Urteil vom 19. Januar 2023, III R 13/22

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.01.2023 III R 2/22 - Keine Heilung der sachlichen Unzuständigkeit durch Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde

ECLI:DE:BFH:2023:U.190123.IIIR13.22.0

BFH III. Senat

FGO § 44 Abs 2, FGO § 63 Abs 1 Nr 1, FGO § 63 Abs 1 Nr 2, FGO § 63 Abs 2 Nr 1, AO § 19 Abs 1 S 1, AO § 126, AO § 127, AO § 128, AO § 367 Abs 2 S 1, EStG § 62, EStG §§ 62ff, AO § 222, AO § 5, EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend FG Münster, 22. Februar 2022, Az: 1 K 447/20 AO

Leitsätze

NV: Die Ablehnung der Stundung einer Kindergeldrückforderung durch eine sachlich unzuständige Behörde wird nicht dadurch rechtmäßig, dass die für die Prüfung der Stundung sachlich und örtlich zuständige Familienkasse den Einspruch gegen den Ausgangsbescheid als unbegründet zurückweist.

Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 22.02.2022 - 1 K 447/20 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Stundung einer Erstattungsforderung.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater eines Sohnes (S), für den er laufend Kindergeld bezog. Mit Bescheid vom 21.03.2018 hob die Familienkasse Nordrhein-Westfalen (NRW) Nord die Kindergeldfestsetzung rückwirkend für den Zeitraum von Mai 2017 bis einschließlich Februar 2018 auf und forderte das für diesen Zeitraum bereits ausgezahlte Kindergeld in Höhe von 1.936 € vom Kläger zurück. Zur Begründung verwies die Familienkasse NRW Nord auf den unterbliebenen Nachweis eigener Bemühungen des S um einen Ausbildungsplatz. Dem dagegen gerichteten Einspruch half die Familienkasse NRW Nord für Oktober und November 2017 ab, wodurch sich die Rückforderung auf 1.552 € minderte. Im Übrigen blieb der Einspruch ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 19.06.2018).

3 Mit Schreiben vom 03.05.2018 beantragte der Kläger bei der Beklagten und Revisionsklägerin (Bundesagentur für Arbeit, Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse --Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse--) eine Ratenzahlung des zu erstattenden Betrages. Die Ehefrau des Klägers nahm Ratenzahlungen auf. Mit Schreiben vom 23.09.2019 beantragte der Kläger erneut Stundung und Ratenzahlung.

4 Mit Bescheid vom 08.01.2020 lehnte die Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse die Stundung des noch offenen Betrages in Höhe von 1.497,50 € ab. Zur Begründung verwies sie darauf, dass der Kläger nicht stundungswürdig sei, da er die Rückforderung selbst verschuldet habe.

5 Den dagegen gerichteten Einspruch wies die Familienkasse NRW Nord mit Einspruchsentscheidung vom 07.02.2020 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies sie ebenfalls auf die sich aus einer Mitwirkungspflichtverletzung ergebende mangelnde Stundungswürdigkeit des Klägers.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage insoweit statt, als der Kläger die Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 08.01.2020 und der Einspruchsentscheidung vom 07.02.2020 begehrte. Soweit der Kläger darüber hinaus die Verpflichtung der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse zum Ausspruch der begehrten Stundung beantragte, wies das FG die Klage als unbegründet ab.

7 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts.

8 Die Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse beantragt,
das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als der Klage stattgegeben wurde, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

9 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass sich die Klage gegen die Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse richtet (dazu unter 1.). Ferner ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Ablehnung der Stundung durch eine sachlich unzuständige Behörde ausgesprochen wurde (dazu unter 2.) und dass dieser Mangel nicht aufgrund der nachfolgenden Einspruchsentscheidung geheilt wurde oder unbeachtlich ist (dazu unter 3.).

11 1. Die Klage richtet sich infolge rechtsschutzgewährender Auslegung gegen die Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse.

