
Datum: 27.04.1995
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3854/94
ECLI: ECLI:DE:FGK:1995:0427.2K3854.94.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen

Die Kosten des Rechtsstreit trägt die Klägerin.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte berechtigt war, einen ohne Nebenbestimmung ergangenen Steuerbescheid zu Lasten der Klägerin zu ändern.

2

Die Klägerin gab für das Streitjahr (1991) eine Einkommensteuererklärung ab, in der sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen angab. Sie hatte der Erklärung eine von ihr selbst unterzeichnete handschriftliche "Bestätigung" darüber beigelegt, daß sie von ihrem geschiedenen Ehemann im Streitjahr "10.000,- DM Unterhaltsnachzahlung ... erhalten habe". Die vereinnahmten Zahlungen wurden jedoch nicht ausdrücklich als Einkünfte erklärt; die für die Erklärung von Unterhaltseinkünften vorgesehene Spalte der Anlage KSO zur Steuererklärung enthält keine Eintragung. Der Beklagte erließ daraufhin am 15.04.1992 einen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem er die Unterhaltsbeträge nicht einkommenserhöhend berücksichtigte. Dieser Bescheid, der keine Nebenbestimmung enthielt, wurde bestandskräftig.

3

Am 25.08.1993 ging beim Beklagten die Einkommensteuererklärung des geschiedenen Ehemannes der Klägerin ein. In dieser Erklärung wurden die an die Klägerin geleisteten Unterhaltszahlungen als Sonderausgaben geltend gemacht. Der Erklärung war eine Anlage U beigelegt, in der der geschiedene Ehemann einen Abzug der Unterhaltsbeträge als Sonderausgaben beantragt und die Klägerin unter dem 12.12.1991 diesem Antrag zugestimmt hatte.

4

5

Daraufhin erließ der Beklagte am 26.11.1991 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem er die Unterhaltszahlungen - abzüglich eines Werbungskosten-Pauschbetrags von 200.-- DM - nunmehr als sonstige Einkünfte der Klägerin i .S .d § 22 Nr. 1 a des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfaßte. Verfahrensrechtlich stützte er die Änderung des ursprünglichen Bescheids auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung AO). Der Einspruch der Klägerin gegen den Änderungsbescheid hatte keinen Erfolg.

Mit der Klage macht die Klägerin geltend, der Beklagte sei nicht berechtigt gewesen, den bestandskräftig gewordenen ursprünglichen Bescheid zu ihren Lasten zu ändern. Hierfür fehle es nämlich an der erforderlichen Änderungsvorschrift. Der vom Beklagten herangezogene § 173 Abs . 1 Nr. 1 AO sei im Streitfall nicht einschlägig, da die Tatsache der Unterhaltsleistungen bereits bei der Abgabe der Einkommensteuererklärung mitgeteilt, dem Beklagten also bei der erstmaligen Veranlagung bekannt gewesen sei. Damit fehle es an einer. "neuen Tatsache" i .S . der genannten Vorschrift. Wegen des weiteren diesbezüglichen Vortrags der Klägerin *wird* auf deren Schriftsatz vom 14.12.1994 (Bl. 16 f. FG-Akte) Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den geänderten Einkommensteuerbescheid 1991 vom 26.11.1993 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hält den angefochtenen Bescheid für rechtmäßig. Die Klägerin habe bei der Abgabe ihrer Steuererklärung zwar die geleisteten Unterhaltszahlungen mitgeteilt, diese aber nicht als Einkünfte erklärt. Erst nach Durchführung der erstmaligen Veranlagung sei ihm - dem Beklagten - die Anlage U vorgelegt

r'^

worden, aus der sich die Zustimmung der Klagerin zum Abzug der Unterhaltsleistungen durch ihren geschiedenen Ehemann ergeben habe. Erst zu diesem Zeitpunkt seien ihm mithin diejenigen Umstände bekannt geworden, aus denen sich die Verpflichtung der Klägerin zur Versteuerung der Unterhaltsleistungen ergäben. Damit seien im Streitfall die in § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO genannten Änderungsvoraussetzungen gegeben. Wegen des weiteren Vorbringens des Beklagten wird auf dessen Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet. Im weiteren Verlauf des Verfahrens hat der Berichterstatter die Klägerin darauf hingewiesen, daß mit Rücksicht auf die nachträgliche Vorlage *der* Anlage U der ursprüngl iche Bescheid möglicherweise nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AQ habe geändert werden können (Schreiben vom 31.03.1995, Bl. 36 f. FG-Akte). Hierzu hat sich die Klägerin innerhalb der ihr gesetzten Frist nicht geäußert.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist nicht begründet. Der angefochtene Bescheid, über dessen materiell-rechtliche Rechtmäßigkeit zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, ist auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht ordnungsgemäß zustandegekmmen . Denn der ursprünglich erlassene Bescheid konnte jedenfalls nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu Lasten der Klägerin geändert werden . Die

