BFH: Vorsorglicher Antrag auf Regelbesteuerung wegen nachträglicher verdeckter Gewinnausschüttung

Steuerpflichtige mit Einkünften aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft müssen den Antrag auf Regelbesteuerung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung stellen, um so die anteilige Steuerfreistellung im Rahmen des sog. Teileinkünfteverfahrens zu erlangen. Die Antragsfrist gilt auch, wenn sich das Vorliegen von Kapitalerträgen erst nachträglich durch die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Rahmen einer Außenprüfung ergibt. Ein entsprechender Antrag kann auch vorsorglich gestellt werden. Ein rechtzeitig gestellter Antrag auf Günstigerprüfung kann nicht als fristgerechter konkludenter Antrag auf Regelbesteuerung angesehen werden.

Sachverhalt

Der Kläger war Alleingesellschafter der A-GmbH und Geschäftsführer der B-GmbH, einer 100%-igen Tochtergesellschaft der A-GmbH. Er bezog von der B-GmbH Gehalts- und Tantiemезahlungen sowie Honorare, welche er bei seinen Einkünften aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Arbeit erklärte. Einkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erklärte er nicht. Auch stellte er keinen Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für die Erträge aus einer solchen Beteiligung, er beantragte jedoch die Günstigerprüfung. Erst nachdem sich im Rahmen einer Außenprüfung ergeben hatte, dass ein Teil des Geschäftsführergehaltes, der Honorare und der Tantieme als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen waren, stellte der Kläger einen Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Das Finanzamt unterwarf die festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen nach Günstigerprüfung zwar der tariflichen Einkommensteuer, wendete jedoch das Teileinkünfteverfahren nicht an. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

Entscheidung

Der BFH widerspricht der Auffassung des FG und kommt zu dem Ergebnis, dass der Antrag auf Regelbesteuerung nicht fristgerecht gestellt wurde und das Teileinkünfteverfahren somit keine Anwendung findet.

Antrag auf Günstigerprüfung reicht für Teileinkünfteverfahren nicht aus

Allein der erfolgreiche Antrag auf Günstigerprüfung führt nach Ansicht des BFH nicht zu einer anteiligen Steuerbefreiung der Kapitaleinkünfte gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG (sog. Teileinkünfteverfahren). Die Günstigerprüfung bewirke nur, dass gem. § 32d Abs. 6 S. 1 EStG die Kapitalerträge einschließlich der Beteiligungserträge des Klägers der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden. Das Teileinkünfteverfahren könne für die Beteiligungserträge jedoch nicht in Anspruch genommen werden. Erst ein Antrag auf Regelbesteuerung gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG eröffne für diese die anteilige Steuerfreistellung (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2017, VIII R 33/15).

Antrag auf Regelbesteuerung muss fristgerecht erfolgen

§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG sieht vor, dass der Antrag auf Regelbesteuerung spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen ist (zur Verfassungsmäßigkeit der Fristenregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG, vgl. BFH-Urteil vom 28.07.2015, VIII R 50/14). 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. Mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung ist die Frist zur Ausübung des Antragsrechts nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG auch dann abgelaufen, wenn die Erklärung unrichtig und nach § 153 AO zu korrigieren ist (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.2015, VIII R 50/14).

Die Antragsfrist gelte auch, wenn sich das Vorliegen von Kapitalerträgen erst nachträglich durch die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Rahmen einer Außenprüfung ergibt.

Antrag auf Günstigerprüfung ist kein fristgerechter konkludenter Antrag auf Regelbesteuerung

Auch eine rechtzeitig beantragte Günstigerprüfung ist nach Auffassung des BFH kein fristgerechter konkludenter Antrag auf Regelbesteuerung.

Keine teleologische Reduktion der gesetzlichen Fristenregelung

Eine teleologische Reduktion der gesetzlichen Fristenregelung, wie sie das FG angenommen hat, scheidet nach Ansicht des BFH aus. Denn § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG erweise sich auch für 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.

Vorsorglicher Antrag auf Regelbesteuerung

Der Steuerpflichtige kann sein Antragsrecht in Anbetracht einer häufig rechtlich problematischen oder zweifelhaften Qualifizierung von Einkünften jedoch auch vorsorglich ausüben (vgl. hierzu FG Düsseldorf, Urteil vom 24.05.2016, 13 K 3369/14 E). Ein solch vorsorglicher Antrag ist – anders als ein bedingter Antrag – auch zulässig, so der BFH. Dies zeige sich auch darin, dass der Gesetzgeber das Antragsrecht nicht davon abhängig gemacht hat, dass im Streitjahr tatsächlich (bereits) Kapitalerträge erzielt werden. Ausreichend sei die abstrakte Möglichkeit, Kapitalerträge aus der jeweiligen unternehmerischen Beteiligung zu erzielen (vgl. BFH-Urteil vom 27.03.2018, VIII R 1/15), wobei hier nicht allein verdeckte Gewinnausschüttungen erfasst seien.

Betroffene Norm

§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG

Streitjahre 2009-2011

Anmerkungen

Aus dem Urteil des BFH vom 14.05.2019 (VIII R 20/16) folgt, dass der an einer Kapitalgesellschaft 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 des § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG 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. Für die Praxis gilt es jedoch zu beachten, dass Anträge auf Regelbesteuerung gut bedacht werden sollten.

Vorinstanz

Finanzgericht München, Urteil vom 15.06.2016, 9 K 190/16, EFG 2016, S. 1503

Fundstelle

BFH, Urteil vom 14.05.2019, [VIII R 20/16](#), lt. BMF-Schreiben vom [07.10.2019](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

[Pressemitteilung Nr. 53](#) vom 22.08.2019

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 27.03.2018, VIII R 1/15, BStBl II 2019, S. 56

BFH, Urteil vom 29.08.2017, VIII R 33/15, BStBl II 2018, S. 69

BFH, Urteil vom 28.07.2015, VIII R 50/14, BStBl II 2015, S. 894

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 24.05.2016, 13 K 3369/14 E, EFG 2016, S. 1781

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.