

# Urteil vom 10. Juli 2025, III R 24/24

## Unzulässige Klage gegen die Ausgangsbehörde

ECLI:DE:BFH:2025:U.100725.IIIR24.24.0

BFH III. Senat

AO § 127, EStG § 62 Abs 1 S 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 32 Abs 1 Nr 2, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 3, FGO § 57 Nr 2, FGO § 63 Abs 2 Nr 1, FVG § 5 Abs 1 S 1 Nr 11 S 4

vorgehend FG Nürnberg, 07. Juni 2024, Az: 7 K 140/23

## Leitsätze

NV: Ist die Ausgangsbehörde beim Erlass des ursprünglichen Bescheids unzutreffend von ihrer örtlichen Zuständigkeit ausgegangen, hat dann jedoch die örtlich zuständige Behörde die Einspruchsentscheidung erlassen, ist diese und nicht die Ausgangsbehörde passiv prozessführungsbefugt. Die für eine Änderung der örtlichen Zuständigkeit während des Einspruchsverfahrens maßgebliche Regelung des § 63 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung ist auf diesen Fall zu übertragen (Bestätigung des Senatsurteils vom 21.05.2025 - III R 30/24).

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 07.06.2024 - 7 K 140/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 In der Sache sind der Kindergeldanspruch des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) für seinen ... geborenen jüngeren Bruder (C) für die Zeit von Dezember 2020 bis einschließlich August 2022 und der diesbezügliche Kinderbonus streitig.
- 2 C ist schwerbehindert mit einem Grad der Behinderung von 100 und den Merkzeichen B, G und H. Die Behinderung besteht seit Geburt. Beide Elternteile sind verstorben. Der Kläger ist seit ... zum Ersatzbetreuer und seit spätestens ... zum Betreuer für C bestellt. Der Kläger bezog Kindergeld für C (§ 62 Abs. 1 Satz 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2, § 32 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--), zuletzt unbefristet festgesetzt durch Bescheid vom 12.10.2017.
- 3 Mit Beschluss Nr. 12/2022 vom 27.01.2022 errichtete der Vorstand der Bundesagentur für Arbeit (BA) die Familienkasse Zentraler Kindergeldservice bei der Agentur für Arbeit Sachsen-Anhalt Nord (Familienkasse ZKGS) mit Sitz in Magdeburg als weitere Familienkasse mit Sonderzuständigkeit ab 01.02.2022 (Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit --ANBA--, Nr. 5/2022, S. 5 ff.). Er übertrug der Familienkasse ZKGS mit diesem Beschluss und mit dem Beschluss Nr. 129/2022 vom 03.11.2022 (ANBA, Nr. 12/2022, S. 11 ff., ANBA, Nr. 4/2023, S. 10 ff.) unter anderem die Zuständigkeit für Personen, deren Daten besonders schützenswert sind, darunter namentlich Kinder mit Behinderung.
- 4 Nach einer Überprüfung hob die vorher örtlich zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) nach Anhörung des Klägers die Festsetzung von Kindergeld für C für die Monate Dezember 2020 bis einschließlich August 2022 sowie den Kinderbonus 2021 und 2022 gemäß § 70 Abs. 2 EStG mit Bescheid vom 10.01.2023 auf und forderte Erstattung in Höhe von 4.834 € gemäß § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO).

