Urteil vom 20. Februar 2025, III R 32/23

Kindergeld für ein im außereuropäischen Ausland studierendes Kind

ECLI:DE:BFH:2025:U.200225.IIIR32.23.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 1, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1, EStG § 66 Abs 2, AO § 8, EStG VZ 2019

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 19. Dezember 2022, Az: 8 K 1775/19

Leitsätze

1. Für die Beurteilung der Frage, ob ein Kind, das vor Beginn des Auslandsstudiums bereits im Ausland an einer anderen Ausbildungsmaßnahme teilgenommen oder einen Freiwilligendienst abgeleistet und sich während dieser (ersten) Phase des Auslandsaufenthalts zum mehrjährigen Studium im Ausland entschlossen hat, seinen inländischen Wohnsitz in der elterlichen Wohnung beibehält, sind Übergangszeiten zwischen den Auslandsaufenthalten von höchstens vier Monaten wie ausbildungsfreie Zeiten zu behandeln und dem nachfolgenden Studienjahr zuzuordnen (Fortführung der Rechtsprechung, Senatsurteil vom 21.06.2023 - III R 11/21, BFHE 280, 542, BStBl II 2023, 970).

2. Zeiten zwischen den Semestern oder Trimestern, die nach dem akademischen Kalender nicht eindeutig zu einem bestimmten Studienjahr gehören, sind jeweils dem nachfolgenden Studienjahr zuzurechnen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 19.12.2022 - 8 K 1775/19 aufgehoben.

Der Ablehnungsbescheid vom 28.08.2019 und die Einspruchsentscheidung vom 07.11.2019 werden aufgehoben, soweit sie den Monat August 2019 betreffen.

Die Beklagte wird verpflichtet, zugunsten des Klägers Kindergeld für den Monat August 2019 in der gesetzlich vorgesehenen Höhe für seine Tochter ... festzusetzen.

Im Übrigen wird die Sache an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Kindergeldanspruch des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) für die Monate August bis November 2019 (Streitzeitraum).

2 Der Kläger ist Vater einer am xx.xx.1999 geborenen Tochter (T). T absolvierte vom 01.09.2018 bis 30.06.2019 ein freiwilliges soziales Jahr (FSJ) in B und studierte dort ab dem 24.10.2019. Die Zusage für den Studienplatz an der Universität in B hatte T bereits am 19.03.2019 erhalten.

3 T hielt sich in der Zeit vom 06.07.2019 bis 21.08.2019 in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) im elterlichen Haus auf, wo ihr ein Zimmer zur Verfügung stand. Nach ihrer Rückkehr nach B wohnte sie bei ihrem Freund und suchte mit diesem gemeinsam eine Wohnung. Mit Vertrag vom 27.08.2019 mietete dieser für die Zeit vom 13.09.2019 bis 12.09.2020 (mit Verlängerungsoption) eine Wohnung an.

4 Der Kläger bezog zunächst Kindergeld für T. Mit Bescheid vom 12.07.2019 hob die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Kindergeldfestsetzung ab August 2019 auf. Am 29.07.2019 reichte der Kläger eine Erklärung zu den Verhältnissen eines volljährigen Kindes ein. Die Familienkasse lehnte daraufhin mit Bescheid vom 28.08.2019 die Festsetzung von Kindergeld mit der Begründung ab, T habe weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Den Einspruch des Klägers wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 07.11.2019 als unbegründet zurück. Die anschließende Klage blieb erfolglos.

5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts, insbesondere des § 8 der Abgabenordnung (AO).

6 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des Hessischen Finanzgerichts (FG) vom 19.12.2022 und den Bescheid vom 28.08.2019 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.11.2019 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld für die Monate August bis November 2019 für T festzusetzen.

7 Die Familienkasse beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils. Aufgehoben werden außerdem der Bescheid vom 28.08.2019 und die Einspruchsentscheidung vom 07.11.2019, soweit sie die Festsetzung des Kindergelds für den Monat August 2019 betreffen. Die Familienkasse wird verpflichtet, Kindergeld für T für August 2019 in der gesetzlich vorgesehenen Höhe festzusetzen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen (hinsichtlich des Kindergeldanspruchs für September bis November 2019) führt die Revision gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Zurückverweisung an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

9 Das FG hat im gesamten Streitzeitraum einen Kindergeldanspruch des Klägers abgelehnt, da T keinen Wohnsitz im Inland habe. In Bezug auf den Monat August 2019 verstößt diese Entscheidung gegen Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Hinsichtlich der Monate September bis November 2019 reichen die Feststellungen des FG nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob T ihren Wohnsitz im Inland aufgegeben oder beibehalten hat.

