
Datum: 26.02.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 3427/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0226.15K3427.06.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 10.02.2005 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 28.07.2006 wird der Beklagte verpflichtet, die Klägerin betreffend den Veranlagungszeitraum 1997 getrennt zur Einkommensteuer zu veranlagern.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand:

Die Klägerin begehrt für das Streitjahr 1997 die Durchführung einer getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer, nachdem der Beklagte sie zunächst mit ihren damaligen Ehemann, dem Beigeladenen, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt hat.

Der Beigeladene wurde für den Veranlagungszeitraum 1996 beim damals für seinen Wohnsitz in O zuständigen FA R steuerlich geführt. Unter seiner Steuernummer ... erließ

1

2

3

dieses FA am 02.01.1996 einen allein an den Beigeladenen adressierten Vorauszahlungsbescheid, in dem es die Vorauszahlungen an Einkommensteuer 1997 unter Anwendung der Grundtabelle auf ... DM pro Quartal festsetzte.

Aufgrund einer Veräußerungsmitteilung, die ein Grundstück der Klägerin betraf, ermittelte das o. g. FA den aktuellen Wohnsitz der Klägerin und bat mit Schreiben vom 24.07.1996 um Angaben, wo diese steuerlich geführt werde. Die Klägerin teilte im Schreiben vom 31.07.1996 - beim FA eingegangen am 06.09.1996 - mit, dass sie mit dem Beigeladenen seit dem 13.10.1995 verheiratet sei, dieser unter der Steuernummer ... dort geführt werde, und dass diesem gegenüber Vorauszahlungen zur Einkommensteuer festgesetzt seien. 4

Da die Klägerin und der Beigeladene keine Einkommensteuererklärung für 1997 abgaben, erließ das - zwischenzeitlich örtlich zuständig gewordene - FA E am 14.10.1998 für 1997 einen Einkommensteuerbescheid, in dem es die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Zusammenveranlagung schätzte. Der Bescheid wurde in getrennten Ausfertigungen an den Beigeladenen und die Klägerin bekannt gegeben und wies in der Anrechnungsverfügung als "bereits gezahlt" einen Betrag von ... DM aus. 5

In dem gegen diesen Bescheid geführten Einspruchsverfahren reichten die Klägerin und der Beigeladene am 23.11.1998 beim o.g. FA die Einkommensteuererklärung ein. Diese war von beiden unterschrieben; es war durch Ankreuzen im Mantelbogen die Zusammenveranlagung gewählt. Die Einkommensteuer 1997 wurde sodann mit Änderungsbescheid vom 22.03.1999 unter Anwendung der Splittingtabelle festgesetzt, wobei bei der Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 20.005 DM angesetzt wurden. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig. 6

Am 20.03.2002 erließ das – zwischenzeitlich örtlich zuständig gewordene – FA X einen weiteren Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 1997, in dem es eine Kontrollmitteilung betreffend die Einkünfte des Beigeladenen aus Gewerbebetrieb auswertete. 7

Nach einer Vollstreckungsankündigung u. a. aufgrund dieses Bescheides wies die Klägerin am 07.11.2002 das o. g. FA darauf hin, dass sie u. a. diesen Änderungsbescheid für das Streitjahr nicht erhalten habe. Dies sei wohl darauf zurückzuführen, dass sie und der Beigeladene seit August 1999 getrennt gelebt hätten, seit 13.02.2001 geschieden seien und sie im März 2000 nach M verzogen sei. Daraufhin gab das o. g. FA den Änderungsbescheid für 1997 der Klägerin unter dem Datum des 18.03.2003 und an deren neue Adresse bekannt. 8

Daraufhin legte die Klägerin gegen diesen Bescheid Einspruch ein, in dessen Verlauf sie mit Schreiben vom 31.01.2005 die Durchführung der getrennten Veranlagung beantragte. Diesen Antrag lehnte das o. g. FA mit Verfügung vom 10.02.2005 ab, da das Einkommen der Klägerin in 1997 angesichts der geringen Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter dem Grundfreibetrag liege. In einer internen Prüfberechnung ist die Einkommensteuer mit Null Euro/DM ermittelt. 9

