Urteil vom 24. Juli 2013, XI R 8/12

Zum Monatsprinzip bei der Kindergeldberechtigung von auf Antrag unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen

BFH XI. Senat

EStG § 1 Abs 3, EStG § 49, EStG § 62 Abs 1 Nr 1, EStG § 62 Abs 1 Nr 2 Buchst b, AO § 88, AO § 90, FGO § 76, EStG § 62 Abs 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 1 Abs 3, EStG § 49, EStG § 62 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 17. Januar 2012, Az: 10 K 2739/10 Kg

Leitsätze

NV: Eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG besteht nur für die Monate, in denen der Steuerpflichtige --seine Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG vorausgesetzt-- inländische Einkünfte i.S. des § 49 erzielt hat (Anschluss an BFH-Urteile vom 24. Oktober 2012 V R 43/11, BFHE 239, 327, DStR 2013, 449; vom 18. April 2013 VI R 70/11, BFH/NV 2013, 1554; vom 18. Juli 2013 III R 59/11, BFHE 242, 228, DStRE 2014, 3).

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), dessen Familienwohnsitz sich in Polen befindet, meldete im April 2008 einen inländischen Wohnsitz in X an. Das von ihm angegebene Einzugsdatum war der im April 2008. Die in Polen ansässige Arbeitgeberin des vom März 2008 bis zum Mai 2009 ununterbrochen beschäftigten Klägers behielt für 2008 und 2009 Lohnsteuer sowie Solidaritätszuschlag ein.

2 Das Finanzamt A veranlagte den Kläger unter dessen polnischer Anschrift mit Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 3. September 2009 zur Einkommensteuer.

3 Im Januar 2010 beantragte der Kläger bei der früheren Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) Kindergeld für seine 1989, 1991 und 1994 geborenen Kinder K, J und B. Er gab an, dass er von März 2008 bis Mai 2009 am Beschäftigungsort X mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden ohne inländische Sozialversicherung "unselbständig" erwerbstätig gewesen sei. Seinem Antrag waren die Formulare E 402 und Erklärungen zu den Einkünften und Bezügen eines über 18 Jahre alten Kindes beigefügt.

4 Die Familienkasse lehnte mit Bescheid vom 26. Januar 2010 den Antrag des Klägers mit der Begründung ab, dass ein Kindergeldanspruch nicht bestehe, weil der Kläger in Deutschland nicht sozialversicherungspflichtig gewesen sei.

5 Mit seinem hiergegen eingelegten Einspruch machte der Kläger geltend, dass ein Anspruch auf Kindergeld nicht nur für den Zeitraum bestehe, in dem er in Deutschland einer Erwerbstätigkeit nachgegangen sei. Er könne, da seine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht aus § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) folge, Kindergeld für jedes volle Kalenderjahr, für das die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG gegeben seien, beanspruchen. Er wies ferner darauf hin, dass die Voraussetzungen für Familienleistungen in Polen nicht erfüllt gewesen seien und ein konkurrierender Anspruch mithin nicht bestanden habe.

6 Die Familienkasse half dem Einspruch des Klägers insoweit ab, als sie mit Bescheid vom 28. Juni 2010 zunächst Kindergeld einschließlich des für 2009 zu gewährenden Einmalbetrags in Höhe von 100 € je Kind für die Kinder K und B für den Zeitraum von März 2008 bis Mai 2009 und für das Kind J für den Zeitraum von März 2008 bis Januar 2009 festsetzte. Mit Änderungsbescheid vom 30. Juni 2010 gewährte sie sodann Kindergeld für das Kind J auch für den Zeitraum von Februar 2009 bis Mai 2009. Den weitergehenden Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2010 als unbegründet zurück.

7 Die Klage, mit der der Kläger darüber hinaus weiteres Kindergeld in Höhe von ... € für die Jahre 2008 und 2009 begehrte, hatte keinen Erfolg.

8 Das Finanzgericht (FG) führte im Wesentlichen aus, für die Gewährung von Kindergeld für weitere Monate der Jahre 2008 und 2009 über den von der Familienkasse bereits berücksichtigten Zeitraum von März 2008 bis Mai 2009 hinaus fehle es an einem Anspruch des Klägers.

9 Die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wonach derjenige für Kinder i.S. des § 63 EStG Kindergeld beanspruchen könne, der im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt habe, seien nur für den Zeitraum von März 2008 bis Mai 2009 erfüllt. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger bereits vor Beginn seines Dienstverhältnisses im März 2008 einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gehabt habe, lägen nicht vor. Der Kläger habe auch keinen Nachweis für das Fortbestehen eines inländischen Wohnsitzes über das Ende seiner Beschäftigung im Mai 2009 hinaus, vorgelegt.

