
Datum: 04.10.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3016/10 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:1004.6K3016.10E.00

Leitsätze:

Das Wahlrecht von Ehegatten auf Zusammenveranlagung oder getrennte Veranlagung kann unbefristet und ohne Bindung an die gewählte Lohnsteuerklasse ausgeübt werden. Die erstmalige Wahl der getrennten Veranlagung nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Ehegatten, obwohl die Lohnversteuerung anhand der Lohnsteuerklassenkombination III/V erfolgte ist, ist jedenfalls dann nicht wegen eines Gestaltungsmissbrauchs gemäß § 42 AO unwirksam, wenn zum Zeitpunkt der Wahl der Lohnsteuerklassen die Insolvenz des Ehegatten noch nicht absehbar war

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid vom 06.03.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.07.2010 sowie der Bescheid über Zinsen vom 30.03.2009 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leisten.

Rechtsmittelbelehrung	1
Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.	2
Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof, Ismaninger Straße 109, 81675 München, einzulegen.	3
Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.	4
Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dargelegt werden. Nach § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision nur zuzulassen, wenn	5
1. die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat,	6
2. die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder	7
3. ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann.	8
Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.	9
Tatbestand:	10
Streitig ist, ob der Antrag der Kläger (Kl.) auf eine getrennte Einkommensteuerveranlagung rechtsmissbräuchlich i.S.d. § 42 Abgabenordnung (AO) ist und ob Steuerbescheide, mit welchen die Kl. getrennt zur Einkommensteuer (ESt) 2006 veranlagt wurden, änderbar waren.	11
Die Kl. sind seit dem 24.10.1986 verheiratet. Soweit ersichtlich wurden sie seither zusammen zur ESt veranlagt. Auf ihren Lohnsteuer (LSt)-Karten ließen sich die Kl. vor vielen Jahren die Steuerklasse III bzw. V eintragen. Seither erteilte die Gemeinde die LSt-Karten jährlich – ohne gesonderten Antrag – mit entsprechend ausgewiesenen LSt-Klassen.	12
Im Streitjahr 2006 erzielten die Kl. jeweils negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kl. ./ 1.238 € und die Klin. ./ 2.450 €) und positive Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit (Kl. 25.198 € und Klin. 9.152 €).	13
	14

Am 23.03.2006 wurde über das Vermögen des Kl. ein Insolvenzverfahren eröffnet (Amtsgericht M,), welches mit Beschluss vom 23.10.2006 eingestellt wurde. Mit Beschluss des Amtsgerichts M vom 04.05.2012 ist dem Kläger Restschuldbefreiung erteilt worden.

Am 25.03.2008 reichten die Kl. dem Beklagten (Bekl.) ihre ESt-Erklärung 2006 zur Bearbeitung ein, wobei sie eine getrennte Veranlagung beantragten. Antragsgemäß veranlagte der Bekl. die Kl. zunächst mit gesonderten Bescheiden vom 15.04.2008 getrennt zu zur ESt für 2006. Gegenüber dem Kl. setzte der Bekl. unter der Steuernummer /1983 einen ESt in Höhe von 3.188 € fest, was unter Berücksichtigung von anrechenbarer LSt zu einer Nachzahlungsverpflichtung in Höhe von 2.354 € führte. Dieser ESt-Bescheid 2006 erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der gegenüber der Klin. unter der StNr. /1994 ergangene ESt-Bescheid 2006 setzte eine ESt von 0,00 € fest, was unter Berücksichtigung von anrechenbarer LSt zu einem Gesamterstattungsbetrag von 1.568,76 € führte. Der gegenüber der Klin. ergangene ESt-Bescheid 2006 erging nicht gemäß § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, sondern gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 AO wegen hier nicht streitgegenständlicher Punkte teilweise vorläufig. Der gegenüber der Klin. ergangene ESt-Bescheid 2006 erwuchs in Bestandskraft. Das ESt-Guthaben der Klin. in Höhe von 1.568,76 € wurde an die Klin. erstattet.

