Urteil vom 16. April 2015, III R 6/14

Kindergeld: notwendiger Umfang der Feststellungen zum anwendbaren ausländischen Recht

BFH III. Senat

EStG § 65 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 118 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, ZPO § 560, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. November 2013, Az: 5 K 5141/11

Leitsätze

1. NV: Die grundsätzlich für den BFH bestehende Bindungswirkung (§ 155 FGO i.V.m. § 560 ZPO) an die erstinstanzlichen Feststellungen zum ausländischen Recht entfällt, soweit die Feststellungen auf einem nur kursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen .

2. NV: Ein solcher materieller Mangel des erstinstanzlichen Urteils kommt insbesondere dann in Betracht, wenn das FG im Zusammenhang mit der Prüfung konkurrierender Ansprüche auf Familienleistungen im Ausland feststellt, dass der Anspruch nach dem maßgeblichen ausländischen Recht von der Einhaltung einer Einkommensgrenze abhängt, jedoch keine Feststellungen dazu trifft, wie der maßgebliche Einkommensbegriff nach den Regeln des ausländischen Rechts definiert wird .

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28. November 2013 5 K 5141/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Die in Polen geborene Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist österreichische Staatsangehörige. Sie ist die Mutter ihres im März 1989 geborenen Sohnes (S). Die Ehe mit dem Kindsvater, einem polnischen Staatsangehörigen, wurde noch vor dem Streitzeitraum (Mai 2004 bis Februar 2007) geschieden.

2 Die Klägerin wohnt seit 1984 zur Untermiete bei einer Freundin ihres Vaters in ...(Inland). S wohnt seit 1995 bei der Mutter der Klägerin in Polen. Laut einer Bescheinigung der für den Wohnort des S örtlich zuständigen Stelle in Polen stellte die Mutter der Klägerin dort für den Streitzeitraum keinen Antrag auf Gewährung von Familienleistungen.

3 Nach eigenen Angaben ist die Klägerin seit dem Jahre 2000 arbeitslos gemeldet und bezieht Geldleistungen des Arbeitsamtes wegen Arbeitslosigkeit.

4 Mit Bescheid vom 12. März 2008 hob die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) die zugunsten der Klägerin für S erfolgte Kindergeldfestsetzung ab Mai 2004 auf und forderte das insoweit bereits ausbezahlte Kindergeld von der Klägerin zurück. Zur Begründung führte die Familienkasse an, dass die Klägerin die für die Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen notwendigen Auskünfte nicht in der angeforderten Weise erteilt habe.

5 Im Laufe des dagegen geführten Einspruchsverfahrens erließ die Familienkasse unter dem 10. März 2011 einen Änderungsbescheid. Danach wurde für den Streitzeitraum zugunsten der Klägerin Kindergeld in Höhe von 77 € pro Monat festgesetzt. Zur Begründung verwies die Familienkasse im Wesentlichen darauf, dass die europarechtlichen Konkurrenzvorschriften 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) sowie der Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21. März 1972 über die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (VO Nr. 574/72) --jeweils in der für den streitigen Zeitraum geltenden Fassung-- nicht eingriffen, da weder die Klägerin noch der Kindsvater unter den persönlichen Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71 falle. Da allerdings der durch § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bewirkte vollständige Anspruchsausschluss mit Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Konkurrenzvorschriften nicht vereinbar sei, müsse auf die allgemeinen Konkurrenzvorschriften des Art. 12 Abs. 2 der VO Nr. 1408/71 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 der VO Nr. 574/72 zurückgegriffen werden, wonach der Klägerin Anspruch auf das hälftige deutsche Kindergeld zustehe. Im Übrigen wies die Familienkasse den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 23. März 2011 als unbegründet zurück.

