Urteil vom 16. Mai 2013, III R 63/10

Kindergeldberechtigung eines ausländischen Saisonarbeiters

BFH III. Senat

EWGV 1408/71 Art 2 Anh 1 Teil 1 Buchst D, EStG § 1 Abs 3, EStG § 62 Abs 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 49, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EWGV 1408/71 Tit 1 Art 2, EWGV 1408/71 Anh 1 Teil 1 Buchst D

vorgehend FG Düsseldorf, 14. September 2010, Az: 7 K 423/09 Kg

Leitsätze

1. NV: Für die Frage, ob der persönliche Geltungsbereich der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 eröffnet ist, kommt es nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer bzw. Selbständige auch die Voraussetzungen erfüllt, die in ihrem Anhang I Teil I Buchst. D aufgeführt sind. Der persönliche Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71 wird im Rahmen der allgemeinen Vorschriften des Titels I in Art. 2 der VO Nr. 1408/71 festgelegt.

2. NV: Die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG setzt voraus, dass das Finanzamt den Anspruchsteller aufgrund einer entsprechenden Ausübung seines Antragwahlrechts nach § 1 Abs. 3 EStG als fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig behandelt hat. Ergibt sich eine vom Finanzamt vorgenommene Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des Steuerbescheids selbst, kommt es darauf an, ob der Anspruchsteller nach den ihm im Laufe des Veranlagungsverfahrens bekannt gewordenen Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben und mit Rücksicht auf die Verkehrssitte den objektiven Inhalt des Bescheids so verstehen konnte, dass seinem Antrag entsprochen wurde.

3. NV: Hat das Finanzamt dem Antrag des Anspruchstellers auf Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG entsprochen, besteht eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nur in den Monaten des betreffenden Kalenderjahrs, in denen der Anspruchsteller Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt hat.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war von Juni bis Oktober 2005 und von Juni bis Oktober 2006 in der Bundes-republik Deutschland bei einem deutschen Arbeitgeber sozial-versicherungspflichtig beschäftigt. Er beantragte am 21. Dezember 2007 die Bewilligung von Kindergeld für seine am 28. Juni 2000 geborene Tochter (T), die mit der Ehefrau des Klägers in Polen lebt, und legte Lohnsteuerbescheinigungen für die Jahre 2005 und 2006 vor. Ausweislich einer Bescheinigung aus Polen bezog die Ehefrau des Klägers polnische Familien-leistungen, und zwar 2005 in Höhe von 561 PLN und 2006 von 600 PLN. Mit Bescheid vom 1. August 2008 lehnte die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) den Antrag ab, weil der Kläger keinen Nachweis seiner unbeschränkten Einkommensteuer-pflicht erbracht habe. Den hiergegen erhobenen Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2009 als unbegründet zurück.

2 Im Laufe des hiergegen gerichteten Klageverfahrens erließ die Familienkasse einen Änderungsbescheid vom 5. Mai 2009, durch den sie für die Zeiträume Juni bis Oktober 2005 und Juni bis Oktober 2006 Kindergeld für T in Höhe von monatlich 154 € bewilligte. Mit Schreiben vom 18. Juni 2009 machte der Kläger nunmehr geltend, er habe nicht nur einen Anspruch auf die bewilligten Kindergeldleistungen für Juni bis Oktober 2005 und Juni bis Oktober 2006, sondern für die gesamten Kalenderjahre 2005 und 2006, da er auf seinen Antrag hin in beiden Jahren als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt worden sei. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 716 veröffentlichten Urteil ab.

3 Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts.

4 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, gegenüber dem Kläger Kindergeld für den Zeitraum Januar 2005 bis einschließlich Dezember 2006 in Höhe von 3.696 € unter Abzug

bereits bewilligter Beträge nebst Prozesszinsen seit Rechtshängigkeit festzusetzen und zu gewähren.

5 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

6 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG.

7 1. Die Familienkasse ... der Bundesagentur für Arbeit ist aufgrund eines Organisationsaktes (Beschluss des Vorstands der Bundesagentur für Arbeit Nr. 21/2013 vom 18. April 2013 gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 11 des Finanzverwaltungsgesetzes, Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit, Ausgabe Mai 2013, S. 6 ff., Nr. 2.2 der Anlage 2) im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung der Agentur für Arbeit ... --Familienkasse-- eingetreten (s. dazu Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. August 2007 X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109 unter II. 1.)

8 2. Der Senat legt den Antrag des Klägers dahingehend aus, dass er die Festsetzung des Kindergelds für die Monate Januar bis Mai und November bis Dezember 2005 sowie Januar bis Mai und November bis Dezember 2006 begehrt. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass die Familienkasse für die Monate Juni bis Oktober 2005 und Juni bis Oktober 2006 Kindergeld in gesetzlicher Höhe festgesetzt hat und den von den polnischen Leistungsträgern geltend gemachten Erstattungsanspruch nur im Auszahlungsverfahren berücksichtigt hat. Zum anderen hat der Kläger hinsichtlich des Zeitraums Juni bis Oktober 2005 und Juni bis Oktober 2006 auch keine Revisionsrügen gegen die angegriffene Entscheidung erhoben.

