-- Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erzielt, an der er im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt ist und dass er beruflich für diese tätig ist. Wie der Senat bereits entschieden hat, war nach der im Jahr 2013 geltenden Fassung der Regelung nicht erforderlich, dass der Anteilseigner aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit auf die

Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft einen maßgeblichen Einfluss ausüben können musste. Das Gesetz enthielt weder quantitative noch qualitative Vorgaben für die berufliche Tätigkeit des antragstellenden Steuerpflichtigen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.08.2015 - VIII R 3/14, BFHE 250, 423, BStBl II 2015, 892, Rz 10; s.a. BFH-Urteil vom 27.03.2018 - VIII R 1/15, BFHE 261, 144, BStBl II 2019, 56, Rz 19, 21 bis 23). Die Fassung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG, nach der die ausgeübte berufliche Tätigkeit dem Steuerpflichtigen maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft vermitteln muss, ist erstmals auf Anträge für den Veranlagungszeitraum 2017 anzuwenden (§ 52 Abs. 33b Satz 3 EStG in der aktuellen Fassung).

17 b) Der Kläger hat für den Veranlagungszeitraum 2013 das Wahlrecht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und Satz 4 Halbsatz 1 EStG wirksam ausgeübt. Er war zu mindestens 1 % (im Jahr 2013 und in den Streitjahren jeweils zu 12,5 %) unmittelbar an der X-GmbH beteiligt, hat für diese im Jahr 2013 eine berufliche Tätigkeit ausgeübt und den Antrag in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 gestellt.

18 3. Das FG hat zutreffend entschieden, dass aufgrund der wirksamen erstmaligen Antragstellung des Klägers für den Veranlagungszeitraum 2013 gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG das Vorliegen der Voraussetzungen für die Option zum Teileinkünfteverfahren in den Streitjahren zu unterstellen ist.

19 a) Es hat § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG zu Recht als auslegungsbedürftig eingeordnet.

20 aa) Der Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt, solange er nicht widerrufen wird, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG). Dem Gesetz kann im Hinblick auf die der erstmaligen Antragstellung folgenden vier Veranlagungszeiträume zweifelsfrei lediglich entnommen werden, dass der Antrag, das Teileinkünfteverfahren anzuwenden, vorbehaltlich eines Widerrufs auch für diese Veranlagungszeiträume gilt.

21 bb) Der Gesetzeswortlaut lässt weitergehend einerseits den Schluss zu, dass die Antragsvoraussetzungen für den fortgeltenden Antrag in den Folgejahren vom Antragsteller zwar nicht erneut (aktiv) zu belegen sind, die Wahl des Teileinkünfteverfahrens aber nicht zulässig ist, wenn die Antragsvoraussetzungen nach dem Jahr der Antragstellung entfallen. Stünde fest, dass die Antragsvoraussetzungen entfallen sind, hätte das FA die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für die Ausschüttung im Rahmen der Veranlagung zu versagen (so BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl I 2022, 742, Tz. 139).

22 cc) Andererseits lässt der Gesetzeswortlaut auch den Schluss zu, dass die wirksame Antragstellung des Erstjahres für die folgenden vier Veranlagungszeiträume in dem Sinne fortgilt, dass die materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen nur bei der erstmaligen Antragstellung vorhanden sein müssen und zu belegen sind, ihr Vorliegen in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen aber vom FA zu unterstellen ist.

23 b) Der Senat versteht die Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG im letzteren Sinne. Nach einer wirksamen erstmaligen Antragstellung ist in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG vom FA zu unterstellen. Diese müssen nur für das erste Antragsjahr vorliegen; ihr Wegfall in den folgenden vier Veranlagungszeiträumen ist unerheblich.

24 aa) Maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesbestimmung ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 20.03.2002 - 2 BvR 794/95, BVerfGE 105, 135, unter B.II.1.a, m.w.N.). Um den objektivierten Willen des Gesetzgebers zu erfassen, können alle herkömmlichen Auslegungsmethoden herangezogen werden. Sie schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich gegenseitig. Das gilt auch für die Heranziehung der Gesetzesmaterialien, soweit sie auf den objektiven Gesetzesinhalt schließen lassen. Sie dürfen jedoch nicht dazu verleiten, die Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen. Der Wille des Gesetzgebers kann bei der Auslegung des Gesetzes daher nur insoweit berücksichtigt werden, als er in dem Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat (so BVerfG-Beschluss vom 17.05.1960 - 2 BvL 11/59, BVerfGE 11, 126, unter B.I.1., m.w.N.; BFH-Urteil vom 25.08.2015 - VIII R 3/14, BFHE 250, 423, BStBl II 2015, 892, Rz 11 zu § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG).

25 bb) Der Senat hat zur Auslegung der Regelung schon entschieden, § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG solle für Gesellschafter, die sich "unternehmerisch" beteiligen, eine Überbesteuerung vermeiden, die durch die

Anwendung des Abzugsverbots des § 20 Abs. 9 EStG für Refinanzierungskosten des Beteiligungserwerbs ansonsten eintreten könne, weshalb kein Bedürfnis für eine enge und typisierende Auslegung der Vorschrift bestehe (BFH-Urteil vom 27.03.2018 - VIII R 1/15, BFHE 261, 144, BStBl II 2019, 56, Rz 22). Zudem hat der Senat im BFH-Urteil vom 14.05.2019 - VIII R 20/16 (BFHE 264, 459, BStBl II 2019, 586, Rz 30) ausgeführt, der Gesetzgeber habe in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 bis 6 EStG ein formalisiertes Verfahren zur Antragstellung sowie zum Widerruf des Antrags umfassend geregelt, um --zum Ausschluss von Steueroptimierungen und zur Minderung administrativen Aufwands-- ständige Wechsel des Besteuerungsregimes auszuschließen.