6 Auf die hiergegen gerichtete Klage hob das Finanzgericht (FG) den Aufhebungsbescheid vom 12. März 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. März 2011 auf. Zur Begründung verwies es im Wesentlichen darauf, dass die Klägerin Anspruch auf das volle Kindergeld habe, da sie einen Wohnsitz im Inland und der im Streitzeitraum noch minderjährige S einen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gehabt hätten. Der Anspruch werde auch nicht nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, Art. 76 Abs. 1 der VO Nr. 1408/71, Art. 10 Buchst. a der VO Nr. 574/72 oder Art. 12 Abs. 2 der VO Nr. 1408/71 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 der VO Nr. 574/72 durch konkurrierende Ansprüche in Polen ausgeschlossen oder vermindert, da weder der Klägerin noch dem Kindsvater oder der Mutter der Klägerin ein Anspruch auf polnische Familienleistungen zugestanden habe. Dies ergebe sich für die Klägerin und den Kindsvater daraus, dass bei Anwendung des polnischen Gesetzes vom 28. November 2003 über Familienleistungen bereits das durchschnittliche monatliche Einkommen der Klägerin in Höhe von 713,80 € (= 2.890 PLN) oder jedenfalls in Höhe des Regelbedarfs zur Sicherung des Lebensunterhalts von 382 € (= 1.547 PLN) über der maßgeblichen Einkommensgrenze für eine drei Personen umfassende Familie (3 x 504 PLN = 1.512 PLN) gelegen habe. Ein Anspruch der Mutter der Klägerin scheitere daran, dass dieser nach polnischem Recht einen Antrag auf Adoption voraussetze.

7 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Familienkasse zum einen, das FG habe die sich aus § 76 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ergebende Amtsermittlungspflicht verletzt, da es von einem monatlichen Einkommen der Klägerin in Höhe von 713,80 € ausgegangen sei, hierzu jedoch keinerlei Feststellungen getroffen habe. Ferner macht sie geltend, das FG habe keine ausreichenden Feststellungen zum maßgeblichen ausländischen Recht getroffen. Es habe nicht festgestellt, ob Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch überhaupt Einkommen im Sinne der einschlägigen polnischen Rechtsvorschriften darstellten.

8 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben.

9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO, dazu 3. und 4.).

11 1. Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (s. § 118 Abs. 2 FGO) lagen die Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch der Klägerin nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 1 Satz 3 EStG vor. Das FG ist aber rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der Klägerin ein Kindergeldanspruch in voller Höhe zusteht. Denn die Feststellungen des FG erlauben keine abschließende Beurteilung der Frage, ob ein Anspruch der Klägerin auf das volle Kindergeld nach den vom FG in Betracht gezogenen Konkurrenzvorschriften ausgeschlossen wird, weil ein Anspruch auf dem Kindergeld vergleichbare Leistungen nach polnischem Recht bestanden hat.

12 a) Das FG hat keine hinreichenden Feststellungen zum anwendbaren polnischen Recht getroffen.

13 aa) Nach der Rechtsprechung des Senats (Urteil vom 13. Juni 2013 III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 29, m.w.N.) steht es im pflichtgemäßen Ermessen des FG, wie es das ausländische Recht ermittelt. Die Anforderungen an Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht des Tatrichters hängen dabei von den Umständen des Einzelfalls ab. Höhere Anforderungen an die Ermittlungspflicht können sich insbesondere daraus ergeben, dass

das ausländische Recht sehr komplex oder sehr fremd gegenüber dem nationalen Recht ist oder dass die Beteiligten die ausländische Rechtspraxis detailliert und kontrovers vortragen. Da das ausländische Recht nicht zum Bundesrecht i.S. des § 118 Abs. 1 FGO gehört und die Feststellungen zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln sind, kann mit der Revision zwar nicht geltend gemacht werden, die Vorentscheidung beruhe auf der fehlerhaften Anwendung ausländischen Rechts. Die grundsätzlich für den Bundesfinanzhof (BFH) bestehende Bindungswirkung (§ 155 FGO i.V.m. § 560 der Zivilprozessordnung) an die erstinstanzlichen Feststellungen zum ausländischen Recht entfällt allerdings, soweit die Feststellungen auf einem nur kursorischen Überblick über die zu behandelnde Materie beruhen. In diesem Fall liegt ein materieller Mangel der Vorentscheidung vor (Senatsurteil in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 38, m.w.N.).

