
Datum: 18.10.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 5952/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1018.14K5952.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Steuerfestsetzung für das Streitjahr in der Weise zu ändern ist, dass Unterhaltsaufwendungen der Kläger für ihren Sohn im Hinblick auf die nachträgliche Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für drei Monate als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

2

Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten. Ihr am 14.09.1980 geborener Sohn B wohnte im Streitjahr in ihrem Haushalt. Dem Kläger wurde für seinen Sohn zunächst für das gesamte Streitjahr Kindergeld in Höhe von 3.240,-- DM gewährt. In der am 25.05.2001 beim Beklagten eingegangenen Einkommensteuererklärung gaben die Kläger das Kindergeld in Höhe von 3.240,-- DM in der "Anlage Kinder" an. Weiter beantragten sie in der Anlage einen Ausbildungsfreibetrag und gaben hierzu an, für ihren Sohn seien im Zeitraum von 01.01. bis zum 31.12. Aufwendungen für die Berufsausbildung entstanden. Mit dem ohne Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 07.08.2001 wurde der Ausbildungsfreibetrag in Höhe von 2.400,-- DM berücksichtigt. In der Erläuterung des Bescheids ist ausgeführt, dass die Günstigerprüfung ergeben habe, dass die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes der Kläger durch das ausgezahlte Kindergeld bewirkt worden sei und deshalb kein Kinderfreibetrag berücksichtigt worden sei. Der Bescheid wurde von den Klägern nicht angefochten. Mit dem 2003 ergangenen Bescheid ohne genaues Datum hob die Familienkasse des Arbeitsamts C die

3

Festsetzung des Kindergeldes für den Sohn für die Zeit von März 2000 bis April 2000 und für Dezember 2000 bis Januar 2001 auf. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass für den Sohn die Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 EStG insoweit nicht mehr erfüllt seien. Der Sohn sei bis Februar 2000 arbeitslos gemeldet gewesen. Ab Mai 2000 habe er sich bei der Berufsberatung als Ausbildungsplatzsuchender gemeldet und danach bis November 2000 eine Schule besucht. Nach dem Schulabbruch sei er ab Februar 2001 wieder Bewerber um einen Arbeitsplatz bis zur Arbeitsaufnahme im April 2001 bzw. September 2001 gewesen. In den Fehlzeiten sei der Sohn weder bei der Berufsberatung noch Arbeitsvermittlung gemeldet gewesen. Auch seien keine Eigenbemühungen für diese Zeiten nachgewiesen worden.

Mit Schreiben vom 18.07.2003 stellten die Kläger beim Beklagten den Antrag, den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern. Die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für drei Monate des Streitjahres sei ein rückwirkendes Ereignis im Sinne der Vorschrift. Für die drei Monate seien jeweils Unterhaltsleistungen von 1.125,-- DM zu berücksichtigen. Weiter sei der auf 1.800,-- DM zu kürzende Ausbildungsfreibetrag anzusetzen, so dass die außergewöhnlichen Belastungen insgesamt 5.175,-- DM betragen.

4

Mit Bescheid vom 14.10.2003 lehnte der Beklagte den Änderungsantrag ab. Die nachträgliche Aberkennung bzw. Rückforderung des Kindergelds führe lediglich zu einer punktuellen Änderung. Da bisher weder ein Kinderfreibetrag zu berücksichtigen gewesen sei, noch ein solcher nach Berichtigung zu berücksichtigen wäre, führe der Rückforderungsbescheid des Kindergelds zu keiner steuerlichen Änderung. Eine Wiederauflösung des gesamten Steuerfalles sei unzulässig.

5

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren verfolgen die Kläger mit der Klage ihr Begehren auf Änderung der Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO weiter. Sie machen geltend, ausgehend von den in 2003 durch die Familienkasse geänderten Gewährungszeiträumen des Kindergeldes ergäben sich steuerliche Rückwirkungen auf die Gewährung bzw. Versagung der außergewöhnlichen Belastungen des Veranlagungszeitraums 2000. Voraussetzung der Anerkennung von Unterstützungsleistungen bzw. des Ausbildungsfreibetrags sei eben die Nichtgewährung bzw. Gewährung von Kindergeld bzw. Kinderfreibeträgen. Das Kindergeld stelle dabei eine Grundvoraussetzung für die Anerkennung bzw. Versagung der steuerlichen Vergünstigung dar. Die jeweilige Prüfung habe dabei monatlich zu erfolgen. Eine Gesamtauflösung des Steuerfalles, wie vom Beklagten abgelehnt, sei zu keiner Zeit von den Klägern beabsichtigt, da diese lediglich im Rechtsbehelfsverfahren möglich gewesen wäre. In der Einspruchsentscheidung habe der Beklagte nicht mehr das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses in Form des geänderten Kindergeldbescheides verneint, benenne im Rahmen der sich daraus ergebenden Berichtigungen jedoch lediglich die sich zu Ungunsten des Klägers auswirkende Änderung des Ausbildungsfreibetrages. Die vom Beklagten für die Ablehnung der Unterstützungsleistungen herangezogene Rechtsprechung des BFH sei nicht einschlägig. Es bleibe festzustellen, dass den Klägern erst durch den Erlass des geänderten Kindergeldbescheides die Möglichkeit des steuerlichen Abzugs der Unterstützungsleistungen eröffnet worden sei. Erst durch die Änderung der Kindergeldfestsetzung sei die Steuerfestsetzung des Jahres 2000 in diesem Punkt unrichtig geworden.

