

Urteil vom 04. August 2011, III R 71/10

Kindergeld: Zeitlicher Regelungsumfang eines erst nach erfolglos durchgeführtem Rechtsbehelfsverfahren bestandskräftig gewordenen Ablehnungsbescheides - Entscheidung über teilweise unzulässige Revision - Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten

BFH III. Senat

EStG § 66 Abs 2, EStG § 67, FGO § 143 Abs 1, FGO § 126

vorgehend FG Köln, 28. September 2010, Az: 12 K 528/09

Leitsätze

Die Bindungswirkung eines bestandskräftigen, die Gewährung von Kindergeld ablehnenden Bescheides verlängert sich bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, wenn (auch) der Einspruch keine Einschränkung des zeitlichen Regelungsbereiches enthält und durch die Familienkasse als unbegründet zurückgewiesen wird.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater des im Januar 1984 geborenen und seitdem schwerbehinderten S. Er erhielt für S bis zur Vollendung dessen 21. Lebensjahres im Januar 2005 Kindergeld. Mit Bescheid vom 15. Dezember 2004 hob die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) die Festsetzung des Kindergeldes ab Februar 2005 auf. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies die Familienkasse mit bestandskräftiger Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2005 zurück. Im Dezember 2006 beantragte der Kläger unter Hinweis auf die Schwerbehinderung des S erneut Kindergeld. Diesen Antrag lehnte die Familienkasse mit Bescheid vom 15. Januar 2007 ab. Der Einspruch des Klägers hatte wiederum keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 29. November 2007). Im April 2008 stellte der Kläger einen weiteren Kindergeldantrag, den die Familienkasse mit Bescheid vom 1. Juli 2008 ebenfalls ablehnte. Auch der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2009).
- 2 Das Finanzgericht (FG) gab durch Urteil vom 29. September 2010 12 K 528/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 810) der im Februar 2009 erhobenen Klage, die auf "Bewilligung" von Kindergeld für S ab Dezember 2004 gerichtet war, zum Teil statt und verpflichtete die Familienkasse unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 1. Juli 2008 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2009, über den Kindergeldantrag unter Beachtung der Rechtsauffassung des FG für den Zeitraum ab Februar 2007 erneut zu entscheiden. Die weiter gehende Klage wies das FG ab.
- 3 Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, S sei materiell nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (EStG) als Kind zu berücksichtigen, weil er wegen seiner --vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen-- Behinderung außerstande sei, sich selbst zu unterhalten. Da die Familienkasse jedoch zuletzt einen Kindergeldantrag des Klägers mit Bescheid vom 15. Januar 2007 abgelehnt habe, sei bis einschließlich Januar 2007 Bestandskraft eingetreten. Entgegen der vom FG Düsseldorf vertretenen Ansicht (Urteil vom 7. März 2008 14 K 2266/06 Kg, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2008, 1474) verlängere sich die Bindungswirkung eines Ablehnungsbescheides bei einem sich anschließenden Rechtsbehelfsverfahren nicht bis zur Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung.
- 4 Zur Begründung der Revision trägt die Familienkasse vor, die Entscheidung des FG beruhe auf einer unzutreffenden Auslegung des § 367 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Ein Ablehnungsbescheid treffe zunächst eine Regelung auf der Grundlage der Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt seiner Erteilung und erschöpfe sich damit in der Regelung des Kindergeldanspruchs für den bis dahin abgelaufenen Zeitraum. Durch das Einspruchsverfahren werde das

Verwaltungsverfahren aber wieder aufgenommen und fortgesetzt, die Sachprüfung werde erneut eröffnet. Die umfassende Prüfung i.S. von § 367 Abs. 2 AO beinhalte nicht nur die inhaltliche Prüfung des ursprünglichen Bescheides, sondern auch den gesamten Zeitrahmen bis zur Einspruchsentscheidung. Somit entfalle der Kindergeldanspruch für den Zeitraum bis Dezember 2007, da der Ablehnungsbescheid vom 15. Januar 2007 Bindungswirkung bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung entfalte.