26 cc) Der unklare Wortlaut des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG mit den Aussagen des ersten Satzteils, dass der Antrag für das Antragsjahr und die Folgejahre "gilt" und des zweiten Satzteils, dass die Antragsvoraussetzungen "nicht erneut zu belegen" sind, ist angesichts des dargelegten Normzwecks und des fehlenden Bedürfnisses für eine restriktive Auslegung in dem Sinne zu verstehen, dass das FA das Vorliegen der Antragsvoraussetzungen für die vier Folgejahre zum Jahr der erstmaligen Antragstellung zu unterstellen hat. Diese Auslegung wird entscheidend durch die Gesetzesmaterialien gestützt.

27 aaa) § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) durch Art. 1 Nr. 11a Buchst. b in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Im Bericht des Finanzausschusses (BTDrucks 16/7036, S. 14) heißt es: "Der Antrag gilt grundsätzlich als für fünf Veranlagungszeiträume gestellt. Dabei wird fingiert, dass die Voraussetzungen für eine Option während dieses gesamten Zeitraums erfüllt sind. Erst nach Ablauf von fünf Veranlagungszeiträumen sind ein erneuter Antrag und eine Darlegung der Antragsvoraussetzungen erforderlich. Diese Regelung dient der Verfahrensvereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung." Der bekundete Wille des Gesetzgebers, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Option zum Teileinkünfteverfahren in den Folgejahren zum Jahr der wirksamen Antragstellung zu unterstellen sind, kommt im Wortlaut des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG hinreichend zum Ausdruck, da der Antrag für die folgenden vier Veranlagungszeiträume gilt, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind.

28 bbb) Ferner wird diese Auslegung durch den Sinnzusammenhang gestützt, in den § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG innerhalb des Gesetzes gestellt ist.

29 Dafür, dass die Antragsvoraussetzungen gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den vier Folgejahren zum Jahr der erstmaligen Antragstellung zu unterstellen sind, spricht entscheidend, dass der Gesetzgeber keine Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen für den Wegfall der Antragsvoraussetzungen innerhalb dieses Zeitraums geregelt hat (a.A. Redert in EStG - eKommentar, Stand 26.08.2021, § 32d Rz 69). Das Erfordernis einer flankierenden Regelung hätte sich bei einem Verständnis der Vorschrift, dass der Antrag fortgilt und das FA zwar keine Belege anfordern muss, aber bei Wegfall der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu versagen hätte, jedoch aufgedrängt.

30 c) Der Auslegung des BMF (im Schreiben vom 19.05.2022, BStBl I 2022, 742, Tz. 139), dass § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG nur eine Nachweiserleichterung für eine materiell-rechtlich erforderliche Prüfung der Antragsvoraussetzungen in jedem Veranlagungszeitraum der Folgejahre enthält, für den der Antrag als gestellt gilt, vermag der Senat sich daher nicht anzuschließen. Die dargelegte Auslegung des Senats wird auch im Schrifttum im Ergebnis weit überwiegend geteilt (vgl. Moritz/Strohm, Betriebs-Berater 2012, 3107 [3111]; Neumann/Stimpel, GmbH-Rundschau 2008, 57 [61]; Graf/Paukstadt, Finanz-Rundschau 2011, 249 [261]; Schmidt/Levedag, EStG, 42. Aufl., § 32d Rz 19; Oellerich in Bordewin/Brandt, § 32d EStG Rz 93, 98; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 32d Rz 16; Koss in Korn, § 32d EStG Rz 77; Kühner/Gabert-Pipersberg in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32d EStG, Rz 58; BeckOK EStG/Schmidt, 17. Ed. [01.10.2023], EStG § 32d Rz 205, 224; a.A. Brandis/Heuermann/Werth, § 32d EStG Rz 148; Boochs in Lademann, EStG, § 32d EStG Rz 19; ohne klare Festlegung Weiss in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 32d Rz 324).

31 4. Danach hat das FG der Klage zu Recht stattgegeben.

32 a) Aufgrund des wirksamen erstmaligen Antrags des Klägers gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG im Jahr 2013 und der gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG in den Streitjahren zu unterstellenden Erfüllung der Antragsvoraussetzungen ist unerheblich, dass der Kläger in den Streitjahren nicht mehr beruflich für die X-GmbH im Sinne des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG tätig war.

33 b) § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG bestimmt für den Fall der wirksamen Option zum Teileinkünfteverfahren, dass § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG keine Anwendung findet. Die Ausschüttungen an den Kläger sind, obwohl es sich um private Kapitalerträge handelt, gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG anteilig (zu 40 %) steuerfrei. Gemäß § 32d Abs. 2

Nr. 3 Satz 2 EStG ist das Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 EStG nicht anzuwenden, sondern sind die vom FG für den Senat bindend festgestellten Werbungskosten des Klägers gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte zutreffend in Höhe von 60 % der Ausgaben abzuziehen. Die vom FG für die Streitjahre nach diesen Vorgaben ermittelten --tariflich zu besteuernden-- Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG betragen nach Abzug der Werbungskosten 59.740,13 € (2014) sowie 42.155,61 € (2015) und sind zwischen den Beteiligten nicht streitig.

34 5. Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

35 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de