9 3. Die Revision scheitert nicht an einer Unzulässigkeit der im erstinstanzlichen Verfahren vorgenommenen Klageerweiterung.

10 a) Da sich sowohl der Bescheid vom 1. August 2008 als auch die Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2009 ohne zeitliche Einschränkung auf den Kindergeldanspruch für die Jahre 2005 und 2006 bezogen, lag hinsichtlich des Kindergeldanspruchs für die Monate Januar bis Mai und November bis Dezember 2005 sowie Januar bis Mai und November bis Dezember 2006 eine den Kläger i.S. des § 40 Abs. 2 FGO beschwerende ablehnende Verwaltungsentscheidung und ein i.S. des § 44 Abs. 1 FGO erfolglos durchgeführtes Vorverfahren vor.

11 b) Auch hat der Kläger hinsichtlich der im Laufe des Klageverfahrens erfolgten Klageerweiterung die Klagefrist (§ 47 FGO) nicht versäumt.

12 Der in der Rechtsbehelfsbelehrung der Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2009 enthaltene Hinweis, wonach bei Zusendung durch einfachen oder Zustellung durch eingeschrieben Brief die Bekanntgabe einen Monat nach Aufgabe zur Post als bewirkt gilt, war fehlerhaft. Da die Übermittlung des Bescheids an die im Inland ansässigen anwaltlichen Vertreter des Klägers erfolgte, hätte nicht auf den Inhalt der für Übermittlungen in das Ausland geltenden Vorschrift des § 122 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) hingewiesen werden dürfen. Mangels ordnungsgemäßer Rechtsbehelfsbelehrung war daher gemäß § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO eine Klageerhebung innerhalb eines Jahres seit Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2009 zulässig (z.B. BFH-Beschluss vom 24. Januar 2008 XI R 63/06, BFH/NV 2008, 606). Somit war im Zeitpunkt des Eingangs der Klageerweiterung (18. Juni 2009) die Klagefrist noch nicht abgelaufen.

13 4. Zu Unrecht hat das FG die Klage hinsichtlich des Kindergeldanspruchs für die Monate Januar bis Mai und November bis Dezember 2005 sowie Januar bis Mai und November bis Dezember 2006 bereits deshalb als unbegründet abgewiesen, weil ein entsprechender Anspruch wegen konkurrierender Familienleistungen an die in Polen lebende Mutter der T --mangels Eröffnung des persönlichen Geltungsbereichs der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (VO Nr. 1408/71)-- nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossen sei.

14 Wie der Senat bereits mit dem nach der angefochtenen Entscheidung ergangenen Urteil vom 4. August 2011 III R 55/08 (BFHE 234, 316) entschieden hat, kommt es für die Frage, ob der persönliche Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71, in ihrer durch die Verordnung (EG) Nr. 118/97 des Rates vom 2. Dezember 1996 --VO Nr. 118/97-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997 Nr. L 28, S. 1) geänderten und aktualisierten Fassung eröffnet ist, nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer bzw. Selbständige auch die Voraussetzungen erfüllt, die in ihrem Anhang I

Teil I Buchst. D aufgeführt sind. Vielmehr wird der persönliche Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71 im Rahmen der allgemeinen Vorschriften des Titels I in Art. 2 der VO Nr. 1408/71 festgelegt (vgl. hierzu im Einzelnen die Ausführungen in den Senatsurteilen in BFHE 234, 316, und vom 5. Juli 2012 III R 76/10, BFHE 238, 87). Nach ihrem Art. 2 Abs. 1 gilt die Verordnung insbesondere für Arbeitnehmer und Selbständige, für welche die Rechtsvorschriften eines oder mehrerer Mitgliedstaaten gelten, soweit sie Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind, sowie für deren Familienangehörige und Hinterbliebene. Dagegen gelten die in Anhang I Teil I Buchst. D enthaltenen Einschränkungen nur für die Vorschriften des Titels III Kapitel 7 der VO Nr. 1408/71, d.h. bei Anwendung ihrer Art. 72 ff. (Senatsurteil in BFHE 234, 316).

15 5. Der Senat kann aufgrund der vom FG festgestellten Tatsachen nicht abschließend prüfen, ob der Kläger im Streitzeitraum Anspruch auf Kindergeld hat. Für die weitere Prüfung im zweiten Rechtsgang weist er auf Folgendes hin:

16 Ausgangspunkt der Prüfung ist die Frage, ob der Kläger im Streitzeitraum die Anspruchsvoraussetzungen der §§ 62 ff. EStG erfüllt hat.