- 5 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Der Einspruch wurde an die Familienkasse ZKGS weitergeleitet und von dieser mit Einspruchsentscheidung vom 13.02.2024 zurückgewiesen.
- 6 Der Kläger erhob hierauf Klage gegen die Familienkasse. Er wurde mit Eingangsbestätigung vom 18.03.2024 gemäß § 76 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf mögliche Bedenken hinsichtlich der Zulässigkeit der Klage hingewiesen. Er vertrat diesbezüglich die Auffassung, die Klage sei gemäß § 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO gegen die Behörde zu richten, die den ursprünglichen Verwaltungsakt erlassen habe. Das sei hier die Familienkasse; diese sei die richtige Beklagte. Darauf, dass die Einspruchsentscheidung durch die Familienkasse ZKGS erlassen worden sei, komme es nicht an. Die Familienkasse ZKGS sei nicht wirksam errichtet worden. Ihr fehle die Passivlegitimation.
- 7 Mit Schreiben vom 15.05.2024 wies das Finanzgericht (FG) die Familienkasse auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 63 FGO bei "Zuständigkeitswechsel bzw. Unzuständigkeit auf Beklagtenseite" hin (z.B. Senatsurteile vom 19.01.2023 - III R 2/22, BFHE 279, 20, BStBl II 2023, 626, und vom 16.02.2023 - III R 6/22, BFH/NV 2023, 841, wonach die sachliche Unzuständigkeit der Ausgangsbehörde durch eine Einspruchsentscheidung der sachlich und örtlich zuständigen Behörde nicht geheilt werde). Der Kläger erhielt einen Abdruck dieses Schreibens.
- 8 Die Prozessbevollmächtigte beantragte für den Kläger, den Bescheid der Familienkasse vom 10.01.2023 und die Einspruchsentscheidung der Familienkasse ZKGS vom 13.02.2024 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld für C für die Zeit von Dezember 2020 bis einschließlich August 2022 zuzüglich Kinderboni zu bewilligen.
- 9 Die Familienkasse beantragte, die Klage als unzulässig abzuweisen. Sie sei nicht die richtige Beklagte, denn die Einspruchsentscheidung vom 13.02.2024 sei durch die mittlerweile örtlich zuständige Familienkasse ZKGS erlassen worden.
- 10 Das FG wies die Klage ab. Sie sei unzulässig, da sie nicht gegen die passivlegitimierte Behörde gerichtet sei. Passivlegitimiert sei in entsprechender Anwendung der Vorschrift des § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Behörde, welche die Einspruchsentscheidung erlassen habe, also die Familienkasse ZKGS. Dies hätte auch der in der Einspruchsentscheidung enthaltenen --insoweit zutreffenden-- Rechtsbehelfsbelehrung entsprochen (wonach eine Klage gegen die "oben bezeichnete Familienkasse" zu richten sei). Die streitgegenständliche Klage sei jedoch --auch auf Nachfrage der Berichterstatterin-- ausdrücklich gegen die Familienkasse als Ausgangsbehörde (§ 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO) gerichtet worden und sei somit unzulässig.
- 11 Die örtliche Zuständigkeit in Kindergeldfällen sei für Kinder mit Behinderung zum 01.02.2022 wirksam auf die Familienkasse ZKGS übergegangen. Die Familienkasse sei für den Erlass des streitgegenständlichen Bescheids nicht mehr zuständig gewesen.
- 12 Sei vor Erlass der Entscheidung über den Einspruch eine andere als die ursprünglich zuständige Behörde für den Steuerfall örtlich zuständig geworden, so sei gemäß § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Klage gegen die Behörde zu richten, welche die Einspruchsentscheidung erlassen habe. Diese Vorschrift sei entsprechend anzuwenden, wenn die örtliche Zuständigkeit schon zu einem früheren Zeitpunkt auf die die Einspruchsentscheidung erlassende Behörde übergegangen und der Ausgangsbescheid somit von einer örtlich unzuständigen Behörde und die Einspruchsentscheidung von der örtlich zuständigen Behörde erlassen worden sei (vgl. BFH-Beschluss vom 28.01.2002 - VII B 83/01, BFH/NV 2002, 934; BFH-Urteil vom 19.01.2017 - III R 31/15, BFHE 256, 502, BStBl II 2017, 642).
- 13 Die Vorentscheidung ist in juris veröffentlicht.
- 14 Gegen dieses Urteil wendet sich der Kläger mit der Revision. Er trägt vor, das FG habe die Klage zu Unrecht als unzulässig verworfen. Gemäß § 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO sei die Klage gegen die Behörde zu richten, welche den ursprünglichen Verwaltungsakt erlassen habe, im Streitfall also gegen die Familienkasse. Er (der Kläger) gehe davon aus, dass die Familienkasse ZKGS nicht wirksam errichtet worden sei. Selbst wenn man jedoch insoweit der Auffassung des FG folgen und annehmen würde, dass die Familienkasse ZKGS wirksam gegründet worden sei, wäre schon der Ausgangsbescheid von einer unzuständigen Behörde erlassen worden. Es liege auch dann kein Zuständigkeitswechsel nach Erlass des Ausgangsbescheids und vor Ergehen der Einspruchsentscheidung vor. § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO erfasse einen solchen Fall nicht.
- 15 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG Nürnberg vom 07.06.2024 - 7 K 140/23 sowie den Bescheid der Familienkasse vom 10.01.2023 und die Einspruchsentscheidung der Familienkasse ZKGS vom 13.02.2024 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld für C für die Zeit von Dezember 2020 bis einschließlich August 2022 zuzüglich Kinderboni zu bewilligen.

