

# Urteil vom 17. August 2023, III R 24/21

## Zur Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist in Kindergeldfällen und zur Zulässigkeit einer Anschlussrevision

ECLI:DE:BFH:2023:U.170823.IIIR24.21.0

BFH III. Senat

AO § 8, AO § 9, AO § 37 Abs 2, AO § 169, AO §§ 169ff, AO § 171 Abs 7, AO § 176, AO § 370, AO § 378, AO § 384, EStG § 31 Abs 3, EStG § 62, EStG §§ 62ff, EStG § 63 Abs 1 S 6, EStG § 66 Abs 2, EStG § 68 Abs 1 S 1, EStG § 70 Abs 2 S 1, OWiG § 11 Abs 1, OWiG § 11 Abs 2, OWiG § 31 Abs 3 S 1, OWiG § 31 Abs 3 S 2, StGB § 16 Abs 1, StGB § 16 Abs 2, StGB § 78 Abs 3 Nr 4, ZPO § 554 Abs 1, ZPO § 554 Abs 2 S 1, AO § 88 Abs 1 S 1, EStG § 32 Abs 4, FGO § 126, EStG VZ 2009, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016, EStG VZ 2017, EStG VZ 2018

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 19. Oktober 2020, Az: 2 K 683/20

## Leitsätze

1. NV: Die für die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung oder einer Steuerhinterziehung gemäß § 171 Abs. 7 der Abgabenordnung maßgebliche Verfolgungsverjährung beginnt erst mit der letztmals aufgrund desselben Tuns oder Unterlassens zu Unrecht erlangten fortlaufenden Kindergeldzahlung.
2. NV: Die unselbständige Anschlussrevision ist gegenüber der Hauptrevision akzessorisch und in Kindergeldangelegenheiten nur zulässig, soweit sie den Kindergeldanspruch für dieselben Monate betrifft wie die Revision.

## Tenor

Auf die Revision der Familienkasse wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 19.10.2020 - 2 K 683/20 aufgehoben, soweit das Finanzgericht der Klage für die Monate August 2009 bis einschließlich Dezember 2015 stattgegeben hat.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Die Anschlussrevision der Klägerin wird verworfen.

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 In der Sache ist streitig, ob die Beklagte, Revisionsklägerin und Anschlussrevisionsbeklagte (Familienkasse) zu Recht die Kindergeldfestsetzung für das Kind K der Klägerin, Revisionsbeklagten und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin) für die Zeit von August 2009 bis einschließlich Juli 2018 gemäß § 70 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufgehoben und das für diese Monate für K gezahlte Kindergeld zurückgefordert hat (§ 37 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--).
- 2 K hatte den Wohnsitz und den gewöhnlichen Aufenthalt zunächst in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Das Kind wechselte im Jahr 2009 an eine Schule in der Republik Türkei (Türkei) mit dem Ziel, dort einen dem Abitur vergleichbaren Abschluss zu erwerben. ... Bei einer Prüfung des Kindergeldanspruchs im Jahr 2018 kam die Familienkasse zu dem Ergebnis, dass K im Jahr 2009 den inländischen Wohnsitz aufgegeben habe. Mit dem

streitgegenständlichen Bescheid vom 26.02.2020 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für K für die Zeit von August 2009 bis einschließlich Juli 2018 auf und forderte das Kindergeld zurück.