10 Der Antrag des Klägers, i.S. des § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt zu werden, begründe nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG keinen Anspruch auf Kindergeld für Zeiträume eines Jahres, in denen er keine inländischen Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt habe. Das kindergeldrechtliche Monatsprinzip gebiete es, die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG, auch wenn sie steuerlich zu einer Veranlagung für ein Kalenderjahr führe, für Zwecke des Kindergelds auf den Zeitraum des Bezugs inländischer Einkünfte zu begrenzen.

11 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1282 veröffentlicht.

12 Der Kläger stützt seine vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung und Rechtsfortbildung zugelassene Revision auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

13 Er rügt eine unzureichende Sachverhaltsaufklärung durch das FG und bringt vor, es sei nicht ersichtlich, aufgrund welcher Umstände die Vorinstanz meine, weitere Einkünfte i.S. des § 49 EStG außerhalb der Beschäftigungszeiten ausschließen zu können. Das FG habe nicht festgestellt, dass er, der Kläger, außerhalb dieses Zeitraumes keine derartigen Einkünfte erzielt habe.

14 Die Ansicht des FG, wonach er, der Kläger, lediglich in den Zeiträumen seiner inländischen Beschäftigung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 3 EStG gelte, weshalb er nur in diesen Zeiträumen nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG anspruchsberechtigt sei, sei rechtsfehlerhaft. Die in § 1 Abs. 3 EStG getroffene Formulierung "soweit" beinhalte allein eine partielle Behandlung der im Inland erzielten Einkünfte. Eine zeitliche Einschränkung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG auf den konkreten Zeitraum der Erzielung inländischer Einkünfte sei damit nicht verbunden.

15 Es sei entgegen der Ansicht des FG auch nicht möglich, allein auf die Monate der Erzielung inländischer Einkünfte abzustellen. Die Einkommensteuerbescheide nach § 1 Abs. 3 EStG führten die konkreten Zeiträume, in denen jeweils die der Besteuerung zugrunde gelegten Einkünfte erzielt worden seien, nicht explizit auf. Auch seien in den Vordrucken --insbesondere des Vordrucks EU/EWR-- solche monatlichen Informationen nicht enthalten. Die Prüfung und Bewertung einkommensteuerrechtlicher Sachverhalte würde, abgesehen davon, dass die Einholung der erforderlichen Informationen derzeit nicht möglich sei, zudem zu einem nach Ansicht des Gesetzgebers zu vermeidenden Verwaltungsmehraufwand führen.

16 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid vom 26. Januar 2010 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2010 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, für die Kinder J, K und B für die verbleibenden streitigen Monate der Jahre 2008 und 2009 über die Kindergeldfestsetzungen vom 28. Juni 2010 und 30. Juni 2010 hinaus weiteres Kindergeld in Höhe von ... € festzusetzen.

17 Die Familienkasse hat im Revisionsverfahren weder einen Antrag gestellt noch eine Stellungnahme in der Sache abgegeben.

Entscheidungsgründe

18 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 22. August 2007 X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109; vom 16. Mai 2013 III R 8/11, BFHE 241, 511, BStBl II 2013, 1040, Rz 11; vom 28. Mai 2013 XI R 38/11, juris, Rz 14). Das Rubrum des Verfahrens ist deshalb zu ändern.

III.

19 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--).

20 Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass dem Kläger ein Anspruch auf Kindergeld nur für diejenigen Kalendermonate zusteht, in denen er im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfte i.S. von § 1 Abs. 3 i.V.m. § 49 EStG erzielt hat. Die Feststellungen der Vorinstanz reichen aber nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob der Kläger für die Jahre 2008 und 2009 nach § 1 Abs. 3 EStG zur Einkommensteuer veranlagt worden ist und in welchen Monaten der Kläger seine inländischen Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt hat.

21 1. Der Kläger hat für die noch streitigen Zeiträume der Jahre 2008 und 2009 keinen Anspruch auf Kindergeld nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

22 a) Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG hat Anspruch auf Kindergeld für Kinder i.S. des § 63 EStG, wer im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Der Kindergeldanspruch richtet sich --dem Monatsprinzip nach § 66 Abs. 2 EStG folgend-- danach, ob die Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld im jeweiligen Monat vorliegen. Beim Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht und umgekehrt kann Kindergeld daher nur vom Beginn des Monats, in dem ein inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt begründet wird, bis zum Ablauf des Monats, in dem dieser aufgegeben wird, gewährt werden (vgl. BFH-Urteile vom 20. November 2008 III R 53/05, BFH/NV 2009, 564; vom 24. Oktober 2012 V R 43/11, BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491). Vor Begründung und nach Aufgabe des inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts besteht daher nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG kein Anspruch auf Kindergeld (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491).

