

Beschluss vom 21. Juli 2016, V B 37/16

Aufhebung der Vollziehung bei verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 24.8.2016 als NV-Entscheidung abrufbar.

[ECLI:DE:BFH:2016:BA.210716.VB37.16.0](#)

BFH V. Senat

EStG § 32 Abs 6, FGO § 69 Abs 2, FGO § 69 Abs 3, FGO § 128 Abs 3 S 1, EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. Februar 2016, Az: 7 V 237/15

Leitsätze

1. Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 und 3 FGO können auch verfassungsrechtliche Zweifel an der Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm sein.
2. In diesem Fall kommt wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes eine Aufhebung der Vollziehung nur in Betracht, wenn ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vorliegt.

Tenor

Auf die Beschwerde des Antragsgegners wird der Beschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. Februar 2016 7 V 237/15 insoweit aufgehoben, als er die Vollziehung des Bescheides über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2014 vom 16. September 2015 über die Berücksichtigung eines um 72 € je Kind (zusammen 144 €) erhöhten Kinderfreibetrages hinaus aufgehoben hat.

Der über die Berücksichtigung eines um 144 € erhöhten Kinderfreibetrages hinausgehende Antrag auf Aufhebung der Vollziehung wird abgelehnt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Das Verfahren betrifft die Verfassungsmäßigkeit der Kinderfreibeträge für das Jahr 2014.
- 2** Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) ist verwitwet und alleinerziehende Mutter. Ihre beiden Töchter wurden in den Jahren 1993 und 1998 geboren und befanden sich im Streitjahr (2014) in Ausbildung. Die Familienkasse zahlte für die Töchter Kindergeld in Höhe von jeweils 2.208 €.
- 3** Im Einkommensteuerbescheid 2014 zog der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) für die Töchter Freibeträge in der gemäß § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Streitjahr 2014 geltenden Höhe von jeweils 7.008 € ab (4.368 € für das sächliche Existenzminimum und 2.640 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf). Zusätzlich zog das FA für die 1993 geborene Tochter gemäß § 33a Abs. 2 EStG einen Freibetrag zur Abgeltung des Sonderbedarfs wegen auswärtiger Unterbringung in Höhe von 924 € ab. Der Abzug der steuerlichen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG war für die Antragstellerin günstiger als das Kindergeld. Im Gegenzug erhöhte das FA nach §§ 31, 2 Abs. 6 Satz 3 EStG die sich unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte Einkommensteuer um das Kindergeld.

- 4 Mit ihrem Einspruch hiergegen machte die Antragstellerin unter Hinweis auf den Neunten Existenzminimumbericht (Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2014 in der vom Bundeskabinett am 7. November 2012 beschlossenen Fassung, BTDrucks 17/11425) geltend, die Kinderfreibeträge 2014 seien aus mehreren Gründen verfassungswidrig zu niedrig. Das Einspruchsverfahren ist noch anhängig.
- 5 Die Antragstellerin beantragte, insoweit die Vollziehung des Bescheides für 2014 über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag auszusetzen. Das FA lehnte den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) ab.
- 6 Der beim Finanzgericht (FG) gestellte --und nach Zahlung der Einkommensteuer auf Aufhebung der Vollziehung gerichtete-- Antrag hatte zum Teil Erfolg. Das FG ging in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 656 veröffentlichten Beschluss davon aus, dass die den Kinderfreibetrag regelnde Vorschrift in § 32 Abs. 6 EStG im Streitjahr 2014 aus mehreren Gründen verfassungswidrig sei.
- 7 So sei die im Neunten Existenzminimumbericht (BTDrucks 17/11425) von der Bundesregierung beschlossene Anhebung des Kinderfreibetrages 2014 auf 4.440 € erst für 2015 erfolgt. Der in § 32 Abs. 6 EStG vorgesehene Freibetrag von 4.368 € sei um 72 € zu niedrig und insoweit verfassungswidrig.
- 8 Darüber hinaus bestünden an der Höhe des Kinderfreibetrages für 2014 verfassungsrechtliche Zweifel, soweit diese für das sächliche Existenzminimum auf dem errechneten Durchschnittssatz basiere und unter dem im Existenzminimumbericht selbst festgesetzten sozialhilferechtlichen Existenzminimum liege.
- 9 Die folgerichtige Ermittlung des gewichteten durchschnittlichen monatlichen Regelbedarfs eines Kindes ergäbe einen Regelsatz von 3.540 €, der um 444 € über dem im Neunten Existenzminimumbericht angesetzten durchschnittlichen Regelsatz (3.096 €) liege. Der Freibetrag für die jüngere Tochter sei deshalb um weitere 444 € zu erhöhen.
- 10 Zudem habe der Gesetzgeber zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums für einen als Kind i.S. des § 32 Abs. 4 EStG zu berücksichtigenden Erwachsenen keine Ermittlungen zur Höhe des Existenzminimums angestellt, sondern wende den sich für eine Vergleichsgruppe mit anders geartetem Bedarf --minderjährige Kinder-- ergebenden Durchschnittsbetrag an. Das sei nicht vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt. Folgerichtig sei ein dem Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 EStG (im Streitjahr 8.354 €) entsprechender Freibetrag zu berücksichtigen. Da dieser um 1.346 € über dem für die ältere Tochter berücksichtigten Freibetrag von 7.008 € liege, sei der Kinderfreibetrag für die ältere Tochter um 1.346 € zu erhöhen.
- 11 Diese verfassungsrechtlichen Zweifel müssten auch im AdV-Verfahren berücksichtigt werden.
- 12 Hiergegen wendet sich das FA mit der vom FG zugelassenen Beschwerde.
- 13 Das FA beantragt, den AdV-Beschluss des FG vom 16. Februar 2016 7 V 237/15 insoweit aufzuheben, als das FG dem Antrag auf AdV über die Berücksichtigung eines um 72 € je Kind erhöhten Kinderfreibetrages hinaus entsprochen hat.
- 14 Die Antragstellerin beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Beschwerde ist zulässig und begründet.
- 16 1. Die Beschwerde gegen die Entscheidung des FG über die AdV nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist statthaft, da sie vom FG zugelassen wurde (§ 128 Abs. 3 Satz 1 FGO).
- 17 2. Sie ist auch begründet. Unter Aufhebung des angefochtenen Beschlusses in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang wird der darüber hinausgehende Antrag auf AdV abgelehnt.
- 18 a) Nach § 69 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den

Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ist der Verwaltungsakt --wie vorliegend-- im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, kann das Gericht ganz oder teilweise die Aussetzung der Vollziehung, auch gegen Sicherheit, anordnen (§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Januar 2015 XI B 112/14, BFH/NV 2015, 537, Rz 15).

- 19** aa) Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 und 3 FGO können auch verfassungsrechtliche Zweifel an der Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm sein (BFH-Beschlüsse vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367, Rz 10; vom 6. November 2001 II B 85/01, BFH/NV 2002, 508, Rz 11; vom 5. März 2001 IX B 90/00, BFHE 195, 205, BStBl II 2001, 405, Rz 13).
- 20** bb) Wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes kommt in Fällen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift beruhen, eine Aufhebung der Vollziehung nur in Betracht, wenn ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vorliegt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 1. April 2010 II B 168/09, BFHE 228, 149, BStBl II 2010, 558, Rz 11; vom 27. August 2002 XI B 94/02, BFHE 199, 566, BStBl II 2003, 18, Rz 13; vom 6. November 2001 II B 85/01, BFH/NV 2002, 508, 2. Leitsatz; vom 30. Januar 2001 VII B 291/00, BFH/NV 2001, 1031, 3. Leitsatz und Rz 11; vom 19. August 1994 X B 318, 319/93, BFH/NV 1995, 143, Rz 15; vom 17. März 1994 VI B 154/93, BFHE 173, 554, BStBl II 1994, 567, Rz 16; vom 9. November 1992 X B 137/92, BFH/NV 1994, 324, 4. Orientierungssatz sowie Rz 18; vom 21. Mai 1992 X B 106/91, BFH/NV 1992, 721, Rz 15; vom 20. Mai 1992 III B 100/91, BFHE 168, 174, BStBl II 1992, 729, Rz 25; vom 14. April 1992 VIII B 114/91, BFH/NV 1993, 165, Rz 30; vom 1. April 1992 III B 137/91, BFH/NV 1992, 598, Rz 14; vom 20. Juli 1990 III B 144/89, BFHE 162, 542, BStBl II 1991, 104, Rz 13; vom 2. August 1988 III B 12/88, BFHE 154, 123, Rz 15; vom 6. November 1987 III B 101/86, BFHE 151, 428, BStBl II 1988, 134, Rz 32; offengelassen in BFH-Beschlüssen vom 25. August 2009 VI B 69/09, BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826, Rz 18; vom 23. August 2007 VI B 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799, Rz 18; vom 2. August 2007 IX B 92/07, BFH/NV 2007, 2270, Rz 21; vom 31. Januar 2007 VIII B 219/06, BFH/NV 2007, 914, Rz 12; vom 11. Juni 2003 IX B 16/03, BFHE 202, 53, BStBl II 2003, 663, Rz 16; in BFHE 195, 205, BStBl II 2001, 405, Rz 22).
- 21** Das Erfordernis eines besonderen berechtigten Interesses des Antragstellers ist zwar im Schrifttum umstritten (z.B. Seer, in Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2001, 3, 17 f.; ders., in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 69 Tz. 97; Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 69 FGO Rz 190; Schallmoser, Deutsches Steuerrecht 2010, 297; Drüen, in Finanz-Rundschau 1999, 289; a.A. aber Klaus J. Wagner, Über effektiven vorläufigen Rechtsschutz im finanzgerichtlichen Verfahren, Festschrift für Kruse, 735, 751 ff.; Gosch in Beermann/Gosch, § 69 FGO Rz 129 ff., 180, 180.1, m.w.N.), vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) aber ausdrücklich gebilligt (BVerfG-Beschlüsse vom 3. April 1992 2 BvR 283/92, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1992, 726, 2. Orientierungssatz; vom 6. April 1988 1 BvR 146/88, Information StW 1989, 335, 2. Orientierungssatz).
- 22** Der Senat hält an der ständigen Rechtsprechung des BFH fest. Die Ausführungen des FG, die sich weder mit der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BVerfG noch mit der des BFH auseinandersetzen und sich darauf beschränken, auf seine eigenen Beschlüsse vom 22. September 2015 7 V 89/14 (EFG 2016, 63) und vom 6. Januar 2011 7 V 66/10 (EFG 2011, 827) zu verweisen, bieten keinen Anlass für eine Änderung der Rechtsprechung.
- 23** b) Die Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes ist somit erforderlich, um eine erhebliche, über Randbereiche hinausgehende Verletzung von Grundrechten zu vermeiden, die durch eine Entscheidung in der Hauptsache nicht mehr beseitigt werden kann (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 15. August 2002 1 BvR 1790/00, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 3691, Rz 13; vom 16. Mai 1995 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, 1, 14, Rz 28; vom 25. Oktober 1988 2 BvR 745/88, BVerfGE 79, 69, 1. Leitsatz).
- 24** aa) Diese Voraussetzung hat der BFH in verschiedenen Fallgruppen als erfüllt angesehen, und zwar, wenn
- 25** - das zuständige Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer streitentscheidenden Vorschrift überzeugt ist und diese deshalb gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt hat (BFH-