6

Die Kläger beantragen,

7

den Beklagten zu verpflichten, die Einkommensteuerfestsetzung dahingehend zu ändern, dass außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 5.175,-- DM berücksichtigt werden,

8

9

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 10
die Klage abzuweisen. 11

Er hält an seiner Auffassung fest, dass die Voraussetzungen für eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung nicht erfüllt sind. 12

Das Gericht hat die Kindergeldakte für den Sohn B der Kläger beigezogen und die Beteiligten darauf hingewiesen. 13

In der mündlichen Verhandlung sind die Beteiligten auf die Verfügung der OFD Münster vom 22.12.2005, StEK EStG § 32/175, hingewiesen worden. Weiter ist erörtert worden, ob eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht kommt. 14

Entscheidungsgründe 15

Die Voraussetzungen der allein in Betracht zu ziehenden Änderungsvorschriften des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AO und des § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sind nicht erfüllt. 16

1. Die Einkommensteuerfestsetzung kann nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. 17

a) Danach ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Ereignis in diesem Sinne ist jeder rechtlich relevante Vorgang. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhalts, aber auch rechtliche Vorgänge. Dem Ereignisbegriff unterfallen nur sachverhaltsändernde Geschehnisse (allgemeine Ansicht, grundlegend Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 GrS 1/92 und GrS 2/92, BStBl II 1993, 894 und 897; s. a. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 AO Tz. 25 m. w. N.). Der Begriff des Ereignisses beinhaltet regelmäßig, sofern er sich auf Tatsachen des Lebenssachverhalts bezieht, dass dieser Sachverhalt bereits verwirklicht sein muss. Ein Ereignis entfaltet steuerliche Wirkung für die Vergangenheit, wenn anstelle des zunächst der Besteuerung zugrunde gelegten Sachverhalts der aufgrund des eingetretenen Ereignisses veränderte Sachverhalt der Besteuerung zu berücksichtigen ist. Ob dies der Fall ist, lässt sich nur auf der Grundlage der den betreffenden Sachverhalt maßgeblichen Normen des materiellen Steuerrechts beantworten (Beschluss des Großen Senats des BFH in BStBl II 1993, 897; Tipke/Kruse, § 175 AO Tz. 26). Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit kann auch ein Verwaltungsakt sein (Tipke/Kruse, § 175 AO Tz. 47 ff. m. w. N.). 18

b) Nach diesen Grundsätzen ist die teilweise Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für das Streitjahr zwar ein Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Dieses Ereignis ist grundsätzlich auch geeignet, steuerliche Rückwirkung für die Steuerfestsetzung des Streitjahres zu entfalten, allerdings nur, soweit die Festsetzung des Kindergelds als solche für die Besteuerung maßgeblich ist. Dies trifft grundsätzlich im Rahmen des Familienleistungsausgleichs zu, soweit nach § 31 Satz 4 und 5 EStG die sogenannte Günstigerprüfung zwischen dem Kindergeld und Kinderfreibetrag stattzufinden hat und ggf. das Kindergeld anzurechnen ist. Insoweit wirkt sich die Minderung des Kindergelds im Streitfall indes nicht aus, da parallel auch ein ggf. anzusetzender Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG (in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung) um drei Monate zu kürzen wäre. Entgegen der Ansicht der Kläger ist die Gewährung von Kindergeld indes nicht 19

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung nach § 33 a Abs. 1 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung. Nach Satz 3 der Vorschrift ist Voraussetzung unter anderem, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat. Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Bestimmung hängen die Voraussetzungen der Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen nicht von der tatsächlichen Gewährung von Kindergeld, sondern vom Anspruch auf Kindergeld ab. Bezüglich des Anspruchs auf Kindergeld ist durch die rückwirkende Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für drei Monate indes keine Änderung eingetreten. Grund für diese Aufhebung war vielmehr, dass von Anfang an insoweit kein Anspruch auf Kindergeld bestanden, weil der Sohn der Kläger sich weder in Ausbildung befand, noch arbeitslos gemeldet war oder sich um einen Ausbildungsplatz bemüht hat (siehe § 63 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 a und c EStG). Die Voraussetzungen des fehlenden Anspruch auf Kindergeld als Grundlage für die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastung war mithin bereits bei Erlass des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr erfüllt und ist nicht nachträglich durch die Teilaufhebung der Kindergeldfestsetzung geändert worden.

