Urteil vom 02. Februar 2022, III R 7/20

Kindergeld bei fiktiv unbeschränkter Einkommensteuerpflicht eines Elternteils

ECLI:DE:BFH:2022:U.020222.IIIR7.20.0

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1, EGV 883/2004 Art 67 S 1, EGV 987/2009 Art 60 Abs 1 S 2, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 23. September 2018, Az: 6 K 1514/17 (Kg)

Leitsätze

NV: Wird ein Elternteil vom Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, so kann ein nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG begründeter Kindergeldanspruch über die gemäß Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der VO Nr. 987/2009 anzuwendende Familienbetrachtung auch dann dem im anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zusammen mit dem Kind wohnenden Elternteil zustehen, wenn dieser selbst im Inland keine Einkünfte erzielt hat.

Tenor

1. Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 24.09.2018 - 6 K 1514/17 (Kg) insoweit aufgehoben, als das Finanzgericht die Klage hinsichtlich des Kindergeldanspruchs für den Zeitraum Oktober 2015 bis September 2017 abgewiesen hat.

Die Sache wird insoweit an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

2. Im Übrigen wird die Revision als unzulässig verworfen.

3. Hinsichtlich der Kostenentscheidung wird das Urteil in vollem Umfang aufgehoben. Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wohnte im Streitzeitraum in der Republik Polen (Polen). Sie ist die Mutter von zwei Kindern. Im Veranlagungszeitraum 2015 wurde sie zusammen mit dem Kindsvater nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Einkommensteuer veranlagt. Am 19.10.2015 stellte die Klägerin für ihre zwei Kinder einen Kindergeldantrag, auf dem der Kindsvater nicht unterschrieben hatte. Der Kindsvater ließ im Mai 2016 mitteilen, dass er erst ab Antragseingang mit einer Kindergeldgewährung zugunsten der Klägerin einverstanden sei und für die Zeit davor selbst das Kindergeld begehre.

2 Die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) lehnte den Kindergeldantrag der Klägerin mit Bescheid vom 10.05.2017 ab. Zur Begründung wies sie darauf hin, dass die Klägerin keine Angaben dazu gemacht habe, wann der Kindsvater den gemeinsamen Haushalt verlassen habe. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 25.09.2017).

3 Im sich anschließenden Klageverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage hinsichtlich des Zeitraums Oktober 2015 bis September 2017 als unbegründet ab und ließ insoweit die Revision zu. Zur Begründung verwies es im Wesentlichen darauf, dass die Klägerin in diesem Zeitraum nicht tatsächlich im Inland steuerpflichtig gewesen sei. Eine tatsächliche Besteuerung der Klägerin könne auch nicht aufgrund einer zu ihren Gunsten eingreifenden

Wohnsitzfiktion angenommen werden. Diese begründe kein Recht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), etwaiges Einkommen der Klägerin in Polen tatsächlich einer Besteuerung zu unterziehen.

4 Der Klägerin wurde für die beabsichtigte Revisionseinlegung mit Beschluss vom 17.09.2019 (Az. III S 29/18 (PKH)), der ihrem Prozessbevollmächtigten am 21.01.2020 zuging, Prozesskostenhilfe (PKH) gewährt. Die Revisionsschrift ging am 03.02.2020 beim Bundesfinanzhof (BFH) ein. Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

5 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil sowie den Ablehnungsbescheid vom 10.05.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 25.09.2017 aufzuheben und die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld für die Kinder R und P für den Zeitraum Oktober 2015 bis November 2017 festzusetzen.

6 Die Familienkasse beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist unzulässig, soweit sie den Kindergeldanspruch für Monate betrifft, für die das FG die Revision nicht zugelassen hat (dazu 1.a). Im Übrigen ist die Revision zulässig (dazu 1.b) und begründet (dazu 2.). Sie führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), da der Senat aufgrund der Feststellungen des FG nicht beurteilen kann, ob der Klägerin für diese Monate ein (Differenz-)Kindergeldanspruch zusteht.

8 1. Die Revision ist teilweise unzulässig.

9 a) Die Revision ist unzulässig, soweit sich der Antrag der Klägerin auf den Kindergeldanspruch für den Zeitraum Oktober bis November 2017 erstreckt.

10 Nach § 115 Abs. 1 FGO steht den Beteiligten gegen ein Urteil des FG die Revision an den BFH zu, wenn das FG oder auf Beschwerde gegen die Nichtzulassung der BFH sie zugelassen hat.

11 Im Streitfall hat das FG die Revision nur hinsichtlich des Kindergeldanspruchs für den Zeitraum Oktober 2015 bis September 2017 zugelassen. Soweit das FG im Übrigen die Revision nicht zugelassen hat, wurde von den Beteiligten eine Nichtzulassungsbeschwerde nicht erhoben. Insoweit muss der Senat weder auf das Revisionsvorbringen der Klägerin für den vom Revisionsantrag erfassten Zeitraum Oktober bis November 2017 eingehen noch auf das --auch nicht vom Revisionsantrag umfasste-- Revisionsvorbringen, das sich auf den Kindergeldanspruch für den Zeitraum Januar 2011 bis September 2015 bezieht.

