Urteil vom 20. Dezember 2012, III R 29/12

Hinzurechnung des Kindergeldanspruchs nach § 31 Satz 4 EStG - Keine Bindungswirkung eines Kindergeldablehnungsbescheides - Verfassungsmäßigkeit des § 31 Satz 4 EStG

BFH III. Senat

EStG § 31 S 4, EStG § 32 Abs 6, EStG § 67, EStG § 68 Abs 3, EStG § 70 Abs 1, GG Art 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. Mai 2012, Az: 8 K 15238/08

Leitsätze

1. NV: Ist der Abzug der Freibeträge für Kinder günstiger als der Anspruch auf Kindergeld, ist die Hinzurechnung eines bestehenden Kindergeldanspruchs nach § 31 Satz 4 EStG auch dann vorzunehmen, wenn dieser Anspruch nicht durch Zahlung erfüllt worden ist.

2. NV: Ob ein Kindergeldanspruch besteht, hat das Finanzamt ohne Bindung an den Inhalt eines Kindergeldablehnungsbescheides selbständig zu prüfen.

3. NV: Die Vorschrift des § 31 Satz 4 EStG verstößt weder gegen das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i.V.m. Art 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG) noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

Tatbestand

1 I. Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren 2005 und 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Kläger gaben in ihren Einkommensteuererklärungen und Anlagen für die Streitjahre an, dass ihre beiden minderjährigen Kinder in Italien lebten.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für 2005 unter Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € fest. Das FA berücksichtigte für die beiden Kinder Freibeträge in Höhe von insgesamt 11.616 €, ohne die Einkommensteuer um Kindergeldansprüche zu erhöhen. Für das Jahr 2006 setzte das FA die Einkommensteuer ebenfalls unter Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € fest. Es wurden --wie bereits für 2005-- Freibeträge für Kinder in Höhe von insgesamt 11.616 € berücksichtigt, jedoch keine Kindergeldansprüche der Einkommensteuer hinzugerechnet. Mit Änderungsbescheiden für 2005 und 2006 erhöhte das FA die tarifliche Einkommensteuer um Ansprüche auf Kindergeld in Höhe von 1.848 € pro Jahr und Kind und setzte die Einkommensteuer für 2005 auf ... € und für 2006 auf ... € fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

3 Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, die Klage sei zwar trotz Versäumung der einmonatigen Klagefrist zulässig, weil Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren sei. Dem Begehren könne aber der Sache nach nicht entsprochen werden, weil im Rahmen der Vergleichsrechnung nach § 31 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (EStG) allein auf das Bestehen des Anspruchs auf Kindergeld abzustellen sei. Ein solcher Anspruch habe den Klägern für ihre beiden minderjährigen Kinder --wie im Klageverfahren unstreitig-- zugestanden. Da der Ansatz der Freibeträge für Kinder vorteilhafter gewesen sei, habe das FA die Einkommensteuer zu Recht um die Ansprüche auf Kindergeld erhöht.

4 Die Kläger begründen ihre Revision mit einer Verletzung des materiellen Rechts. Das FG habe den in § 31 Satz 4 EStG verwendeten Begriff "Anspruch" unzutreffend ausgelegt. Die Kläger hätten im Januar 2006 bei der Familienkasse Kindergeld für ihre beiden in Italien lebenden Kinder beantragt. Es habe sich ein mehr als 15 Monate andauernder Schriftwechsel mit der Familienkasse entwickelt. Es sei zu vermuten, dass hierfür der Wohnort der Kinder in Italien ausschlaggebend gewesen sei. Aber auch dieser Umstand erkläre nicht, warum die Familienkasse die Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch als nicht gegeben angesehen habe. In Italien hätten sie kein

Kindergeld beantragt, weil sie die dort vorgesehenen Einkommensgrenzen überschritten hätten. Im Mai 2007 habe die Familienkasse die Festsetzung von Kindergeld mit der Begründung abgelehnt, es könne nicht festgestellt werden, ob ein Kindergeldanspruch bestehe.

5 Voraussetzung für eine Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG sei, dass ein tatsächlicher Anspruch und nicht nur ein "nicht festzustellender" Anspruch bestehe. Ansonsten würden sie, die Kläger, gegenüber anderen Steuerpflichtigen benachteiligt, die Kindergeld ausgezahlt erhielten.

6 Das vom FG gefundene Ergebnis lasse sich auch nicht auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Dezember 2006 VII B 7/06 (BFH/NV 2007, 908) stützen, nach dem es für die Anwendung des § 31 Satz 4 EStG unerheblich sei, ob Kindergeld gezahlt oder zurückgefordert worden sei. Dieser BFH-Entscheidung habe ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen. Außerdem liege für die Jahre 2004 bis 2006 eine sog. Negativbescheinigung der Familienkasse vor, die bestätige, dass kein Kindergeld gewährt worden sei.