**16** Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

**17** Sie hält die Vorentscheidung für richtig.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist unbegründet. Das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Klage unzulässig war. Gemäß § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO war nicht die beklagte Familienkasse, sondern die Familienkasse ZKGS passiv prozessführungsbefugt.
- 19** 1. § 63 FGO bestimmt, welche Behörde am finanzgerichtlichen Verfahren als Beklagte (§ 57 Nr. 2 FGO) zu beteiligen ist.
- 20** a) Nach § 63 Abs. 1 Nr. 1 FGO ist die Klage bei der Anfechtung eines Steuerbescheids grundsätzlich gegen diejenige Behörde zu richten, die den ursprünglichen Verwaltungsakt erlassen hat. Wenn aber vor dem Ergehen der Einspruchsentscheidung eine andere Behörde örtlich zuständig geworden ist, ist die Klage gemäß § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO gegen die Behörde zu richten, welche die Einspruchsentscheidung erlassen hat.
- 21** Diese für eine Änderung der örtlichen Zuständigkeit während des Einspruchsverfahrens maßgebliche Regelung ist auf den Fall zu übertragen, dass die Ausgangsbehörde beim Erlass des ursprünglichen Bescheids unzutreffend von ihrer örtlichen Zuständigkeit ausgegangen ist, die örtlich zuständige Behörde aber die Einspruchsentscheidung erlassen hat. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in dem --nach der Entscheidung des FG ergangenen-- Senatsurteil vom 21.05.2025 - III R 30/24 Bezug genommen.
- 22** Ergänzend ist anzumerken, dass der Kläger zutreffend geltend macht, dass der Ausgangsbescheid der Familienkasse wegen Verkennung der örtlichen Zuständigkeit rechtswidrig war. Im Einspruchsverfahren, in dem die Sache gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 AO nochmals in vollem Umfang zu prüfen ist, kann die Familienkasse, die ihre örtliche Zuständigkeit im Ausgangsbescheid fehlerhaft beurteilt hat, gegebenenfalls dem Einspruch abhelfen und die Sache zur erstmaligen Entscheidung an die örtlich zuständige Familienkasse weiterleiten. Sie kann aber auch --wie geschehen-- einen angefochtenen und wegen Verkennung der örtlichen Zuständigkeit rechtswidrigen Verwaltungsakt, dessen Aufhebung gemäß § 127 AO nicht gefordert werden kann, bestehen lassen und nur die Entscheidung über den Einspruch der tatsächlich örtlich zuständigen Familienkasse (hier der Familienkasse ZKGS) überlassen (vgl. Senatsurteil vom 19.01.2017 - III R 31/15, BFHE 256, 502, BStBl II 2017, 642, Rz 20).
- 23** b) Im Streitfall ist nach diesen Grundsätzen die seit 01.02.2022 örtlich zuständige Familienkasse ZKGS in entsprechender Anwendung des § 63 Abs. 2 Nr. 1 FGO passiv prozessführungsbefugt, weil sie die Einspruchsentscheidung vom 13.02.2024 erlassen hat (vgl. Senatsurteil vom 21.05.2025 - III R 30/24).
- 24** aa) Die Familienkasse war bereits beim Erlass des angefochtenen Bescheids vom 10.01.2023 nicht mehr örtlich zuständig. Sie hat dies offensichtlich im Einspruchsverfahren bei der gemäß § 367 Abs. 2 Satz 1 AO durchzuführenden Überprüfung erkannt und von der im Senatsurteil vom 19.01.2017 - III R 31/15 (BFHE 256, 502, BStBl II 2017, 642, Rz 20) beschriebenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, den angefochtenen und wegen Verkennung der örtlichen Zuständigkeit rechtswidrigen Verwaltungsakt gemäß § 127 AO zunächst bestehen zu lassen, die Sache jedoch zur Entscheidung über den Einspruch an die örtlich zuständige Familienkasse ZKGS abzugeben.
- 25** bb) Die Familienkasse ZKGS wurde durch Beschluss des Vorstands der BA Nr. 12/2022 vom 27.01.2022 (ANBA, Nr. 5/2022, S. 5 ff.) wirksam errichtet. Der Vorstand der BA war dafür gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 11 Satz 4 des Finanzverwaltungsgesetzes zuständig (Senatsurteil vom 17.10.2024 - III R 11/23, BStBl II 2025, 207, Rz 22 ff., 25). Zur weiteren Begründung wird auf die Ausführungen im Senatsurteil vom 17.10.2024 - III R 11/23 (BStBl II 2025, 207, Rz 20 ff.) Bezug genommen.

