

Urteil vom 07. March 2013, V R 61/10

Kindergeld nach Sozialsicherungsabkommen - Zeitlicher Regelungsumfang eines den Kindergeldanspruch betreffenden Ablehnungsbescheides - Zurückverweisung mangels Vorverfahren

BFH V. Senat

EStG § 62, SozSichAbk YUG Art 2, SozSichAbk YUG Art 3, SozSichAbk YUG Art 28, EStG § 62, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , FGO § 68, FGO § 44 Abs 1, FGO § 126 Abs 3 Nr 2, SGB 3 § 27 Abs 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 08. December 2009, Az: 7 K 248/04

Leitsätze

Ein Werkstudent, für den aufgrund eines sog. Werkstudentenprivilegs keine Sozialversicherungspflicht besteht, kann nach § 62 Abs. 1 EStG i.V.m. dem SozSichAbk YUG kindergeldberechtigt sein .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), stammt aus dem Kosovo und war zunächst jugoslawischer und später serbischer Staatsbürger. Er studierte seit 1999 an der Universität H Chemie und war aufgrund des Studiums im Inland aufenthaltsberechtigt.
- 2** Neben seinem Studium war er ab August 2000 aufgrund einer mehr als geringfügigen Beschäftigung von ca. 20 Wochenstunden als Krankenpfleger renten-, nicht aber auch arbeitslosenversicherungspflichtig tätig. Die Versicherungsfreiheit bei der Arbeitslosenversicherung beruhte gemäß § 27 Abs. 4 Nr. 2 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch (SGB III) auf dem Studium des Klägers.
- 3** Für seinen im März 2000 im Inland geborenen und lebenden Sohn stellte der Kläger am 2. Dezember 2003 für den Zeitraum ab August 2000 Antrag auf Kindergeld, den die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 ablehnte. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 16. März 2004 zurück. Hiergegen erhob der Kläger Klage zum Finanzgericht (FG). Während des FG-Verfahrens beantragte der Kläger am 8. November 2007 Kindergeld erneut für seinen Sohn und darüber hinaus für seine im Juni 2007 geborene Tochter. Durch Bescheid vom 7. März 2008, zu dem die Familienkasse ausdrücklich mitteilte, dass dieser gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Klageverfahrens geworden sei, gewährte die Familienkasse Kindergeld für den Zeitraum ab August 2007, da der Kläger ab diesem Monat aufgrund eines neu abgeschlossenen Arbeitsvertrages eine arbeitslosenversicherungspflichtige Tätigkeit ausgeübt habe.
- 4** Mit seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2010, 1227 veröffentlichten Urteil gab das FG der Klage statt. Der Kläger sei für den Zeitraum August 2000 bis Juli 2007 kindergeldberechtigt. Zwar erstrecke sich die Bindungswirkung eines bestandskräftigen Bescheides, mit dem eine Kindergeldfestsetzung abgelehnt werde, nur auf den Zeitraum bis zum Ende des Monats seiner Bekanntgabe. Aufgrund der im Streitfall erhobenen Klage fehle es jedoch an einem bestandskräftigen Bescheid. Die Sache sei für den gesamten Zeitraum spruchreif. Offenbleiben könne, ob der Kläger nach § 62 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kindergeldberechtigt sei, da sich ein Anspruch auf Kindergeld jedenfalls aus dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien über Soziale Sicherheit vom 12. Oktober 1968 (BGBl II 1969, 1438) in der Fassung des Änderungsabkommens vom 30. September 1974 --SozSichAbk YUG-- (BGBl II 1975, 390) ergebe.
- 5** Hiergegen wendet sich die Familienkasse mit der Revision, mit der sie die Verletzung von § 44 Abs. 1 FGO und Art. 28 Abs. 1 SozSichAbk YUG geltend macht. Das FG habe über Sachverhalte entschieden, die bei Erlass der

Einspruchsentscheidung noch nicht verwirklicht gewesen seien. Für den Zeitraum nach Ergehen der Einspruchsentscheidung liege keine Entscheidung der Familienkasse zur Anspruchsberechtigung des Klägers vor; es fehle insoweit auch an einem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren. Darüber hinaus setze die Arbeitnehmereigenschaft nach dem SozSichAbk YUG eine Versicherungspflicht in allen Zweigen der Sozialversicherung voraus. Es komme auf eine vollumfängliche Integration in das deutsche Sozialversicherungssystem an. Erforderlich sei, dass für den Fall der Arbeitslosigkeit Anspruch auf Arbeitslosengeld bestehe, was auf den Kläger nicht zutreffe.