- 3 Auf die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hob das Finanzgericht (FG) den Bescheid der Familienkasse vom 26.02.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2020 auf, soweit darin die Kindergeldfestsetzung für die Zeit von August 2009 bis einschließlich Dezember 2015 aufgehoben und das für diese Zeit gezahlte Kindergeld zurückgefordert wurde. Im Übrigen wies das FG die Klage ab. Es entschied, die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung und die Rückforderung des Kindergelds seien rechtmäßig, soweit noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten sei, das heißt für die Zeit von Januar 2016 bis Juli 2018. K habe im gesamten streitgegenständlichen Zeitraum weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland oder einem gleichgestellten Land gehabt (§ 63 Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. der Bekanntmachung vom 08.10.2009, BGBl I 2009, 3366 --EStG 2009-- für Zeiträume bis zum 31.12.2015, seither § 63 Abs. 1 Satz 6 EStG, s. § 52 Abs. 49a Satz 5 und 6 EStG). Die behaupteten Aufenthalte im Inland während der Schulferien seien nicht nachgewiesen (Verweis auf das Urteil des Hessischen FG vom 27.07.2020 - 2 K 269/19); sie wären im Hinblick auf das Alter des Kindes und den geplanten und auch tatsächlich langjährigen Aufenthalt im Ausland auch nicht ausreichend, um einen Wohnsitz in Deutschland beizubehalten.
- 4 Die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für K und die Rückforderung des Kindergelds seien jedoch für die Monate August 2009 bis einschließlich Dezember 2015 rechtswidrig, da die Festsetzungsfrist für diese Monate beim Erlass des Aufhebungs- und Rückforderungsbescheids am 26.02.2020 bereits abgelaufen gewesen sei (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) habe sich nicht auf fünf oder zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) verlängert; der Klägerin sei weder eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) noch eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) vorzuwerfen. Notwendig wäre die Erkenntnis der Entscheidungsrelevanz des nicht mitgeteilten Umstands für die Fortdauer des Kindergeldanspruchs. In Anbetracht der Komplexität der Rechtsprechung zur Beibehaltung des Wohnsitzes könne es jedenfalls nicht als vorsätzlich oder grob fahrlässig angesehen werden, dass die Klägerin von einer Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes ausgegangen sei. Von einem juristischen Laien könne keine exakte Beurteilung erwartet werden.
- 5 Soweit das FG der Klage hinsichtlich des Kindergeldanspruchs für die Monate August 2009 bis einschließlich Dezember 2015 stattgegeben hat, wendete sich die Familienkasse zunächst mit der Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) gegen das Urteil; der Bundesfinanzhof (BFH) hat der Beschwerde stattgegeben. Das Verfahren wird nun als Revisionsverfahren fortgesetzt (§ 116 Abs. 7 Satz 1, §§ 118 ff. FGO).
- 6 Die Klägerin hat keine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, aber eine Anschlussrevision erhoben. Sie wendet sich gegen die Vorentscheidung, soweit das FG die Klage hinsichtlich des Kindergeldanspruchs für die Monate Januar 2016 bis einschließlich Juli 2018 abgewiesen hat.
- 7 Die Familienkasse beantragt sinngemäß, das Urteil des Hessischen FG vom 19.10.2020 - 2 K 683/20 aufzuheben, soweit das FG der Klage für die Monate August 2009 bis einschließlich Dezember 2015 stattgegeben hat, und die Klage auch insoweit abzuweisen sowie die Anschlussrevision der Klägerin zurückzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen und das Urteil des Hessischen FG vom 19.10.2020 - 2 K 683/20 auch insoweit aufzuheben, als das FG die Klage für die Monate Januar 2016 bis einschließlich Juli 2018 abgewiesen hat, sowie auch insoweit den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 26.02.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2020 aufzuheben.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Familienkasse ist begründet. Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit sie das Kindergeld für die Zeit von August 2009 bis einschließlich Dezember 2015 betrifft. Das FG hat zu hohe Anforderungen an die Feststellung von Leichtfertigkeit gestellt; seine Feststellungen tragen nicht die Entscheidung, dass die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für K und die Rückforderung des Kindergelds für diese Monate wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung rechtswidrig sind. Soweit das FG der Klage insoweit

stattgegeben hat, ist die Vorentscheidung deshalb aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

