Urteil vom 21. Oktober 2010, III R 74/09

Keine rückwirkende Aufhebung einer bestandskräftigen Kindergeldfestsetzung bei Änderung der Rechtsauffassung durch Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisung

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 70 Abs 2, EStG § 70 Abs 4

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 19. Oktober 2009, Az: 4 K 371/09

Leitsätze

1. NV: Der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG wird durch eine Vollzeiterwerbstätigkeit des Kindes nicht ausgeschlossen.

2. NV: Änderungen der Rechtsauffassung durch Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisung fallen, soweit sie sich auf Einkünfte und Bezüge beziehen, nicht unter § 70 Abs. 4 EStG.

3. NV: Auch § 70 Abs. 2 EStG ermöglicht keine (rückwirkende) Änderung oder Aufhebung einer bestandskräftigen Festsetzung aufgrund einer Änderung der Rechtsauffassung durch Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisung.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) bezog zunächst aufgrund einer entsprechend befristeten Festsetzung bis einschließlich Januar 2008 Kindergeld für ihren 1988 geborenen Sohn (S). S beendete am ... Januar 2008 seine Ausbildung zum ... bei einer GmbH & Co. KG (KG) und nahm am nächsten Tag bei der KG eine zum 31. Dezember 2008 befristete Vollzeitbeschäftigung als Monteur auf, die er durch Kündigung zum 22. August 2008 beendete. Seit dem 1. September 2008 besuchte S eine berufsbildende Schule, um die Fachhochschulreife zu erlangen. Hierfür hatte er sich spätestens im Februar 2008 beworben.

2 Im November 2008 hob die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) die Festsetzung von Kindergeld für Januar 2008 auf und lehnte den zwischenzeitlich gestellten Antrag der Klägerin auf Festsetzung von Kindergeld für 2008 ab, da das "Einkommen" des S den Jahresgrenzbetrag von 7.680 € voraussichtlich überschreiten werde. Das bereits ausgezahlte Kindergeld für den Monat Januar 2008 in Höhe von 154 € forderte sie zurück. Die Aufhebung stützte sie auf § 70 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2008 geltenden Fassung (EStG). Der Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg.

3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der die Klägerin sich gegen die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für Januar 2008 und die Ablehnung der Festsetzung für die Monate September bis Dezember 2008 wandte, durch Urteil vom 20. Oktober 2009 4 K 371/09 statt und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:

4 Zwischen den Beteiligten sei unstreitig, dass S im Streitzeitraum grundsätzlich die Voraussetzungen zum Bezug von Kindergeld erfülle; streitig sei allein, ob die während der Vollzeitbeschäftigung erzielten Einkünfte und Bezüge bei der Frage, ob der Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten sei, einzubeziehen seien. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs seien die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG nicht erfüllt, wenn das Kind während des Wartens auf einen Ausbildungsplatz einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgehe. In diesen Monaten bestehe daher kein Anspruch auf Kindergeld und die in diesen Monaten erzielten Einkünfte seien in die Grenzbetragsberechnung nicht einzubeziehen. Die verbleibenden Einkünfte des S überschritten den anteiligen Grenzbetrag nicht, so dass Kindergeld zu gewähren sei.

5 Mit ihrer Revision rügt die Familienkasse eine fehlerhafte Auslegung von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG.

6 Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

8 S erfülle in den Monaten Februar bis August 2008 nicht die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG. Der Arbeitsvertrag sei auf ein Jahr befristet gewesen und hätte damit weit nach dem Beginn des Berufsschulunterrichts geendet. Lediglich aufgrund der positiven Entscheidung der Schule sei es S möglich gewesen, im September 2008 mit der Schule zu beginnen. Andernfalls hätte das Arbeitsverhältnis wie vertraglich vorgesehen am 31. Dezember 2008 geendet. In diesem Fall wäre die Zeit der Erwerbstätigkeit des S nicht als Wartezeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG zu werten gewesen, zumal der berufliche oder schulische Werdegang des S für die Zeit danach auch nicht absehbar gewesen wäre. Die Klägerin hätte dann aber Anspruch auf Kindergeld für den Monat Januar 2008 gehabt, da die übrigen Monate nicht zu berücksichtigen gewesen wären.