15

Mit Bescheid vom 06.03.2009 hob der Bekl. die beiden ESt-Bescheide 2006 der Kl. vom 15.04.2008 auf und veranlagte die Kl. gemeinsam zur ESt. Dies führte zu einer (gemeinsamen) ESt-Festsetzung in Höhe von 1.863 €. Zur Begründung führte der Bekl. in den Erläuterungen des Bescheides vom 06.03.2009 aus, dass die vorangegangene getrennte Veranlagung gemäß § 42 AO rechtsmissbräuchlich sei. Zur weiteren Begründung verwies der Bekl. auf den Schriftverkehr zur ESt-Veranlagung des Jahres 2007. Mit Abrechnung zur ESt für 2006 sowie Bescheid über Zinsen vom 30.03.2009 forderte der Bekl. die Klin. auf, die an sie erstattete ESt 2006 in Höhe von 1.568,76 € zuzüglich Zinsen in Höhe von 81 € zurück zu zahlen.

16

Mit getrennten Schreiben vom 31.03.2009, jeweils am 01.04.2009 bei dem Bekl. eingegangen, erhoben die Kl. gegen den ESt-Bescheid vom 06.03.2009 sowie gegen den (Zins-)Bescheid vom 30.03.2009 Einspruch. Zur Begründung führten sie aus, dass die durchgeführte Zusammenveranlagung fehlerhaft sei, da die Kl. im Rahmen der ESt-Erklärung die getrennte Veranlagung gewählt hätten und diese Wahl auch nicht rechtsmissbräuchlich gewesen sei. Zudem sei der Bescheid über die getrennte Veranlagung der Klin. bereits in Bestandskraft erwachsen. Der Bescheid sei daher nicht mehr änderbar gewesen.

17

Mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 14.07.2010 wies der Bekl. den Einspruch gegen den ESt-Bescheid vom 06.03.2009 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass in der Wahl der getrennten Veranlagung eine rechtsmissbräuchliche Steuergestaltung i.S.d. § 42 Abs. 2 AO vorgelegen hätte. Eine getrennte Veranlagung sei nur gewählt worden, da die hieraus folgende ESt-Nachzahlungsverpflichtung des Kl. wegen dessen Insolvenz nicht durchsetzbar sei. Gemäß § 42 Abs. 1 Satz 3 AO sei die Steuerveranlagung daher ohne den missbräuchlichen Antrag durchzuführen. Dies führe zu einer Zusammenveranlagung. Der bereits in Bestandskraft erwachsene ESt-Bescheid der Klin. vom 15.04.2008 sei gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO änderbar, da mit der Fiktion eines anderen Sachverhalts, nämlich der angemessenen Gestaltung, rückwirkend der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt entfalle.

18

Über den Einspruch gegen den Bescheid über Zinsen zur ESt 2006 vom 30.03.2009 entschied der Bekl. ohne die Mitteilung von Gründen nicht.

19

Mit der am 13.08.2010 erhobenen Klage verfolgten die Kl. ihr Begehren, den ESt-Bescheid vom 06.03.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung (EE) vom 14.07.2010 sowie den Bescheid vom 30.03.2009 ersatzlos aufheben zu lassen, fort. Zur Begründung führen sie aus, dass die Wahl der getrennten Veranlagung nicht rechtsmissbräuchlich gewesen sei. Nach der Rechtsprechung des BFH sei die nachträgliche Wahl einer getrennten Veranlagung nach Treu und Glauben dann ausgeschlossen, wenn der ausübende Ehegatte selbst keine eigenen positiven oder negativen Einkünfte habe. Dies sei im Streitfall nicht der Fall. Die Wahl der getrennten Veranlagung sei daher zulässig gewesen. Ferner sei die Wahl der LSt-Klasse nicht mit der Wahl der getrennten Veranlagung verknüpft worden. Vielmehr sei die Wahl der LSt-Klassen bereits vor vielen Jahren in der Art getroffen worden, dass die LSt-Klassenkombination III und V gewählt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei eine Insolvenz des Kl. keinesfalls absehbar gewesen. Schließlich sei der gegenüber der Klin. ergangene ESt-Bescheid vom 15.04.2008 nicht mehr gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO änderbar gewesen. Ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. Vorschrift liege nicht vor. Eine Änderung wäre lediglich dann möglich gewesen, wenn auch der Bescheid der Klin. gemäß § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen wäre. Dies sei nicht geschehen.