- 5 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist hinsichtlich der Monate Dezember 2004 bis Januar 2007 sowie des Zeitraums ab Januar 2008 unzulässig und deshalb zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Familienkasse hat insoweit ihren Revisionsantrag entgegen § 120 Abs. 2, Abs. 3 Nr. 2 FGO nicht begründet. Da die Revision im Übrigen zulässig ist, ist über das Rechtsmittel einheitlich durch Urteil zu entscheiden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. April 2005 II R 52/02, BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892).
- 8 Die Revision ist im Übrigen wegen der Verpflichtung der Familienkasse zur erneuten Bescheidung für den Zeitraum Februar 2007 bis Dezember 2007 begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage.
- 9 1. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Ablehnung des vorherigen Kindergeldantrages des Klägers nur bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe des Ablehnungsbescheides (Januar 2007) Bindungswirkung entfalte.
- 10 a) Wird ein Antrag auf Kindergeld bestandskräftig abgelehnt, beschränkt sich die Bindungswirkung eines solchen Bescheides auf die Zeit bis zum Ende des Monats seiner Bekanntgabe, so dass auf einen danach gestellten weiteren Antrag Kindergeld rückwirkend ab dem auf die Bekanntgabe des Ablehnungsbescheides folgenden Monat bewilligt werden kann (grundlegend BFH-Urteil vom 25. Juli 2001 VI R 164/98, BFHE 196, 257, BStBl II 2002, 89; ebenso für einen Aufhebungsbescheid in Verbindung mit einer Nullfestsetzung, BFH-Urteil vom 25. Juli 2001 VI R 78/98, BFHE 196, 253, BStBl II 2002, 88).
- 11 Da der Umfang der Bindungswirkung des Bescheides sich aus seinem Regelungsgehalt ergibt und er als Verwaltungsakt eine Regelung auf der Grundlage der Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Bescheiderteilung trifft, erschöpft sich ein Bescheid, durch den ein Antrag auf die Festsetzung von Kindergeld abgelehnt wird, in der Regelung des Anspruchs auf Kindergeld für den bis dahin abgelaufenen Zeitraum. Über die in der Zukunft liegenden und damit zum Zeitpunkt der Entscheidung noch nicht entstandenen Kindergeldansprüche kann ein Ablehnungsbescheid oder eine diesem gleichzusetzende Nullfestsetzung noch keine Regelung treffen. Eine in die Zukunft weisende Bindungswirkung kommt ihm demnach nicht zu (BFH-Urteile in BFHE 196, 253, BStBl II 2002, 88; in BFHE 196, 257, BStBl II 2002, 89; vom 28. Januar 2004 VIII R 12/03, BFH/NV 2004, 786).
- 12 b) Legt der Kindergeldberechtigte Einspruch gegen den Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheid ein und weist die Familienkasse diesen Rechtsbehelf als unbegründet zurück, verlängert sich die Bindungswirkung der in dem bestandskräftigen Bescheid über den Kindergeldanspruch getroffenen Regelung regelmäßig bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung (ebenso Greite in Korn, § 66 EStG Rz 15 sowie § 70 EStG Rz 4 und 11; Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 70 EStG Rz 6; FG Düsseldorf, Urteil in DStRE 2008, 1474; a.A. Wüllenkemper, EFG 2011, 813; Reuß, EFG 2010, 228; Lange/Novak/Sander/Stahl/Weinhold, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III/A.90 Erl. B VI 2c zu § 70 EStG). In einem solchen Fall kann aufgrund eines neuen Antrages Kindergeld rückwirkend erst ab dem auf die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung folgenden Monat festgesetzt werden.
- 13 Nach § 66 Abs. 2 EStG wird das Kindergeld vom Beginn des Monats an gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen. Daraus ergibt sich die Pflicht der Behörde, einen Antrag auf Festsetzung von Kindergeld (§ 67 EStG), der keine ausdrückliche zeitliche Einschränkung enthält, umfassend und damit auch für die Vergangenheit zu prüfen (BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 786). Lehnt die Familienkasse den Kindergeldantrag ab und legt der Kindergeldberechtigte