- 6 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Wie sich aus einem Bescheid vom 7. März 2008 ergebe, in dem die Familienkasse darauf hingewiesen habe, dass das Kindergeld rückwirkend erst ab August 2007 festgesetzt werden könne, habe die Familienkasse den Kindergeldantrag zumindest konkludent für den Zeitraum bis einschließlich Juli 2007 abgelehnt. Auch im Übrigen sei das Urteil des FG zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Familienkasse ist nur teilweise begründet. Im Hinblick auf den Streitzeitraum April 2004 bis Juli 2007 ist die Klage mangels Vorverfahrens unzulässig. Das Urteil des FG war insoweit aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO), damit es der Familienkasse Gelegenheit gibt, die noch fehlende Einspruchsentscheidung zu erlassen. Im Übrigen hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Kläger nach dem SozSichAbk YUG kindergeldberechtigt ist.
- 10 1. Die Klage ist hinsichtlich des Streitzeitraums April 2004 bis Juli 2007 unzulässig und war insoweit an das FG zurückzuverweisen.
- 11 a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) beschränkt sich der "zeitliche Regelungsumfang" eines einen Kindergeldanspruch betreffenden Ablehnungsbescheides auch für den Fall eines zunächst außergerichtlichen und dann gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens auf das Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, ohne dass eine nachfolgende Klageerhebung hieran etwas ändert (BFH-Urteil vom 22. Dezember 2011 III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681).
- 12 b) Im Streitfall hat die Familienkasse die Einspruchsentscheidung am 16. März 2004 erlassen. Zwar besteht die Besonderheit, dass die Familienkasse auf einen weiteren, während des Klageverfahrens gestellten Kindergeldantrag des Klägers einen Änderungsbescheid erlassen hat, zu dem die Familienkasse mitteilte, dass er gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden sei, und mit dem die Familienkasse den Kläger erst ab August 2007, nicht aber auch für den vorherigen Zeitraum als kindergeldberechtigt ansah.
- 13 Die Annahme der Familienkasse, dass ein Kindergeldbescheid, der auf einen während des Klageverfahrens gestellten Antrag auf Kindergeld für einen Zeitraum nach Ergehen der Einspruchsentscheidung ergeht, gemäß § 68 FGO zum Verfahrensgegenstand wird, ist aber mit dem BFH-Urteil in BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681 nicht vereinbar. Denn hat die einer Einspruchsentscheidung nachfolgende Klageerhebung keinen Einfluss auf den zeitlichen Regelungsumfang des angefochtenen Bescheides, liegt ein Änderungsbescheid, der nach § 68 FGO Verfahrensgegenstand werden kann, nur vor, wenn er sich auf Zeiträume bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bezieht. Dass im BFH-Urteil in BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681 nicht über den --hier vorliegenden-- Fall eines im FG-Verfahren zusätzlich ergangenen Ablehnungsbescheides zu entscheiden war, steht dem nicht entgegen. Auf die vom FG für maßgeblich angesehene Spruchreife kommt es daher nicht an.
- 14 c) Das FG hätte daher über die Klage für den Zeitraum April 2004 bis Juli 2007 nicht in der Sache entscheiden dürfen, sondern hätte vielmehr zunächst der Familienkasse Gelegenheit geben müssen, auch für diesen Zeitraum eine Einspruchsentscheidung zu erlassen. Versäumt das FG dies und erlässt es stattdessen eine Sachentscheidung, so ist sein Urteil wegen Verletzung des § 44 Abs. 1 FGO aufzuheben (BFH-Urteile vom 24. April 2007 I R 33/06,

BFH/NV 2007, 2236; vom 21. Juli 1987 IX R 80/83, BFH/NV 1988, 213). Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit dieses auf die Erfüllung der Voraussetzungen für eine Sachentscheidung hinwirken kann.