- 26** cc) Die örtliche Zuständigkeit für sämtliche Kindergeldangelegenheiten derjenigen Berechtigten, die (auch) Kindergeld für ein Kind mit einer Behinderung beziehen oder begehren, war vor dem Erlass der Einspruchsentscheidung wirksam auf die Familienkasse ZKGS übertragen worden.
- 27** (1) Ziff. 2.1.5 des Anhangs zu den Vorstandsbeschlüssen Nr. 12/2022 und Nr. 129/2022 sieht vor, dass bereits dann, wenn nur eines von mehreren Kindern eines Berechtigten zum Kreis der Personen mit Behinderung gehört, der gesamte Fall --die Kindergeldansprüche und -verfahren des Berechtigten für sämtliche Kinder-- in die Zuständigkeit der Familienkasse ZKGS in Magdeburg fällt (vgl. Senatsurteil vom 17.10.2024 - III R 11/23, BStBl II 2025, 207, Rz 32). Selbst wenn die weiteren, in dem Vorstandsbeschluss angesprochenen Fallgruppen nicht hinreichend bestimmt bezeichnet worden sein sollten, wie der Kläger meint, wäre jedenfalls die Zuständigkeit der Familienkasse für Berechtigte, die Kindergeld (auch) für ein Kind mit einer Behinderung begehren, hiernach auf die Familienkasse ZKGS übergegangen. Der in Ziff. 2.1.5 des Anhangs zum Vorstandsbeschluss Nr. 12/2022 ebenso wie in Ziff. 2.1.5 des Anhangs zum Vorstandsbeschluss Nr. 129/2022 verwendete Begriff "Kind mit Behinderung" ist hinreichend bestimmt und durch Rückgriff auf die Definition in § 2 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, welche der Senat bereits zur Auslegung des in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG enthaltenen gleichlautenden Begriffs herangezogen hat, auszulegen (Senatsurteil vom 17.10.2024 - III R 11/23, BStBl II 2025, 207, Rz 31, m.w.N.).
- 28** (2) In zeitlicher Hinsicht ergibt sich unmittelbar und eindeutig aus dem Wortlaut des Anhangs zum Vorstandsbeschluss Nr. 12/2022 vom 27.01.2022 (Vorbemerkung Satz 1), dass die (Sonder-)Zuständigkeit der neu gegründeten Familienkasse ZKGS ab dem 01.02.2022 besteht. Der anschließende Hinweis auf den stufenweisen Vollzug des Beschlusses, das heißt auf seine Umsetzung, steht dem nicht entgegen (Senatsurteil vom 17.10.2024 - III R 11/23, BStBl II 2025, 207, Rz 30).
- 29** (3) Entgegen der Auffassung des Klägers folgt aus der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz nichts Gegenteiliges. Diese gilt ohnehin nur für das Verwaltungsverfahren und bindet die Gerichte nicht. Durch eine Dienstanweisung kann das Gesetz --hier § 63 FGO-- nicht geändert oder modifiziert werden. Überdies lässt sich der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz nicht entnehmen, dass im Streitfall die beklagte Familienkasse und nicht die sachlich und örtlich zuständige Familienkasse ZKGS, die die Einspruchsentscheidung erlassen hat, passiv prozessführungsbefugt ist.
- 30** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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