- 10** Die Revision der Klägerin ist als Anschlussrevision unzulässig, weil sie einen anderen Streitzeitraum als die Revision der Familienkasse betrifft; als eigenständige Revision ist sie mangels Zulassung nicht statthaft. Soweit das FG die Klage gegen die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für K für die Zeit von Januar 2016 bis Juli 2018 und die Rückforderung des Kindergelds abgewiesen hat, ist die Vorentscheidung somit rechtskräftig.
- 11** 1. Die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung ist möglich, wenn sich die für den Kindergeldanspruch erheblichen Verhältnisse geändert haben (§ 70 Abs. 2 Satz 1 EStG) und die Festsetzungsfrist für die betroffenen Monate noch nicht abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 12** a) Zu den Verhältnissen, deren Änderung die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung gemäß § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG rechtfertigen, gehören unter anderem der Wohnsitz (§ 8 AO) oder der gewöhnliche Aufenthalt (§ 9 AO) des Kindergeldberechtigten (§ 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) sowie des Kindes im Inland oder im begünstigten Ausland. Kinder, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, haben, werden --von im Streitfall nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen-- beim Kindergeld nicht berücksichtigt (§ 63 Abs. 1 Satz 3 EStG 2009).
- 13** Zur Vermeidung von Wiederholungen wird zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Kind bei einem mehrjährigen Auslandsaufenthalt zu Ausbildungszwecken im nicht begünstigten Ausland einen inländischen Wohnsitz in der elterlichen Wohnung innehat, auf das Senatsurteil vom 21.06.2023 - III R 11/21 (BFH/NV 2023, 1125, Rz 16 ff., m.w.N.) Bezug genommen.
- 14** b) Für den Eintritt der Festsetzungsverjährung gelten folgende Grundsätze:
- 15** aa) Die Festsetzungsfrist für das in den einzelnen Monaten des jeweiligen Kalenderjahres gezahlte Kindergeld, das laufend als Steuervergütung gezahlt wird (§ 31 Satz 3 EStG), beginnt mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres (§ 170 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 und § 155 Abs. 5 AO; vgl. z.B. Senatsurteil vom 18.05.2006 - III R 80/04, BFHE 214, 1, BStBl II 2008, 371, Rz 21). Die Frist beträgt regelmäßig vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO), im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung fünf Jahre und im Fall einer Steuerhinterziehung zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).
- 16** bb) Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung oder einer Steuerhinterziehung überdies bis zum Eintritt der Verfolgungsverjährung gehemmt (§ 171 Abs. 7 AO). Ob eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt, bestimmt sich nach den §§ 370, 378 AO (BFH-Urteil vom 02.04.2014 - VIII R 38/13, BFHE 245, 295, BStBl II 2014, 698, Rz 51).
- 17** (1) Die Frist von fünf Jahren für die Verfolgungsverjährung bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 1, § 384 AO) beginnt, wenn ein zum Tatbestand gehörender Erfolg später als die Handlung oder Unterlassung eintritt, mit dem Erfolgseintritt (§ 31 Abs. 3 Satz 1 und 2 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten). Im Falle des Bezugs von Kindergeld stellt die letzte aufgrund desselben Tuns oder Unterlassens zu Unrecht erlangte fortlaufende Kindergeldzahlung den Erfolg im Sinne dieser Vorschrift dar. Die Verfolgung verjährt und die Hemmung endet somit gegebenenfalls unterjährig (s. z.B. Senatsurteil vom 06.04.2017 - III R 33/15, BFHE 258, 295, BStBl II 2017, 997, Rz 24 f., m.w.N.; s.a. Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 171 Rz 123). Entsprechendes gilt gemäß § 78 Abs. 3 Nr. 4, § 78a des Strafgesetzbuchs für die Verjährung der Verfolgung einer (bedingt) vorsätzlichen Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 Abs. 1 AO. Für die Hemmung der Festsetzungsfrist genügt es somit in Fällen wie dem Streitfall, wenn eine leichtfertige Steuerverkürzung festgestellt wird.
- 18** (2) Nach § 378 Abs. 1 AO handelt ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht.
- 19** (a) Eine leichtfertige Steuerverkürzung kann gemäß § 378 Abs. 1 AO i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO darin liegen, dass der Täter die Finanzbehörden --zu denen nach § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO auch die Familienkassen gehören-- pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen --wie zum Beispiel einen Umzug des Kindes in das nicht begünstigte Ausland-- in Unkenntnis gelassen und dadurch für sich oder einen anderen einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil, etwa in Form einer Steuervergütung (§ 378 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 370 Abs. 4 Satz 2 AO), wie zum Beispiel Kindergeld (§ 31 Satz 3 EStG), erlangt hat.