9 Darüber hinaus seien die in den Monaten Februar bis August 2008 erzielten Einkünfte des S auch deshalb nicht zu berücksichtigen, weil S in diesen Monaten einer Vollzeitbeschäftigung nachgegangen sei, die eine typische Unterhaltssituation entfallen lasse.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision der Familienkasse ist hinsichtlich der Monate September bis Dezember 2008 begründet (unten 1.). Insoweit führt die Revision zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG, da dessen bisherigen Feststellungen keine abschließende Entscheidung darüber ermöglichen, ob der Klägerin für diese Monate für S ein Kindergeldanspruch zusteht (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Hinsichtlich des Monats Januar 2008 ist die Revision der Familienkasse als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Denn die Familienkasse war zu einer (rückwirkenden) Aufhebung der bestandskräftigen Festsetzung für diesen Monat nicht berechtigt (unten 2.).

11 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das, wie S im Streitjahr 2008, das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG u.a. dann Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) und seine zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten oder geeigneten Einkünfte und Bezüge 7.680 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.

12 a) In Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Dieser Vorbereitung dienen alle Maßnahmen, bei denen Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erworben werden, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Im Rahmen der Altersgrenzen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 5 EStG kommt es nicht darauf an, ob es sich um die erste oder um eine weitere Ausbildung handelt bzw. ob eine zusätzliche Ausbildungsmaßnahme einer beruflichen Qualifizierung oder einem anderen Beruf dient (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 24. Februar 2010 III R 3/08, BFH/NV 2010, 1262).

13 Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ist ein Kind zu berücksichtigen, wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Das ist nicht nur dann der Fall, wenn das Kind noch keinen Ausbildungsplatz gefunden hat, sondern auch dann, wenn ihm ein Ausbildungsplatz bereits zugesagt wurde, es diesen aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten kann (z.B. Senatsurteil vom 17. Juni 2010 III R 34/09, BFHE 230, 61).

14 b) Danach geht das FG zunächst zutreffend davon aus, dass S im gesamten Streitjahr 2008 die Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt. Im Monat Januar 2008 (Ausbildung zum Anlagenmechaniker) und in den Monaten September bis Dezember 2008 (Besuch der berufsbildenden Schule, um die Fachhochschulreife zu erlangen) wurde er i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet. In den Monaten Februar bis August 2008 war er als Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG zu berücksichtigen, denn er hatte sich (spätestens) im Februar 2008 bei der berufsbildenden Schule für das kommende Schuljahr, dem nächstmöglichen Ausbildungsbeginn, beworben.

15 c) Entgegen der Auffassung des FG wird der Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG jedoch nicht dadurch ausgeschlossen, dass S in den danach zu berücksichtigenden Monaten Februar bis August 2008 einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachging. Insoweit verweist der Senat zur weiteren Begründung auf sein Urteil vom 17. Juni 2010 in BFHE 230, 61. Danach stand die Vollzeiterwerbstätigkeit des S seiner Berücksichtigung als Kind i.S. des § 32

Abs. 4 EStG nicht entgegen. Bei der Frage, ob der Grenzbetrag überschritten ist, sind daher auch die Einkünfte und Bezüge aus den Monaten Februar bis August 2008 einzubeziehen. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- bislang nicht geprüft, ob der danach zu berücksichtigende Jahresgrenzbetrag von 7.680 € überschritten ist. Hiervon hängt ab, ob der Klägerin in den Monaten September bis Dezember 2008 tatsächlich ein Anspruch auf Kindergeld für S zusteht. Dem FG wird daher Gelegenheit gegeben, die erforderlichen Feststellungen nachzuholen.

16 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG den Bescheid der Familienkasse vom 28. November 2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 20. Februar 2009 aufgehoben, soweit die Familienkasse damit die für Januar 2008 bereits bestandskräftige Festsetzung von Kindergeld aufgehoben hat. Denn die Voraussetzungen für eine Aufhebung lagen nicht vor.

17 a) Entgegen der Auffassung der Familienkasse kommt eine Aufhebung nach § 70 Abs. 4 EStG nicht in Betracht.