12 a) Nach § 63 Abs. 1 FGO ist die Klage gegen die Behörde zu richten, die den ursprünglichen Verwaltungsakt erlassen (§ 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO) oder die den beantragten Verwaltungsakt oder die andere Leistung unterlassen oder abgelehnt hat (§ 63 Abs. 1 Nr. 2 FGO). Dabei bedeutet die Bezugnahme auf den "ursprünglichen" Verwaltungsakt, dass nur die Ausgangsbehörde und nicht etwa die Rechtsmittelbehörde beteiligt sein soll. Daher ist sie und nicht die Familienkasse NRW Nord als Rechtsmittelbehörde beteiligt (Senatsurteil vom 25.02.2021 - III R 36/19, BFHE 272, 19, BStBl II 2021, 712, Rz 13 ff.; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 63 FGO Rz 20, 24 f.).

13 b) Es liegt auch kein Fall des § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO vor. Diese Vorschrift erfordert einen Wechsel der örtlichen Zuständigkeit (z.B. durch Wohnsitzwechsel) vor Erlass der Einspruchsentscheidung (Schallmoser in HHSp, § 63 FGO Rz 36). Zwar hat es der Bundesfinanzhof (BFH) für möglich gehalten, die Vorschrift auch für den Fall analog anzuwenden, dass die örtliche Zuständigkeit bereits vor Erlass des Ausgangsbescheids auf eine andere Behörde übergegangen und die Einspruchsentscheidung von der örtlich zuständigen Behörde getroffen worden ist (BFH-Beschluss vom 28.01.2002 - VII B 83/01, BFH/NV 2002, 934, unter II.1.a). Insofern kann der erkennende Senat dahingestellt lassen, ob er sich dem anschließen könnte. Denn diese Sachverhaltskonstellation lag im Streitfall nicht vor. Bei der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse trat vor Erlass des Ausgangsbescheids kein Wechsel in der örtlichen Zuständigkeit ein. Vielmehr hat diese als von Beginn an sachlich unzuständige Behörde entschieden (z.B. Senatsurteil vom 07.07.2021 - III R 21/18, BFH/NV 2021, 1457, Rz 19). Damit war keine der in § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO geforderten Voraussetzungen gegeben. Die Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse war nicht die ursprünglich zuständige Behörde, es trat keine Veränderung der örtlichen Zuständigkeit ein und es kam zu keiner Zuständigkeitsveränderung zwischen dem Erlass des Ausgangsbescheids und dem Erlass der Einspruchsentscheidung.

14 Die Klage richtete sich --entgegen der Auffassung der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse-- auch nicht deshalb gegen die Familienkasse NRW Nord, weil die durch letztere erlassene Einspruchsentscheidung zu einer Heilung des Zuständigkeitsmangels geführt hat. Denn eine solche Heilung trat nicht ein (dazu unter 3.).

15 Überdies erscheint es für den Kläger auch nicht als zumutbar, dass er bereits bei der Erhebung der Klage das Ergebnis der erst im Rahmen der Begründetheit der Klage vorzunehmenden Prüfung der formellen Rechtmäßigkeit

des Ausgangsbescheids vorwegnehmen und aufgrund einer mehrfach analogen Anwendung des § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO den richtigen Beklagten bestimmen muss. Daher bleibt es bei der gesetzlichen Grundregel des § 63 Abs. 1 Nr. 2 FGO, wonach die Klage gegen die Behörde zu richten ist, die den beantragten Verwaltungsakt abgelehnt hat.

16 2. Das FG hat den Bescheid vom 08.01.2020, durch den die beantragte Stundung von der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse abgelehnt wurde, zu Recht aufgehoben, weil dieser rechtswidrig ist und den Kläger in seinen Rechten verletzt (§ 101 Satz 1 FGO). Denn dieser Bescheid wurde von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen.