12 b) Soweit sich die Revision auf den Kindergeldanspruch für den Zeitraum Oktober 2015 bis September 2017 bezieht, ist sie zulässig. Insbesondere ist der Klägerin gemäß § 56 Abs. 1 FGO Wiedereinsetzung in die versäumte Frist zur Revisionseinlegung (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO) zu gewähren. Der Beschluss über die Bewilligung der PKH für die beabsichtigte Revisionseinlegung ist dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin am 21.01.2020 zugegangen. Die Revision ging am 03.02.2020 und somit innerhalb der Zweiwochenfrist des § 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO beim BFH ein.

13 Da die Revision somit im Übrigen zulässig ist, ist über sie einheitlich durch Urteil zu entscheiden (BFH-Urteil vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 10, m.w.N.).

14 2. Die Revision ist begründet, soweit das FG den Kindergeldanspruch für den Zeitraum Oktober 2015 bis September 2017 abgelehnt hat. Das FG ist insoweit zu Unrecht davon ausgegangen, dass ein Kindergeldanspruch der Klägerin jedenfalls deshalb ausgeschlossen ist, weil die Klägerin im fraglichen Zeitraum im Inland selbst nicht einkommensteuerpflichtig war.

15 a) Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG setzt der Anspruch auf Kindergeld u.a. voraus, dass der Anspruchsteller im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im

Inland nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Nach den Feststelllungen des FG wurde die Klägerin im Veranlagungszeitraum 2015 zusammen mit dem Kindsvater nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Im Übrigen lagen die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG nach den Feststellungen des FG bei der in Polen wohnhaften Klägerin nicht vor.

16 b) Aufgrund der Anwendung europäischen Rechts könnte im Streitfall jedoch zu fingieren sein, dass die Klägerin einen Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung --AO--) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland hatte oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wurde.

17 aa) Nach Art. 67 Satz 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2004 Nr. L 166, S. 1) in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (VO Nr. 883/2004) hat eine Person auch für Familienangehörige, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, Anspruch auf Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats, als ob die Familienangehörigen in diesem Mitgliedstaat wohnen würden. Nach Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.09.2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (ABlEU 2009 Nr. L 284, S. 1) in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (VO Nr. 987/2009) ist bei der Anwendung von Art. 67 und Art. 68 der VO Nr. 883/2004, insbesondere, was das Recht einer Person zur Erhebung eines Leistungsanspruchs anbelangt, die Situation der gesamten Familie in einer Weise zu berücksichtigen, als würden alle beteiligten Personen unter die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats fallen und dort wohnen.

18 bb) Nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Trapkowski vom 22.10.2015 - C-378/14 (EU:C:2015:720, Leitsatz 1 und Rz 38 und 41) ergibt sich aus der in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Fiktion, dass eine Person Anspruch auf Familienleistungen auch für Familienangehörige erheben kann, die in einem anderen als dem für ihre Gewährung zuständigen Mitgliedstaat wohnen. Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der VO Nr. 987/2009 kann daher dazu führen, dass der Anspruch auf Familienleistungen einer Person zusteht, die nicht in dem Mitgliedstaat wohnt, der für die Gewährung dieser Leistungen zuständig ist, sofern alle anderen durch das nationale Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Gewährung erfüllt sind.

19 cc) Die Fiktionswirkung kommt somit nicht ausschließlich in Bezug auf den im Inland lebenden Elternteil zum Tragen, sondern gilt vielmehr grundsätzlich für sämtliche "beteiligte Personen" i.S. des Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der VO Nr. 987/2009. Zu den "beteiligten Personen" i.S. des Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der VO Nr. 987/2009 gehören die "Familienangehörigen" i.S. des Art. 1 Buchst. i Nr. 1 Buchst. i der VO Nr. 883/2004. Da das Kindergeldrecht nach dem EStG den Begriff des Familienangehörigen weder verwendet noch definiert, sind hierunter neben den Elternteilen und dem Kind alle Personen zu verstehen, die nach nationalem Recht berechtigt sind, Anspruch auf diese Leistungen zu erheben. Daher wird hiervon nach § 62 Abs. 1 i.V.m. § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch der andere Elternteil erfasst, wobei unerheblich ist, ob die Elternteile miteinander verheiratet oder --wie möglicherweise im Streitfall-- voneinander getrennt oder geschieden sind (Senatsurteil vom 27.07.2017 - III R 17/16, BFH/NV 2018, 201, Rz 13 f., m.w.N.).