Die Kl. beantragen, 21

den ESt-Bescheid vom 06.03.2009 in Gestalt der EE vom 14.07.2010 22

sowie den Zinsbescheid vom 30.03.2009 zur ESt 2006 aufzuheben. 23

Der Bekl. beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Zur Begründung führt der Bekl. aus, dass der BFH mit Beschluss vom 22.03.2011 (Az. III B 14/09) entschieden habe, dass die Wahl eines Ehegatten auf getrennte Veranlagung dann unwirksam sei, wenn dafür keine wirtschaftlich verständlichen und vernünftigen Gründe vorlägen und der Antrag damit als willkürlich erscheine. Vorliegend sei die Wahl der getrennten Veranlagung gemäß § 42 AO unwirksam, da außersteuerliche Gründe für die Wahl der getrennten Veranlagung nicht ersichtlich seien. Aus der genannten Entscheidung des BFH sei zudem nicht ersichtlich, dass es für die Mißbräuchlichkeit des Antrags entscheidend sei, zu welchem Zeitpunkt die Wahl der Steuerklassen getroffen worden sei. Es möge zwar zutreffen, dass zum Zeitpunkt der Wahl der Steuerklassenkombination III und V der Kl. eine Insolvenz des Kl. im März 2006 noch nicht absehbar gewesen sei, die Kl. hätten jedoch eine Änderung der LSt-Klassen erwirken müssen, als absehbar war, dass sich die Vermögensverhältnisse des Kl. verschlechtern. Alternativ hätten sie auf die getrennte Veranlagung verzichten müssen. Die Änderung der Veranlagungsart sei zudem durch die Änderungsvorschriften der AO gedeckt. Der Bescheid des Kl. zur ESt 2006 vom 15.04.2008 sei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Satz 1 AO ergangen. Dieser sei daher gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 AO änderbar gewesen. Im Rahmen der abschließenden Überprüfung der Veranlagung des Kl. sei der Bekl. zu dem Ergebnis gekommen, dass die getrennte Veranlagung zu versagen sei. Daher habe der gegenüber dem Kl. ergangene ESt-Bescheid aufgehoben werden müssen und eine Zusammenveranlagung durchgeführt werden müssen. Dies sei in Bezug auf den Steuerbescheid der Klin. als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzusehen, so dass auch der ihr gegenüber ergangene ESt-Bescheid vom 15.04.2008 änderbar gewesen sei. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Bekl. vom 30.06.2011 Bezug genommen.

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die zwischen ihnen gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen Bezug genommen. Ferner wird auf die beigezogenen Verwaltungsvorgänge und das Protokoll des Erörterungstermins vom 13.05.2011 sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 04.10.2012 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe: 28

Die zulässige Klage ist begründet. 29

1. Die Klage ist auch in Bezug auf den Bescheid über Zinsen vom 30.03.2009 zulässig. 30

Zwar fehlt es in Bezug auf den Bescheid vom 30.03.2009 an einer Einspruchsentscheidung, so dass es an der Zulässigkeitsvoraussetzung des § 44 Abs. 1 FGO fehlt. Die Klage ist insoweit jedoch gemäß § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO ohne Abschluss eines Vorverfahrens zulässig, weil der Bekl. über den am 01.04.2009 erhobenen außergerichtlichen Rechtsbehelf gegen den Bescheid vom 30.03.2009 ohne die Mitteilung eines zureichenden Gründen bisher nicht entschieden hat. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob der anhängige Rechtsstreit gegen den ESt-Bescheid vom 06.03.2009 als zureichender Grund für die Nichtentscheidung im Sinne des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO hinsichtlich des Rechtsbehelfes gegen den Bescheid vom 30.03.2009 angesehen werden kann, denn der Bekl. hat diesen etwaigen Grund für die Nichtentscheidung über den Rechtsbehelf den Kl. jedenfalls nicht mitgeteilt. Dabei ist das Vorhandensein eines zureichenden Grundes allein noch kein Verfahrenshindernis im Sinne des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO; vielmehr muss dieser zureichende Grund dem Steuerpflichtigen auch mitgeteilt werden (vgl. von Groll in: Gräber FGO, § 46 Rd. 23 m. w. N.). Dies ist nicht geschehen. 31

