

Urteil vom 05. September 2013, XI R 26/12

Kindergeldberechtigung eines unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG - Keine Bindung an Einkommensteuerbescheid

BFH XI. Senat

EStG § 1 Abs 3, EStG § 32a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 49, EStG § 62 Abs 1 Nr 1, EStG § 62 Abs 1 Nr 2 Buchst b, AO § 8, AO § 9, FGO § 62 Abs 6 S 5, FGO § 155, ZPO § 295, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 23. Oktober 2011, Az: 1 K 2213/08

Leitsätze

1. NV: Der Einkommensteuerbescheid des zuständigen inländischen Finanzamts ist für die Kindergeldfestsetzung hinsichtlich des inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts des Kindergeldberechtigten nicht bindend .
2. NV: Die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG setzt voraus, dass der Anspruchsteller aufgrund eines entsprechenden Antrags vom zuständigen Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist deutscher Staatsbürger und der Vater seiner 1990 und 1996 geborenen Kinder S und T, die zusammen mit seiner berufstätigen Ehefrau in Polen lebten. Die Ehefrau bezog für die Kinder polnisches Kindergeld.
- 2 Auf den Antrag des Klägers vom Februar 2007 hin setzte die frühere Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) unter Anrechnung der polnischen Familienleistung Kindergeld für S und T für den Zeitraum von Oktober bis Dezember 2005 fest.
- 3 Nach fruchtloser Aufforderung zur Vorlage von weiteren Unterlagen lehnte die Familienkasse mit Bescheid vom 14. Mai 2008 die Gewährung von Kindergeld für die Zeit ab Januar 2006 ab. Der anschließende Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2008 als unbegründet zurückgewiesen, weil der Kläger weder einen Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt habe und sich nur zu Besuchszwecken in der inländischen Wohnung seiner Schwester aufgehalten und dort im Zimmer seines Neffen übernachtet habe.
- 4 Mit der Klage brachte der Kläger vor, er sei Deutscher mit Wohnsitz im Inland und unterliege hier als Arbeitnehmer der Sozialversicherungspflicht. Er, der Kläger, sei Anfang 2006 auf Baustellen in A und B sowie ab April 2006 in C (Österreich) tätig gewesen und arbeite seit März 2007 bei der Firma X in A. Aus den vorliegenden Einkommensteuerbescheiden für 2006, 2007 und 2008 sowie der Auskunft des zuständigen Finanzamts über seine Einkommensteuerpflicht gehe hervor, dass er, der Kläger, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sei.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Es führte zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen aus, der Kläger habe schon nicht dargetan, wann die betreffende Wohnung seiner Schwester von ihm überhaupt aufgesucht worden sei. Der Kläger habe sich nach seinen eigenen Angaben Anfang 2006 zunächst auf Baustellen in A und B und ab April 2006 in C aufgehalten, sodass kein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten im Geltungsbereich der Abgabenordnung (AO) festgestellt werden könne.
- 6 Die vorliegenden Einkommensteuerbescheide für 2006, 2007 und 2008 und die Auskunft über die Einkommensteuerpflicht des zuständigen Finanzamts entfalteten für die Kindergeldfestsetzung keine Bindungswirkung.
- 7 Der Kläger stützt seine Revision auf die Verletzung materiellen und formellen Rechts.

- 8** Er bringt vor, das FG habe den Kindergeldanspruch ausschließlich unter den Voraussetzungen des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geprüft und diesen abgelehnt. Vorliegend folge der Anspruch auf Kindergeld jedoch aus § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, § 1 Abs. 3 EStG. Er, der Kläger, habe in der Zeit von April 2006 bis Dezember 2008 weder einen Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt, weil er durch seinen Arbeitgeber nach C entsandt gewesen sei. Gleichwohl hätten seine Einkünfte vollständig der inländischen Einkommensteuer unterlegen, was er, der Kläger, durch die vorliegenden Einkommensteuerbescheide für 2006 bis 2008 nachgewiesen habe. Dem Kindergeldanspruch stehe zudem nicht entgegen, dass durch das zuständige Finanzamt keine ausdrückliche Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 3 EStG erfolgt sei.
- 9** Ferner macht der Kläger geltend, die angefochtene Entscheidung stelle eine unzulässige Überraschungsentscheidung dar. Zudem habe das FG sowohl gegen die Hinweispflicht als auch gegen die Pflicht, den Sachverhalt aufzuklären, verstoßen. Die Vorinstanz habe es unterlassen, den von ihm, dem Kläger, als Zeugen benannten Arbeitskollegen zu vernehmen. Hätte das FG diesen Beweis erhoben, hätte der Zeuge bekundet, dass er, der Kläger, sich wie in den Jahren zuvor auch von Januar bis März 2006 ausschließlich in Deutschland aufgehalten habe, sodass die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG festgestanden hätten und zumindest Kindergeld bis einschließlich März 2006 festzusetzen gewesen wäre.
- 10** Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und den Bescheid vom 14. Mai 2008 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2008 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld unter Berücksichtigung der in Polen bezogenen Familienleistung für die Kinder S und T ab Januar 2006 bis Dezember 2008 festzusetzen, hilfsweise die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 11** Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Sie tritt der Revision entgegen und bringt im Wesentlichen vor, der Anspruch auf Kindergeld nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG setze voraus, dass der Antragsteller auf dessen Antrag hin vom zuständigen Finanzamt tatsächlich als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 EStG behandelt worden sei. Ein Antrag i.S. von § 1 Abs. 3 EStG sei vom Kläger jedoch nicht gestellt worden.
- 13** Eine Bindungswirkung der Einkommensteuerbescheide hinsichtlich des inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts bestehe für die Kindergeldfestsetzung nicht.
- 14** Das FG sei aufgrund der fehlenden Bindungswirkung der Einkommensteuerbescheide nicht verpflichtet gewesen, die Einkommensteuerakten des Klägers beizuziehen, um die Entscheidung des Finanzamts über die Feststellung dessen unbeschränkter Einkommensteuerpflicht zu hinterfragen.

