

Einkommensteuer | Vorliegen der Antragsvoraussetzungen bei der Option zum Teileinkünfteverfahren

Kernaussage des BFH:

Nach dem Urteil des BFH fingiert § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Halbsatz 2 EStG – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – das Vorliegen der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen für die Option zum Teileinkünfteverfahren in den vier auf das erste Antragsjahr folgenden Veranlagungszeiträumen.

Einordnung:

Die Entscheidung des BFH betrifft die für die Praxis bedeutsame Grundsatzfrage, ob es sich bei § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG um eine gesetzliche Fiktion oder um eine bloße Nachweiserleichterung handelt.

Nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG beträgt die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Grundsatz 25 % (Abgeltungssteuersatz). Der Steuerpflichtige hat nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, die Kapitalerträge aus einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG (progressiver Tarif verbunden mit der Möglichkeit, Finanzierungsaufwendungen auch oberhalb des Sparer-Pauschbetrags geltend zu machen) zu unterwerfen. Der Steuerpflichtige kann einen Antrag auf Besteuerung zum regulären Tarif stellen, wenn er in dem Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG) oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich (ab Veranlagungszeitraum 2017: mit maßgeblichem unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit) für diese tätig ist (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG).

§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG sieht vor, dass der Antrag auch für die vier auf den Antrag folgenden Veranlagungszeiträume gilt, ohne dass die Antragsvoraussetzungen erneut zu belegen sind. Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass die Vorschrift lediglich eine Nachweiserleichterung beinhaltet und nicht die Tatbestandsvoraussetzungen ersetzt. Bei Wegfall der Antragsvoraussetzungen in den auf den Antrag folgenden Jahren entfalte die vorher ausgeübte Option daher keine Wirkung mehr (vgl. BMF-Schreiben v. 19.5.2022 - IV C 1 - S 2252/19/10003 :009, BStBl 2022 I S. 742, Rz. 139, NWB TAAAI-62209). Der BFH ist dieser Auffassung in der Besprechungsentscheidung nicht gefolgt und erachtet nur das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen im Antragsjahr als maßgeblich für die Besteuerung der Kapitaleinkünfte nach dem Teileinkünfteverfahren in den Folgejahren.

Ronig, Abgeltungssteuer, Grundlagen, NWB
MAAAE-27762

Sachverhalt:

Der Kläger war seit mehreren Jahren – u. a. in den Jahren 2013, 2014 und 2015 – zu 12,5 % an der X-GmbH beteiligt. Darüber hinaus war er bis Ende 2011 als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH tätig und nach Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bis zum 31.3.2013 weiterhin als Arbeitnehmer bei der X-GmbH angestellt. In der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2013 stellte er erstmals einen Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG und machte die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d i. V. mit § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG) für die von der X-GmbH bezogenen Dividenden und den anteiligen Abzug

der durch seine Beteiligung veranlassten Werbungskosten geltend. In den folgenden Streitjahren 2014 und 2015 unterwarf der Kläger seine Kapitaleinkünfte und die durch diese veranlassten Aufwendungen jeweils wiederum dem Teileinkünfteverfahren. Das Finanzamt folgte dem jedoch für die Streitjahre 2014 und 2015 nicht. Es unterwarf die Ausschüttungen ohne Aufwandsabzug dem Abgeltungsteuersatz und verwies auf die abweichende Verwaltungsauffassung in dem BMF-Schreiben v. 18.1.2016 - IV C 1 - S 2252/08/10004 :017, BStBl 2016 I S. 85, Rz. 139, NWB WAAAF-66193, nunmehr o. g. BMF-Schreiben v. 19.5.2022, BStBl 2022 I S. 742, Rz. 139, NWB TAAAI-62209. Durch den Wegfall seiner Stellung als Arbeitnehmer bei der X-GmbH zum 31.3.2013 habe der Kläger die persönlichen Anforderungen für seine Antragstellung gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG in den Streitjahren 2014 und 2015 nicht mehr erfüllt. Der BFH folgte dieser Auffassung nicht und kommt nach Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien, des Normzwecks und der Systematik des Gesetzes zu dem Ergebnis, dass das Vorliegen der Voraussetzungen in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG in den Folgejahren ohne weitere Prüfung fingiert wird. Die Revision des beklagten Finanzamts gegen das erstinstanzliche Urteil des FG Köln wies der BFH als unbegründet zurück.

S. 963

Anmerkung:

Der BFH musste sich in seiner Entscheidung nur mit dem Wegfall der Voraussetzung der beruflichen Tätigkeit in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG befassen. Aus den Entscheidungsgründen ergibt sich aber, dass die Fiktion des Vorliegens der materiell-rechtlichen Antragsvoraussetzungen für sämtliche in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG genannten Voraussetzungen gilt (Rz. 23 der Entscheidungsgründe). Es ist daher für die Option zum Teileinkünfteverfahren auch unschädlich, wenn die Beteiligungsschwelle in den Jahren nach der Antragstellung unter 25 % bzw. 1 % fällt.