23 b) Es ist --wovon das FG zutreffend ausging-- weder ersichtlich noch geltend gemacht, dass der Kläger in den noch verbleibenden streitigen Monaten der Jahre 2008 und 2009 einen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung --AO--) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland hatte.

24 2. Der Kläger ist im Streitzeitraum --was hier ausschließlich noch in Betracht kommt-- nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG kindergeldberechtigt, soweit er nach § 1 Abs. 3 EStG aufgrund inländischer Einkünfte i.S. des § 49 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt worden ist.

25 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.

26 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.

27 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 Antrags vom Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (vgl. dazu BFH-Urteile vom 24. Mai 2012 III R 14/10, BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897; vom 18. Juli 2013 III R 59/11, BFHE 242, 228).

28 b) Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers ist eine Kindergeldberechtigung in den Fällen des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nicht für das gesamte Kalenderjahr gegeben, auch wenn die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist (§ 2 Abs. 7 Satz 1 EStG).

29 aa) Der BFH hat bereits in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nur in den Monaten des betreffenden Kalenderjahrs besteht, in denen der Anspruchsberechtigte inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt, und diese einschränkende Auslegung der

Anspruchsnorm auch im Einklang mit dem Unionsrecht steht (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491; vom 18. April 2013 VI R 70/11, BFH/NV 2013, 1554; in BFHE 242, 228).

30 bb) Dieser Rechtsprechung schließt sich der erkennende Senat an und verweist zur weiteren Begründung auf die Ausführungen in den BFH-Urteilen in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491, in BFH/NV 2013, 1554 und in BFHE 242, 228.

31 cc) Die hiergegen erhobenen Einwendungen des Klägers greifen nicht durch.

32 (1) Soweit er vorbringt, dass es nicht möglich sei, allein auf die Monate der Erzielung inländischer Einkünfte abzustellen, da weder die nach § 1 Abs. 3 EStG ergehenden Einkommensteuerbescheide noch die Bescheinigung EU/EWR die konkreten Zeiträume, in denen jeweils die der Besteuerung zugrunde gelegten Einkünfte erzielt worden seien, nicht explizit aufführten, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Denn die Familienkassen und Finanzgerichte haben den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (§ 88 AO, § 76 FGO). Dabei sind die Beteiligten zur Mitwirkung verpflichtet (§ 90 AO, § 76 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 FGO).

33 (2) Ebenso wenig vermag sich der Senat dem Kläger darin anzuschließen, dass die im Zusammenhang mit der Erzielung inländischer Einkünfte i.S. des § 1 Abs. 3 EStG verbundene Prüfung und Bewertung einkommensteuerrechtlicher Sachverhalte zu einem nach Ansicht des Gesetzgebers zu vermeidenden Verwaltungsmehraufwand führen würde. Die Gewährleistung des Monatsprinzips auch bei den Fällen des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG entspricht dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift und mithin der Intention des Gesetzgebers.

34 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Die Feststellungen des FG lassen keine Beurteilung darüber zu, ob der Kläger für die verbleibenden streitigen Monate der Jahre 2008 und 2009 nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG kindergeldberechtigt ist.

35 a) Eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG setzt voraus, dass der Anspruchsteller aufgrund eines entsprechenden Antrags nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897, Leitsatz; in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491, Rz 33). Ob der Kläger --wie er vorbringt-- einen Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG gestellt hat und in den Kalenderjahren 2008 und 2009 entsprechend zur Einkommensteuer veranlagt wurde, lässt sich den Feststellungen des FG nicht zweifelsfrei entnehmen. Dem vom FG in Bezug genommenen Einkommensteuerbescheid für 2008 lässt sich allein nicht entnehmen, ob das Finanzamt dem Antrag des Klägers --wie er behauptet-- nach § 1 Abs. 3 EStG entsprochen oder ihn möglicherweise nach § 1 Abs. 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt hat. Hinsichtlich des Kalenderjahrs 2009 fehlt es schon an Feststellungen, ob der Kläger überhaupt als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt worden war.

36 b) Sollten die noch durchzuführenden Ermittlungen für die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009 eine Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG ergeben, bliebe weiter festzustellen, ob und in welchen Monaten 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-Urteil in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491, Rz 33).

37 c) Soweit hiernach der Kläger für die verbleibenden streitigen Monate der Jahre 2008 und 2009 kindergeldberechtigt wäre, bliebe abschließend zu prüfen, ob in diesen Monaten eine Konkurrenzsituation mit polnischen Familienleistungen --was der Kläger verneint-- gegeben war, und eine sich ggf. ergebende Anspruchskumulierung nach den einschlägigen Vorschriften aufzulösen.

38 4. Auf die vom Kläger geltend gemachte Verfahrensrüge kam es wegen der Zurückverweisung an das FG nicht mehr an (vgl. dazu z.B. 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