- 20** (b) Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen des Einzelfalles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass durch sein Tun oder Unterlassen eine Steuerverkürzung eintritt oder eine nicht gerechtfertigte Steuervergütung erlangt wird (vgl. etwa BFH-Urteil vom 22.11.2018 - V R 65/17, BFHE 263, 90, Rz 51, m.w.N.). Leichtfertigkeit bezeichnet lediglich einen erhöhten Grad von Fahrlässigkeit (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 13.01.1988 - 3 StR 450/87, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1989, 444, unter III.2.b). Eine sichere (Er-)Kenntnis von bestimmten Umständen oder Rechtsfolgen ist nicht erforderlich.
- 21** Leichtfertigkeit kann in Form von bewusster oder unbewusster Fahrlässigkeit vorliegen (BGH-Urteil vom 13.01.1988 - 3 StR 450/87, HFR 1989, 444, unter III.2.b, m.w.N.; Joecks/Jäger/Randt/Randt, Steuerstrafrecht, 9. Aufl., § 378 AO Rz 38; zur bewussten Fahrlässigkeit und zu ihrer Abgrenzung zum bedingten Vorsatz vgl. z.B. BGH-Urteil vom 11.02.2020 - 1 StR 119/19, Neue Zeitschrift für Strafrecht 2020, 487, Rz 14 und Senatsbeschluss vom 06.06.2016 - III B 92/15, BFHE 253, 315, BStBl II 2016, 844, Rz 17, m.w.N.; zur unbewussten Fahrlässigkeit vgl. z.B. Heger in Lackner/Kühl/Heger, 30. Aufl. 2023, StGB § 15 Rz 53; Sternberg-Lieben/Schuster in Schönke/Schröder, 30. Aufl. 2019, StGB § 15 Rz 203). Unbewusste Leichtfertigkeit liegt namentlich vor, wenn der Kindergeldempfänger --obwohl es sich ihm hätte aufdrängen müssen-- nicht erkennt, dass eine Änderung seiner Lebensumstände oder der des Kindes vorliegt, die zur Verringerung oder zum Verlust des Kindergeldanspruchs führt und die der Familienkasse mitzuteilen ist, und dass er in Folge der unterbliebenen Mitteilung zu Unrecht Kindergeld bezieht. Dies wäre zum Beispiel der Fall, wenn der Kindergeldempfänger zwar nicht weiß, dass der auf mehrere Jahre angelegte Aufenthalt des Kindes im nicht begünstigten Ausland zum (teilweisen) Verlust des Kindergeldanspruchs führen kann und deshalb anzeigepflichtig ist, sich ihm dies jedoch ebenso aufdrängen musste wie der Umstand, dass er, wenn er eine Anzeige unterlässt, zu Unrecht Kindergeld bezieht.
- 22** Ob im konkreten Einzelfall Leichtfertigkeit im Sinne des § 378 Abs. 1 Satz 1 AO vorliegt, ist im Wesentlichen Tatfrage (BFH-Urteil vom 03.03.2015 - II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 46 zur Verkürzung von Grunderwerbsteuer). Rückschlüsse auf den Kenntnisstand und die Fähigkeiten des Kindergeldberechtigten können zum Beispiel aus den Antragsformularen --in denen Angaben zur Anschrift des Kindes nur dann gefordert werden, wenn diese von der des Antragstellers abweicht-- oder aus Merkblättern der Familienkasse gezogen werden. Auch