14 bb) So liegen die Verhältnisse im Streitfall. Das FG hat zwar festgestellt, dass der Anspruch auf Familienleistungen in Polen davon abhängt, dass das Einkommen pro Familienmitglied 504 PLN nicht überschreitet. Ferner hat es festgestellt, welcher Zeitraum für die Einkommensermittlung maßgeblich ist und welche Personen als Familienmitglieder angesehen werden. Es fehlen jedoch Feststellungen dazu, welche Art von Einnahmen von dem polnischen Einkommensbegriff umfasst wird (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 40, in dem ebenfalls u.a. Feststellungen zum maßgeblichen Nettoeinkommen fehlten; ebenso Senatsurteil vom 18. Dezember 2014 III R 4/13, BFH/NV 2015, 845, Rz 29; s. zur Abgrenzung dagegen den dem Senatsurteil vom 13. Juni 2013 III R 63/11, BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 38 zugrundeliegenden Fall, in dem das FG bereits im Rahmen einer Aufklärungsanordnung Hinweise zu den erfassten Einnahmen und möglichen Absetzbeträgen gegeben hat). Solche Feststellungen sind jedoch notwendig, um die vom FG gezogene Schlussfolgerung, das Einkommen der Klägerin überschreite die maßgebliche Einkommensgrenze, zu tragen.

15 b) Der Schluss des FG, wonach das Einkommen der Klägerin die für die Gewährung polnischer Familienleistungen zu beachtende Einkommensgrenze überschreite, hält revisionsrechtlicher Prüfung ebenfalls nicht stand.

16 aa) Über die Frage, ob das Einkommen eines Kindergeldberechtigten sich im Rahmen der nach ausländischem Recht geltenden Einkommensgrenze hält, entscheidet das FG unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Zwar ist die finanzrichterliche Überzeugungsbildung revisionsrechtlich nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar. Das FG hat jedoch im Einzelnen darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat (BFH-Urteil vom 14. November 2013 VI R 25/13, BFH/NV 2014, 678, Rz 11, m.w.N.). Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 678, Rz 11, m.w.N.).

17 bb) Ein solcher Rechtsanwendungsfehler liegt hier vor.

18 Das FG hat weder Feststellungen zum Vorliegen einer Bescheinigung einer polnischen Behörde über das Nichtbestehen eines Anspruchs auf ausländische Familienleistungen getroffen, aus der sich Anhaltspunkte für die Überschreitung der Einkommensgrenze ergeben.

19 Noch hat es andere Tatsachen festgestellt, aus denen sich Rückschlüsse auf das Einkommen der Klägerin oder anderer Familienmitglieder ziehen lassen. Anhand der Entscheidungsgründe ist nicht nachvollziehbar, woraus das FG den seiner Subsumtion zugrunde gelegten Betrag eines durchschnittlichen monatlichen Einkommens in Höhe von 713,80 € entnommen hat. Die angegriffene Entscheidung enthält weder Ausführungen dazu, um welche Art von Einnahmen es sich insoweit handelt, noch dazu, aus welchen Unterlagen oder Erklärungen diese Einnahmen entnommen wurden. Ebenso wenig ist eine tragfähige Tatsachengrundlage dafür ersichtlich, dass das FG eine alternative Einkommensberechnung auf der Basis des monatlichen Regelsatzes der Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts durchgeführt hat. Denn es fehlen auch Feststellungen dazu, dass die Klägerin im maßgeblichen Zeitraum entsprechende Unterstützungsleistungen erhalten hat. Dem Tatbestand des Urteils ist nur der Vortrag der Klägerin im Einspruchsverfahren zu entnehmen, wonach sie seit dem Jahre 2000 arbeitslos gemeldet gewesen sei und Geldleistungen des Arbeitsamtes wegen Arbeitslosigkeit bezogen habe. Bezugnahmen auf etwaige Leistungsbescheide sind ebenso wenig ersichtlich wie eine nachvollziehbare Überzeugungsbildung des Gerichtes

anhand von Erklärungen der Beteiligten. Selbst wenn die Klägerin Leistungen zum Lebensunterhalt bezogen haben sollte, besteht kein allgemeiner Erfahrungssatz, dass sie stets den Regelsatz erhalten hat. Denn die Leistungen können z.B. wegen Anrechnung eigener Mittel oder wegen Verletzung von Obliegenheiten vermindert sein.

20 Da es sich insoweit um einen Verstoß gegen materielles Recht handelt, kommt es nicht darauf an, ob die Familienkasse im Hinblick auf einen gegebenenfalls gleichzeitig vorliegenden Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) ihr Rügerecht dadurch verloren hat, dass sie in der mündlichen Verhandlung das Unterbleiben weiterer Aufklärungshandlungen nicht beanstandet hat.

