Beschluss vom 30. Januar 2012, III B 153/11

Änderungen von Kindergeldbescheiden wegen Überschreitung des Grenzbetrags nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG - Keine Divergenz bei Abweichung der FG-Entscheidung von richterlichem Hinweisschreiben - Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts

BFH III. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, EStG § 70 Abs 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, EStG § 32 Abs 4 S 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. Juni 2011, Az: 16 K 119/11

Leitsätze

1. NV: Ändern sich die für den Anspruch auf Kindergeld nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG maßgeblichen Einkünfte und Bezüge des Kindes erst nach Erlass des Bescheides über die Kindergeldfestsetzung, kann eine Änderung des Bescheides nicht auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, sondern nur auf § 70 Abs. 4 EStG gestützt werden.

2. NV: Es liegt keine Divergenz im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO vor, wenn die angegriffene Finanzgerichtsentscheidung von der in einem anderen Verfahren in einer richterlichen Verfügung eines Finanzgerichts zum Ausdruck gekommenen Rechtsauffassung abweicht.

Tatbestand

1 I. Der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) war für ihren Sohn S, geboren am ... Oktober 1988, Kindergeld bewilligt und ausgezahlt worden. Der Kindergeldbewilligung nach Vollendung des 18. Lebensjahres lag eine mit Antragstellung vom 14. September 2006 vorgelegte Ausbildungsbescheinigung vom 13. September 2006 zugrunde, nach der die voraussichtlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes in den Jahren 2006 bis 2009 unter dem Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) von 7.680 € liegen sollten. Nachdem die Klägerin auf Aufforderung der Beklagten und Beschwerdegegnerin (Familienkasse) eine Lohnsteuerbescheinigung für das Kalenderjahr 2009 vorgelegt hatte, aus der sich Einkünfte in Höhe von 8.229,64 € ergaben, hob die Familienkasse die Festsetzung des Kindergeldes für 2009 und des Kinderbonus auf und forderte die bereits ausgezahlten Beträge in Höhe von 2.068 € von der Klägerin zurück. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos.

2 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass die Voraussetzungen der Änderungsvorschrift des § 70 Abs. 4 EStG vorgelegen hätten und es auf weiter gehende Änderungsvoraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) nicht ankomme. Auch die Voraussetzungen für eine Verwirkung des Rückforderungsanspruches lägen nicht vor.

3 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).

Entscheidungsgründe

4 II. Die Beschwerde ist unzulässig und wird durch Beschluss verworfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).

5 1. Die Klägerin hat den geltend gemachten Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) nicht in der durch § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geforderten Art und Weise dargelegt.

6 a) Die Darlegung dieses Zulassungsgrundes verlangt substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich auch klärungsfähig ist und deren Beurteilung von der Klärung einer zweifelhaften oder umstrittenen Rechtslage abhängt. Hierzu muss sich die

Beschwerde insbesondere mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), den Äußerungen im Schrifttum sowie mit ggf. veröffentlichten Verwaltungsmeinungen auseinander setzen. Insbesondere sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 22. Januar 2008 X B 185/07, BFH/NV 2008, 603, und vom 19. Mai 2008 V B 29/07, BFH/NV 2008, 1501, unter III.B.1.). Hat der BFH über die Rechtsfrage bereits entschieden, ist darzulegen, weshalb eine erneute oder weitere Entscheidung für erforderlich gehalten wird (z.B. Senatsbeschluss vom 22. Oktober 2003 III B 59/03, BFH/NV 2004, 166). Darüber hinaus ist auf die Bedeutung der Klärung der konkreten Rechtsfrage für die Allgemeinheit einzugehen (z.B. Senatsbeschluss vom 17. August 2004 III B 121/03, BFH/NV 2005, 46, m.w.N.).

7 b) Diesen Anforderungen genügen die Ausführungen in der Beschwerdebegründung nicht.

8 Die Klägerin hält die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob bei der Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung wegen Überschreitung des Grenzbetrags des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG die Änderungsvoraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorliegen und deshalb das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der Nichtverletzung der der Finanzbehörde obliegenden Ermittlungspflicht erfüllt sein muss. Die Klägerin legt nicht dar, dass die eben genannte Rechtsfrage klärungsbedürftig ist. Insbesondere setzt sie sich nicht mit der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH auseinander. Nach der Rechtsprechung des BFH sind die Grundsätze geklärt, nach der eine vor oder während des laufenden Kalenderjahres ergangene Kindergeldfestsetzung wegen nachträglich bekannt gewordener Überschreitung des Grenzbetrags des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG geändert werden kann.