17 Der Senat hat bereits mehrfach entschieden, dass die Konzentration der Aufgaben des Erhebungsverfahrens --insbesondere der Erlass und die Stundung von Kindergeldrückforderungen-- bei der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse und der Familienkasse NRW Nord rechtswidrig ist (Senatsurteile in BFHE 272, 19, BStBl II 2021, 712; vom 25.02.2021 - III R 28/20, BFH/NV 2021, 1100, und in BFH/NV 2021, 1457). Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

18 3. Zu Recht ist das FG weiter davon ausgegangen, dass der Mangel der sachlichen Zuständigkeit der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse nicht durch die nachfolgende Einspruchsentscheidung der Familienkasse NRW Nord geheilt wird und dass auch diese Einspruchsentscheidung rechtswidrig ist und den Kläger in seinen Rechten verletzt (§ 101 Satz 1 FGO).

19 a) Eine Heilung des Mangels der fehlenden sachlichen Zuständigkeit der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse ergibt sich nicht aus § 126 der Abgabenordnung (AO). § 126 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5 AO enthält einen Katalog von Verfahrens- und Formvorschriften, deren Verletzung einer Heilung durch Nachholung des unterbliebenen Verfahrensschritts oder der nicht beachteten Formanforderung zugänglich ist. Da der Katalog nicht nur beispielhaft formuliert wurde und die Vorschrift Ausnahmecharakter hat, ist die Aufzählung als abschließend zu betrachten (von Wedelstädt in Gosch, AO § 126 Rz 1, 5; Rozek in HHSp, § 126 AO Rz 16; Seer in Tipke/Kruse, § 126 AO Rz 3; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 29.09.1982 - 8 C 138/81, BVerwGE 66, 178, zum Fall des nachträglichen Zuwachses der Verwaltungskompetenz).

20 b) Der Mangel der sachlichen Zuständigkeit wurde auch nicht durch die Gesamtüberprüfung des Streitfalls im Einspruchsverfahren geheilt.

21 aa) Nach § 44 Abs. 2 FGO ist Gegenstand der Anfechtungsklage nach einem Vorverfahren der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat. Obwohl diese Regelung nur die Anfechtungsklage nennt, ist sie nach ständiger Rechtsprechung und Praxis des BFH auch auf die Verpflichtungsklage anzuwenden, wenn diese die Anfechtung eines ablehnenden Verwaltungsakts in sich aufgenommen hat (BFH-Urteil vom 10.05.1983 - VII R 130/81, juris, unter II.1.a, m.w.N.; z.B. Senatsurteil vom 23.10.2019 - III R 14/18, BFHE 266, 526, BStBl II 2020, 785, Rz 8; ebenso Steinhauff in HHSp, § 44 FGO Rz 311; Krumm in Tipke/Kruse, § 44 FGO Rz 24). Diese Voraussetzung liegt im Streitfall vor, da die Verpflichtungsklage auch die Anfechtung der Ablehnung der Stundung mitumfasst.

22 bb) Der Gesetzgeber geht daher nicht davon aus, dass die Einspruchsentscheidung an die Stelle des Ausgangsbescheids tritt. Vielmehr bleibt der Ausgangsbescheid Verfahrensgegenstand und es sind nur die Änderungen zu berücksichtigen, die der Ausgangsbescheid durch die Einspruchsentscheidung erfahren hat. Obwohl es sich formal weiter um zwei Verwaltungsakte handelt, bilden der Ausgangsbescheid und die Einspruchsentscheidung einen Verbund (BFH-Beschluss vom 29.06.1999 - VII B 303/98, BFH/NV 1999, 1585, unter 1.) und eine Verfahrenseinheit (BFH-Urteil vom 19.05.1998 - I R 44/97, BFH/NV 1999, 314, unter II.1.).

