

Urteil vom 20. Dezember 2012, III R 33/12

Einheitliche Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts bei der Einkommensteuerfestsetzung und der Kindergeldfestsetzung - Einkommensteuerbescheid des Kindes kein Grundlagenbescheid für die Kindergeldfestsetzung - Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 2 Abs 2, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Dezember 2011, Az: 14 K 82/11

Leitsätze

1. Erzielt ein Kind gewerbliche Einkünfte und steht ihm hinsichtlich der Gewinnermittlungsart ein Wahlrecht zwischen dem Betriebsvermögensvergleich und der Einnahme-Überschussrechnung zu, so kann dieses Wahlrecht auch bei der für die Kindergeldfestsetzung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG 2002 notwendigen Ermittlung der Einkünfte des Kindes nur vom Kind und nicht vom Kindergeldberechtigten ausgeübt werden .
2. Hat das Kind das Gewinnermittlungswahlrecht wirksam ausgeübt, so ist die gewählte Gewinnermittlungsart sowohl im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem Kind als auch im Rahmen der Kindergeldfestsetzung gegenüber dem Kindergeldberechtigten der Ermittlung der Einkünfte des Kindes zugrunde zu legen .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bezog für ihren am ... November 1984 geborenen Sohn (S) Kindergeld. Bis 21. Juli 2006 befand sich S in einem Berufsausbildungsverhältnis. Vom 31. August 2006 bis 1. Juli 2007 absolvierte er eine einjährige Fachschulausbildung.
- 2 S erzielte im Streitzeitraum 2006 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit. Für Zwecke der Besteuerung ermittelte S seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem unter dem 10. April 2008 erstellten Jahresabschluss gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG), den er beim zuständigen Finanzamt (FA) einreichte. Danach ergab sich ein Verlust in Höhe von 8.964,15 €.
- 3 In ihrer im April 2008 bei der Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) eingereichten Erklärung zu den Einkünften und Bezügen des S gab die Klägerin hingegen einen gewerblichen Verlust in Höhe von 12.437 € an, der mittels einer Einnahme-Überschussrechnung vom 11. April 2008 ermittelt wurde. Danach hätten sich nach Berechnung der Klägerin Einkünfte und Bezüge in Höhe von 5.158,79 € ergeben.
- 4 Die Familienkasse setzte jedoch nur einen gewerblichen Verlust in Höhe von 8.964,15 € an und ermittelte danach Einkünfte und Bezüge in Höhe von 8.861,36 €. Mit Bescheid vom 30. September 2008 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für den Zeitraum Januar 2006 bis Dezember 2006 gemäß § 70 Abs. 4 EStG auf und forderte das bereits ausgezahlte Kindergeld in Höhe von 1.848 € von der Klägerin zurück. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2011 als unbegründet zurück.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage als unbegründet ab. Zur Begründung verwies es im Wesentlichen darauf, dass S sein Gewinnermittlungswahlrecht durch die Aufstellung des Jahresabschlusses ausgeübt habe und daher auch im Kindergeldfestsetzungsverfahren an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gebunden sei.
- 6 Mit der vom Senat zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG, den Aufhebungsbescheid vom 30. September 2008 sowie die Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2011 aufzuheben.