aus einem vorangegangenen Verwaltungsverfahren können Indizien für den Kenntnisstand des Kindergeldberechtigten abzuleiten sein, beispielsweise aus früheren Erklärungen des Kindergeldberechtigten auch in Bezug auf weitere Kinder oder aufgrund von Schreiben der Familienkasse. Daneben können Ausbildung, Tätigkeit und Stellung des Kindergeldberechtigten relevant sein (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2015 - II R 30/13, BFHE 249, 212, BStBl II 2015, 777, Rz 45).
- 23** (c) Ob sich die für den Kindergeldanspruch erheblichen Verhältnisse geändert haben und ob im konkreten Einzelfall Leichtfertigkeit im Sinne des § 378 Abs. 1 Satz 1 AO vorliegt, ist vom FG anhand der Gesamtumstände des Einzelfalles zu entscheiden. Die Entscheidung kann in der Revisionsinstanz jedoch insbesondere daraufhin überprüft werden, ob das FG den Sachverhalt verfahrensfehlerfrei festgestellt und zutreffend unter die richtig verstandenen Rechtsbegriffe subsumiert hat, sowie, ob die Würdigung der Verhältnisse den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen entspricht (vgl. etwa BFH-Urteile vom 02.04.2014 - VIII R 38/13, BFHE 245, 295, BStBl II 2014, 698, Rz 52 und vom 24.07.2014 - V R 44/13, BFHE 246, 207, BStBl II 2014, 955, Rz 17; zum Fehlen einer tragfähigen Tatsachengrundlage vgl. z.B. Senatsurteil vom 02.12.2004 - III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483, unter II.1.d, m.w.N.).
- 24** c) Nach diesen Grundsätzen ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für K für die Monate August 2009 bis Dezember 2015 und die Rückforderung des gezahlten Kindergelds wegen des Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht in Betracht kam. Das FG hat zu hohe Anforderungen an die Feststellung von Leichtfertigkeit gestellt und ist ohne tragfähige Tatsachengrundlage davon ausgegangen, die Klägerin habe nicht zumindest leichtfertig gehandelt, der Ablauf der Festsetzungsfrist sei nicht gemäß § 171 Abs. 7 AO gehemmt und bei Erlass des Aufhebungs- und Rückforderungsbescheids bereits abgelaufen gewesen.
- 25** aa) Das FG hielt es zu Unrecht für erforderlich, dass die Klägerin erkannt hatte, dass der Wegzug des Kindes für die Entscheidung über das Fortbestehen ihres Kindergeldanspruchs relevant war; es hielt zu Unrecht die "Erkenntnis" der Entscheidungsrelevanz für erforderlich. Da Leichtfertigkeit auch bei unbewusster (mehr als einfacher) Fahrlässigkeit vorliegen kann, ist weder eine positive Kenntnis von der Tathandlung oder Unterlassung noch vom Eintritt des Taterfolges erforderlich. Für eine leichtfertige Steuerverkürzung und damit für eine Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist ist es ausreichend, wenn es sich dem Kindergeldempfänger --hier der Klägerin-- hätte