10 1. Für Kinder, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat haben, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und die auch nicht im Haushalt eines Berechtigten im Sinne des § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) leben, wird nach § 63 Abs. 1 Satz 6 EStG kein Kindergeld gewährt. Das Existenzminimum dieser Kinder wird nur durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG von der Besteuerung freigestellt (Senatsurteile vom 25.09.2014 - III R 10/14, BFHE 247, 239, BStBl II 2015, 655, Rz 12 und vom 28.04.2022 - III R 12/20, BFHE 277, 143, BStBl II 2022, 681, Rz 13).

11 Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob jemand einen Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland hat, sind durch langjährige Rechtsprechung im Wesentlichen geklärt (z.B. Senatsurteile vom 20.11.2008 - III R 53/05, BFH/NV 2009, 564, unter II.1.b; vom 25.09.2014 - III R 10/14, BFHE 247, 239, BStBl II 2015, 655, Rz 13 ff. und vom 28.04.2022 - III R 12/20, BFHE 277, 143, BStBl II 2022, 681, Rz 14; Senatsbeschluss vom 19.09.2013 - III B 53/13, BFH/NV 2014, 38, Rz 10 ff.). Auf die in den vorgenannten Entscheidungen dargelegten Rechtsgrundsätze wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Mit Urteil vom 21.06.2023 - III R 11/21 (BFHE 280, 542, BStBl II 2023, 970), welches das FG bei seiner Entscheidung noch nicht berücksichtigen konnte, hat der Senat diese Grundsätze für mehrjährige Auslandsaufenthalte von Kindern zu Ausbildungszwecken präzisiert. Danach behält ein Kind bei einem auf mehr als ein Jahr angelegten Auslandsaufenthalt seinen inländischen Wohnsitz in der elterlichen Wohnung regelmäßig nur dann bei, wenn es sich während der ausbildungsfreien Zeiten überwiegend im Inland aufhält und die Inlandsaufenthalte Rückschlüsse auf ein zwischenzeitliches Wohnen zulassen, wobei für die Berechnung der Aufenthaltszeiten regelmäßig auf das Ausbildungs-, Schul- oder Studienjahr abzustellen ist (Senatsurteil vom 21.06.2023 - III R 11/21, BFHE 280, 542, BStBl II 2023, 970, Rz 21, 23). Steht bereits während des laufenden Ausbildungs-, Schul- oder Studienjahres fest, dass das Kind nicht mehr als die Hälfte der ausbildungsfreien Zeit in der elterlichen Wohnung verbringen wird, spricht dies für eine Aufgabe des inländischen Wohnsitzes bereits zu diesem Zeitpunkt und nicht erst zum Ende des jeweiligen Ausbildungs-, Schul- oder Studienjahres (Senatsurteil vom

21.06.2023 - III R 11/21, BFHE 280, 542, BStBl II 2023, 970, Rz 25). Der Tag, an dem feststeht, dass das Kind die ausbildungsfreie Zeit nicht mehr überwiegend in der elterlichen Wohnung verbringen wird, kann nicht in der Zeit eines Inlandsaufenthalts des Kindes angenommen werden, selbst wenn sich dies bei einer rein rechnerischen Betrachtung so ergeben sollte. Denn auch in den Fällen, in denen der Entschluss zur Aufgabe der inländischen Wohnung bewusst gefasst wird, wird diese nicht im Zeitpunkt der Entschlussfassung während des Aufenthalts in der elterlichen Wohnung, sondern erst mit dem Auszug oder der Abreise aufgegeben.

12 In Fällen, in denen das Kind vor Beginn des Studiums bereits im Ausland an einer anderen Ausbildungsmaßnahme teilgenommen oder einen Freiwilligendienst abgeleistet und sich während dieser (ersten) Phase des Auslandsaufenthalts zum mehrjährigen Auslandsstudium entschlossen hat, sind Übergangszeiten zwischen den Auslandsaufenthalten von höchstens vier Monaten wie ausbildungsfreie Zeiten zu behandeln und dem nachfolgenden Studienjahr zuzuordnen. Ebenso sind Zeiten zwischen den Semestern oder Trimestern, die nach dem akademischen Kalender nicht eindeutig zu einem bestimmten Studienjahr gehören, jeweils dem nachfolgenden Studienjahr zuzurechnen.