2. Die Klage ist auch begründet. 32

Der ESt-Bescheid der Klin. vom 15.04.2008 war nach Eintritt der Bestandskraft nicht gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO änderbar. Zudem war die Wahl der getrennten Veranlagung in der ESt-Erklärung 2006 nach Auffassung des Senats nicht rechtsmissbräuchlich. Da der ESt-Bescheid 2006 vom 06.03.2009 in Gestalt der EE vom 14.07.2010 auf gegenteiligen Annahmen beruht, ist der Bescheid rechtswidrig und verletzt die Kl. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 33

a) Der ESt-Bescheid vom 06.03.2009 in Gestalt der EE vom 14.07.2010, mit welchem die Kl. zusammen zur ESt veranlagt worden sind, ist rechtswidrig, weil der Zusammenveranlagung bereits die bestandskräftige getrennte Veranlagung der Klin. mit Bescheid vom 15.04.2008 entgegen stand. Die Voraussetzungen für eine Änderung des Bescheides vom 15.04.2008 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO lagen nicht vor. 34

Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. 35

Ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liegt vor, wenn sich nach Ergehen eines Steuerbescheides der rechtserhebliche Sachverhalt in der Weise ändert, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob ein Ereignis in die Vergangenheit zurückwirkt, ist den Normen des materiellen Steuerrechts zu entnehmen (BFH-Urteil vom 03.03.2005, III R 22/02 BStBl II 2005, 690, BFHE 209, 454 m.w.N.). In diesem Sinne hat die Rechtsprechung den zulässigen Antrag eines Ehegatten, statt der bisherigen Zusammenveranlagung eine getrennte Veranlagung durchzuführen, als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 36

angesehen. Da eine Zusammenveranlagung nur in Betracht kommt, wenn beide Ehegatten die Zusammenveranlagung beantragen (§ 26 Abs. 2 Satz 2 EStG) oder wenn sie keine Erklärungen abgeben (§ 26 Abs. 3 EStG), sind nach § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG zwingend getrennte Veranlagungen für beide Ehegatten durchzuführen, wenn einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung verlangt. Mit der Ausübung des Veranlagungswahlrechts i.S.d. getrennten Veranlagung nach zuvor durchgeführter Veranlagung ändert sich der Sachverhalt in der Weise, dass nunmehr die gesetzlichen Voraussetzungen der Zusammenveranlagung entfallen und stattdessen die Merkmale der getrennten Veranlagung gegeben sind (BFH-Urteil vom 15.12.2005 III R 49/05, BFH/NV 2006, 933 m.w.N.).

Im Streitfall ist es aber gerade nicht so, dass einer der Kl. nach Bekanntgabe der ESt-Bescheide vom 15.04.2008, mit welchen die Kl. getrennt zur ESt 2006 veranlagt wurden, einen Antrag auf eine abweichende Veranlagung gestellt hat. Dabei wäre gerade der Antrag auf Durchführung einer getrennten Veranlagung das rückwirkende Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. An einem solchen Antrag fehlt es im Streitfall. Vorliegend ist der Antrag auf getrennte Veranlagung vielmehr bereits mit Einreichung der Steuererklärung am 25.03.2008 und damit zeitlich vor der Bekanntgabe der ESt-Bescheide vom 15.04.2008 erfolgt. Damit kann der Antrag auf getrennte Veranlagung vom 25.03.2008 in Bezug auf die Veranlagungen vom 15.04.2008 kein rückwirkendes Ereignis sein. Einen späteren Antrag auf Änderung der Veranlagung – insbesondere einen solchen auf die mit Bescheid vom 06.03.2009 durchgeführte Zusammenveranlagung – haben die Kl. nicht gestellt.