Der Steuerpflichtige muss den Wegfall der Antragsvoraussetzungen bei der Abgabe der Einkommensteuererklärung in den Folgejahren nicht anzeigen (Rz. 29 der Entscheidungsgründe). Sofern der Steuerpflichtige zur Besteuerung mit dem Abgeltungsteuersatz nach § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG zurückkehren möchte, steht ihm die Möglichkeit offen, seinen Antrag zu widerrufen. Zu beachten ist aber, dass nach dem erklärten Widerruf gem. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 6 EStG ein erneuter Antrag zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für die jeweilige Beteiligung nicht mehr möglich ist (vgl. dazu ausführlich Heine/Trinks, NWB 12/2024 S. 776, 778, NWB KAAAJ-61626). Die Ausübung des Widerrufs sollte daher besonders sorgfältig geprüft werden. Die Anwendung (und Beibehaltung) des Teileinkünfteverfahrens ist u. a. von Interesse, wenn die tarifliche Einkommensteuer nicht mehr als ca. 41 % beträgt und/oder ein Abzug hoher Werbungskosten (z. B. Schuldzinsen aus der Finanzierung der Beteiligung) angestrebt wird, vgl. Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl. 2024, § 32d Rz. 15; Koss in Korn, EStG, § 32d Rz. 66 (Stand: Januar 2015).

Die darüber hinausgehende Reichweite der Entscheidung ist unklar. Insbesondere ist offen, ob die Entscheidung auch auf den Verkauf einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung nach wirksamer Ausübung der Option übertragbar ist. Das kann z. B. für den nachträglichen Schuldzinsenabzug von Relevanz sein, wenn eine fremdfinanzierte Beteiligung, für die das Optionsrecht gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ausgeübt wurde, innerhalb der vier auf den Antrag folgenden Veranlagungszeiträume veräußert wird und ein Schuldüberhang verbleibt, vgl. dazu etwa das Beispiel der OFD Nordrhein-Westfalen v. 22.4.2015 - Kurzinfo ESt 13/2015, NWB CAAAE-89341. Der BFH hat bereits festgestellt, dass die Antragsvoraussetzungen in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG nicht vorliegen können, wenn keine Kapitalerträge aus der Beteiligung mehr fließen (vgl. BFH, Urteil v. 21.10.2014 - VIII R 48/12, BStBl 2015 II S. 270, Rz. 26, NWB JAAAE-84165). Dass der Gesetzgeber die Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG an das Vor-

Heine/Trinks, NWB
12/2024 S. 776, NWB
KAAAJ-61626

handensein einer Beteiligung knüpfe, mache deutlich, dass er bei nicht mehr existenter Beteiligung und nachlaufenden Schuldzinsen keine Option zur Anwendung des progressiven Tarifs bewilligen wolle (vgl. BFH, Urteil v. 1.7.2014 - VIII R 53/12, BStBl 2014 II S. 975, Rz. 21, NWB NAAAE-75271). Daher stellt sich die Frage, ob die in der Besprechungsentscheidung festgestellte Fiktion in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG nicht nur für die Voraussetzungen in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a und b EStG (Absenken der Beteiligungsgrenzen unter 25 % bzw. 1 % und/oder Wegfall der beruflichen Tätigkeit) gilt, sondern auch bei einer vollständigen Veräußerung der Beteiligung für das Tatbestandsmerkmal der „Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2“ in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG.

Die Grundsätze der Besprechungsentscheidung lassen sich m. E. auf den Fall einer in den Folgejahren nicht mehr vorhandenen Beteiligung übertragen. Die Einordnung der Regelungen in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 bis 6 EStG durch den BFH in der Besprechungsentscheidung als formalisiertes Verfahren (Rz. 25 der Entscheidungsgründe), der gesetzgeberische Wille, dass § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG der Verfahrensvereinfachung dienen soll (Rz. 27 der Entscheidungsgründe) und keine Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen für den Wegfall der Antragsvoraussetzungen in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG geregelt ist (Rz. 29 der Entscheidungsgründe), sprechen für eine Anwendung der Fiktion in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG bei Veräußerung der gesamten Beteiligung. Die Entscheidungen des BFH aus dem Jahr 2014 stehen dem nicht entgegen. Der BFH hat in diesen lediglich festgestellt, dass die Voraussetzungen für einen erstmaligen Antrag bei fehlender Beteiligung nicht vorliegen. Dabei hat der BFH darauf hingewiesen, dass ein erneuter Antrag auf die Option zur progressiven Besteuerung nicht mehr gestellt werden kann, wenn fünf Jahre nach Antragstellung keine Beteiligung mehr vorliegt (vgl. BFH, Urteil v. 1.7.2014 - VIII R 53/12, BStBl 2014 II S. 975, Rz. 21, NWB NAAAE-75271). Diese Äußerung deutet darauf hin, dass der BFH auch bei einer vollständigen Veräußerung der Beteiligung das Eingreifen der Fiktion in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG in den Folgejahren befürwortet und erst nach Ablauf der fünf Jahre die Möglichkeit, einen erneuten Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu stellen, ablehnt.

Der VIII. Senat des BFH hat in dem anhängigen Revisionsverfahren zu dem Az. VIII R 37/23 die Möglichkeit, sich zu der Frage der Reichweite der Fiktion in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG zu äußern. Ferner bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung nunmehr unter Berücksichtigung des Besprechungsurteils positionieren wird.

[Jacob Eisenreich ist wissenschaftlicher Mitarbeiter bei c•k•s•s Carlé • Korn • Stahl • Strahl Partnerschaftsgesellschaft mbB in Köln]

► BFH, Urteil v. 12.12.2023 - VIII R 2/21, NWB UAAAJ-63782

Fundstelle(n):
NWB PAAAJ-64627