Entscheidungsgründe

- 15** II. Im Streitfall hat zum 1. Mai 2013 ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel stattgefunden; Beklagte und Revisionsbeklagte ist nunmehr die Familienkasse ... (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Mai 2013 III R 8/11, BFHE 241, 511, BFH/NV 2013, 1698, Rz 11; vom 28. Mai 2013 XI R 38/11, BFH/NV 2013, 1774, Rz 14). Das Rubrum des Verfahrens ist deshalb zu ändern.
- 16** III. Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass der Kläger keinen Anspruch auf Kindergeld nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG hat. Die Feststellungen der Vorinstanz reichen aber nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob der Kläger für den Streitzeitraum von Januar 2006 bis Dezember 2008 nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG kindergeldberechtigt ist.
- 18** 1. Nach § 62 Abs. 1 EStG hat Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG, wer
"1. im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder
2. ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland

- a) nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder
- b) nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird."

- 19** 2. Nach den Feststellungen des FG, die den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO binden, hatte der Kläger im Streitzeitraum --was dieser für die Zeit von April 2006 bis Dezember 2008 selbst einräumt-- weder einen Wohnsitz i.S. des § 8 AO noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt i.S. des § 9 AO im Inland.
- 20** a) Die Vorinstanz hat dazu ausgeführt, dass der Kläger schon nicht dargetan habe, wann die betreffende Wohnung seiner Schwester von ihm überhaupt aufgesucht worden sei. Zudem habe sich der Kläger Anfang 2006 zunächst auf Baustellen in A und B und ab April 2006 in C aufgehalten, sodass kein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten im Geltungsbereich der AO festgestellt werden könne.
- 21** b) Die vom Kläger hiergegen geltend gemachte Verfahrensrüge greift nicht durch. Soweit er vorbringt, das FG habe seinen Beweisantrag übergangen und es unterlassen, seinen Arbeitskollegen als Zeugen zu vernehmen, hat der Kläger sein Recht, diesen Verfahrensmangel zu rügen, verloren.
- 22** aa) Ein Verfahrensmangel kann jedenfalls --wie hier-- bei sachkundig vertretenen Steuerpflichtigen nicht mehr mit Erfolg geltend gemacht werden, wenn er eine Verfahrensvorschrift betrifft, auf deren Beachtung die Prozessbeteiligten verzichten können und verzichtet haben (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Das Rügerecht geht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge verloren (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 23. Februar 2012 X B 91/11, BFH/NV 2012, 1150; vom 19. September 2012 X B 40/11, BFH/NV 2013, 941, m.w.N.).
- 23** bb) Wer --wie der Kläger im Streitfall-- zur mündlichen Verhandlung unentschuldigt nicht erscheint, obwohl dem Prozessbevollmächtigten, der zudem ohne Angaben von Gründen sein Ausbleiben im Termin angekündigt hatte, die Ladung mit Wirkung für und gegen den Kläger nach § 62 Abs. 6 Satz 5 FGO ordnungsgemäß zugestellt worden war (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 18. Dezember 2009 III B 118/08, BFH/NV 2010, 665; vom 20. September 2012 X S 26/12 (PKH), BFH/NV 2013, 69), verzichtet auf die Wahrnehmung seiner diesbezüglichen Rechte (vgl. dazu z.B. BFH-Beschlüsse vom 2. März 2005 VII B 142/04, BFH/NV 2005, 1576; in BFH/NV 2013, 941, jeweils m.w.N.). Denn der sachkundig vertretene Kläger hat sich hierdurch selbst der Möglichkeit begeben, auf die Beweisaufnahme Einfluss zu nehmen und die unterlassene Zeugenvernehmung zu rügen. Da der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz eine Verfahrensvorschrift i.S. von § 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO ist, auf deren Einhaltung ein Beteiligter ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge verzichten kann, hat die Unterlassung der rechtzeitigen Rüge den endgültigen Rügeverlust zur Folge. Das Übergehen eines Beweisantrages oder eine unvollständige Zeugeneinvernahme kann deshalb --wie hier-- nicht mehr mit der Verfahrensrüge angegriffen werden (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 1576).
- 24** c) Revisionsrechtlich beachtliche Verstöße der Vorinstanz gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind im Übrigen weder vorgebracht noch ersichtlich (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60, unter II.2.c bb; vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239, unter II.3.c; vom 4. Mai 2011 XI R 35/10, BFHE 233, 379, BStBl II 2011, 836, Rz 32; vom 20. März 2013 XI R 37/11, BFHE 240, 394, BFH/NV 2013, 1170).
- 25** d) Die Einkommensteuerbescheide für 2006, 2007 und 2008 sowie die Auskunft über die Einkommensteuerpflicht des zuständigen (inländischen) Finanzamts stehen den Feststellungen des FG zum Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt des Klägers ebenso wenig entgegen. Denn sie entfalten --wie das FG zutreffend entschieden hat und worauf die Familienkasse ebenso zutreffend hinweist-- keine Bindungswirkung für die Kindergeldfestsetzung durch die Familienkasse (vgl. dazu BFH-Urteile vom 20. November 2008 III R 53/05, BFH/NV 2009, 564; vom 24. Mai 2012 III R 14/10, BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897, Rz 12; in BFHE 240, 394, BFH/NV 2013, 1170, Rz 18).
- 26** 3. Das FG hat rechtsfehlerhaft nicht geprüft, ob der Kläger im Streitzeitraum nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG kindergeldberechtigt war.
- 27** 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.
- 28** aa) Nach § 1 Abs. 3 EStG werden auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische

Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielen. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen. Voraussetzung ist weiter u.a., dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird.

- 29** bb) Die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG ist --anders als die nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a EStG-- von der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Antragstellers abhängig. Eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG setzt voraus, dass der Antragsteller aufgrund eines entsprechenden Antrages vom Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897; vom 24. Oktober 2012 V R 43/11, BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491, Rz 33; in BFHE 240, 394, BFH/NV 2013, 1170, Rz 20; vom 18. Juli 2013 III R 59/11, BFHE 242, 228, BFH/NV 2013, 1992).
- 30** b) Eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG besteht jedoch nur in den Monaten des betreffenden Kalenderjahrs, in denen der Anspruchsberechtigte inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt hat (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491, Rz 19 ff.; vom 18. April 2013 VI R 70/11, BFH/NV 2013, 1554; vom 18. Juli 2013 III R 59/11, BFHE 242, 288, BFH/NV 2013, 1992).
- 31** 4. Die Vorentscheidung war demnach aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Die Feststellungen des FG lassen keine Beurteilung zu, ob die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG im Streitfall erfüllt sind.
- 32** a) Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob der Kläger --was nach Ansicht der Familienkasse nicht der Fall gewesen sei-- einen Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG gestellt hat und für die Kalenderjahre 2006 bis 2008 entsprechend zur Einkommensteuer veranlagt wurde. Den in der Vorentscheidung in Bezug genommenen und in der Gerichtsakte befindlichen Einkommensteuerbescheiden für 2006, 2007 und 2008 lässt sich nicht entnehmen, ob das Finanzamt einem Antrag des Klägers nach § 1 Abs. 3 EStG entsprochen oder ihn möglicherweise nach § 1 Abs. 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt hat. Zudem vermag der erkennende Senat dem Vorbringen des Klägers, wonach dem Kindergeldanspruch nicht entgegenstehe, dass durch das zuständige Finanzamt keine ausdrückliche Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 3 EStG erfolgt sei, nicht zu entnehmen, dass er, der Kläger, keinen Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG gestellt hätte.
- 33** b) Sollten die noch durchzuführenden Ermittlungen für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 eine Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG ergeben, bliebe weiter festzustellen, ob und in welchen Monaten des Streitzeitraums der Kläger inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt hat. Hierbei handelt es sich um diejenigen Monate, in denen die Einkünfte des Klägers nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 11 EStG zeitlich zu erfassen sind (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491, Rz 33; vom 18. Juli 2013 III R 59/11, BFHE 242, 228, BFH/NV 2013, 1992). Der Kläger gibt dazu selbst an, er habe seine Tätigkeit ab April 2006 nicht mehr im Inland, sondern in Österreich ausgeübt.
- 34** c) Soweit hiernach eine Kindergeldberechtigung des Klägers bestehen sollte, hat das FG abschließend zu prüfen, ob in den betreffenden Monaten des Streitzeitraums eine Konkurrenzsituation mit polnischen Familienleistungen gegeben war, und eine sich ggf. ergebende Anspruchskumulierung nach den vorrangigen Bestimmungen des Unionsrechts oder --soweit diese nicht einschlägig wären-- nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aufzulösen (vgl. dazu z.B. Senatsurteil vom 5. September 2013 XI R 52/10, juris).
- 35** 5. Auf die vom Kläger über die Sachaufklärungsrüge hinaus geltend gemachten Verfahrensrügen kam es wegen der Zurückverweisung an das FG nicht mehr an (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491, Rz 34; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126 Rz 16, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de