37

Als ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO kann nach Auffassung des Senats auch nicht in der Fiktion eines anderen Sachverhaltes im Rahmen des § 42 AO angesehen werden. Zwar wird in der Literatur vertreten, dass eine Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei der Fiktion eines anderen Sachverhaltes gemäß § 42 AO in Betracht kommt (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO § 42 AO Rd. 52). Hintergrund ist, dass eine doppelte Besteuerung – zum Einen nach der unangemessenen Gestaltung und zum Anderen nach der angemessenen Gestaltung – zu vermeiden ist. Ist auf Grund der unangemessenen Gestaltung bereits eine Steuer in einem anderen Veranlagungszeitraum gezahlt worden oder hat sich die unangemessene Gestaltung bei einer anderen Steuerart zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgewirkt, so gilt auch hier § 42 Satz 2 AO, d.h. der Steueranspruch entsteht so, wie er der angemessenen Gestaltung entspricht. Ist die Steuer bereits festgesetzt worden, so muss der Steuerbescheid aufgehoben oder geändert werden. Insoweit kommt nach Auffassung von Drüen § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zum Zuge, denn der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt entfällt rückwirkend mit der Fiktion eines anderen Sachverhaltes, nämlich der angemessenen Gestaltung. Die Fiktion der angemessenen Gestaltung sei das rückwirkende Ereignis (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rd. 52).

38

Im Streitfall scheidet eine derartige Konstellation nach Ansicht des Senats jedoch schon deshalb aus, weil vorliegend keine unangemessene Steuergestaltung – diese einmal unterstellt – erfolgt ist, welche Auswirkungen auf eine vorangegangene Steuerfestsetzung hatte. Die hier – unterstellte – unangemessene Gestaltung soll in der Wahl der getrennten Veranlagung mit Abgabe der ESt-Erklärung 2006 am 25.03.2008 liegen. Wenn der Senat insofern unterstellt, dass dieser Antrag wegen Rechtsmissbräuchlichkeit unwirksam gewesen ist, hätten zwar die Steuerbescheide vom 15.04.2008 nicht erlassen werden dürfen. Hier fehlt es aber an der Rückwirkung der Fiktion, denn die Bescheide vom 15.04.2008 sind erst nach der vermeintlich unangemessenen Gestaltung – dem Antrag auf getrennte Veranlagung vom 25.03.2008 – erlassen worden.

39

40

Eine andere Änderungsvorschrift ist nicht ersichtlich und von dem Bekl. nicht aufgezeigt worden.

b) Der ESt-Bescheid vom 06.03.2009 in Gestalt der EE vom 14.07.2010 ist ferner rechtswidrig, weil die Wahl der getrennten Veranlagung in der ESt-Erklärung 2006 nach Auffassung des Senates nicht rechtsmissbräuchlich war. 41

(1) Nach § 38a Abs. 2 EStG wird die Jahreslohnsteuer nach dem Jahresarbeitslohn so bemessen, dass sie der ESt entspricht, die der Arbeitnehmer schuldet, wenn er ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt. Der LSt-Abzug bei Arbeitnehmern, die verheiratet sind, wird gemäß § 38b Satz 2 Nr. 4 EStG nach der LSt-Klasse IV vorgenommen, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und der Ehegatte des Arbeitnehmers ebenfalls Arbeitslohn bezieht. § 38b Satz 2 Nr. 3a, bb i.V.m. Nr. 5 EStG ermöglicht einem verheiratetem Ehegatten auf Antrag in die Steuerklasse III zu wechseln, wenn der andere Ehegatte zwar ebenfalls Arbeitslohn bezieht, aber nach der Steuerklasse V besteuert wird. Bei dieser Gestaltung wird die LSt bei dem Ehegatten der Steuerklasse III so abgezogen, als würde er mit dem anderen Ehegatten zur ESt veranlagt und als würde der andere Ehegatte keinen Arbeitslohn und auch keine anderen Einkünfte erzielen. Durch die Steuerklasse III soll bei Ehegatten, die zusammen zur ESt veranlagt werden, eine Steuerüberzahlung vermieden werden, die bei einem Steuerabzug nach Maßgabe der Steuerklasse IV dann eintreten würde, wenn der andere Ehegatte entweder keine oder erheblich geringere Einkünfte erzielte (BFH-Urteil vom 15.07.2004 III R 66/98, BFH/NV 2005, 186). 42

