

Urteil vom 26. November 2014, XI R 41/13

Zum groben Verschulden des Kindergeldberechtigten durch die verspätete Vorlage einer Schulbescheinigung des Kindes

BFH XI. Senat

AO § 173 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 355 Abs 1, FGO § 76 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, EStG § 31 S 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 05. März 2013, Az: 2 K 2274/10

Leitsätze

NV: Die unterlassene Vorlage einer Schulbescheinigung des Kindes innerhalb der Einspruchsfrist durch einen nicht fachkundig beratenen Kindergeldberechtigten muss kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der für die Kindergeldfestsetzung erheblichen Tatsachen oder Beweismittel begründen.

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 6. März 2013 2 K 2274/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) bezog für ihre im November 1990 geborene Tochter ... (T) Kindergeld.
- 2** Die vormals zuständige Familienkasse ... (Familienkasse X) hob mit Bescheid vom 23. Februar 2010 die Kindergeldfestsetzung für T ab Dezember 2008 auf und forderte zugleich das für den Monat Dezember 2008 in Höhe von ... € und für den Zeitraum von Januar 2009 bis November 2009 in Höhe von ... € gezahlte Kindergeld sowie den Kinderbonus in Höhe von ... €, insgesamt ... €, von der Klägerin zurück. Die Klägerin sei, so die Begründung der Familienkasse X, der Aufforderung in den Schreiben vom 5. Mai 2009 und 4. November 2009, einen Nachweis über das Ende der Schulausbildung der T vorzulegen, nicht nachgekommen.
- 3** Hiergegen legte die Klägerin mit am 12. April 2010 bei der Familienkasse X eingegangenem Schreiben vom 2. April 2010 unter Vorlage des Nachweises über die fortdauernde Ausbildung der T Einspruch ein.
- 4** Die Familienkasse X wies diesen Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 7. Juni 2012 wegen Versäumung der Einspruchsfrist i.S. des § 355 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) als unzulässig zurück. Zugleich lehnte sie den mit überlanger Postlaufzeit begründeten Antrag auf Wiedereinsetzung in die versäumte Einspruchsfrist ab, weil die Klägerin ihren Einspruch selbst auf den 2. April 2010, einem Karfreitag, datiert habe, und die Einspruchsfrist bereits am 1. April 2010 abgelaufen sei. Die Entscheidung wurde bestandskräftig.
- 5** Die Familienkasse X behandelte die mit dem verspäteten Einspruch vom 12. April 2010 erfolgte Vorlage des Nachweises über die fortdauernde Ausbildung der T als Antrag auf Kindergeldfestsetzung. Sie setzte mit Bescheid vom 10. Juni 2010 Kindergeld für T ab März 2010 unter Hinweis darauf neu fest, dass die Rückforderung von Kindergeld mit Bescheid vom 23. Februar 2010 bestehen bliebe.
- 6** Hiergegen erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage.
- 7** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt.