- 15 2. Hinsichtlich des Streitzeitraums April 2000 bis März 2004 ist die Revision unbegründet.
- 16 Im Streitfall lagen nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) die Voraussetzungen für eine Kindergeldberechtigung des Klägers gemäß § 62 Abs. 1 EStG vor. Wie das FG weiter zu Recht entschieden hat, kommt es im Streitfall im Hinblick auf das vorrangig anzuwendende SozSichAbk YUG nicht darauf an, ob der nach § 62 Abs. 1 EStG bestehende Kindergeldanspruch durch § 62 Abs. 2 EStG zu Lasten --nicht freizügigkeitsberechtigter-- Ausländer eingeschränkt wird und ob diese Einschränkung verfassungsgemäß ist.
- 17 a) Im Streitfall ist das SozSichAbk YUG zugunsten des Klägers anwendbar.
- 18 aa) Das SozSichAbk YUG ist auch nach dem Zerfall Jugoslawiens weiter anzuwenden (vgl. zur Parallelfrage der Weitergeltung des Doppelbesteuerungsabkommens Jugoslawiens BFH-Urteil vom 20. August 2008 I R 35/08, BFH/NV 2009, 26). Ebenso hat auch das Bundessozialgericht (BSG) mit Urteil vom 12. April 2000 B 14 KG 3/99 R (BSGE 86, 115) die Fortgeltung des SozSichAbk YUG bejaht. Im Hinblick hierauf schließt sich der Senat den Zweifeln an der Fortgeltung des SozSichAbk YUG, die das BSG später geäußert (BSG-Beschluss vom 23. Mai 2006 B 13 RJ 17/05 R, Die Sozialgerichtsbarkeit 2007, 227), aber aus prozessrechtlichen Gründen nicht aufrechterhalten hat (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 25. August 2008 2 BvM 3/06, BVerfGE 121, 388), nicht an.
- 19 bb) Der Kläger ist nach dem SozSichAbk YUG anspruchsberechtigt. Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a SozSichAbk YUG stehen bei der Anwendung der Rechtsvorschriften eines Vertragsstaats (hier: Deutschland) die Staatsangehörigen des anderen Vertragsstaats den Staatsangehörigen des zuerst genannten Vertragsstaats gleich. Danach ist der Kläger, der im maßgeblichen Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung serbischer Staatsangehöriger war, wie ein deutscher Staatsangehöriger zu behandeln.
- 20 Im Hinblick auf die sich hieraus ergebende Gleichstellung mit deutschen Staatsangehörigen steht der Anspruchsberechtigung des Klägers der in § 62 Abs. 2 EStG vorgesehene Ausschluss für Ausländer nicht entgegen.
- 21 b) Im Bereich des Kindergeldrechts bezieht sich die in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a SozSichAbk YUG vorgesehene Gleichbehandlung gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. b SozSichAbk YUG nur auf das "Kindergeld für Arbeitnehmer". Die Voraussetzungen dieser Vorschrift liegen im Streitfall vor, wie das FG im Ergebnis zu Recht entschieden hat.
- 22 aa) Art. 2 Abs. 1 Buchst. b SozSichAbk YUG erfasst auch Ansprüche auf Kindergeld für Kinder mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland.
- 23 (1) Wie das BSG mit Urteil in BSGE 86, 115 entschieden hat, kam es beim Inkrafttreten des SozSichAbk YUG auf die Arbeitnehmereigenschaft des Kindergeldberechtigten nur bei Ansprüchen auf Kindergeld für Kinder an, die sich im anderen Vertragsstaat (Jugoslawien) aufhielten. Dies beruhte darauf, dass ausländerdiskriminierende Vorschriften im deutschen Kindergeldrecht erst seit 1990 bestehen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2004 1 BvL 4/97, BVerfGE 111, 160, unter A.) und damit weder bei Abschluss des SozSichAbk YUG 1968 noch bei dessen Änderung im Jahre 1974 vorlagen. Nur bei einem Kindergeldanspruch für Kinder mit Aufenthaltsort in Jugoslawien ergab sich daher ein Anspruch auf Kindergeld aufgrund des SozSichAbk YUG, wobei dessen Art. 28 Abs. 1 voraussetzte, dass die "Person" (der Anspruchsberechtigte) in Deutschland beschäftigt war. Das Änderungs-Abkommen 1974 verbesserte diese Position insoweit, als der enge Arbeitnehmerbegriff gemäß Art. 28 Abs. 1 Satz 2 SozSichAbk YUG dadurch erweitert wurde, dass Bezieher von Krankengeld und Arbeitslosengeld einbezogen wurden (BSG-Urteil in BSGE 86, 115).
- 24 (2) Aufgrund der seit 1990 bestehenden Beschränkungen für den Kindergeldbezug von Ausländern (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 111, 160, unter A.) kann Art. 2 Abs. 1 Buchst. b SozSichAbk YUG auch für Kinder mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland einen Kindergeldanspruch begründen. Dass der sich aus Art. 3 Abs. 1 Buchst. a SozSichAbk YUG ergebende Gleichbehandlungsanspruch erst aufgrund einer späteren Änderung des inländischen Rechts Bedeutung erlangt hat, steht dem nicht entgegen. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass dieser Gleichbehandlungsanspruch nur im Hinblick auf die bei Abschluss des Abkommens bestehende Rechtslage von Bedeutung ist. Andernfalls käme es im Hinblick auf die späteren Einschränkungen der Kindergeldberechtigung von Ausländern zu einem Wertungswiderspruch, da das SozSichAbk YUG bei jugoslawischen Arbeitnehmern, die im