7 Schließlich könne es nicht verfassungsgemäß sein, dass das FA die versagte Kindergeldgewährung durch die Familienkasse ignoriere und die Einkommensteuer erhöhe. Die Forderung nach einer Verwaltungsvereinfachung müsse hinter der verfassungsrechtlich gebotenen Freistellung des Familienexistenzminimums zurückstehen.

8 Die Kläger beantragen, das angegriffene Urteil, die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2005 und 2006 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Freibeträge für ihre beiden Kinder ohne Hinzurechnung der Kindergeldansprüche in Höhe von 1.848 € pro Jahr und Kind festzusetzen.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

10 Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat § 31 Satz 4 EStG zutreffend ausgelegt. Für die Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG ist allein entscheidend, ob ein Anspruch auf Kindergeld besteht. Ob Kindergeld tatsächlich gezahlt wurde, ist unerheblich.

12 1. Nach § 31 Satz 1 EStG wird die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich des Bedarfs für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch das Kindergeld nach den §§ 62 ff. EStG bewirkt. Ist der Abzug der Freibeträge für Kinder günstiger als der Anspruch auf Kindergeld, erhöht sich die unter Berücksichtigung des Abzugs der Freibeträge für Kinder ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld (§ 31 Satz 4 EStG).

13 2. Die für die Streitjahre 2005 und 2006 geltende Fassung des § 31 Satz 4 EStG geht zurück auf das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710). Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2003 waren nach § 31 Satz 4 EStG a.F. die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG abzuziehen, wenn die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wurde; in diesem Fall war das gezahlte Kindergeld nach § 36 Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen. Aufgrund der Gesetzesänderung ist seit dem Veranlagungszeitraum 2004 im Rahmen der Vergleichsrechnung nach § 31 Satz 4 EStG auf den Anspruch auf Kindergeld abzustellen. Für die Änderung des § 31 EStG waren Gesichtspunkte der Verfahrensvereinfachung maßgebend. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollten insbesondere Änderungen der Steuerfestsetzung aufgrund einer nachträglichen Gewährung von Kindergeld vermieden werden (BTDrucks 15/1798, S. 2). Für die Hinzurechnung von Kindergeld ist somit der ursprüngliche, vor Erlöschen (z.B. durch Erfüllung) bestehende materiell-rechtliche Kindergeldanspruch maßgebend. Wegen der vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollten Abkoppelung der Steuer- von der Kindergeldfestsetzung ist nicht entscheidend, ob der Anspruch tatsächlich durch Zahlung erfüllt worden ist (Senatsurteil vom 15. März 2012 III R 82/09, BFHE 236, 539; BFH-Urteil vom 13. September 2012 V R 59/10, BFH/NV 2012, 2073).

14 3. Der Bescheid der Familienkasse über die Ablehnung einer Kindergeldgewährung entfaltet für die Steuerfestsetzung keine Tatbestandswirkung mit der Folge, dass das FA die negative Entscheidung über einen

Kindergeldanspruch durch die Familienkasse im Besteuerungsverfahren zu übernehmen hätte. Die von der Familienkasse vorgenommene Beurteilung ist --wie der Senat bereits entschieden hat-- vom FA nicht als gegeben hinzunehmen. Zur Begründung wird auf das Senatsurteil in BFHE 236, 539 verwiesen. Etwas anderes kann sich daher auch nicht aus der Bescheinigung der Familienkasse ergeben, wonach die Kläger in den Streitjahren kein Kindergeld bezogen haben (s. § 68 Abs. 3 EStG). Somit hat das FA im Rahmen der Vergleichsrechnung nach § 31 Satz 4 EStG ohne Bindung an den Inhalt eines Kindergeldablehnungsbescheides das Vorliegen eines Anspruchs auf Kindergeld selbständig zu prüfen.

15 4. Die den Klägern für jedes Streitjahr zustehenden Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG in Höhe von 5.808 € pro Kind führen zu einer Steuerminderung, welche die Ansprüche auf Kindergeld in Höhe von jeweils 1.848 € pro Kind und Jahr übersteigt. Dass den Klägern keine Kindergeldansprüche in dieser Höhe zugestanden hätten, ist weder vorgetragen noch sonst nach Aktenlage ersichtlich. Danach hat das FA zu Recht die tarifliche Einkommensteuer um die Ansprüche auf Kindergeld erhöht, auch wenn die Kläger kein Kindergeld ausgezahlt erhalten haben.

16 5. Die Vorschrift des § 31 Satz 4 EStG verstößt weder gegen das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

17 a) Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) fordert das GG, dass existenznotwendiger Aufwand in angemessener, realitätsgerecht bestimmter Höhe von der Einkommensteuer freigestellt wird (Art. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG). Art. 6 Abs. 1 GG gebietet darüber hinaus, dass bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleibt (Beschluss des BVerfG vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, m.w.N.).