(2) Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, können zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) wählen (§ 26 Abs. 1 Satz 1 EStG). Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten beträgt die tarifliche ESt das zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte ihres gemeinsamen zu versteuernden Einkommens ergibt (§ 32a Abs. 5 EStG). Wegen des progressiven Tarifs der ESt bringt die Zusammenveranlagung dem Steuerpflichtigen regelmäßig dann einen Vorteil, wenn Einkünfte in unterschiedlicher Höhe erzielt werden. Aus Gründen der Gleichbehandlung mit ledigen Steuerpflichtigen wird ihnen jedoch auch das Recht auf getrennte Veranlagung eingeräumt (BFH-Urteil vom 15.07.2004 III R 66/98, BFH/NV 2005, 186). 43

Dieses Wahlrecht, die getrennte oder die Zusammenveranlagung zu wählen, wird weder durch den Wortlaut des § 26 EStG noch durch die Regelungen in § 26a und § 26b EStG beschränkt. Seine Ausübung ist an keine Frist gebunden. Die Eheleute sind an eine einmal getroffene Wahl nicht gebunden (BFH-Beschluss vom 07.02.2005 III B 101/04, BFH/NV 2005, 1082). Auch verfahrensökonomische Belange der Finanzbehörde im Hinblick auf eine wiederholte Änderung schränken die Ausübung des Wahlrechts nicht ein (BFH-Urteil vom 15.07.2004 III 66/98, BFH/NV 2005, 1896). 44

Gleiches gilt für die Wahl einer LSt-Klasse. Zwar liegt der Wahl der Steuerklasse III und V ersichtlich die Annahme zugrunde, dass die Ehegatten zusammen zur ESt veranlagt werden, gleichwohl können sie in der Jahressteuerveranlagung anstelle der Zusammenveranlagung die getrennte Veranlagung wählen, zumal sich aus der getrennten Veranlagung regelmäßig eine höhere Steuerfestsetzung ergibt. Dem Gesetz lässt sich eine Einschränkung dieses Wahlrechts auf Grund der gewählten LSt-Klasse nicht entnehmen (BFH-Urteil vom 15.07.2004 III R 66/98, BFH/NV 2005, 186). 45

(3) Die Wahl der getrennten Veranlagung ist im Streitfall auch nicht rechtsmissbräuchlich i.S.d. § 42 AO und damit unbeachtlich.

Nach § 42 Abs. 1 AO kann das Steuergesetz durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nicht umgangen werden. Eine Gestaltung ist regelmäßig dann rechtsmissbräuchlich, wenn sie ausschließlich der Steuervermeidung dient, bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz missbilligt wird und bei angemessener Gestaltung eine höhere Steuer festzusetzen wäre. Das Steuergesetz kann auch dadurch umgangen werden, dass die Durchsetzung der festgesetzten Steuer zeitweilig oder dauerhaft vereitelt wird. Grundsätzlich ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn ein Steuerpflichtiger von einzelnen im Steuergesetz vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch macht. Ein Missbrauch ist jedoch dann anzunehmen, wenn Wahlrechte wiederholt in widersprüchlicher Weise mit dem Ziel, die Durchsetzung der festgesetzten Steuer zeitweilig oder dauerhaft zu vereiteln, ausgeübt werden (BFH-Urteil vom 15.07.2004 III R 66/98, BFH/NV 2005, 186; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11.06.2008, 2 K 73/06, EFG 2008, 1511).

