Urteil vom 28. Juli 2021, X R 15/19

Rückwirkendes Ereignis beim Realsplitting

ECLI:DE:BFH:2021:U.280721.XR15.19.0

BFH X. Senat

AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 174 Abs 4 S 1, AO § 174 Abs 5 S 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 175 Abs 1 S 2, EStG § 10 Abs 1 Nr 1, EStG § 22 Nr 1a, EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 06. März 2019, Az: 1 K 508/16

Leitsätze

Die Stellung des Antrags auf Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2007 durch den Geber samt Einreichung der Zustimmungserklärung des Empfängers ist bereits das rückwirkende Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 AO, das zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung des Empfängers der Unterhaltsleistung nach § 22 Nr. 1a EStG 2007 führt. Auf die tatsächliche Anerkennung der Leistungen als Sonderausgaben beim Geber kommt es nicht an.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 07.03.2019 - 1 K 508/16 wird als unbegründet zurückgewiesen, soweit es um die Feststellung der Nichtigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids 2007 vom 26.11.2015 geht.

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 07.03.2019 - 1 K 508/16, soweit es darin um die Rechtmäßigkeit des geänderten Einkommensteuerbescheids 2007 vom 26.11.2015 geht, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 22.04.2016 sowie der geänderte Einkommensteuerbescheid des Beklagten für 2007 vom 26.11.2015 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin und der Beklagte jeweils zu 50 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist am 20.09.2007 von ihrem Ehemann (E), dem Prozessbevollmächtigten, geschieden worden. An diesem Tag schlossen die Klägerin und E vor dem Familiengericht zudem einen Vergleich über die Scheidungsfolgen. Darin änderten sie u.a. eine frühere Scheidungsvereinbarung zum Zugewinnausgleich dahingehend, dass E sich verpflichtete, der Klägerin einen Abgeltungsbetrag in Höhe von 10.000 € zu zahlen.

2 Am 17.07.2008 reichte die Klägerin ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2007 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Unterhaltsleistungen i.S. des § 22 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) gab sie nicht an. Sie wurde mit Bescheid vom 25.09.2008 erklärungsgemäß veranlagt.

3 E reichte die Anlage U zur Einkommensteuererklärung, die auch die Zustimmung der Klägerin zum Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben enthielt, bei der für ihn zuständigen Bearbeiterin des FA am 12.02.2010 ein. Ob die Zahlung des Abgeltungsbetrags von 10.000 € als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG bei ihm zu berücksichtigen sei, war zunächst zwischen E und dem FA umstritten. Mit

Änderungsbescheid vom 15.09.2015 erkannte das FA diese Zahlung letztendlich als abziehbare Unterhaltsleistung des E an.

4 Anschließend änderte das FA mit dem im vorliegenden Verfahren angegriffenen Bescheid vom 26.11.2015 die Einkommensteuerfestsetzung der Klägerin für das Streitjahr 2007 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) und berücksichtigte die Zahlung als Unterhaltsleistung nach § 22 Nr. 1a EStG. Einspruch und Klage der Klägerin, die sowohl auf eine Feststellung der Nichtigkeit als auch auf die Aufhebung dieses Bescheids gerichtet waren, blieben erfolglos.

5 Das Finanzgericht --FG-- (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 748), das eine Nichtigkeit des Änderungsbescheids nicht feststellte, ging davon aus, ein rückwirkendes Ereignis in Bezug auf die Unterhaltsleistung des E habe erst im Jahr 2015 vorgelegen. Zu diesem Zeitpunkt sei die Zahlung als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vom FA anerkannt worden. Diese Anerkennung habe auf die Einkommensteuerfestsetzung der Klägerin für das Streitjahr zurückgewirkt, so dass eine Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nötig geworden sei. Eine Festsetzungsverjährung sei bei Erlass des Änderungsbescheids noch nicht eingetreten gewesen.

6 Die Klägerin macht mit ihrer Revision geltend, entgegen der Auffassung des FG sei nicht die Anerkennung des tatsächlichen Sonderausgabenabzugs bei E, sondern bereits dessen Antrag, die Unterhaltsleistungen bei ihm abzuziehen, das rückwirkende Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gewesen, soweit --wie hier die Klägerin-- der Unterhaltsempfänger zugestimmt habe. Beide Voraussetzungen seien bereits am 12.02.2010 erfüllt gewesen, so dass der Änderungsbescheid außerhalb der Festsetzungsfrist ergangen sei. Aus diesem Grunde sei er nichtig.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Nichtigkeit des Einkommensteueränderungsbescheids für das Jahr 2007 vom 26.11.2015 festzustellen,
hilfsweise,
das angefochtene Urteil und den Änderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.04.2016 aufzuheben.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Die Antragstellung des Unterhaltsgebers sei zwar ein rückwirkendes Ereignis, soweit eine Zustimmung in Form der Anlage U vorliege. Bei der Erfassung der Unterhaltsleistungen als sonstige Einkünfte sei jedoch zusätzlich darauf abzustellen, dass die Zahlung eines Unterhaltsgebers vom FA bei dessen Einkommensteuerfestsetzung mindernd berücksichtigt worden sei. Erst durch die Anerkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit beim Unterhaltsgeber im Bescheid vom 15.09.2015 sei dieser rechtlich relevante Vorgang eingetreten.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist im Hauptantrag unbegründet und daher insoweit zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--); sie hat aber mit dem Hilfsantrag Erfolg (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO).