Gegen diese Ablehnung legte die Klägerin am 08.03.2005 Einspruch ein. Sie begründete diesen damit, dass sie dem Beigeladenen nicht schaden wolle, jedoch einen Teil der von ihr geleisteten Vorauszahlungen erstattet bekommen wolle, da sie diese fast ausschließlich aus eigenen Mitteln gezahlt habe. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.07.2006 wies der – zwischenzeitlich für die Klägerin örtlich zuständig gewordene – Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Er begründete dies damit, dass der Antrag der Klägerin wirtschaftlich ins Leere gehe, da ihr 11

gegenüber eine Einkommensteuer nicht festzusetzen sei. Auch die von der Klägerin als ihr zustehend behauptete Erstattung bei getrennter Veranlagung ändere nichts an der Ablehnung des Antrags, da die wirtschaftliche Interessenlage der Klägerin für den Beklagten im Zeitpunkt der behaupteten Zahlungen nicht erkennbar gewesen sei.

Daraufhin hat die Klägerin die vorliegende Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren auf Durchführung einer getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer 1997 weiterverfolgt. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, ihr Antrag sei deswegen nicht willkürlich, weil sie einen wirtschaftlichen Vorteil durch die zu erwartende Erstattung eines Teils der Vorauszahlungen habe. 12

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 13

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 10.02.2005 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 28.07.2006 den Beklagten zu verpflichten, eine getrennte Veranlagung der Klägerin zur Einkommensteuer 1997 durchzuführen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Er wiederholt sein Vorbringen aus der Einspruchsentscheidung. Darüber hinaus teilt er mit, dass er einen von der Klägerin beantragten Abrechnungsbescheid zur Einkommensteuer 1997 nicht erstellen könne, zumal die Klägerin auch keine Einzahlungsbelege vorgelegt habe. 17

Mit - unanfechtbar gewordenem - Beschluss vom 20.11.2009 hat der Senat den früheren Ehemann der Klägerin zum Verfahren nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beigelegt. Auf Anfrage des Berichterstatters teilt der Beigeladene mit Schreiben vom 25.02.2010 mit, dass er einer getrennten Veranlagung nicht zustimme. 18

Auf das Protokoll des Erörterungstermins vom 12.11.2009 sowie die beigezogenen Steuerakten des Beklagten wird ergänzend Bezug genommen. 19

Entscheidungsgründe : 20

Die Klage ist als Verpflichtungsklage zulässig und begründet. 21

1. 22

Wird eine Änderung der Art der Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt, so ist das Begehren nicht als Anfechtung der Steuerfestsetzung zu verstehen, sondern als ein --auf Durchführung einer erneuten Veranlagung in einer bestimmten Veranlagungsart gerichtetes-- Verpflichtungsbegehren (BFH-Urteile vom 28.07.2005 III R 48/03, BFHE 210, 393, BStBl II 2005, 865, und vom 19. Mai 2004 III R 18/02, BFHE 206, 201, BStBl II 2004, 980). Die vorliegende Klage ist daher als Verpflichtungsklage zulässig. 23

2. 24

Die Klage ist begründet, da die Klägerin wirksam die getrennte Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt hat. 25

a) 26

27

Nach § 26 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 1997 geltenden Fassung -- EStG-- können Ehegatten unter den weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) wählen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- können sie dieses Wahlrecht bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheids ausüben und die einmal getroffene Wahl innerhalb dieser Frist frei widerrufen (BFH-Urteile vom 03.03.2005 III R 22/02, BFHE 209, 454, BStBl II 2005, 690 und vom 24. Januar 2002 III R 49/00, BFHE 198, 12, BStBl II 2002, 408).