aufdrängen müssen, dass der auf mehrere Jahre --hier bis zu einem dem Abitur vergleichbaren Schulabschluss-- angelegte Auslandsaufenthalt zu Ausbildungszwecken zum Verlust des (vollen) Kindergeldanspruchs führen kann und deshalb der Familienkasse mitzuteilen ist.

- 26** Für die Annahme von Leichtfertigkeit hätte es deshalb --unterstellt, die Klägerin hat Ks Umzug in die Türkei nicht mitgeteilt-- genügt, festzustellen, ob die Klägerin wusste (so ihre bisherige Einlassung) oder es sich ihr zumindest hätte aufdrängen müssen, dass sie der Familienkasse Ks Umzug in die Türkei mitteilen muss, und ob es sich ihr außerdem zumindest aufdrängen musste, dass sie, wenn sie den Umzug nicht mitteilt, gegebenenfalls zu Unrecht (volles) Kindergeld bezieht, wenn das Kind keinen inländischen Wohnsitz hat. Dazu hätte das FG die ihm zur Verfügung stehenden Beweismittel heranziehen und auswerten müssen. Dem Urteil lässt sich nicht entnehmen, dass das FG seine Möglichkeiten ausgeschöpft hat.
- 27** bb) Das Urteil kann auch auf diesem Rechtsfehler beruhen. Sollte sich im zweiten Rechtsgang (erneut) ergeben, dass die Zahlung von Kindergeld in den noch streitgegenständlichen Monaten August 2009 bis Dezember 2015 zu Unrecht erfolgt ist, dass die Klägerin pflichtwidrig die gebotenen Mitteilungen unterlassen hat und sollte ihr dabei Leichtfertigkeit vorzuwerfen sein, wäre im Jahr 2020, als die Familienkasse den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid erlassen hat, noch keine Verfolgungs- und damit gemäß § 171 Abs. 7 AO auch noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen.
- 28** 2. Eine Zurückverweisung ist notwendig, weil der Senat auf der Grundlage der Feststellungen des FG die Revision weder (teilweise) zurückweisen --auch nicht gemäß § 126 Abs. 4 FGO-- noch ihr (teilweise) stattgeben kann. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die notwendigen Feststellungen nachholen und erneut über die Sache entscheiden, soweit das Urteil noch nicht rechtskräftig ist. Im Hinblick auf die Zurückverweisung kann dahinstehen, ob die Verfahrensrügen der Familienkasse zulässig und begründet sind.
- 29** a) Der Senat kann das für die im Revisionsverfahren noch streitgegenständlichen Monate stattgebende Urteil nicht mit der Begründung aufrechterhalten, die Klägerin habe für K für diese Monate einen (vollen) Kindergeldanspruch gemäß §§ 62 ff. EStG. Mangels zulässiger und begründeter Revisionsgründe ist der Senat insoweit an die Feststellung des FG gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die Klägerin Ks Inlandsaufenthalte und damit den Wohnsitz im Inland nicht nachgewiesen hat. Dies deckt sich mit dem Vortrag der Klägerin im Revisionsverfahren, dass sie dazu zwischen 2009 und 2018 für K keine Unterlagen eingereicht und die die Inlandsaufenthalte belegenden Unterlagen nicht aufgehoben habe.
- 30** b) Die Feststellungen des FG genügen auch nicht, um das Urteil für die im Revisionsverfahren noch streitgegenständlichen Monate zumindest teilweise mit der Begründung aufrechtzuerhalten, die Klägerin habe einen Anspruch auf das niedrigere sogenannte Abkommenskindergeld aufgrund des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei über Soziale Sicherheit vom 30.04.1964 (BGBl II 1965, 1170) i.d.F. des Änderungsabkommens vom 28.05.1969 (BGBl II 1972, 2), des Zwischenabkommens vom 25.10.1974 (BGBl II 1975, 374) und des Zusatzabkommens vom 02.11.1984 (BGBl II 1986, 1040; vgl. etwa BFH-Urteil vom 17.12.2015 - V R 13/15, BFH/NV 2016, 534 sowie Senatsurteile vom 27.09.2012 - III R 55/10, BFHE 239, 109, BStBl II 2014, 473 und vom 15.07.2010 - III R 6/08, BFHE 230, 545, BStBl II 2012, 883; Senatsbeschlüsse vom 13.05.2014 - III B 158/13, BFH/NV 2014, 1365 und vom 10.01.2013 - III B 103/12, BFH/NV 2013, 552; Hildesheim in Bordewin/Brandt, § 62 EStG Rz 172 ff. und § 72 Rz 38; Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 62 EStG Rz 22 und § 66 EStG Rz 11). Das FG hat nicht festgestellt, ob die Klägerin zwischen 2009 und 2015 die Voraussetzungen des Abkommens erfüllte, vor allem, ob sie Arbeitnehmerin und türkische Staatsangehörige war. Im zweiten Rechtsgang wird es die entsprechenden Feststellungen gegebenenfalls nachzuholen haben.
- 31** c) Die von der Klägerin vorgetragene Umstände rechtfertigen es nicht, von einer Aufhebung der Kindergeldfestsetzung und Rückforderung des gezahlten Kindergelds abzusehen.
- aa) ...
- 32** bb) Ein Grund, um nach Treu und Glauben eine Aufhebung der Kindergeldfestsetzung auszuschließen, folgt nicht daraus, dass die Familienkasse bis zum Eintritt von Ks Volljährigkeit nicht geprüft hat, ob die Voraussetzungen für einen fortlaufenden Kindergeldbezug vorliegen. Die sich aus § 88 Abs. 1 Satz 1 AO ergebende Aufklärungspflicht der Familienkassen wird durch die Mitwirkungspflicht des Kindergeldberechtigten (§ 68 Abs. 1 Satz 1 EStG) begrenzt. Erst nach Eintritt der Volljährigkeit besteht Anlass, die Kindergeldberechtigung zu überprüfen; dies gilt auch für "Familien mit Auslandsbezug". Bis dahin eintretende wesentliche Änderungen hat der Kindergeldberechtigte von sich aus mitzuteilen; hierüber wird er regelmäßig durch ein Merkblatt unterrichtet. Die