11 Das FG hat zu Recht die Feststellung der Nichtigkeit des Änderungsbescheids abgelehnt (unten 1.). Fehlerhaft ist hingegen die Auffassung des FG, erst die Anerkennung der Unterhaltsleistung als Sonderausgaben im Bescheid des E vom 15.09.2015 sei das rückwirkende Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Das Ereignis, das steuerliche Wirkung für das Streitjahr hat, ist der Eingang der Anlage U zur Einkommensteuererklärung des E im Jahr 2010 nebst Zustimmungserklärung der Klägerin beim FA (unten 2.). Somit war zum Zeitpunkt des Erlasses des streitigen Änderungsbescheids bereits Festsetzungsverjährung eingetreten (unten 3.). Andere Änderungsvorschriften sind nicht einschlägig (unten 4.).

12 1. Der Einkommensteueränderungsbescheid vom 26.11.2015, in dem das FA die Zahlung des E in Höhe von 10.000 € bei der Klägerin als Unterhaltsleistung nach § 22 Nr. 1a EStG besteuerte, ist nicht nichtig. Das FG hat die

von ihr mit dem Hauptantrag erhobene Nichtigkeitsfeststellungsklage (§ 41 Abs. 1 FGO) zu Recht als unbegründet angesehen.

13 Nichtigkeitsgründe i.S. des § 125 Abs. 2 AO sind nicht gegeben. Eine Nichtigkeit ergibt sich auch nicht daraus, dass --wie von der Klägerin zutreffend angenommen (dazu näher unten 3.)-- der Einkommensteueränderungsbescheid erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO i.V.m. §§ 170, 171 AO erlassen worden ist. Denn ein nach Ablauf der Festsetzungsfrist ergangener Steuer-, Aufhebungs- oder Änderungsbescheid ist zwar anfechtbar, aber nicht nichtig, da der insoweit gegebene Fehler bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände nicht offenkundig ist (vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.03.2011 - III R 45/08, BFHE 233, 6, BStBl II 2011, 673, Rz 11, m.w.N.).

14 2. Maßgebendes rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 AO ist im Streitfall die Stellung des Antrags auf Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen durch E samt Einreichung der Zustimmungserklärung der Klägerin beim FA am 12.02.2010. Auf die spätere Anerkennung der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben im Änderungsbescheid des E vom 15.09.2015 kommt es nicht an.

15 a) Wann ein Sachverhalt i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO steuerlich zurückwirkt, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Es genügt nicht, dass das spätere Ereignis den für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhalt anders gestaltet. Die Änderung muss sich auch steuerrechtlich in der Weise auswirken, dass nunmehr der geänderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob diese Voraussetzung vorliegt, entscheidet sich nach dem im Einzelfall anzuwendenden materiellen Steuergesetz (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, m.w.N.).

16 b) Steuerlich rückwirkend für den Ansatz von Unterhaltsleistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG ist die Einreichung der Anlage U nebst Zustimmungserklärung des Empfängers beim Finanzamt des Gebers.

17 aa) Sonstige Leistungen i.S. des § 22 Nr. 1a EStG sind Einkünfte aus Unterhaltsleistungen, soweit sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG vom Geber abgezogen werden können. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Sonderausgaben u.a. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrenntlebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten bis zu 13.805 € im Kalenderjahr, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt. Der Geber kann den Antrag jeweils nur für ein Kalenderjahr stellen und nicht zurücknehmen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Die Zustimmung (des Empfängers) ist mit Ausnahme der nach § 894 Abs. 1 der Zivilprozessordnung als erteilt geltenden bis auf Widerruf wirksam (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Der Widerruf ist vor Beginn des Kalenderjahres, für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG).

