

Urteil vom 20. August 2014, X R 33/12

Nach Bestandskraft gestellter Antrag auf Realsplitting kein rückwirkendes Ereignis

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 04. September 2012, Az: 12 K 1948/11 E

Leitsätze

Ein erst nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids gestellter Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen im Wege des Realsplittings ist kein rückwirkendes Ereignis, wenn die Zustimmungserklärung des Unterhaltsempfängers dem Geber bereits vor Eintritt der Bestandskraft vorlag (Abgrenzung vom Senatsurteil vom 12. Juli 1989 X R 8/84, BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957) .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) lebte im Streitjahr 2007 bereits seit mehreren Jahren von seiner Ehefrau (E) dauernd getrennt. Er leistete ihr Barunterhalt, den der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in den Vorjahren 2003 bis 2006 beim Kläger antragsgemäß und mit Zustimmung der E als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigte. Die letzte Zustimmungserklärung der E datiert vom 30. Dezember 2009.
- 2** Die Einkommensteuererklärung 2007 ließ der Kläger von seinem Steuerberater (S) vorbereiten. S nutzte hierfür die Steuerberatungssoftware eines großen kommerziellen Anbieters (A). Er übermittelte die Daten am 8. März 2010 elektronisch an das FA; am Folgetag gingen die Anlagen zur Einkommensteuererklärung in Papierform beim FA ein. Weder in den elektronisch übermittelten Daten noch in den per Post übersandten Unterlagen wurden Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben geltend gemacht. Das FA veranlagte mit Bescheid vom 20. April 2010 erklärungsgemäß. Dieser Bescheid enthielt --mit Ausnahme einer teilweisen Vorläufigkeitserklärung im Hinblick auf anhängige Musterverfahren hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit bestimmter, hier nicht einschlägiger Normen-- keine Nebenbestimmung. Er wurde nicht angefochten.
- 3** Am 30. August 2010 beantragte S für den Kläger --unter Beifügung einer Anlage U-- die Änderung des Bescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) oder dessen Berichtigung nach § 129 AO dahingehend, dass Unterhaltsleistungen in Höhe von 13.800 € als Sonderausgaben abgezogen werden. Er brachte vor, die verwendete Software der A habe für das Jahr 2007 einen Programmierfehler aufgewiesen. Unterhaltsaufwendungen würden im Rahmen der Datenübernahme aus dem Vorjahr zwar auf dem Bildschirm des Softwarenutzers angezeigt, jedoch weder in die dem FA zu übermittelnden Daten noch in die Papiausdrucke der Steuererklärung übernommen. A habe auf diesen Fehler zwar seit dem 5. November 2008 in ihrem Internetangebot hingewiesen und eine Möglichkeit zu seiner Vermeidung aufgezeigt; dieser Hinweis müsse einem Steuerberater aber nicht bekannt sein. Nach Ergehen des Steuerbescheids habe S die --ihm vom FA auch elektronisch zur Verfügung gestellten-- Bescheidaten lediglich mit den von ihm dem FA über die A-Software übermittelten Daten verglichen, was berufsüblich sei und keine Abweichungen ergeben habe.
- 4** Das FA lehnte den Änderungsantrag ab. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seiner klageabweisenden Entscheidung aus (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 2183), eine Berichtigung nach § 129 AO komme nicht in Betracht, weil der Fehler dem FA nur unter Heranziehung der Steuerakten der Vorjahre hätte auffallen können, was nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Annahme eines mechanischen Versehens ausschließe.