Eine Ausnahme davon gilt nur für den Fall, dass diese nachträgliche Wahlrechtsausübung nach Treu und Glauben willkürlich erscheint. Denn da die genannte Vorschrift den Ehegatten kein Recht zur Willkür gibt, kann bei widerstreitenden Anträgen der Eheleute der Antrag des einen Ehegatten auf getrennte Veranlagung unter bestimmten Voraussetzungen unwirksam sein. Dies nimmt die st. Rspr. des BFH dann an, wenn der nachträglich sein Wahlrecht anderweitig ausübende Ehegatte selbst keine eigenen --positiven oder negativen-- Einkünfte hat, oder wenn sie so gering sind, dass sie weder zur Einkommensteuerveranlagung führen können noch einem Steuerabzug unterlegen haben. Der Antrag auf getrennte Veranlagung geht dann, da er steuerlich und wirtschaftlich sinnlos ist, ins Leere (vgl. nur BFH-Urteile vom 28.08.1981 VI R 139/78, BFHE 134, 412, BStBl II 1982, 156, vom 12. August 1977 VI R 61/75, BFHE 123, 172, BStBl II 1977, 870, vom 27.07.1988 VI R 43/85, BFH/NV 1989, 156, vom 10. Januar 1992 III R 103/87, BFHE 166, 295, BStBl II 1992, 297 und vom 03.03.2005 III R 22/02, BFHE 209, 454, BStBl II 2005, 690).

.

b)

Nach diesen o. g. - zutreffenden - Grundsätzen hat die Klägerin ihre ursprüngliche Zustimmung zur Zusammenveranlagung mit dem Beigeladenen rechtzeitig und wirksam widerrufen, so dass der Beklagte zur Durchführung einer getrennten Veranlagung verpflichtet ist.

aa)

Die Klägerin hat ihren Antrag zum einen rechtzeitig, nämlich vor Eintritt der Bestandskraft des Änderungsbescheids zur Einkommensteuer 1997 vom 18.03.2003 gestellt. Denn dessen Bestandskraft ist erst einen Monat nach Bekanntgabe der o.g. Einspruchsentscheidung vom 28.07.2006 über den gegen diesen Änderungsbescheid eingelegten Einspruch eingetreten. Für die Frage der Rechtzeitigkeit des Antrags auf Änderung der Veranlagungsart kommt es nicht darauf an, ob der Änderungsbescheid, in dem die andere, ursprünglich gewählte Veranlagungsart fortgeführt worden war, überhaupt rechtmäßig war. Ob dieser also hier nicht wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist hätte aufgehoben werden müssen, ist für die hier zu entscheidende Frage der abweichenden Wahl der Veranlagungsart irrelevant. An die Besteuerungsgrundlagen im --nunmehr mangels Klage bestandskräftigen-- Änderungsbescheid sind sowohl die Klägerin als auch der Beklagte gebunden (BFH-Urteil vom 15.12.2005 III R 49/05, BFH/NV 2006, 933).

bb)

Der Antrag der Klägerin ist für 1997 zum anderen auch nicht wegen Willkür treuwidrig und daher unbeachtlich, sondern wirksam.

36

Die Klägerin hatte im Streitjahr zwar keine Einkünfte, die einem Steuerabzug unterlagen, insbesondere keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12.08.1977 VI R 61/75, BFHE 123, 172, BStBl II 1977, 870), jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die zur Einkommensteuerveranlagung durch einen Einkommensteuerbescheid führen, wenn dieser auch auf Null DM lauten müsste (sog. Nullbescheid).