18 aa) Nach dieser Vorschrift ist eine Kindergeldfestsetzung aufzuheben oder zu ändern, wenn nachträglich bekannt wird, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Jahresgrenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG über- oder unterschreiten. Änderungen der Rechtsauffassung durch Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen, soweit sie sich auf Einkünfte und Bezüge beziehen, fallen jedoch auch nach der Verwaltungsauffassung nicht unter § 70 Abs. 4 EStG (Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes --DA-FamEStG-- 2004 70.6 Satz 6, BStBl I 2004, 742, 817; DA-FamEStG 2009 70.2.3 Satz 8, BStBl I 2009, 1030, 1109; vgl. auch Senatsurteile von 28. November 2006 III R 6/06, BFHE 216, 138, BStBl II 2007, 717, und vom 24. Februar 2010 III R 100/07, BFH/NV 2010, 1260).

19 bb) Im vorliegenden Fall wird der Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG allenfalls dann überschritten, wenn auch die Monate der Vollzeiterwerbstätigkeit und die in diesen Monaten erzielten Einkünfte in seine Berechnung einbezogen werden.

20 Entgegen der vom Bundeszentralamt für Steuern vertretenen Auffassung ("Newsletter Familienausgleich" Ausgabe April 2008 und Verfügung vom 4. Juli 2008 St II 2-S 2282-138/2008, BStBl I 2008, 716) hat der Senat seine bisherige Rechtsprechung, die eine Berücksichtigung als Kind ausschloss, das während einer Übergangszeit i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG oder während des Wartens auf einen Ausbildungsplatz (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgeht, jedoch nicht bereits durch das Urteil vom 16. November 2006 III R 15/06 (BFHE 216, 74, BStBl II 2008, 56) geändert, sondern erst durch das Urteil in BFHE 230, 61, d.h. erst im Juni 2010. Erst im Jahr 2008 hatte sich also --und ausschließlich-- die Verwaltungsauffassung geändert.

21 Die Familienkasse war danach bei Erlass des angegriffenen Bescheids im November 2008 zwar grundsätzlich berechtigt, aufgrund ihrer zwischenzeitlich geänderten Rechtsauffassung einen (neuen) Kindergeldantrag der Klägerin für die Monate September bis Dezember 2008 abzulehnen. Ihre erst im Jahr 2008 geänderte Rechtsauffassung berechtigte sie jedoch nicht auch dazu, eine zu diesem Zeitpunkt bereits bestandskräftige Kindergeldfestsetzung für einen zurückliegenden Zeitraum (hier: für Januar 2008) aufzuheben.

22 b) Die rückwirkende Aufhebung der Festsetzung für den Monat Januar 2008 kann auch nicht auf § 70 Abs. 2 EStG gestützt werden. Nach dieser Vorschrift kann eine ursprünglich rechtmäßige Festsetzung (rückwirkend) aufgehoben oder geändert werden, wenn sich die für den Bestand des Kindergeldanspruchs maßgeblichen Verhältnisse des Anspruchsberechtigten oder des Kindes nachträglich geändert haben (z.B. Senatsurteil vom 28. November 2008 III R 53/05, BFH/NV 2009, 564). Auch diese Vorschrift ermöglicht aber keine (rückwirkende) Änderung einer bestandskräftigen Festsetzung aufgrund einer Änderung der Rechtsauffassung durch Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen (vgl. Senatsurteil vom 28. Juni 2006 III R 13/06, BFHE 214, 287, BStBl II 2007, 714; ferner DA-FamEStG 2009 70.2.1.2 Abs. 1, BStBl I 2009, 1030, 1108); Entsprechendes gilt für eine (rückwirkende) Aufhebung oder Änderung einer bestandskräftigen Festsetzung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (vgl. Senatsurteil in BFHE 214, 287, BStBl II 2007, 714).

23 c) Schließlich kann die (rückwirkende) Aufhebung der Festsetzung für den Monat Januar 2008 auch nicht auf § 70 Abs. 3 EStG gestützt werden, denn diese Vorschrift ermöglicht eine Änderung oder Aufhebung nur mit Wirkung ab dem auf die Bekanntgabe der Neufestsetzung oder Aufhebung der Festsetzung folgenden Monat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de