47

Ferner ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn Steuerpflichtige von einzelnen im Steuergesetz vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten in der Art Gebrauch machen, dass sich für diese eine möglichst geringe Steuerbelastung ergibt. Ein Rechtsmissbrauch kann sich aber ergeben, wenn Eheleute mehrfach sachlich zusammenhängende Wahlrechte im Hinblick auf eine miteinander getroffene, für sich gesehen rechtlich zulässige Wahl ausüben, um einerseits eine Steuererstattung zu erreichen, andererseits aber die Durchsetzung der damit verbundenen Steuernachforderung zu vereiteln, so dass sich trotz höherer Steuerfestsetzung als bei angemessener Gestaltung eine geringere tatsächliche steuerliche Belastung der Eheleute ergibt. Denn § 42 AO erfasst gerade die Fälle, in denen gesetzlich zulässige rechtliche Gestaltung gewählt werden, die im Einzelnen nicht zu beanstanden sind, in ihrer Gesamtheit aber nur dazu dienen, Steuern zu vermeiden, sei es durch eine niedrigere Steuerfestsetzung oder durch eine Vereitelung der Beitreibung. Das nur unter steuerlichen Aspekten sinnvolle Zusammentreffen mehrerer im Einzelnen gesetzmäßiger Verhaltensweisen oder Gestaltungen in der ausschließlichen Absicht, die Festsetzung der Steuer oder die Steuerzahlung zu vermeiden, soll nach § 42 AO steuerrechtlich wirkungslos bleiben. Diesem Gesetzeszweck kann nicht mit Erfolg die Rechtmäßigkeit jedes Einzelaktes des Gesamtwerkes entgegen gehalten werden, andernfalls liefe die Vorschrift als Ganzes ins Leere (BFH-Urteil vom 15.07.2004 III R 66/98, BFH/NV 2005, 186 m.w.N.).

48

Nach diesen Grundsätzen führt im Streitfall die Wahl der getrennten Veranlagung im Rahmen der ESt-Erklärung 2006 nach Ansicht des Senates nicht zu einem Gestaltungsmissbrauchs i.S.d. § 42 AO. Zwar führt die getrennte Veranlagung – unter Zusammenrechnung der Steuerfestsetzungen gegenüber beiden Ehegatten – zu einer höheren Steuerfestsetzung als eine Zusammenveranlagung, denn die getrennte Veranlagung mit Bescheiden vom 15.04.2008 führte zu einer Gesamtsteuerfestsetzung in Höhe von 3.188 €, während die Zusammenveranlagung zu einer Steuerfestsetzung vom 1.863 € führte. Unter Zusammenrechnung beider Steuerpflichtiger macht der Antrag auf getrennte Veranlagung daher insbesondere deshalb Sinn, weil die gegenüber dem Kl. festgesetzte ESt in Höhe von 3.188 € bzw. die sich hieraus ergebende Nachzahlungsverpflichtung in Höhe von 2.354,00 € auf Grund des Insolvenzverfahrens nicht beizutreiben war. Der Senat geht jedoch davon aus, dass auch außersteuerliche Gründe für die Wahl der getrennten Veranlagung bestanden. So wird aus der Wahl der getrennten Veranlagung erkennbar, dass die Kl. ihre Vermögensverhältnisse von jenen ihres insolventen Ehemannes getrennt wissen wollte. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Kl. im Streitjahr drei minderjährige Kinder zu