9 aa) Ob die Einkünfte und Bezüge eines Kindes den Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschreiten, kann sich im Laufe eines Kalenderjahres unterschiedlich darstellen und regelmäßig erst nach Ablauf des Jahres abschließend geprüft werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 2001 VI R 55/00, BFHE 196, 270, BStBl II 2002, 86). § 70 Abs. 4 EStG soll deshalb gerade die Korrektur von Kindergeldfestsetzungen, die vor Beginn oder während eines Kalenderjahres als Prognoseentscheidung ergehen, ermöglichen. In diesen Fällen ist zum Zeitpunkt der Festsetzung noch ungewiss, ob der Jahresgrenzbetrag überschritten wird, gleichwohl ist die Familienkasse gehalten, das Kindergeld monatlich auszuzahlen. Nach Ablauf des Kalenderjahres steht hingegen die Höhe der dem Kind zugeflossenen Einkünfte und Bezüge des Kindes fest (Senatsurteil vom 28. Juni 2006 III R 13/06, BFHE 214, 287, BStBl II 2007, 714).

10 bb) Geklärt ist auch, dass eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nur in Betracht kommt, wenn die nachträglich bekanntgewordenen Tatsachen, die zu einer höheren Steuer oder --wie hier-- zu einer niedrigeren Steuervergütung führen, bei Erlass des ursprünglichen Bescheides bereits vorhanden waren und von der Finanzbehörde bei umfassender Kenntnis des Sachverhalts hätten berücksichtigt werden können. Erst nachträglich eintretende Tatsachen führen dagegen nicht zu einer Berichtigung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (s. etwa BFH-Urteil vom 26. Juli 1984 IV R 10/83, BFHE 141, 488, BStBl II 1984, 786). Entsprechend findet § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Anwendung, wenn sich --wie im Streitfall-- eine Änderung der Einkünfte und Bezüge erst nach Erlass des Bescheides über die Kindergeldfestsetzung ergeben hat.

11 cc) Zwar scheidet nach der Rechtsprechung zu § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO eine Rückforderung von Kindergeld aus, wenn die fehlende Kenntnis höherer Einkünfte und Bezüge auf einem Ermittlungsfehler der Familienkasse beruht, sofern der Kindergeldberechtigte seiner Mitwirkungspflicht in vollem Umfang genügt hat (BFH-Urteil vom 15. Dezember 2005 III R 82/04, BFHE 212, 213, BStBl II 2008, 621, m.w.N.). Die Amtsermittlungspflicht könnte aber nur dann verletzt sein, wenn ein bereits verwirklichter Sachverhalt --etwa vereinnahmte Einkünfte und Bezüge bzw. insoweit entstandene Ansprüche-- erst nachträglich zur Kenntnis genommen wird. Die Weiterzahlung des Kindergeldes kann dagegen eine Amtspflicht selbst dann nicht verletzen, wenn die voraussichtliche Entwicklung der Einkünfte und Bezüge des Kindes eine Überschreitung des Jahresgrenzbetrags in der Zukunft erwarten lässt, weil in einem solchen Fall der Anspruch auf monatliche Auszahlung des Kindergeldes besteht, solange der Grenzbetrag noch nicht erreicht ist. Insoweit besteht ein grundlegender Unterschied zu anderen Tatbestandsmerkmalen wie der Haushaltszugehörigkeit eines Kindes oder der Absolvierung einer Ausbildung (BFH-Urteil in BFHE 212, 213, BStBl II 2008, 621, m.w.N.).