- 8 Es führte zur Begründung seiner Entscheidung aus, die Familienkasse habe es zu Unrecht abgelehnt, den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 23. Februar 2010 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.
- 9 Die Tatsache, dass sich T auch im Zeitraum von Dezember 2008 bis Februar 2010 in Ausbildung befunden habe, sei der Familienkasse zwar erst nach dem Ergehen des Bescheids vom 23. Februar 2010 bekannt geworden. Die Klägerin treffe am nachträglichen Bekanntwerden dieser Tatsache jedoch kein grobes Verschulden.
- 10 Die Schreiben vom 5. Mai 2009 und 4. November 2009, mit denen die Familienkasse nach ihren Angaben die Klägerin zur Vorlage ausstehender Unterlagen über die Ausbildung der T aufgefordert habe, befänden sich nicht in den Kindergeldakten. Es könne daher nicht unterstellt werden, dass die Klägerin behördliche Schreiben entsprechenden Inhalts erhalten habe. Vor diesem Hintergrund sei die verspätete Vorlage der maßgeblichen Unterlagen allein auf einen Flüchtigkeitsfehler bzw. ein bloßes Vergessen der Klägerin zurückzuführen, was für sich genommen kein grobes Verschulden, sondern lediglich leichte Fahrlässigkeit darstelle.
- 11 Nicht zu berücksichtigen sei, dass die Klägerin gegen den Bescheid vom 23. Februar 2010 verspätet Einspruch eingelegt habe.
- 12 Die inzwischen zuständig gewordene Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) rügt mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts und macht Verfahrensfehler geltend.
- 13 Sie bringt vor, das angefochtene Urteil des FG beruhe auf einer unzutreffenden Auslegung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Die Klägerin habe das erst nachträgliche Bekanntwerden der anspruchserheblichen Tatsachen grob verschuldet.
- 14 Entgegen der Auffassung des FG müsse davon ausgegangen werden, dass die Klägerin die Schreiben vom 5. Mai 2009 und 4. November 2009, mit denen sie aufgefordert worden sei, einen Nachweis über die Fortsetzung der Ausbildung der T beizubringen, erhalten habe.
- 15 Es sei verfahrensfehlerhaft, dass das FG diese vor Erlass des Aufhebungsbescheids vom 23. Februar 2010 erfolgte zweimalige Aufforderung, nicht berücksichtigt habe. Dem FG sei zum Nachweis der Schreiben vom 5. Mai 2009 und 4. November 2009, deren zusätzliche Dokumentation in Papierform weder erforderlich noch zweckdienlich gewesen sei, ein Ausdruck aus der Computerfachanwendung "KIWI" mit einer Übersicht über die der Klägerin zugesandten maschinell erstellten zentralen Schreiben mit Datum der Erstellung, Kennzeichnung und kurzer Beschreibung des jeweiligen Anschreibens vorgelegt worden. Das FG hätte einen Hinweis nach § 76 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erteilen müssen, dass es die Angaben zum Nachweis dieser zentralen Schreiben für unzureichend erachte.
- 16 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) könne ein grobes Verschulden i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO auch darin bestehen, dass es der Steuerpflichtige unterlassen habe, gegen einen Steuerbescheid Einspruch einzulegen, obwohl sich ihm innerhalb der Einspruchsfrist die Geltendmachung von dem Finanzamt bisher nicht bekannter Tatsachen hätte aufdrängen müssen. Das FG habe keine Feststellungen getroffen, die darauf schließen ließen, dass es der Klägerin nicht möglich gewesen wäre, die relevanten Tatsachen innerhalb der Einspruchsfrist geltend zu machen.
- 17 Die Familienkasse beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 18 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19 Sie tritt der Revision entgegen und hält die Entscheidung des FG für zutreffend.
- 20 Es sei unstreitig, dass die Schreiben vom 5. Mai 2009 und 4. November 2009 nicht in der Kindergeldakte dokumentiert seien. Der Hinweis der Familienkasse auf ein standardisiertes Massenverfahren, bei dem nicht sichergestellt sei, dass in jedem Einzelfall Störungen im technischen Ablauf erkannt und behoben werden könnten, reiche nicht aus, die Existenz dieser Schreiben nachzuweisen.
- 21 Sie, die Klägerin, sei in der Vergangenheit den Anforderungen von Unterlagen der Familienkasse stets nachgekommen und habe keinen Grund gehabt, vorliegend einen Nachweis über die Schulausbildung ihrer Tochter T zurückzuhalten.
- 22 Zudem habe sie nicht fahrlässig gehandelt und regelmäßig den Kontakt zu den Sachbearbeitern der Familienkasse

gesucht. Auf den Hinweis hin, noch ausstehende Unterlagen zu übersenden, habe sie unverzüglich entsprechende Unterlagen und Erklärungen über die Einkünfte und Bezüge der Tochter nachgereicht.

- 23** Der Anspruch auf Kindergeld habe im streitigen Zeitraum bestanden. Das Kindergeld sei daher rückwirkend festzusetzen.