- 5 Zwar ermögliche die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO eine Änderung, wenn erst nach Eintritt der Bestandskraft des bisherigen Bescheids sowohl die Zustimmungserklärung erteilt als auch der Antrag gestellt werde (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Juli 1989 X R 8/84, BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957). Dies solle dem Umstand Rechnung tragen, dass die Zustimmung des Unterhaltsempfängers für den Geber mitunter schwierig zu erlangen sei. Sei die Zustimmung im Zeitpunkt des Eintritts der Bestandskraft aber bereits erklärt, gebe es kein Bedürfnis dafür, einen nachträglichen Antrag des Gebers unter Durchbrechung der Bestandskraft zurückwirken zu lassen. In solchen Fällen habe es der Steuerpflichtige selbst in der Hand, den Antrag rechtzeitig zu stellen.
- 6 Auch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheide aus. Zum einen sei der Antrag nicht als nachträglich bekanntgewordene Tatsache, sondern als nachträglich entstandene Tatsache anzusehen. Zum anderen habe S grob schuldhaft gehandelt, indem er den Steuerbescheid nur mit den von ihm übermittelten Daten, nicht aber mit den bereits in mehreren Vorjahren geltend gemachten Beträgen verglichen habe. Dieses Verschulden sei dem Kläger zuzurechnen.
- 7 Mit seiner Revision greift der Kläger das Urteil der Vorinstanz hinsichtlich der Ausführungen zu § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO an. Der Antrag stehe in sachlich untrennbarem Zusammenhang mit der Zustimmungserklärung; einkommensteuerrechtlich relevant sei allein der durch die Zustimmungserklärung des Empfängers qualifizierte Antrag des Gebers. Daher sei es nicht möglich, zwar die Zustimmungserklärung, nicht aber den Antrag als rückwirkendes Ereignis anzusehen. Ferner gebe es keinen Grundsatz, wonach Anträge, die nach dem Gesetz nicht ausdrücklich fristgebunden seien, nur bis zur Bestandskraft des Bescheids gestellt werden könnten. Da für die Besteuerung des Empfängers zweifellos erst der Antrag das auslösende --und ggf. auch rückwirkende-- Ereignis darstelle, müsse dies wegen der materiell-rechtlichen Korrespondenz zwischen dem Sonderausgabenabzug des Gebers und der Versteuerung beim Empfänger auch für den Geber gelten.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2011 und den Ablehnungsbescheid vom 2. September 2010 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20. April 2010 dahingehend zu ändern, dass anstelle des Sonderausgaben-Pauschbetrags Unterhaltsleistungen in Höhe von 13.800 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 11 1. Soweit das FG die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 129 AO oder eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO als nicht erfüllt ansieht, nimmt die Revision dies hin. Im Hinblick darauf sieht der Senat von weiteren Ausführungen zu der insoweit zutreffenden Entscheidung des FG ab.
- 12 2. Darüber hinaus ist auch eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht möglich.
- 13 a) Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Ob ein Ereignis ausnahmsweise steuerlich in die Vergangenheit zurückwirkt, richtet sich allein nach den Normen des jeweils einschlägigen materiellen Steuerrechts (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.c, m.w.N.). Es muss ein Bedürfnis bestehen, eine schon bestandskräftig getroffene Regelung an die nachträgliche Sachverhaltsänderung anzupassen (BFH-Urteil in BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957, unter 1.a).
- 14 b) Räumt das Gesetz dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, dessen Ausübung keiner ausdrücklichen zeitlichen Begrenzung unterliegt, ergibt sich eine solche Begrenzung nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung --jedenfalls vorbehaltlich des Vorliegens besonderer Ausnahmekonstellationen-- gleichwohl durch das allgemeine verfahrensrechtliche Institut der Bestandskraft (BFH-Urteil vom 30. August 2001 IV R 30/99, BFHE 196, 507, BStBl II 2002, 49, unter II.2.a, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 15 Die von der Rechtsprechung bisher angenommenen Ausnahmen von diesem Grundsatz sind in aller Regel dadurch