12 dd) Geklärt ist auch, dass das Vertrauen des Kindergeldberechtigten auf das Behaltendürfen des im laufenden Kalenderjahr monatlich gezahlten Kindergeldes in einem Fall wie dem vorliegenden nicht geschützt ist. Dadurch, dass der Anspruch auf Kindergeld bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, von der Höhe der tatsächlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes im Kalenderjahr bzw. in dem Zeitraum, in dem die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG vorgelegen haben, abhängt, kann erst nach Ablauf des maßgebenden

Zeitraums beurteilt werden, ob die Voraussetzungen für den Anspruch auf Kindergeld erfüllt sind. Der Kindergeldberechtigte trägt daher letztlich das Risiko, das Kindergeld zurückzahlen zu müssen, wenn sich herausstellt, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den maßgebenden Grenzbetrag überschreiten (BFH-Urteil in BFHE 212, 213, BStBl II 2008, 621, m.w.N.). Hierauf wird der Kindergeldberechtigte im einschlägigen Kindergeldmerkblatt auch hingewiesen, so dass er durch rechtzeitige Mitteilung veränderter Umstände eine Auszahlung ihm nicht zustehender Beträge verhindern und dadurch Rechtsnachteile bei der Anrechnung des Kindergeldes auf dem Kindergeldberechtigten zustehende Sozialleistungen verhindern kann.

13 Die Klägerin zieht diese Rechtsgrundsätze nicht in Zweifel. Sie trägt auch nicht vor, weshalb eine nochmalige Befassung mit den vorstehend dargestellten Grundsätzen erfolgen soll. Ebenso enthält die Beschwerdebegründung keine Ausführungen dazu, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der von ihr formulierten Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten sein soll.

14 2. Aus den gleichen Gründen scheidet eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) aus. Dieser Zulassungsgrund stellt einen Spezialfall der grundsätzlichen Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt daher ebenfalls die Darlegung einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (s. etwa BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2005 X B 10/05, BFH/NV 2006, 777).

15 3. a) Ebenso ist die Zulassung der Revision nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geboten. Voraussetzung hierfür wäre, dass das angefochtene Urteil des FG in seinen tragenden Gründen von einer Entscheidung des BFH oder eines anderen Gerichts abweicht. Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer u.a. tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, mit Datum sowie Aktenzeichen und/oder Fundstelle bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. Senatsbeschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981). Das angefochtene Urteil und die vorgebliche Divergenzentscheidung müssen dabei dieselbe Rechtsfrage betreffen und zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sein (z.B. BFH-Beschluss vom 21. Oktober 2010 VIII B 107/09, BFH/NV 2011, 282).

16 b) Diesen Anforderungen genügt das Vorbringen der Klägerin nicht.

17 Sie trägt vor, dass der 9. Senat des Niedersächsischen FG § 173 AO anwende und legt hierzu als Beweis eine richterliche Verfügung vom 30. August 2010 vor, worin der Klägervertreter darauf hingewiesen wird, dass im streitbefangenen Zeitraum ein Berücksichtigungstatbestand i.S. des § 32 Abs. 4 EStG nicht gegeben sei und eine Änderung der zu Unrecht erfolgten Kindergeldfestsetzung sowohl auf § 70 Abs. 2 EStG als auch auf § 173 AO gestützt werden könne.

18 Ein richterlicher Hinweis, der eine prozessleitende Verfügung i.S. des § 128 Abs. 2 FGO verkörpert, stellt keine Divergenzentscheidung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO dar (s. z.B. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rz 175, wonach dies nur Urteile und Beschlüsse sein können). Auch hat die Klägerin nicht dargelegt, dass die Ausführungen in der vorgeblichen Divergenzentscheidung den gleichen oder einen vergleichbaren Sachverhalt betrafen, wie er dem angegriffenen Urteil des FG zugrunde lag. Vielmehr ergibt sich aus dem vorgelegten richterlichen Hinweisschreiben, dass es im dort zu entscheidenden Fall nicht um eine Überschreitung des Grenzbetrags nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ging, sondern ein "Begünstigungstatbestand i.S.d. § 32 Abs. 4 EStG" nicht gegeben war. Insoweit wurde zudem oben unter 1. b cc bereits ausgeführt, dass für die Änderung einer bestandskräftigen Kindergeldfestsetzung ein grundlegender Unterschied zwischen einer Grenzbetragsüberschreitung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG und dem Fehlen eines Begünstigungstatbestands i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG (z.B. Absolvierung einer Ausbildung) besteht.

19 4. Im Ergebnis wendet sich die Klägerin mit ihrem Vortrag im Stil einer Revisionsbegründung gegen die vermeintlich fehlerhafte Rechtsanwendung durch das FG. Hierdurch lässt sich jedoch die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht erreichen (z.B. Senatsbeschluss vom 8. März 2010 III B 123/09, BFH/NV 2010, 1288).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de