Inland tätig sind, einen Kindergeldanspruch nur für Kinder in Jugoslawien, nicht aber auch für Kinder im Inland begründen würde.

- 25** bb) Der Kläger erfüllt die Voraussetzungen des Arbeitnehmerbegriffs i.S. von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b SozSichAbk YUG.
- 26** (1) Nach dem BSG-Urteil in BSGE 86, 115 liegt Art. 2 Abs. 1 Buchst. b SozSichAbk YUG ein enger Arbeitnehmerbegriff zugrunde, der darauf beruht, dass --anders als nach deutschem materiellen Kindergeldrecht-- nach jugoslawischem Recht nur Arbeitnehmer Anspruch auf Kindergeld hatten. Das BSG ist insoweit davon ausgegangen, dass die gegenseitig eingegangenen Verpflichtungen nur durch eine Beschränkung des sachlichen Geltungsbereiches auf das "Kindergeld für Arbeitnehmer" (auch für Deutschland) im Gleichgewicht gehalten werden können.
- 27** Folge dieses engen Arbeitnehmerbegriffs ist z.B., dass ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis, das zu einer Versicherungsfreiheit bei Kranken- und Arbeitslosen- und Rentenversicherung führt, keine Arbeitnehmereigenschaft i.S. von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b SozSichAbk YUG begründet (BFH-Urteil vom 21. Februar 2008 III R 79/03, BFHE 220, 439, BStBl II 2009, 916).
- 28** (2) Aus der engen Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs folgt aber nicht, dass die Arbeitnehmereigenschaft i.S. von Art. 2 Abs. 1 Buchst. b SozSichAbk YUG stets eine Versicherungspflicht in allen Zweigen der Sozialversicherung voraussetzt.
- 29** Besteht in einem Sozialversicherungszweig für einen Arbeitnehmer eine Versicherungsfreiheit aufgrund einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung, ist vielmehr unter Berücksichtigung der mit der Ausnahmeregelung verfolgten Ziele zu entscheiden, ob die erforderliche Arbeitnehmereigenschaft im Sinne des SozSichAbk YUG vorliegt.
- 30** Dabei ist im Streitfall zu berücksichtigen, dass die Versicherungsfreiheit nach § 27 Abs. 4 SGB III (Arbeitsförderung) auf einem sog. "Werkstudentenprivileg" beruht (vgl. z.B. BSG-Urteil vom 11. November 2003 B 12 KR 24/03 R, SozR 4-2500 § 6 Nr. 3, unter 1.). Gesetzliches Leitbild des Werkstudentenprivilegs sind Studierende, die neben ihrem Studium eine entgeltliche Beschäftigung ausüben, um sich durch Arbeit die zur Durchführung des Studiums und zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts erforderlichen Mittel zu verdienen (BSG-Urteil in SozR 4-2500 § 6 Nr. 3, unter 1.). Eine sozialversicherungsrechtliche Begünstigung, die es Studenten erleichtern soll, als Arbeitnehmer Mittel zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts zu verdienen, rechtfertigt es nicht, eine abkommensrechtliche Kindergeldberechtigung "für Arbeitnehmer" einzuschränken.
- 31** Im Hinblick auf diese Besonderheit der Versicherungsfreiheit nach § 27 Abs. 4 SGB III besteht kein Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung, die für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse im Hinblick auf den geringen Umfang der dabei ausgeübten Tätigkeit, der als Anknüpfungspunkt für die Versicherungsfreiheit dient, das Vorliegen einer Arbeitnehmereigenschaft nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b SozSichAbk YUG verneint (BFH-Urteil in BFHE 220, 439, BStBl II 2009, 916).
- 32** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de