- 8** Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist unbegründet und wird daher zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin kein Kindergeldanspruch zusteht, weil die Einkünfte und Bezüge des S im Streitzeitraum 2006 den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten haben.
- 10** 1. Nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, Satz 2 EStG in der im Streitzeitraum 2006 geltenden Fassung ist ein Kind, das noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird, nur zu berücksichtigen, wenn seine Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, den Jahresgrenzbetrag von 7.680 € nicht übersteigen.
- 11** a) Nach der Rechtsprechung des Senats ist unter dem Begriff der Einkünfte i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechend der Definition in § 2 Abs. 2 EStG bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k EStG) und bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a EStG) zu verstehen (vgl. Senatsurteil vom 22. Dezember 2011 III R 69/09, BFHE 236, 298, BStBl II 2012, 888, m.w.N.). Ebenso ist für die zeitliche Zuordnung der Einkünfte auf den Einkünftebegriff des § 2 Abs. 2 EStG abzustellen. Daher ist --entgegen der Auffassung der Klägerin-- das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG nur im Rahmen der Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG anzuwenden, lässt nach § 11 Abs. 1 Satz 5 EStG dagegen die für die Gewinneinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG geltenden Sondervorschriften (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) unberührt (Senatsurteil in BFHE 236, 298, BStBl II 2012, 888).
- 12** b) aa) Die Familienkasse hat die Höhe der Einkünfte und Bezüge eines Kindes selbständig und ohne Bindung an den Inhalt eines für das Kind ergangenen Einkommensteuerbescheids zu ermitteln. Dem für das Kind ergangenen Einkommensteuerbescheid kommt für die Festsetzung des Kindergelds keine Bindungswirkung zu, es handelt sich dabei nicht um einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 der Abgabenordnung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. November 2001 VI R 125/00, BFHE 197, 387, BStBl II 2002, 296; Senatsbeschluss vom 31. Oktober 2008 III B 109/08, BFH/NV 2009, 160). Unerheblich ist daher auch, dass die Klägerin mangels Beschwerde nicht gegen die Einkommensteuerfestsetzung gegenüber dem S vorgehen kann. Da sie durch eine fehlerhafte Einkünfteberechnung der Familienkasse beschwert wäre, stünden ihr insoweit ausreichende Rechtsschutzmöglichkeiten zur Verfügung.
- 13** bb) Hieraus ergibt sich jedoch nicht, dass das steuerpflichtige Kind steuerliche Wahlrechte für Zwecke der Steuerfestsetzung und der Kindergeldfestsetzung unterschiedlich ausüben könnte. Da der Einkünftebegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG dem des § 2 Abs. 2 EStG entspricht, sind auch die für die einzelnen Einkunftsarten geltenden Einkünftermittlungsvorschriften zu beachten (vgl. etwa Grönke-Reimann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 32 EStG Rz 136). Insoweit bestimmen die für die einzelnen Einkunftsarten geltenden Vorschriften des materiellen und formellen Steuerrechts, ob und gegebenenfalls in welcher Art und Weise ein steuerliches Wahlrecht ausgeübt wird. Hat der Steuerpflichtige für Zwecke der Einkommensteuerfestsetzung ein steuerrechtliches Wahlrecht wirksam in bestimmter Weise ausgeübt, ist dies deshalb auch für die Einkünfteberechnung im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG maßgebend.
- 14** 2. a) aa) Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG müssen Gewerbetreibende, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen ansetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Trifft sie eine solche Verpflichtung nicht und führen sie keine Bücher und machen sie keine Abschlüsse, können sie nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende, die auch freiwillig keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, haben danach das Recht, zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG zu wählen (BFH-Urteile vom 19. März 2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, und vom 21. Juli 2009 X R 46/08, BFH/NV 2010, 186).