23 cc) Zur "Gestalt" des Verwaltungsakts i.S. des § 44 Abs. 2 FGO gehören der Verfügungssatz und die tragenden Gründe (von Beckerath in Gosch, FGO § 44 Rz 172). Da sich die nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO durchzuführende Prüfung auch auf die örtliche und sachliche Zuständigkeit der Ausgangsbehörde erstreckt (Senatsurteil vom 19.01.2017 - III R 31/15, BFHE 256, 502, BStBl II 2017, 642, Rz 20), kann auch ein Mangel der sachlichen Zuständigkeit im Einspruchsverfahren korrigiert werden. Eine Korrektur muss jedoch auch tatsächlich durchgeführt werden. Diese erfolgt dadurch, dass die Einspruchsbehörde den Bescheid der sachlich unzuständigen Ausgangsbehörde aufhebt und erstmals selbst entscheidet. Diese Entscheidung hat jedenfalls dann, wenn es sich --wie im vorliegenden Fall-- um eine Ermessensentscheidung handelt, in Form eines Ausgangsbescheids zu erfolgen, damit dem Betroffenen der volle außergerichtliche Rechtsschutz mit einer Prüfung durch zwei Stellen der Verwaltung erhalten bleibt.

24 dd) Soweit sich die Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse zur Begründung ihrer Auffassung auf Stimmen aus der Rechtsprechung (Urteile des FG Düsseldorf vom 28.09.2021 - 9 K 465/21 AO, Anwalt/Anwältin im Sozialrecht 2021, 273; FG Berlin-Brandenburg vom 17.06.2020 - 7 K 8108/19, Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1553) und der Literatur (Wackerbeck in HHSp, § 16 AO Rz 55; Schmieszek in Gosch, AO § 16 Rz 17) beruft, vermag der Senat hieraus keine für diese Auffassung sprechenden Argumente abzuleiten.

25 Soweit das FG Berlin-Brandenburg von einer Zuständigkeit der Einspruchsbehörde aufgrund der entsprechenden Vorstandsbeschlüsse der Bundesagentur für Arbeit ausgeht, widerspricht dies bereits dem Senatsurteil in BFHE 272, 19, BStBl II 2021, 712, Rz 41. Dass die Einspruchsbehörde nach § 367 Abs. 2 AO eine umfassende Prüfung vorzunehmen hat, ist zwar zutreffend, hilft aber nicht für den Fall, dass die Einspruchsbehörde dieser Verpflichtung --wie im Streitfall in Bezug auf die sachliche Zuständigkeit der Ausgangsbehörde-- nicht entsprochen hat. Dass Ermessenserwägungen in der Einspruchsentscheidung nachgeholt werden können, ist ohne Belang, da die sachliche Zuständigkeit zum einen nicht im Ermessen der Behörde liegt und zum anderen von einer "Nachholung" ohnehin nicht ausgegangen werden könnte, wenn sich die Einspruchsbehörde mit der Frage der sachlichen Zuständigkeit der Ausgangsbehörde gar nicht befasst.

26 Die Ablehnung einer Heilung beinhaltet in einem Fall wie dem vorliegenden auch keinen bloßen Formalismus, sondern folgt aus dem Gebot effektiver Rechtsschutzgewährung. Für den von einer solchen Entscheidung betroffenen Kläger muss aus der Entscheidung der für den Einspruch zuständigen Behörde hervorgehen, wogegen er sein Rechtsschutzbegehren richten soll. Kommt die Einspruchsbehörde aufgrund ihrer umfassenden Prüfung zu dem Ergebnis, dass die Ausgangsbehörde sachlich unzuständig war, hebt sie den Ausgangsbescheid auf, erlässt selbst einen Ausgangsbescheid und belehrt den Betroffenen über die ihm dagegen zustehende Einspruchsmöglichkeit. Geht die Einspruchsbehörde dagegen von einer bestehenden sachlichen Zuständigkeit der Ausgangsbehörde aus und prüft sie deshalb deren Sachentscheidung, kann sich der Betroffene darauf beschränken, die Ausgangsbehörde zu verklagen, und die Klage --mithilfe der Rüge der fehlenden sachlichen Zuständigkeit-- nur auf eine Aufhebung des Ablehnungsbescheids richten. Folgte man dagegen der Auffassung der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse, dass auch eine "zufällige" sachliche Zuständigkeit der Einspruchsbehörde ohne weitere Erläuterung in den Gründen der Einspruchsentscheidung zu einer Heilung führen kann, wird für den Betroffenen zum einen nicht klar, gegen welche Behörde er Rechtsschutz begehren soll. Zum anderen läuft er --wie das erstinstanzliche Urteil im Streitfall zeigt-- Gefahr, wegen des zu weit gefassten Rechtsschutzziels einen Teil der Kosten auferlegt zu bekommen, obwohl die Ursache für die Zuständigkeitsunklarheit und die fehlende Möglichkeit des FG, über die eigentliche Sache entscheiden zu können, von der Verwaltung gesetzt wurde.