gegen die ablehnende Entscheidung Einspruch ein, so wird das --durch den Ablehnungsbescheid aus Sicht der Familienkasse zunächst beendete-- Verwaltungsverfahren fortgesetzt. Enthält auch der Einspruch keine zeitliche Einschränkung, ist das Begehren des Kindergeldberechtigten dahin zu verstehen, dass er nicht lediglich eine Überprüfung der bereits abgelehnten --die Vergangenheit betreffenden-- Ansprüche begehrt. Vielmehr macht er mit einem zeitlich nicht eingeschränkten Einspruch deutlich, dass er neben der Überprüfung der bereits abgelehnten Kindergeldansprüche an seinem Begehren hinsichtlich der Kindergeldfestsetzung durch Erlass eines Dauerverwaltungsakts auch mit Wirkung für die Zukunft weiterhin festhält. Dadurch fallen zugleich die Monate bis zur Entscheidung über den Einspruch in das fortgesetzte Verwaltungsverfahren. Zwar ist Gegenstand des Einspruchsverfahrens der Ablehnungsbescheid als angefochtener Verwaltungsakt, allerdings prüft die Familienkasse nicht primär die Rechtmäßigkeit der Ablehnung, sondern --entsprechend dem Verpflichtungsbegehren des Kindergeldberechtigten (vgl. auch Senatsurteile vom 2. Juni 2005 III R 66/04, BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184, und vom 27. Januar 2011 III R 65/09, BFH/NV 2011, 991)--, ob der Einspruchsführer Anspruch auf Kindergeld gemäß §§ 62 ff. EStG hat und deshalb der begünstigende Dauerverwaltungsakt zu erlassen ist. Da eine positive Kindergeldfestsetzung nach der gesetzlichen Konzeption des § 70 EStG --anders als die Ablehnung-- Bindungswirkung für die Zukunft hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 196, 257, BStBl II 2002, 89), der Kindergeldanspruch aber erst mit Beginn jedes Monats neu für diesen Monat entsteht (Greite, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- Fach 2, S. 7989 --Heft 41/2002--, unter IV. 1.) und die Entscheidung hierüber aufgrund des Einspruchs gleichsam vertagt wurde, ist nunmehr die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung über den Einspruch maßgebend. Die Entscheidung schließt mithin auch die Monate seit Ergehen der Ablehnungsentscheidung ein. Auch wenn die Familienkasse im Zeitpunkt des Erlasses des Ablehnungsbescheides noch keine Entscheidung über die künftigen, noch nicht entstandenen Kindergeldansprüche treffen konnte, sind durch die einspruchsbedingte Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens aus ursprünglich künftigen Ansprüchen sukzessive bereits entstandene Ansprüche geworden, die die Familienkasse entsprechend dem Begehren des Kindergeldberechtigten in ihre abschließende Entscheidung einzubeziehen hat.

- 14** 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, die Bindungswirkung der nach durchgeführtem Einspruchsverfahren bestandskräftig gewordenen Ablehnung des vorherigen Kindergeldantrages erstreckte sich nur bis einschließlich Januar 2007. Vielmehr entfaltet die bestandskräftige, die Gewährung von Kindergeld für S ablehnende Entscheidung der Familienkasse Bindungswirkung bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, d.h. bis Ende Dezember 2007. Das FG konnte die Familienkasse demzufolge erst ab Januar 2008 zur erneuten Bescheidung über den Kindergeldantrag des Klägers verpflichten.
- 15** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 143 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Da der Kläger mit seiner Verpflichtungsklage für den Zeitraum Dezember 2004 bis Dezember 2007 unterliegt und ab Januar 2008 in Form eines Bescheidungsurteils obsiegt, sind die Kosten des Klageverfahrens verhältnismäßig zu teilen. Nicht zu Lasten des Klägers zu berücksichtigen ist dabei der Umstand, dass er auch ab Januar 2008 insoweit teilweise unterlegen ist, als das FG nur ein Bescheidungsurteil erlassen hat (vgl. Senatsurteil in BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184). Da die Revision der Familienkasse ebenfalls nur teilweise Erfolg hatte, sind auch die Kosten des Rechtsmittelverfahrens verhältnismäßig zu teilen. Insoweit ist eine Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten sachgerecht. Auch diese wahrt den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 VIII R 17/97, BFHE 189, 302, BStBl II 2000, 306).
- 16** Maßstab für die verhältnismäßige Teilung ist insofern der Streitwert des Verfahrens (Brandt in Beermann/Gosch, FGO § 136 Rz 31). Danach beträgt die Unterliegensquote des Klägers im Klageverfahren 58 %, die der Familienkasse im Revisionsverfahren 83 %.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de