Beschlüsse vom 23. April 2012 III B 183/11, BFH/NV 2012, 1173, Rz 15; vom 26. Januar 2010 VI B 115/09, BFH/NV 2010, 935, Rz 20; in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367, Rz 21),

- 26** - ein beim BFH anhängiges Verfahren, das für die Beantwortung von Rechtsfragen vorgreiflich ist, im Hinblick auf mehrere beim BVerfG anhängige Verfahren der konkreten Normenkontrolle ruht (BFH-Beschluss vom 21. Mai 2010 IV B 88/09, BFH/NV 2010, 1613, Rz 17),
- 27** - wenn dem Steuerpflichtigen durch den sofortigen Vollzug irreparable Nachteile drohen (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 1994, 324, Rz 18; in BFH/NV 1995, 143, Rz 15),
- 28** - wenn das zu versteuernde Einkommen abzüglich der darauf zu entrichtenden Einkommensteuer unter dem sozialhilferechtlich garantierten Existenzminimum liegt (BFH-Beschlüsse vom 25. Juli 1991 III B 555/90, BFHE 164, 570, BStBl II 1991, 876, 1. Leitsatz; vom 29. Oktober 1991 III B 83/91, BFH/NV 1992, 246, Rz 13),
- 29** - wenn das BVerfG eine ähnliche Vorschrift für nichtig erklärt hatte (BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2000 IX B 128/99, BFHE 194, 157, BStBl II 2001, 411, Rz 14),
- 30** - wenn der BFH die vom Kläger als verfassungswidrig angesehene Vorschrift bereits dem BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorgelegt hatte (BFH-Beschlüsse in BFHE 202, 53, BStBl II 2003, 663, Rz 9; in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367, Rz 21; vom 30. November 2004 IX B 120/04, BFHE 208, 213, BStBl II 2005, 287, Rz 8; in BFH/NV 2007, 914, Rz 8).
- 31** bb) Unter Zugrundelegung dieser Voraussetzungen kommt vorliegend eine über den Antrag des FA hinausgehende Aufhebung der Vollziehung nicht in Betracht. Es liegt ersichtlich keine der unter II.2.b aa genannten Fallgruppen vor. Die Verfassungswidrigkeit des § 32 Abs. 6 EStG in seiner im Streitjahr geltenden Fassung einmal unterstellt, würde es sich im konkreten Einzelfall auch allenfalls um eine den Randbereich der Grundrechte berührende Verletzung handeln. Denn die Belastung durch einen um 1.862 € zu niedrigen Kinderfreibetrag fällt bei einer Steuerpflichtigen, deren Einkommensverhältnisse dergestalt sind, dass für sie die Inanspruchnahme des Freibetrages günstiger ist als das Kindergeld, nicht so schwerwiegend ins Gewicht, dass durch die Aufrechterhaltung des Vollzuges bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens irreparable Nachteile drohen. In einem Fall eher geringfügiger Belastung, die ohne Weiteres in einem Hauptsacheverfahren beseitigt werden kann, sind die Voraussetzungen für die Aufhebung der Vollziehung wegen Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift nicht erfüllt (vgl. die ausdrücklich zum Kinderfreibetrag ergangenen BFH-Beschlüsse in BFHE 162, 542, BStBl II 1991, 104, 2. Leitsatz sowie Rz 13; in BFHE 154, 123, Rz 14, 16).
- 32** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de