27 ee) Übertragen auf die Verhältnisse des Streitfalls bedeutet dies, dass die Familienkasse NRW Nord den Mangel der sachlichen Zuständigkeit durch die Einspruchsentscheidung nicht geheilt hat. Die Familienkasse NRW Nord hat den Ablehnungsbescheid der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse vom 08.01.2020 weder aufgehoben noch erstmals selbst einen Ausgangsbescheid erlassen. Sie hat den Ausgangsbescheid nur auf seine materielle Rechtmäßigkeit überprüft und ihn dann in vollem Umfang als rechtmäßig bestätigt.

28 Bestätigt die Einspruchsentscheidung den ursprünglichen Verwaltungsakt, so bleibt es bei der "ursprünglichen Gestalt", dem ursprünglichen Inhalt des Ausgangsbescheids (Krumm in Tipke/Kruse, § 44 FGO Rz 24). Die Einspruchsentscheidung vom 07.02.2020 bedeutet deshalb nicht, dass die Familienkasse NRW Nord selbst die von dem Kläger begehrte Stundung abgelehnt hat. Indem sie durch die Zurückweisung des Einspruchs den Ausgangsbescheid der Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse gebilligt hat, hat sie die Entscheidung nicht zu ihrer eigenen gemacht (vgl. BVerwG-Urteil vom 16.07.1968 - I C 81.67, BVerwGE 30, 138; Verwaltungsgerichtshof (VGH) Baden-Württemberg vom 18.12.2012 - 10 S 2058/11, Verwaltungsblätter für Baden-Württemberg 2013, 301, Rz 30). Insoweit kommt auch keine nach § 128 Abs. 1 AO mögliche Umdeutung der Einspruchsentscheidung in eine "eigene Ablehnung der Stundung" in Betracht, da die Einspruchsbehörde dann zusätzlich auch den Ausgangsbescheid hätte aufheben müssen (vgl. Beschluss des Bayerischen VGH vom 22.05.2012 - 11 BV 11.964, juris, Rz 3). Die von der Ausgangsbehörde zu Unrecht (mutmaßlich) aus Nr. 2.6. des Vorstandsbeschlusses Nr. 33/2019 vom 24.10.2019 (Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit Nr. 4/2020) abgeleitete sachliche Zuständigkeit wurde daher nicht korrigiert, sodass der Ausgangsbescheid auch in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtswidrig blieb.

29 4. Schließlich hat der Senat in den Urteilen in BFHE 272, 19, BStBl II 2021, 712 und in BFH/NV 2021, 1100 bereits entschieden, dass auch § 127 AO einer Aufhebung des angegriffenen Verwaltungsakts, der von der --sachlich unzuständigen-- Agentur für Arbeit Recklinghausen, Inkasso-Service Familienkasse im Erhebungsverfahren

getroffen wurde, nicht entgegensteht und es sich bei der Entscheidung über eine Stundung zudem um eine Ermessensentscheidung handelt, auf die § 127 AO grundsätzlich keine Anwendung findet.

30 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de