18 Zudem fordert Art. 3 Abs. 1 GG, die Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten. Danach müssen in dessen Ausprägung als Gebot "horizontaler Steuergleichheit" Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden. Eine verminderte Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber einem Kind muss bei allen Steuerpflichtigen unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz berücksichtigt werden (Beschluss des BVerfG in BVerfGE 110, 412; Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 7. September 2009 2 BvR 1966/04, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 2009, 2068).

19 Dem Gesetzgeber steht es grundsätzlich frei, die kindbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht zu berücksichtigen, ihr durch Gewährung von Kindergeld Rechnung zu tragen oder beide Möglichkeiten zu kombinieren (Beschluss des BVerfG in BVerfGE 110, 412, m.w.N.). Von daher ist für den Fall, dass eine verfassungsrechtlich nicht ausreichende Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit aufgrund von Unterhaltszahlungen geltend gemacht wird, das gesamte betroffene Normengeflecht in den Blick zu nehmen.

20 b) § 31 Satz 4 EStG genügt diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen. Der Umstand, dass die Kläger trotz der in Abzug gebrachten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG als Folge der versagten Kindergeldgewährung keine Entlastung in Höhe der hinzugerechneten Kindergeldansprüche erhalten haben, begründet zwar eine Härte im Einzelfall, nicht aber die Verfassungswidrigkeit des § 31 Satz 4 EStG.

21 aa) Es liegt kein Verstoß gegen das Gebot der steuerlichen Verschonung des Kinderexistenzminimums vor.

22 Die in § 31 Satz 4 EStG vorgesehene Anknüpfung an den Kindergeldanspruch anstelle der Kindergeldzahlung als Hinzurechnungsgröße bei Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG führt zwar dazu, dass die kindbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit im Umfang des Kindergeldanspruchs ausschließlich als Steuervergütung beansprucht werden kann und sich bei der Einkommensteuerveranlagung im Ergebnis nur noch die Differenz zwischen der Steuerminderung durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und dem Kindergeldanspruch auswirken kann (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 2073). Der Gesetzgeber hat das Kindergeld aber funktional in die Besteuerung eingebunden. Es wird --auf Antrag (§ 67 EStG)-- im laufenden Jahr als Steuervergütung monatlich gezahlt (§ 31 Satz 3 EStG). Zuständig hierfür sind die Familienkassen (§ 70 Abs. 1 EStG) als Finanzbehörden (§ 6 Abs. 2 Nr. 6 der Abgabenordnung --AO--). Dabei hat der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen die Obliegenheit übertragen, seine Kindergeldansprüche selbst geltend zu machen. Das Kindergeld stellt in seiner steuerrechtlichen Funktion einen --von der Mitwirkung des Berechtigten abhängigen-- Abschlag auf das steuerlich zu verschonende Existenzminimum eines Kindes dar. Diesbezüglich darf der Gesetzgeber unterstellen, dass der Steuerpflichtige --seinem mutmaßlichen Interesse folgend-- den Anspruch auf Kindergeld im laufenden Jahr realisiert.

23 Im Übrigen ist der Steuerpflichtige auch nicht mit strukturellen --dem Gesetzgeber zuzurechnenden-- Problemen bei der Durchsetzung seines Anspruchs auf Kindergeld konfrontiert. Insbesondere kann das Kindergeld ab dem Veranlagungszeitraum 1998 --anders als noch nach § 66 Abs. 3 EStG a.F.-- nicht mehr nur rückwirkend für sechs Monate, sondern bis zur Grenze der vierjährigen Festsetzungsfrist beantragt werden (§ 155 Abs. 4 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Daneben steht dem Steuerpflichtigen bei einer versagten Kindergeldgewährung der Rechtsweg zu den Finanzgerichten (§ 33 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 FGO) offen.

24 Nach alledem ist das Gebot der steuerlichen Verschonung des Kinderexistenzminimums hinreichend gewahrt.

25 bb) Ebenso liegt kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor (s. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 2073).

26 Die Vergleichsrechnung nach § 31 Satz 4 EStG erfolgt für alle Steuerpflichtigen nach denselben Kriterien. Die von den Klägern behauptete Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen, die das Kindergeld ausbezahlt erhalten, ist nicht Folge einer in § 31 Satz 4 EStG angelegten verfassungswidrigen Ungleichbehandlung, sondern dem Umstand geschuldet, dass die Kläger die ihnen zumutbare Sorge in eigenen Angelegenheiten verletzt haben.

27 Abgesehen davon ist die mit der Änderung des § 31 Satz 4 EStG angestrebte Verwaltungsvereinfachung ein nachvollziehbarer sachlicher Grund dafür, dass der Gesetzgeber auf den Kindergeldanspruch abgestellt hat (s. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 2073). Die hiermit einhergehende Typisierung ist verfassungsrechtlich unbedenklich, weil es dem mutmaßlichen Willen des Steuerpflichtigen entspricht, dass er einen bestehenden Kindergeldanspruch (bereits) im laufenden Jahr --ggf. unter Zuhilfenahme gerichtlichen Rechtsschutzes-- realisieren wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de