Zutreffend hat der BFH den Fall eines unwirksamen einseitigen Antrags auf getrennte Veranlagung danach eingegrenzt, dass der antragstellende Ehegatte zwar Einkünfte erzielt hat, diese jedoch so gering sind, dass sie nicht zur Einkommensteuerveranlagung führen können. Da in diesem Fall dem antragstellenden Ehegatten gegenüber nur ein "Nichtveranlagungs-Bescheid" erlassen werden musste (BFH-Urteil vom 12.08.1977 VI R 61/75, BFHE 123, 172, BStBl II 1977, 870. "nv-Bescheid", BFH-Beschluss vom 17.01.2008 III B 81/07, III B 82/07, BFH/NV 2008, 568: "Nichtveranlagungs-Bescheid"). 37

Nach diesen --zutreffenden-- Grundsätzen ist der Antrag der Klägerin wirksam, da sie im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM erzielt hat, die zur Veranlagung zur Einkommensteuer durch den Erlass eines Einkommensteuerbescheides führen müssen, wenn als Veranlagungsart nicht die Zusammenveranlagung, sondern die getrennte Veranlagung gewählt wird. 38

Mit Einkünften in der genannten Höhe bestand nämlich für die Klägerin gemäß § 25 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 56 Satz 1 EStDV --in der 1997 geltenden Fassung-- die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung. Denn danach haben unbeschränkt Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung abzugeben, wenn sie zwar Ehegatten sind, jedoch einer von ihnen die getrennte Veranlagung wählt, dessen Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 12.203 DM betragen hat und darin keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist. 39

Hier hat die Klägerin als einzige Einkunftsart Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 20.005 DM und damit bei getrennter Veranlagung einen ebenso hohen Gesamtbetrag der Einkünfte erzielt, der die o. g. Betragsgrenze überschreitet. Sie war daher zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet und daher vom Beklagten gemäß § 25 Abs. 1 EStG vom Amts wegen zur Einkommensteuer zu veranlagern (vgl. BFH-Urteil vom 21.09.2006 VI R 80/04, BFHE 215, 154, BStBl II 2007, 11). Dies geschieht durch einen Einkommensteuerbescheid (§ 155 Abs. 1, § 157 AO), in dem Einkommensteuer festgesetzt wird. 40

Keine Rolle spielt dabei die Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer, selbst wenn eine solche Veranlagung wegen der geringen Höhe der Einkünfte zur Festsetzung mit Null Euro / DM führt, also ein sog. Nullbescheid (so bezeichnet vom BFH im Urteil vom 20.11.2003 III R 2/02, BFH/NV 2004, 63) ergeht, der in R 172 Satz 1 der für 1997 geltenden EStR als "Freiveranlagung" bezeichnet wird. Denn ein solcher Einkommensteuerbescheid bejaht mit der Festsetzung auf Null die grundsätzliche Einkommensteuerpflicht des Steuerpflichtigen, während das FA durch eine bekannt gegebene Nichtveranlagungsverfügung (bzw. einen Nichtveranlagungsbescheid) (vgl. zu beidem Rüsen in: Klein, AO, 10. Auflage 2009, § 155, Rz. 35ff m. w. Nachw.) dem Steuerpflichtigen lediglich formlos (oder ausnahmsweise im Wege eines Verwaltungsaktes) mitteilt, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfestsetzung nicht vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.1986 I R 254/83, BFH/NV 1988, 10). 41

Der Senat sieht sich in seiner Entscheidung im Ergebnis auch durch die Anweisung in R 172 Satz 1 der für 1997 geltenden EStR bestätigt, in der es heißt: 42

"Hat ein Ehegatte nach § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG die getrennte Veranlagung gewählt, so ist für jeden Ehegatten eine Veranlagung durchzuführen, auch wenn sich jeweils eine Steuerschuld von 0 DM (Freiveranlagung) ergibt."	43
3.	44
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	45
4.	46
Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen waren gemäß § 139 Abs. 4 FGO nicht für erstattungsfähig zu erklären, weil er weder einen Sachantrag gestellt hat und damit ein Kostenrisiko getragen noch das Verfahren durch Sachvortrag oder Rechtsausführungen wesentlich gefördert hat (vgl. dazu Stapperfend in: Gräber, FGO, 6. Auflage 2006, § 139, Rz. 138 mit Nachweisen der st. Rspr. des BFH).	47
5.	48
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	49