21 c) Die Sache geht deshalb zur Nachholung weiterer tatsächlicher Feststellungen zu den vorgenannten Fragen an das FG zurück.

22 2. Der Senat weist aus verfahrensökonomischen Gründen für den zweiten Rechtsgang auf folgende Erwägungen hin:

23 a) Auch wenn der Senat im Revisionsverfahren an die Feststellungen des FG zum Wohnsitz der Klägerin gebunden ist, entbindet dies das FG nicht davon, diese Frage nach Zurückverweisung der Sache einer erneuten Prüfung zu unterziehen, insbesondere wenn die Beteiligten hierzu neue Tatsachen vortragen oder neue Beweismittel anbieten (BFH-Urteil vom 17. September 2014 I R 83/12, BFH/NV 2015, 211, Rz 14 f.). Hinsichtlich der an einen Wohnsitz gestellten Anforderungen wird insbesondere auf die Senatsurteile vom 8. Mai 2014 III R 21/12 (BFHE 246, 389, BStBl II 2015, 135, zum Fall eines angemieteten Zimmers) und vom 18. Dezember 2013 III R 44/12 (BFHE 244, 344, Rz 8 zum Fall eines Zweitwohnsitzes) verwiesen.

24 b) Für die Frage, nach welcher Vorschrift die Konkurrenz zu etwaigen Ansprüchen auf Familienleistungen in Polen aufzulösen ist, muss zunächst geklärt werden, ob die Klägerin vom persönlichen Geltungsbereich der VO Nr. 1408/71 erfasst wird (vgl. insoweit im Einzelnen Senatsurteil vom 4. August 2011 III R 55/08, BFHE 234, 316, BStBl II 2013, 619, Rz 14 ff.).

25 c) Ist der persönliche Anwendungsbereich nicht eröffnet, kann ein Anspruch auf volles deutsches Kindergeld nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG durch einen konkurrierenden Anspruch in Polen ausgeschlossen sein (vgl. hierzu im Einzelnen Senatsurteil vom 13. November 2014 III R 1/13, BFHE 248, 20, Rz 9 ff.).

26 Ist der persönliche Anwendungsbereich eröffnet, muss geprüft werden, ob Deutschland nach den Art. 13 ff. der VO Nr. 1408/71 der zuständige oder der unzuständige Mitgliedstaat ist (s. zu dieser Frage im Einzelnen Senatsurteile in BFHE 234, 316, BStBl II 2013, 619, Rz 27 ff.; vom 15. März 2012 III R 52/08, BFHE 237, 412, Rz 20 ff., und vom 5. Juli 2012 III R 76/10, BFHE 238, 87, BStBl II 2013, 1033, Rz 14 ff.).

27 d) Ist Deutschland der zuständige Mitgliedstaat, kommen hinsichtlich konkurrierender Ansprüche der Kindsmutter in Polen grundsätzlich die Antikumulierungsvorschriften des Art. 10 der VO Nr. 574/72 zur Anwendung (s. hierzu im Einzelnen Senatsurteil vom 16. Mai 2013 III R 8/11, BFHE 241, 511, BStBl II 2013, 1040, Rz 27; zum Fall der fehlenden Antragstellung s. Senatsurteil vom 18. Juli 2013 III R 51/09, BFHE 242, 222, Rz 24, m.w.N.).

28 Ist Deutschland nach den Bestimmungen der Art. 13 ff. der VO Nr. 1408/71 der nicht zuständige Mitgliedstaat und ist Deutschland auch nicht der Wohnmitgliedstaat des betreffenden Kindes (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Hudzinski und Wawrzyniak vom 12. Juni 2012 C-611, 612/10, EU:C:2012:339, Rz 74 ff.), dann ist die Konkurrenz zu Ansprüchen im anderen Mitgliedstaat Polen nach nationalem Recht zu lösen (s. hierzu im Einzelnen Senatsurteil in BFHE 241, 511, BStBl II 2013, 1040, Rz 28 f.).

29 e) Im Falle der Anwendbarkeit des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wäre das FG im Grundsatz verpflichtet, eine eigene Entscheidung darüber zu treffen, ob für ein Kind ein Anspruch auf Gewährung von dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen nach ausländischem Recht besteht (s. im Einzelnen Senatsurteile in BFHE 242, 34, BStBl II 2014, 711, Rz 17 ff., und in BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 20 ff.).

30 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

31 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de