13 2. Die Beurteilung, ob objektiv erkennbare Umstände auf eine Beibehaltung und Nutzung der Wohnung schließen lassen, obliegt zwar im Wesentlichen dem FG, weshalb seine Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse nur begrenzt überprüfbar ist (vgl. § 118 Abs. 2 FGO; Senatsurteile vom 25.09.2014 - III R 10/14, BFHE 247, 239, BStBl II 2015, 655, Rz 27 und vom 28.04.2022 - III R 12/20, BFHE 277, 143, BStBl II 2022, 681, Rz 15). Die vom FG im Streitfall vorgenommene Würdigung, wonach ein Kindergeldanspruch im Streitzeitraum nicht bestehe, weil T ihren inländischen Wohnsitz aufgegeben habe, ist aber auch unter Berücksichtigung des lediglich eingeschränkten Prüfungsmaßstabs zu beanstanden.

14 Das FG hat bei seiner Betrachtung des Verhältnisses der Zeiten von Inlands- und Auslandsaufenthalt der T auf den Zeitabschnitt zwischen dem Ende des Freiwilligendienstes (30.06.2019) und dem Beginn des Studiums (24.10.2019) abgestellt, aber das erste Studienjahr (2019/2020) nicht mit in den Blick genommen und auch keine Gesamtschau vorgenommen (Senatsurteil vom 21.06.2023 - III R 11/21, BFHE 280, 542, BStBl II 2023, 970, Rz 37). Es hat damit nicht die gesamten für die Entscheidung erheblichen Umstände des Einzelfalls berücksichtigt. Hierin liegt ein Rechtsfehler, den der erkennende Senat von Amts wegen zu beachten hat (Senatsurteil vom 28.04.2022 - III R 12/20, BFHE 277, 143, BStBl II 2022, 681, Rz 16).

15 3. Das Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).

16 Der Entschluss der T, ihren Auslandsaufenthalt für das mehrjährige Studium zu verlängern, erlaubt für sich genommen nicht den Schluss, dass T ihren Wohnsitz im Elternhaus in Deutschland aufgegeben hat. Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz, nach dem der Inlandswohnsitz mit der Entscheidung für einen mehrjährigen Auslandsaufenthalt oder für eine Verlängerung eines zunächst nur auf ein Jahr angelegten Auslandsaufenthalts aufgegeben wird (Senatsurteil vom 21.06.2023 - III R 11/21, BFHE 280, 542, BStBl II 2023, 970, Rz 16, m.w.N.).

17 Zwar ermöglichen unter anderem die voraussichtliche Dauer der auswärtigen Unterbringung, die Art der Unterbringung am Ausbildungsort auf der einen und im Elternhaus auf der anderen Seite, der Zweck des Auslandsaufenthalts sowie die persönlichen Beziehungen des Kindes am Wohnort der Eltern und am Ausbildungsort Rückschlüsse auf die Beibehaltung oder die Aufgabe eines Wohnsitzes; bei einem mehrjährigen Auslandsaufenthalt kommt jedoch auch den Aufenthaltszeiten in der inländischen Wohnung eine besondere Bedeutung zu (Senatsurteil vom 21.06.2023 - III R 11/21, BFHE 280, 542, BStBl II 2023, 970, Rz 18, m.w.N.). Aber selbst wenn T lediglich die Hälfte oder weniger als die Hälfte der ausbildungsfreien Zeit des folgenden, um die Übergangszeit (vom 01.07.2019 bis zum Beginn des Studienjahres) verlängerten ersten Studienjahres in Deutschland verbracht haben sollte, käme die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes nicht vor ihrer Abreise aus der elterlichen Wohnung, also frühestens zum 21.08.2019, und --falls die erforderliche Gesamtschau keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine Aufgabe des inländischen Wohnsitzes zu diesem oder einem anderen Zeitpunkt ergibt-- erst zu dem Zeitpunkt in Betracht, in dem feststeht, dass T die nötige Anzahl der Aufenthaltstage in Deutschland nicht mehr erreichen wird. Die Aufgabe des Inlandswohnsitzes kann damit jedenfalls nicht rückwirkend im Juli 2019 eingetreten sein.

18 4. In Bezug auf den Kindergeldanspruch des Klägers für den Monat August 2019 ist eine Zurückverweisung nicht erforderlich, da der Senat auf der Grundlage der Feststellungen des FG selbst entscheiden kann.