- 15** bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin steht das Wahlrecht nur dem Steuerpflichtigen, d.h. im vorliegenden Fall dem Kind S, zu. Dass die Einkünfte des Kindes über § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG den Kindergeldanspruch der Klägerin beeinflussen, bedeutet nicht, dass einkommensteuerrechtliche Wahlrechte des Kindes im Kindergeldfestsetzungsverfahren vom Kindergeldberechtigten ausgeübt werden können. Die Regelung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG enthält nur eine Anknüpfung an die Definition des Einkünftebegriffs des § 2 Abs. 2 EStG, sie führt indessen nicht dazu, dass hinsichtlich der Person des Steuerpflichtigen das Kind durch den Kindergeldberechtigten ersetzt würde. Folglich kann es auch nicht zu dem von der Klägerin angegriffenen Übergang einer von S freiwillig übernommenen Buchführungspflicht auf die Klägerin kommen.
- 16** Diese Auslegung widerspricht nicht dem von der Klägerin zitierten BFH-Urteil vom 30. September 1980 VIII R 201/78 (BFHE 132, 228, BStBl II 1981, 301). In diesem Fall ging es um die Frage, ob der Steuerpflichtige eine Wahl zwischen den Gewinnermittlungsarten getroffen haben kann, wenn er bestreitet, gewerblich tätig geworden zu sein. Diese Frage stellt sich im Streitfall nicht.
- 17** b) Das Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entfällt erst mit der Erstellung des Abschlusses, nicht hingegen bereits mit der Einrichtung der Buchführung. Da der Steuerpflichtige den Abschluss erst nach Ablauf des Gewinnermittlungszeitraums erstellt, wird die Wahl zwischen den Gewinnermittlungsarten auch erst durch den Abschluss und folglich nicht bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahres ausgeübt (BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, m.w.N.).
- 18** Hat der Steuerpflichtige wirksam die Einnahme-Überschussrechnung als Gewinnermittlungsmethode gewählt, kann er nicht später für das betreffende Wirtschaftsjahr diese Wahl rückgängig machen und die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich wählen (BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 VIII R 74/05, BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1504).
- 19** Ebenso scheidet die Wahl der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich aus, wenn der Steuerpflichtige nicht zeitnah zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechende (zur Geltung bei freiwillig Buchführenden s. HHR/Stobbe, § 5 EStG Rz 35) Buchführung eingerichtet hat (BFH-Urteil in BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659).
- 20** c) Ein Einzelunternehmer hat seine Einnahme-Überschussrechnung bzw. seinen Bestandsvergleich in dem Zeitpunkt erstellt, in dem er sie bzw. ihn fertiggestellt hat und objektiv erkennbar als endgültig ansieht (vgl. hierzu Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 44). Als Beweisanzeichen dafür, dass der Einzelunternehmer die fertiggestellte Gewinnermittlung als endgültig ansieht, kann u.a. die Tatsache gewertet werden, dass er sie in den Rechtsverkehr gibt (z.B. Übersendung an das FA).
- 21** 3. Das FG ist von den vorgenannten Grundsätzen ausgegangen.
- 22** Es hat festgestellt, dass S nicht gesetzlich verpflichtet gewesen ist, Bücher zu führen, jedoch freiwillig Bücher geführt und für 2006 einen Abschluss durch Betriebsvermögensvergleich erstellt hat. Nach den Feststellungen des FG wurde der Bestandsvergleich auch zeitlich vor der Einnahme-Überschussrechnung erstellt. Denn S hat bereits am 10. April 2008 den Bestandsvergleich fertiggestellt. Er hat diesen auch objektiv erkennbar als endgültig angesehen, was sich daraus ergibt, dass er ihn nach den Feststellungen des FG beim FA eingereicht hat. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Einnahme-Überschussrechnung (11. April 2008) war das Wahlrecht bereits wegen des zeitlich früher erfolgten Bestandsvergleichs verbraucht.
- 23** Dahingestellt lassen kann der Senat, ob sich etwas anderes ergäbe, wenn --wie von der Klägerin vorgetragen-- zunächst die Einnahme-Überschussrechnung erstellt, diese dann aber erst später als der Bestandsvergleich ausgedruckt worden wäre. Denn insoweit handelt es sich um ein im Revisionsverfahren unbeachtliches neues Vorbringen (§ 118 Abs. 2 FGO). Weder hat die Klägerin ausweislich des Tatbestands des angefochtenen Urteils diesen Sachverhalt im finanzgerichtlichen Verfahren vorgetragen noch hat sie insoweit einen --befristeten-- Antrag auf Tatbestandsberichtigung gemäß § 108 Abs. 1 FGO gestellt. Ebenso wenig hat sie eine Verfahrensrüge wegen einer Verletzung der Amtsermittlungspflicht seitens des FG erhoben.