18 bb) Schon der Antrag des Gebers und die Zustimmung des Empfängers sind rechtsgestaltend. Sie überführen die Unterhaltsleistungen in den steuerrechtlich relevanten Bereich und ändern so ihren Rechtscharakter (u.a. BFH-Urteil vom 14.04.2005 - XI R 33/03, BFHE 210, 235, BStBl II 2005, 825, unter II.2.b). Zwar könnte dem Wortlaut von § 22 Nr. 1a EStG ("abgezogen werden können") zu entnehmen sein, die Steuerpflicht beim Empfänger sei an die tatsächliche Abzugsmöglichkeit beim Geber --und nicht an dessen Antrag-- zu knüpfen. Die Unterhaltsleistungen werden aber gerade durch den Antrag zu Sonderausgaben. Damit hat der Antrag eine Doppelfunktion: Er ist nicht nur Verfahrensvoraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen, sondern gleichzeitig materiell-rechtliche Voraussetzung für die Abzugsmöglichkeit dem Grunde nach (vgl. Senatsurteil vom 12.07.1989 - X R 8/84, BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957, unter 1.b aa). Die Steuerpflicht dieser Leistungen bei dem Empfänger hängt somit nicht davon ab, ob und inwieweit der Sonderausgabenabzug beim Geber tatsächlich zu einer Steuerminderung geführt hat. Es besteht nach Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck des Gesetzes kein Anlass, § 22 Nr. 1a EStG einschränkend auszulegen (weiterführend: Senatsurteil vom 09.12.2009 - X R 49/07, BFH/NV 2010, 1790, Rz 20 ff.).

19 c) Somit ist bereits mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung des E samt Anlage U und Zustimmung der Klägerin am 12.02.2010 das Ereignis eingetreten, welches zur Steuerbarkeit der Unterhaltsleistungen bei der Klägerin als Unterhaltsberechtigte nach § 22 Nr. 1a EStG führte.

20 3. Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung der Klägerin für 2007 im Jahr 2015 scheidet aufgrund der zu diesem Zeitpunkt bereits eingetretenen Festsetzungsverjährung aus.

21 a) Die vierjährige reguläre Festsetzungsfrist endete gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1

AO bereits mit Ablauf des Jahres 2012, da die Klägerin ihre Einkommensteuererklärung im Jahr 2008 abgegeben hatte. Dabei kann offenbleiben, ob die Klägerin zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet war, da sich ohne eine solche Verpflichtung ein noch früheres Ende der regulären Festsetzungsfrist ergeben hätte.

22 b) Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO begann die vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO aufgrund des im Jahr 2010 eingetretenen rückwirkenden Ereignisses mit Ablauf des Jahres 2010 zu laufen und endete damit mit Ablauf des Kalenderjahres 2014. Der erst am 26.11.2015 erlassene streitgegenständliche Änderungsbescheid ist infolgedessen außerhalb dieser Festsetzungsfrist ergangen.

23 4. Andere Normen, die eine die Festsetzungsfrist wahrende Änderung der Einkommensteuerfestsetzung der Klägerin ermöglichen würden, sind nicht ersichtlich.

24 § 174 Abs. 4 Satz 1 AO, die einzige Korrekturvorschrift, deren unmittelbare Anwendung in Betracht kommen könnte (vgl. insoweit Senatsurteil vom 25.10.2016 - X R 31/14, BFHE 255, 399, BStBl II 2017, 287, dort sogar für den Fall einer wissentlich fehlerhaften Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen aufgrund seines Rechtsbehelfs), scheidet aus, obwohl sich der Sachverhalt, der im angefochtenen Bescheid bei der Klägerin als Unterhaltsempfängerin geregelt werden soll, mit dem Sachverhalt deckt, der in dem Steuerbescheid des E als Unterhaltsgeber berücksichtigt worden ist. Die Klägerin ist nicht gemäß § 174 Abs. 5 Satz 1 AO als Dritte am Einspruchsverfahren des E beteiligt worden.

25 5. Danach kann offenbleiben, ob es sich bei der von der Klägerin im Streitjahr erhaltenen Zahlung von 10.000 € überhaupt um "Unterhaltsleistungen" i.S. des § 22 Nr. 1a EStG handelte oder ob diese Zahlung --entsprechend dem Wortlaut der Vergleichsvereinbarung-- eine einkommensteuerrechtlich nicht relevante Abfindung für einen geltend gemachten Zugewinnausgleichsanspruch darstellte.

26 6. Das FG ist von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen, so dass das streitige Urteil --soweit es die Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheids betrifft-- aufzuheben und der Anfechtungsklage stattzugeben ist. Der Einkommensteueränderungsbescheid vom 26.11.2015 wie auch die nachfolgende Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig ergangen und aufzuheben.

27 7. Da die Klägerin zwar mit ihrem Hauptantrag sowohl im Klage- als auch im Revisionsverfahren erfolglos geblieben ist, das FG-Urteil jedoch aufgrund ihres Hilfsantrags aufzuheben ist, sind die Kosten gemäß § 136 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 FGO zu teilen. Haupt- und Hilfsantrag sind wirtschaftlich betrachtet auf das gleiche Interesse gerichtet, so dass eine hälftige Teilung der Kosten des gesamten Verfahrens vorzunehmen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de