Frage, ob eine Änderung jenes Bescheids auf §173 Abs . 1 AO gestützt werden konnte, kann unter diesen Umständen offen bleiben:

1. Nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO kann ein Steuerbescheid u .a . dann geändert werden, wenn 17
ein Ereignis eintritt, das

en, 18

5 19

steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Ein solches "rockwirkendes Ereignis" liegt 20
nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFFI) u .a . dann vor, wenn ein Ehegatte
nach Bestandskraft seiner Veranlagung einem Abzug von Unterhaltsbeträgen durch den
anderen Ehegatten (§ 10 Abs . 1 Nr. 1 EStG) zustimmt. und der andere Ehegatte daraufhin
einen entsprechenden Antrag stellt (FH-Urteil vom 12 .07.1989 X R 8/94, RSt'Bl_ 77 1989,
957). in einem solchen Fall kann deshalb die Veranlagung desjenigen Ehegatten, der die
betreffenden Unterhaltsleistungen erhalten und dem Abzug durch den anderen Ehegatten
zugestimmt hat, nachträglich geändert und so der vereinnahmte Unterhaltsbetrag bei ihm
nachträglich besteuert werden (§ 22 Nr. 1 a EStG). D.ieser Rechtsprechung schließt sich der
Senat an.

1. Der Streitfall unterscheidet sich von dem vom BFH 21

(a .a .O .) beurteilten Sachverhalt allerdings dadurch, daß hier zwar der geschiedene 22
Ehemann der Klägerin erst nach Abschluß der erstmaligen Veranlagung der Klägerin den
Abzug seiner Unterhaltsleistungen beantragt hat, die Klägerin dem aber bereits vor Erlass des
nunmehr geänderten Bescheid zugestimmt hatte. Denn die Zustimmungserklärung datiert
ausweislich der vorgelegten Anlage U vom 12.12.1991, während der die Klägerin betreffende
ursprüngliche Steuerbescheid erst am 15.04.1992 erlassen worden ist. Dieser Unterschied
führt indessen nicht dazu, daß im vorliegenden Fall § 17.5 Abs. 1 Nr. 2 AO unanwendbar
wäre. Die vom BFH entwickelten Grundsätze sind vielmehr auch auf ihn uneingeschränkt
anwendbar:

Die genannte Rechtsprechung beruht im Kern auf der 23

zutreffenden Überlegung, daß im Bereich der Unterhaltsleistungen zwischen dem 24
Sonderausgabenabzug des

6 25

Zahlenden (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und der Erfassung der Zahlungen beim Empfänger (§ 26
22 Nr. 1 a EStG) eine gesetzlich vorgegebene Korrespondenz besteht: Nach § 22 Nr. 1 a
sind Einkünfte an;- Unterhaltsleistungen steuerpflichtige Einkünfte nur, "soweit sie nach § 10
Abs. 1 Nr. 1 beim Geber abgezogen werden können". Daraus wird deutlich, daß die
Abzugsfähigkeit beim 'Leistenden notwendige Voraussetzung für die Besteuerung beim
Empfänger ist. Dies ist, soweit ersichtlich, in Rechtsprechung und Schrifttum unstrittig (z .B .
EG Düsseldorf, Urteil vom 19.12.1988 2 K 51/83 E, L'F'G 1989, 231;
Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 22 EStG Anm . 215; Schnridt/Heinicke, E tG, §
22 Anm. 19).