Mitteilungspflicht ist zu erfüllen, ohne dass es einer weiteren Aufforderung oder eines zusätzlichen Hinweises bedarf (Senatsbeschluss vom 12.07.2016 - III B 33/16, BFH/NV 2016, 1750, Rz 14).

- 33** d) Im zweiten Rechtsgang wird das FG den Sachverhalt somit weiter aufklären und unter Beachtung der vorstehend genannten Rechtsgrundsätze und der bereits aufgeworfenen Fragen erneut verhandeln und entscheiden müssen.
- 34** 3. Die die Monate Januar 2016 bis einschließlich Juli 2018 betreffende Anschlussrevision der Klägerin ist unzulässig.
- 35** a) Die unselbständige Anschlussrevision ist ein nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 554 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 der Zivilprozessordnung statthafter Antrag im Rahmen der Revision des Revisionsklägers und ihrem Wesen nach akzessorisch gegenüber der Hauptrevision (BFH-Urteil vom 03.07.1979 - VII R 53/76, BFHE 128, 158, BStBl II 1979, 655). Sie ist nur zulässig, soweit sie denselben Streitgegenstand wie die Revision betrifft (Senatsbeschluss vom 16.07.2014 - III S 1/13 (PKH), BFH/NV 2014, 1759, Rz 16 f.; BFH-Urteil vom 17.10.1984 - I R 22/79, BFHE 142, 276, BStBl II 1985, 69, Rz 38). Weil in Kindergeldangelegenheiten jeder Monat einen eigenen Streitgegenstand bildet (§ 66 Abs. 2 EStG), ist eine unselbständige Anschlussrevision somit nur zulässig, soweit sie den Kindergeldanspruch für dieselben Monate betrifft wie die Revision (Senatsbeschluss vom 16.07.2014 - III S 1/13 (PKH), BFH/NV 2014, 1759, Rz 17).
- 36** b) Nach diesen Grundsätzen ist die Anschlussrevision der Klägerin nicht statthaft. Die Revision der Familienkasse betrifft den Kindergeldanspruch für die Monate August 2009 bis einschließlich Dezember 2015, die Anschlussrevision der Klägerin hingegen den Kindergeldanspruch für die Monate Januar 2016 bis einschließlich Juli 2018.
- 37** c) Die Anschlussrevision der Klägerin ist auch nicht als eigenständige Revision statthaft. Das FG hat die Revision gegen sein Urteil nicht zugelassen. Die Klägerin hätte, wenn sie ein selbständiges Rechtsmittel einlegen hätte wollen, innerhalb der Frist des § 116 Abs. 2 Satz 1 FGO eine Nichtzulassungsbeschwerde erheben müssen; dies hat sie nicht getan. Auf den Zulassungsbeschluss des BFH kann die Klägerin ihren die Monate Januar 2016 bis einschließlich Juli 2018 betreffenden Revisionsantrag nicht stützen. Die Zulassung geht nicht weiter als der Antrag der Familienkasse im Verfahren über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision. Dieser betraf nur die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung und die Rückforderung des Kindergelds für die Monate August 2009 bis einschließlich Dezember 2015.
- 38** d) Auch wenn eine unzulässige Revision nach § 126 Abs. 1 FGO grundsätzlich durch Beschluss zu verwerfen ist, kann der Senat in einem Fall wie dem vorliegenden einheitlich durch Urteil entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.06.2012 - IV R 42/11, BFH/NV 2012, 1927, Rz 27, m.w.N.).
- 39** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)