20 dd) Wie der Senat bereits entschieden hat, findet die Familienbetrachtung --entgegen der Auffassung der Familienkasse-- auch in dem Fall Anwendung, dass ein Elternteil im Inland zwar keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte, aber nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wurde (Senatsurteile vom 01.07.2020 - III R 22/19, BFHE 269, 320, BStBl II 2022, 176, Rz 11 ff., und vom 18.02.2021 - III R 12/19, BFH/NV 2021, 940, Rz 14).

21 ee) Voraussetzung der Wohnsitzfiktion ist nach der Rechtsprechung des EuGH, dass der Mitgliedstaat, in dem der Wohnsitz des in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden Familienangehörigen fingiert wird, für die Erbringung der Familienleistungen zuständig ist. Rechtsfolge der Wohnsitzfiktion ist, dass ein Anspruch, der im für die Gewährung der Familienleistungen zuständigen Mitgliedstaat begründet wurde, einer Person zustehen kann, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnt. Dabei ist Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der VO Nr. 987/2009 nach dem EuGH-Urteil Moser vom 18.09.2019 - C-32/18 (EU:C:2019:752, Leitsatz 1 und Rz 45 ff.) dahin auszulegen, dass er sowohl in dem Fall Anwendung findet, dass die Leistung gemäß den als vorrangig bestimmten Rechtsvorschriften gewährt wird, als auch in jenem Fall, dass sie nach den Rechtsvorschriften eines nachrangig zuständigen Mitgliedstaats in Form eines Unterschiedsbetrags ausbezahlt wird (Senatsurteil in BFHE 269, 320, BStBl II 2022, 176, Rz 14). Entgegen der

Auffassung der Familienkasse fände die Familienbetrachtung daher auch dann Anwendung, wenn Deutschland der nachrangig zuständige Mitgliedstaat wäre.

22 c) Übertragen auf die Verhältnisse des Streitfalls ergibt sich daraus Folgendes:

23 aa) Das FG wird zunächst im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob der Kindsvater im Streitzeitraum Januar 2016 bis September 2017 die Anspruchsvoraussetzungen des § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllte. Für den Fall, dass der Kindsvater wegen einer im Inland ausgeübten gewerblichen Tätigkeit nach § 1 Abs. 3 EStG behandelt wurde, wären dabei hinsichtlich der Monatsbetrachtung die Grundsätze der Senatsentscheidung vom 14.03.2018 - III R 5/17 (BFHE 261, 117, BStBl II 2018, 482) zu beachten. Dies gilt auch, soweit das FG für den Veranlagungszeitraum 2015 bereits eine Behandlung der Klägerin und des Kindsvaters nach § 1 Abs. 3 EStG festgestellt hat. Dabei sind die Familienkasse und das FG nur an die Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG durch das Finanzamt gebunden. Die weitere Frage, in welchen Monaten die Kindsmutter (im Zeitraum Oktober bis Dezember 2015) oder der Kindsvater (im Zeitraum Oktober 2015 bis September 2017) eine inländische Tätigkeit ausgeübt haben, welche die inländische Steuerpflicht auslöst und damit das Wahlrecht nach § 1 Abs. 3 EStG erst eröffnet, hat das FG selbstständig zu prüfen (Senatsurteil vom 25.02.2021 - III R 23/20, BFH/NV 2021, 1344, Rz 29, m.w.N.).

24 bb) Sofern nur der Kindsvater die Anspruchsvoraussetzungen erfüllte, wäre nach den unter II.2.b dargestellten Grundsätzen zu fingieren, dass die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG in entsprechendem Umfang auch von der Klägerin erfüllt wurden.

25 cc) Ergibt sich danach, dass neben dem Kindsvater auch die Klägerin Berechtigte i.S. des § 64 EStG ist, so ist nach § 64 Abs. 2 und 3 EStG zu klären, welcher Elternteil vorrangig berechtigt ist.

26 dd) Schließlich wäre noch festzustellen, ob dem Kindsvater selbst oder der Klägerin in Polen oder einem anderen Mitgliedstaat für dieselben Kinder und dieselben Streitzeiträume Ansprüche auf Familienleistungen zustehen. Eine eventuelle Anspruchskonkurrenz wäre nach Art. 68 der VO Nr. 883/2004 aufzulösen.

27 3. Da die Revision der Klägerin bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, kommt es auf die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler nicht mehr an.

28 4. Die Streitsache ist nicht spruchreif und geht an das FG zurück, das zu prüfen haben wird, ob der Klägerin für den Zeitraum Oktober 2015 bis September 2017 ein (Differenz-)Kindergeldanspruch zusteht.

29 5. Die Kostenentscheidung wird gemäß § 143 Abs. 2 FGO auf das FG übertragen; dies gilt auch insoweit, als das Verfahren durch den nicht von der Revisionszulassung umfassten, klageabweisenden Teil des FG-Urteils bereits rechtskräftig abgeschlossen ist. Dies folgt aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (z.B. Senatsurteil vom 17.03.2020 - III R 31/19, BFH/NV 2021, 38, Rz 29, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de