- a. Auf der anderen Seite ist indessen ein Sonderausgabenabzug von Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur möglich, "soweit der Geber dies .. beantragt". Der Antrag des Leistenden ist mithin - neben der Zustimmungserklärung des Empfängers - eine rechtliche Vorbedingung für die Abzugsfähigkeit; erst er bewirkt, daß die - dem Grunde nach steuerlich unbeachtlichen (§ 12. Nr. 2 EStG) - Unterhaltsleistungen zu berücksichtigungsfähigen Aufwendungen werden (Herrmann/Heuer/Raupach, a .a .0 ., § 10 EStG Anm. 27 h). Wegen der Korrespondenz zwischen der Besteuerung auf der Empfänger- und der Abzugsfähigkeit auf der Geberseite ist er damit zugleich Voraussetzung dafür, daß die vereinnahmten Zahlungen beim Empfänger steuerlich erfaßt werden können

(Schmidt(Heinicke, a .a .0 .) , In diesem Sinne ist deshalb auch {und gerade) dann, wenn die Zustimmung des Empfängers bereits früher erteilt worden ist, erst der Antrag das die Besteuerung auslösende

7

29

Ereignis (vgl. BFH in BStBl 11 1989, 957, 959). Ohne ihn ist eine Zustimmungserklärung wirkungslos. 30

- a. Hieraus folgt, daß ein nachträglich eingehender Antrag des Leistenden auch dann als "rückwirkendes Ereignis" i .S .d . § 175 Abs . 1 Nr. 2 AO angesehen werden muß, wenn die Zustimmungserklärung des Empfängers bereits vor dessen Veranlagung abgegeben worden war. Denn die Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO soll der Finanzbehörde ermöglichen, eine sich nachträglich ergebende Besteuerungsmöglichkeit verfahrensrechtlich umzusetzen. Eine solche Besteuerungsmöglichkeit ergibt sich aber in der hier interessierenden Konstellation erst *durch* den Antrag des Leistenden; allein aufgrund der Zustimmungserklärung des Empfängers könnte die Behörde, selbst wenn sie von ihr Kenntnis erhielte, die Unterhaltszahlungen nicht beim Empfänger besteuern. Demgemäß tritt die für § 175 Abs . 1 Nr. 2 AO maßgebliche (rückwirkende) Änderung der Sach- und Rechtslage erst mit der Stellung des Antrags ein, weshalb dieser unabhängig von der (zuvor erteilten) Zustimmung als das maßgebliche Ereignis i .S . dieser Vorschrift anzusehen ist. Dieses Ereignis ist im Streitfall erst nach der erstmaligen Veranlagung der Klägerin - nämlich im August 1993 - und damit "nachträglich" i .S .d . § 175 Abs . 1 Nr. 2 AO eingetreten. Demgemäß sind hier alle Voraussetzungen für eine Anwendung dieser Vorschrift erfüllt.

- a. Diese Überlegungen gelten im übrigen unabhängig davon, ob die Klägerin im Rahmen ihrer Steuererklärung hinreichend zum Ausdruck gebracht hat, daß sie die vereinnahmten Unterhaltszahlungen als steuer-

8

33

pflichtige Einkünfte ansehe. Auf diese zwischen den Beteiligten streitige Frage braucht der Senat deshalb nicht weiter einzugehen. Denn selbst dann, wenn die Klägerin die betreffenden Zahlungen ausdrücklich als Einkünfte deklariert hatte, wäre hierdurch dem Beklagten deren steuerliche Erfassung nicht ermöglicht worden. Auch in diesem Fall wäre hierfür vielmehr der - mit der Zustimmungserklärung verbundene -Antrag des geschiedenen Ehemannes der Klägerin erforderlich gewesen, so daß auch unter diesem Gesichtspunkt dessen Qualität als "rückwirkendes Ereignis" nicht in Frage gestellt werden kann.

35

Im Ergebnis konnte mithin der ursprüngliche Bescheid gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden. Daß der Beklagte sowohl in dem Änderungsbescheid als sich in der Einspruchsentscheidung die Änderung nicht auf § 175 AO, sondern auf § 173 Abs . 1 Nr. 1 AO gestützt hat, führt nicht zur Rechtswidrigkeit des Änderungsbescheids (vgl. BFH-Urteil vom 03.08.1988 1 R 115/84, BFH/NV 1989, 482; Tipke-IKruse, AO, § 121 Tz. 13 a .E .). Da dieser in materiell-rechtlicher Hinsicht ebenfalls keine Fehler aufweist, ist die gegen ihn gerichtete Klage abzuweisen.

1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung.

36