gekennzeichnet, dass zumindest bei einer übergreifenden Betrachtung noch keine vollständige Bestandskraft eingetreten war (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 2005 III R 22/02, BFHE 209, 454, BStBl II 2005, 690: ein Antrag auf getrennte Veranlagung, den ein Ehegatte vor Bestandskraft des ihm gegenüber ergangenen Zusammenveranlagungsbescheids stellt, ist für den anderen Ehegatten als rückwirkendes Ereignis anzusehen; BFH-Urteil vom 10. November 2004 II R 24/03, BFHE 207, 364, BStBl II 2005, 182: die Erklärung des Schenkers, den schenkungsteuerrechtlichen Freibetrag für Betriebsvermögen in Anspruch nehmen zu wollen, ist dann ein rückwirkendes Ereignis, wenn die Schenkungsteuerfestsetzung hinsichtlich des Betriebsvermögens noch vorläufig ist; anders jedoch BFH-Urteil vom 12. Januar 1994 II R 72/91, BFHE 173, 226, BStBl II 1994, 302: der Antrag nach § 23 Abs. 1 Satz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes auf Anwendung des ab dem 1. Januar 1983 geltenden Rechts auf Erwerbsvorgänge vor diesem Stichtag stellt auch dann ein rückwirkendes Ereignis dar, wenn nicht nur die Grunderwerbsteuerfestsetzung, sondern auch die Festsetzung einer Nachsteuer bereits bestandskräftig geworden ist).

- 16** c) Eine solche Ausnahmekonstellation hat der erkennende Senat im Urteil in BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957 in Bezug auf das Realsplitting auch für den Fall bejaht, dass erst nach Eintritt der Bestandskraft des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids sowohl die Zustimmung des Empfängers der Unterhaltsleistungen erteilt als auch der Antrag des Gebers gestellt wurde (ebenso BFH-Urteil vom 10. Oktober 1996 III R 94/93, BFHE 181, 458 zur Übertragung des Kinderfreibetrags, wenn sowohl Antrag als auch Zustimmung erst nach Bestandskraft des ursprünglichen Bescheids vorliegen).
- 17** Dem Kläger ist zuzugeben, dass der Senat in dieser Entscheidung ausgeführt hat, der Antrag sei nicht nur Verfahrenshandlung, sondern in sachlich untrennbarem Zusammenhang mit der Zustimmung des Empfängers selbst Merkmal des gesetzlichen Tatbestands und wirke in dieser Eigenschaft unmittelbar rechtsgestaltend und nachträglich auf die Steuerschuld ein. Antrag und Zustimmung dürften nicht losgelöst voneinander beurteilt werden.
- 18** Diese Ausführungen könnten --bei isolierter Betrachtung-- dafür sprechen, dass es nicht darauf ankomme, ob die Zustimmungserklärung des Empfängers im Zeitpunkt des Eintritts der Bestandskraft des ursprünglichen Bescheids bereits vorlag oder ob --wie im Fall des Senatsurteils in BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957-- *beide* Verfahrenserklärungen erst nachträglich abgegeben wurden.
- 19** Eine solche Betrachtung würde indes dem Umstand nicht gerecht, dass die vorstehend zitierten Ausführungen in der angeführten Entscheidung auf der Einschätzung des Senats fußen, die Rückwirkung des rechtsgestaltenden Antrags ergebe sich aus der Erwägung, die erforderliche Zustimmung des Empfängers werde in typischen Fällen erst nachträglich erteilt. Daher bestehe ein Bedürfnis, eine schon bestandskräftig gewordene Regelung an die nachträgliche Änderung des Sachverhalts anzupassen. Grundlage für diese Erwägung war die im damaligen Streitjahr (1979) geltende Rechtslage, wonach die Zustimmung keine Dauerwirkung hatte, sondern für jeden Veranlagungszeitraum erneut erteilt werden musste, was stets ein nochmaliges, auf den einzelnen Veranlagungszeitraum bezogenes Zusammenwirken des Unterhaltspflichtigen mit seinem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten zur Erlangung der Zustimmung voraussetzte.
- 20** Demgegenüber hat die Zustimmung seit 1990 grundsätzlich Dauerwirkung (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG); ein Widerruf hat nur Wirkung für Kalenderjahre, die erst nach dem Widerruf beginnen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 5 EStG). Damit ist seither nicht mehr davon auszugehen, dass die Zustimmung typischerweise erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums erteilt wird. Vielmehr ist die dauerhaft wirkende Zustimmung die Regel. In einem solchen Fall besteht aber jedenfalls dann kein Bedürfnis für eine bestandskraftdurchbrechende Rückwirkung --allein-- des Antrags, wenn die Zustimmungserklärung dem Geber im Zeitpunkt des Eintritts der Bestandskraft des ursprünglichen Bescheids tatsächlich bereits vorliegt (ebenso Kulosa in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 10 EStG Rz 62 a.E.; dem vorinstanzlichen Urteil im vorliegenden Verfahren zustimmend auch Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 10 Rz 53; ähnlich von Groll in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 175 AO Rz 65; anderer Ansicht Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10 Rz C 62). Vielmehr hat es in einer solchen --auch im vorliegenden Fall gegebenen-- Sachverhaltskonstellation allein der Geber in der Hand, den durch die bereits vorliegende Zustimmungserklärung qualifizierten Antrag rechtzeitig vor Eintritt der Bestandskraft zu stellen oder nicht.
- 21** d) Dem steht das --zu der seit 1990 geltenden Rechtslage ergangene-- BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 XI R 32/05 (BFHE 214, 314, BStBl II 2007, 5) nicht entgegen. Im dortigen Streitfall lag dem Geber zwar eine Zustimmungserklärung über einen niedrigeren Betrag vor. Erst nach Bestandskraft der Veranlagung konnte er aber eine Zustimmungserklärung über den Abzug von Unterhaltsleistungen im Umfang des gesetzlichen Höchstbetrags