19 T war als volljähriges Kind des nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anspruchsberechtigten Klägers zu berücksichtigen, da sie sich in einer höchstens vier Monate dauernden Übergangszeit zwischen FSJ und Studium befand (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG). Ihre Berücksichtigung ist auch nicht

nach § 63 Abs. 1 Satz 6 EStG ausgeschlossen, weil T ihren Wohnsitz in der elterlichen Wohnung jedenfalls bis zu ihrer Abreise aus Deutschland am 21.08.2019 beibehalten hat. Da das Kindergeld nach § 66 Abs. 2 EStG monatlich bis zum Ende des Monats gezahlt wird, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen (Monatsprinzip, vgl. dazu Senatsurteil vom 22.02.2017 - III R 20/15, BFHE 257, 274, BStBl II 2017, 913, Rz 15), steht dem Kläger das Kindergeld für August 2019 selbst dann zu, wenn die vom FG nachzuholende Gesamtschau der Umstände des Streitfalls ergeben sollte, dass die T ihren inländischen Wohnsitz etwa bereits mit ihrer Rückkehr nach X und dem Abschluss des Mietvertrags am 27.08.2019 verloren haben sollte.

20 5. Ob der Kläger auch in den Monaten September, Oktober und November 2019 Anspruch auf Kindergeld für T hat, hängt im Rahmen der Gesamtwürdigung gegebenenfalls auch davon ab, ob T ab dem 01.07.2019 und unter Berücksichtigung des gesamten Studienjahres 2019/2020 mehr als die Hälfte der (zum ersten Studienjahr gehörenden beziehungsweise als zum ersten Studienjahr gehörend zu behandelnden) ausbildungsfreien Zeit im Inland verbracht hat und von welchem Zeitpunkt an dies feststand. Das FG wird bei der Bestimmung des ausbildungsfreien Zeitraums zugunsten des Klägers etwaige (beispielsweise auf der Anfertigung von Seminar- oder Hausarbeiten oder auf Prüfungsvorbereitungen beruhende) Anwesenheitsobliegenheiten am Studienort (vgl. Senatsurteil vom 25.09.2014 - III R 10/14, BFHE 247, 239, BStBl II 2015, 655, Rz 22) berücksichtigen müssen. Die hierfür erforderlichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang ebenso wie die bisher unterbliebene Gesamtschau nachzuholen haben.

21 Im Rahmen der Gesamtwürdigung wird das FG unter anderem bei den Erwägungen zur Art der Unterbringung der T am (künftigen) Ausbildungsort auch zu bedenken haben, dass T selbst nicht Mieterin der Wohnung war und dass ihr Freund die Wohnung erst ab 13.09.2019 für ein Jahr (mit Verlängerungsoption) angemietet hatte. Zu berücksichtigen ist darüber hinaus, dass im Einzelfall zwei Wohnsitze nebeneinander bestehen können (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 10.08.1983 - I R 241/82, BFHE 139, 261, BStBl II 1984, 11, unter a; vom 19.03.1997 - I R 69/96, BFHE 182, 296, BStBl II 1997, 447, unter II.3.; vom 23.11.2000 - VI R 107/99, BFHE 193, 558, BStBl II 2001, 294, unter II.2.c und vom 10.04.2013 - I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909, Rz 13). Sofern es bei der Gesamtwürdigung maßgeblich auf die unter II.1. dargestellte, typisierende Rechtsprechung zu den Aufenthaltszeiten im In- und Ausland während der ausbildungsfreien Zeiten ankommen sollte, würde dieses Kriterium dafür sprechen, dass T ihren inländischen Wohnsitz bis Anfang Oktober 2019 schon deshalb nicht aufgegeben hat, weil rein rechnerisch erst am 02.10.2019 ein Gleichstand der Zahl der im Inland verbrachten Tage (06.07.2019 bis 21.08.2019) und der nach dem Ende des FSJ im Ausland verbrachten Tage (01.07.2019 bis 05.07.2019, 22.08.2019 bis 02.10.2019) eingetreten ist.

22 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Das FG hat mit Rücksicht auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung auch über die Kosten des durch dieses Urteil rechtskräftig abgeschlossenen Teils des Verfahrens zu entscheiden (vgl. Senatsurteil vom 17.03.2020 - III R 31/19, BFH/NV 2021, 38, Rz 29, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de