c) Die Verfügung der OFD Münster vom 22.12.2005, StEK EStG § 32/175, gibt keinen Anlass zu einer anderen Beurteilung. Darin vertritt die OFD – allerdings ohne Begründung – die Ansicht, dass nachträgliche Änderungen bzw. Gewährungen der Kindergeldzahlung aufgrund des BVerfG-Beschlusses vom 10. Januar 2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen zu Lasten der Steuerpflichtigen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, soweit diese an die Kindergeldgewährung anknüpfen; dies sei z.B. bei der Höhe der zumutbaren Eigenbelastung nach § 33 Abs. 3 EStG, die Übertragung des Behinderten-Pauschabetrags nach § 33b Abs. 5 EStG und den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG der Fall. Die Fälle der Berücksichtigung der zumutbaren Eigenbelastung und der Übertragung des Behinderten-Pauschabetrags unterscheiden sich vom Streitfall schon dadurch, dass die gesetzlichen Voraussetzungen an die tatsächliche Zahlung des Kindergelds anknüpfen, wie aus dem übereinstimmenden Gesetzeswortlaut "Kindergeld erhält" in § 33 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 33b Abs. 5 Satz 1 EStG folgt, während § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG lediglich auf den Anspruch auf Kindergeld abstellt. Insoweit entspricht die letztgenannte Vorschrift allerdings dem ebenfalls in der Verfügung genannten Beispiel des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende, denn auch dieser setzt nach dem Gesetzeswortlaut des § 24b Abs. 1 Satz 1 EStG "Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld zusteht" lediglich einen Anspruch voraus. Der Umstand allein, dass die OFD Münster diese unterschiedlichen Fälle als gleichzubehandelnde Anwendungsfälle des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nennt, vermag den Senat nicht von der Anwendbarkeit der Vorschrift in den Fällen zu überzeugen, in denen lediglich auf einen Anspruch auf Kindergeld abgestellt wird. Denn weder begründet die OFD Münster ihre Ansicht noch erwähnt sie überhaupt die unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen der angesprochenen Fälle. Der Senat hält die gesetzliche Differenzierungen zwischen einem Anspruch auf Kindergeld einerseits und der Gewährung von Kindergeld andererseits im Hinblick auf die Anwendung des § 175 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 2 AO indes für erheblich.

2. Eine Änderung kommt auch nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in Betracht, da der Kindergeldbescheid kein Grundlagenbescheid im Sinne der Vorschrift ist. Dies folgt daraus, dass § 33a Satz 3 EStG – wie bereits ausgeführt wurde – lediglich an den Anspruch auf Kindergeld und nicht an dessen Festsetzung anknüpft.

3. Auch die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind nicht erfüllt. Danach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen aller Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. In dem Streitfall ist die Voraussetzung für die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnlichen Belastungen, dass kein Anspruch auf Kindergeld für den Sohn der Kläger für drei Monate bestand, erst nachträglich bekannt geworden. Die Kläger trifft jedoch grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden. Sie haben in ihrer Einkommensteuererklärung "Anlage Kinder" bzgl. der Voraussetzungen für die Berücksichtigung ihres Sohnes als Kind objektiv unrichtige Angaben gemacht, indem sie erklärt haben, ihr Sohn habe sich während des gesamten Kalenderjahres in Ausbildung befunden, obwohl dies für drei Monate nicht zutraf. Bei laienhaftem Verständnis wäre diese Zeit sogar noch länger gewesen, da die tatsächliche Zeit, in der Sohn sich nicht in Ausbildung befand, länger war; der weitere Zeitraum blieb für die Kindergeldberechtigung lediglich wegen der für diesen Zeitraum erfolgten Meldung als arbeitslos ohne Auswirkung. Da der Sohn im Haushalt der Kläger wohnte, besteht ein Anscheinsbeweis für die Kenntnis der Kläger, dass ihr Sohn sich für drei Monate nicht in der Ausbildung befand und auch nicht um einen Ausbildungsplatz bemühte. Diesen Anscheinsbeweis haben die Kläger nicht entkräftet. Die Kläger weder substantiiert etwas Gegenteiliges behauptet noch sich überhaupt auf § 173 AO berufen. Die rein theoretische Möglichkeit, dass ihr volljährige Sohn die Kläger über die Umstände getäuscht habe könnte, genügt nicht, um den Anscheinsbeweis zu entkräften. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Kläger die unrichtigen Angaben in der "Anlage Kinder" absichtlich gemacht haben oder ob die Angaben in der von ihrem Bevollmächtigten erstellten Steuererklärung ihnen lediglich nicht aufgefallen sind. Denn auch in letzterem Fälle träfe sie hieran grobes Verschulden, nämlich grobe Fahrlässigkeit, weil sie die Erklärung hätten prüfen müssen. Die Angabe zur Ausbildung war auch bei laienhaftem Verständnis ohne weiteres als unrichtig zu erkennen. Hätten die Kläger von vornherein insoweit richtige Angaben gemacht, hätte auch der Unterhaltsaufwand nach § 33a EStG berücksichtigt werden können.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

23

Die Revision war im Hinblick auf die divergierende Auffassung OFD Münster in der Verfügung vom 22.12.2005 nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

24