49

versorgen hatten, nachvollziehbar. Es ist zudem nicht festzustellen, dass die Kl. durch die mehrfache, einander widersprechende Ausübung von Wahlrechten, das Ziel verfolgt haben, die Durchsetzung der festgesetzten Steuer zeitweilig oder dauerhaft zu vereiteln (vgl. BFH-Urteil vom 15.07.2004 III R 66/98, BFH/NV 2005, 186; FG Baden Württemberg, Urteil vom 11.06.2008, 2 K 73/06, EFG 2008, 1511). Vielmehr haben die Kl. ihr Wahlrecht hinsichtlich der LSt-Klassen-Kombination III/V bereits vor vielen Jahren im Nachgang zur Heirat getroffen. Die Kl. sind seit dem 24.10.1986 verheiratet. Damals war eine Insolvenz des Kl. im Jahr 2006 nicht ersichtlich. Die Gemeinde hat die LSt-Karten – im Anschluss an die vor vielen Jahren getroffene LSt-Klassenwahl – jährlich unverändert mit den LSt-Klassen III bzw. V ausgefertigt. Eine bewusste Ausübung eines Wahlrechts hinsichtlich der LSt-Klassen war somit mit der Entgegennahme der LSt-Karten für das Jahr 2006 nicht verbunden. Dabei kann nach Ansicht des Senates in dem schlichten Unterlassen der Änderung der LSt-Klassen-Kombination auch keine Ausübung eines Wahlrechts zu Gunsten der LSt-Klassen-Kombination III und V gesehen werden. Vermutlich haben sich die steuerlich nicht besonders vorgebildeten Kl. bei Erhalt der LSt-Karten für das Jahr 2006 zum Jahresende des Jahres 2005 über die dort aufgeführten Steuerklassen schlicht keine Gedanken gemacht. Daher ist eine mehrfache sich widersprechende Ausübung von Wahlrechten nicht feststellbar. Als die Wahl der LSt-Klassen-Kombination nach § 38b EStG getroffen wurde, stand diese Wahl nicht im Widerspruch zu der sodann bisher durchgeführten Zusammenveranlagung. Als die Kl. sodann mit der ESt-Erklärung 2006 die getrennte Veranlagung gewählt haben, haben sie – bezogen auf diesen Veranlagungszeitraum 2006 – keine widersprüchliche Wahl hinsichtlich der LSt-Klassen getroffen. Denn zum Zeitpunkt der Wahl der LSt-Klassen-Kombination III und V war eine Insolvenz des Kl. im Jahr 2006 nach unbestrittenem Vortrag der Kl. noch nicht absehbar. Es kann daher nicht festgestellt werden, dass die Kombination der Ausübung der beiden Wahlrechte – welche isoliert betrachtet unstreitig zulässig sind – auf einem Gesamtplan beruhte, welcher das Ziel hatte, die Vereitelung der Erhebung der ESt zu erreichen (FG Baden Württemberg, Urteil vom 11.06.2008, 2 K 73/06, EFG 2008, 1511). Es lässt sich insbesondere nicht feststellen, dass die Ausübung der sich widersprechenden Wahlrechte auf einem Gesamtplan beruhte, welcher bereits zum Zeitpunkt der Ausübung des ersten Wahlrecht, der Wahl der LSt-Klassen, von den Kl. gefasst worden war (vgl. zur gesamtplanmäßigen Verknüpfung von Ausweich- und Korrektornorm die Anmerkung von Fischer zum Urteil des BFH vom 15.07.2004 III R 66/98, in Juris).

Schließlich ergibt sich auch aus dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 06.05.2010 (3 K 839/09, EFG 2010, 1381; Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen III R/10 anhängig) nichts Gegenteiliges. Dort hat das Gericht einen Antrag auf getrennte Veranlagung der Ehefrau nach der Eröffnung eines Nachlasskonkursverfahrens über das Vermögen ihres verstorbenen Ehemannes – zu dessen Erben die Ehefrau gehörte – als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO angesehen. Der dortige Sachverhalt ist mit dem hiesigen nach Ansicht des Senates insbesondere deshalb nicht vergleichbar, weil im dortigen Verfahren für die Streitjahre zunächst Zusammenveranlagungen beantragt und durchgeführt wurden und die Ehefrau sodann Anträge auf getrennte Veranlagungen stellte. Insofern wurden von der Ehefrau Wahlrechte wiederholt und widersprüchlich ausgeübt. Dies ist im vorliegend nicht der Fall. Vielmehr haben die Kl. bereits mit Abgabe der ESt-Erklärung eine getrennte Veranlagung beantragt. Ein weiterer Antrag auf eine anderweitige Veranlagung wurde von den Kl. nicht gestellt.

50

3. Der Bescheid über Zinsen vom 30.06.2009 ist ebenfalls rechtswidrig und verletzt die Kl. in ihren Rechten. Die Verzinsung setzt die Zahlungsverpflichtung der Kl. voraus, welche wiederum die Zusammenveranlagung der Kl. zur ESt 2006 mit Bescheid vom 06.03.2008 voraussetzt. Da der ESt-Bescheid vom 06.03.2008 angefochten und wegen dessen

51

Rechtswidrigkeit aufzuheben ist, ist auch der Zinsbescheid aufzuheben.

4. Die Kostenentscheidung erfolgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 52

5. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Sache weder grundsätzliche Bedeutung hat noch zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert (§ 115 Abs. 2 FGO). 53