erlangen und einen entsprechend erweiterten Antrag stellen. Damit befindet sich ein solcher Geber --wie der XI. Senat zu Recht ausführt-- in derselben Situation wie ein Steuerpflichtiger, der noch gar keine Zustimmungserklärung des Empfängers erlangt hat. Mit Sachverhalten, in denen im Zeitpunkt des Eintritts der Bestandskraft eine --auch der Höhe nach hinreichende-- Zustimmungserklärung bereits vorliegt, ist dies jedoch nicht vergleichbar.

- 22** Die Auffassung des Senats steht auch nicht in Widerspruch zu der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, wonach für die Besteuerung des Empfängers der Unterhaltsleistungen der Antrag des Gebers unabhängig vom Zeitpunkt der Zustimmung des Empfängers ein rückwirkendes Ereignis darstellt (vgl. Urteile des FG Köln vom 27. April 1995 2 K 3854/94, EFG 1995, 893, und des FG Hamburg vom 13. Juni 1995 III 170/93, EFG 1995, 894). Im Hinblick auf die zutreffende Besteuerung des Empfängers besteht hier ein Bedürfnis an der Rückwirkung des --im Übrigen nicht von diesem, sondern von dem Geber als Dritten gestellten-- Antrags, weil ansonsten die im Gesetz angelegte materiell-rechtliche Korrespondenz zwischen dem Sonderausgabenabzug beim Geber und der Versteuerung als sonstige Einkünfte beim Empfänger bei einer bestimmten zeitlichen Abfolge von Zustimmung, Veranlagung und Antrag verfahrensrechtlich vereitelt würde.
- 23** e) Im Streitfall lag dem Kläger eine Zustimmungserklärung der E jedenfalls seit dem 30. Dezember 2009 vor. Er reichte seine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2007 erst nach diesem Zeitpunkt --am 8. März 2010-- beim FA ein. Der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20. April 2010 ist am 25. Mai 2010 bestandskräftig geworden. Ein Bedürfnis, den erst am 30. August 2010 gestellten Antrag auf Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben zurückwirken zu lassen, besteht vor diesem Hintergrund nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de