17 a) Für Kinder i.S. des § 63 EStG hat nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG Anspruch auf Kindergeld, wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Hierzu hat der erkennende Senat entschieden, dass das Gesetz die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG --anders als die nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a EStG-- von der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Antragstellers durch das Finanzamt abhängig macht. Eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG setzt daher voraus, dass der Anspruchsteller aufgrund eines entsprechenden Antrags vom zuständigen Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (Senatsurteil vom 24. Mai 2012 III R 14/10, BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897). Die Tatsache allein, dass beispielsweise bei einem ausländischen Saisonarbeitnehmer im Einkommensteuerbescheid von einer unbeschränkten Steuerpflicht ausgegangen wurde, besagt nicht notwendigerweise, dass es sich um eine Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG gehandelt hat. Vielmehr kann einem solchen Bescheid z.B. auch eine --für die Familienkasse und das FG nicht bindende-- unzutreffende Bejahung der Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 EStG zugrunde liegen. Soweit sich daher eine Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des Steuerbescheids selbst ergibt, ist zu prüfen, ob der Anspruchsteller sein Antragswahlrecht gegenüber dem Finanzamt entsprechend ausgeübt hat (insbesondere durch entsprechende Erklärung im Antragsformular). Da § 124 Abs. 1 Satz 2 AO die Auslegung des Verwaltungsakts nach dem "objektiven Verständnis- bzw. Empfängerhorizont" für maßgebend erklärt, ist ein entsprechender Einkommensteuerbescheid so auszulegen, wie der Empfänger ihn verstehen konnte und musste (Müller-Franken in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 124 AO Rz 183). Für die mit der Wirksamkeit des Einkommensteuerbescheids verbundenen Rechtsfolgen kommt es damit nicht auf das von der Behörde Gewollte an, sondern darauf, wie der Empfänger nach den ihm im Laufe des Veranlagungsverfahrens bekannt gewordenen Umständen den materiellen Gehalt (objektiven Inhalt) der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte verstehen konnte. Das Erklärte gilt damit auch dann, wenn der Steuerbescheid nach dem Willen der Finanzbehörde einen anderen Inhalt haben sollte (Müller-Franken in HHSp, § 124 AO Rz 183 f.). Es ist daher --ggf. unter Rückgriff auf die Veranlagungsakten-- zu klären, wie der Anspruchsteller den Einkommensteuerbescheid verstehen konnte.

18 Wurde dem Anspruchsteller im Laufe des jeweiligen Veranlagungszeitraums eine Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2011 geltenden Fassung erteilt, ist gleichwohl zu prüfen, ob in der in diesem Fall von Amts wegen durchzuführenden Veranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2011 geltenden Fassung) die Behandlung des Anspruchstellers als nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt Steuerpflichtiger vom Finanzamt beibehalten wurde.

19 b) Wurde dem Antrag des Anspruchstellers auf Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG entsprochen, lässt sich daraus --entgegen der Rechtsauffassung des Klägers-- nicht ableiten, dass deshalb in jedem Fall eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG für das gesamte Kalenderjahr gegeben ist. Insoweit ist vielmehr zu beachten, dass nach dem BFH-Urteil vom 24. Oktober 2012 V R 43/11 (BFHE 239, 327), dem sich der Senat anschließt, eine solche Kindergeldberechtigung nur in den Monaten des betreffenden Kalenderjahres besteht, in denen der Anspruchsteller Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt hat.

20 c) Die Gründe der angegriffenen Entscheidung enthalten keine hinreichenden Feststellungen dazu, ob der Kläger im Streitzeitraum vom Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wurde. Das FG wird danach zunächst festzustellen haben, ob der Kläger sein Wahlrecht --trotz Fehlens eines Wohnsitzes oder eines

gewöhnlichen Aufenthalts im Inland als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden-- ausgeübt hat, ob ihn das Finanzamt entsprechend nach § 1 Abs. 3 EStG behandelt hat und in welchen Monaten der Jahre 2005 und 2006 der Kläger nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 11 EStG inländische Einkünfte erzielt hat.

21 Soweit sich danach das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG ergibt, wäre weiter zu prüfen, wie eine Konkurrenz zu etwaigen von der Kindsmutter in Polen bezogenen Familienleistungen aufzulösen ist. Hinsichtlich der insoweit durchzuführenden Prüfungsschritte verweist der Senat auf seine Ausführungen im Urteil vom 16. Mai 2013 III R 8/11 (DStR 2013, 1879).

22 6. Auf die Verfahrensrüge kam es wegen der Zurückverweisung an das FG nicht mehr an.

23 7. Über den Antrag auf Prozesszinsen kann nach § 236 Abs. 1 AO erst entschieden werden, wenn aufgrund einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung eine Steuervergütung gewährt wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de