Entscheidungsgründe

- 24** II. Im Streitfall hat zum 1. Mai 2013 ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel stattgefunden; Beklagte und Revisionsklägerin ist nunmehr die Familienkasse Das Rubrum des Verfahrens ist deshalb zu ändern (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16. Mai 2013 III R 8/11, BFHE 241, 511, BStBl II 2013, 1040, Rz 11; vom 28. Mai 2013 XI R 38/11, BFH/NV 2013, 1774, Rz 14; vom 24. Juli 2013 XI R 8/12, BFH/NV 2014, 495, Rz 18).
- III.
- 25** Die Revision der Familienkasse ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 26** Die bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen seine Entscheidung, dass die verspätete Vorlage der maßgeblichen Nachweise über die fortdauernde Ausbildung der T allein auf einen Flüchtigkeitsfehler bzw. ein bloßes Vergessen der Klägerin zurückzuführen sei, nicht. Der bisher durch das FG festgestellte Sachverhalt lässt kein abschließendes Urteil in der Sache zu.
- 27** 1. Die Entscheidung des FG, dass der bestandskräftige Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 23. Februar 2010 nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zugunsten der Klägerin zu ändern ist, wird von seinen bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht getragen.
- 28** a) Steuerbescheide sind gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden.
- 29** Auf das nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) zu gewährende Kindergeld, das nach § 31 Satz 3 EStG als Steuervergütung monatlich gezahlt wird, sind die Vorschriften der AO anzuwenden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. März 2013 III B 113/12, BFH/NV 2013, 976, m.w.N.).
- 30** b) Grobes Verschulden i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO umfasst Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 21. September 1993 IX R 63/90, BFH/NV 1994, 99; vom 4. Februar 1998 XI R 47/97, BFH/NV 1998, 682; vom 10. Dezember 2013 VIII R 10/11, BFH/NV 2014, 820, jeweils m.w.N.). Grob fahrlässig handelt der Steuerpflichtige, wenn er die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (ständige Rechtsprechung, vgl. dazu z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 1998, 682; in BFH/NV 2014, 820, jeweils m.w.N.).
- 31** c) Ein Kindergeldberechtigter handelt regelmäßig grob schuldhaft i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn er trotz mehrfacher Aufforderung durch die Familienkasse offenkundig anspruchserhebliche Tatsachen nicht mitteilt oder nachweist. Dies gilt umso mehr, wenn ausdrückliche Nachfragen einer Familienkasse nicht beantwortet werden (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 29. April 2009 III B 113/08, BFH/NV 2009, 1239; ferner BFH-Urteile vom 9. August 1991 III R 24/87, BFHE 165, 454, BStBl II 1992, 65; vom 9. Oktober 1992 III R 72/91, BFH/NV 1994, 217; vom 4. Februar 1993 III R 78/91, BFH/NV 1993, 641).
- 32** d) Für die Prüfung, ob ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen und Beweismitteln i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegt, ist nicht nur der Zeitraum bis zum Erlass des zu ändernden Bescheids, sondern auch der Zeitraum bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft einzubeziehen (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 25. November 1983 VI R 8/82, BFHE 140, 18, BStBl II 1984, 256; in BFH/NV 1998, 682; vom 16. September 2004 IV R 62/02, BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75; vom 22. Mai 2006 VI R 17/05, BFHE 214, 154, BStBl II 2006, 806; in BFH/NV 2014, 820, jeweils m.w.N.).
- 33** aa) Nach dieser Rechtsprechung ist ein grobes Verschulden hinsichtlich einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache anzunehmen, wenn der steuerlich beratene Steuerpflichtige oder dessen steuerlicher Berater es versäumen, den entscheidungserheblichen Sachverhalt der Finanzbehörde noch im Rahmen eines fristgerechten

Einspruchs zu unterbreiten (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 10. Dezember 1997 VIII B 17/97, BFH/NV 1998, 1063, unter 1.b, m.w.N.; BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 820, Rz 17, m.w.N.).

- 34** bb) An dieser Rechtsprechung ist ungeachtet der im Schrifttum erhobenen Einwände (vgl. u.a. Heinke, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 789 ff.; Tiedtke/Szczesny, Deutsches Steuerrecht 2005, 1122 ff.; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 173 AO Rz 291; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 173 AO Rz 76b; v.Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 173 Rz 54; Frotscher in Schwarz, AO, § 173 Rz 206) aus den im BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 820, Rz 19 und 20 dargelegten Gründen festzuhalten.
- 35** 2. Vor diesem Hintergrund tragen die bisherigen Feststellungen des FG seine Würdigung nicht, dass die Klägerin an der verspäteten Vorlage der Nachweise über die Schulausbildung der T kein grobes Verschulden treffe.
- 36** a) Das FG hat dies allein daraus abgeleitet, dass die Schreiben vom 5. Mai 2009 und 4. November 2009, mit denen die Familienkasse die Klägerin zur Vorlage ausstehender Unterlagen aufgefordert haben will, nicht in der Kindergeldakte dokumentiert seien und daher nicht unterstellt werden könne, dass die Klägerin behördliche Schreiben entsprechenden Inhalts erhalten habe.
- 37** b) Das genügt nicht, weil aus dem von der Familienkasse im finanzgerichtlichen Verfahren vorgelegten Ausdruck der Computerfachanwendung "KIWI" hervorgeht, dass am 5. Mai 2009 ein "zentrales Schreiben" --Anschreiben 6b-- und am 4. November 2009 ein weiteres "zentrales Schreiben" --Anschreiben 6d--, die jeweils für die Klägerin bestimmt waren, maschinell erstellt wurden. Zudem hatte die Familienkasse im finanzgerichtlichen Verfahren Muster der jeweiligen Schreiben vorgelegt.
- 38** Dem Umstand hat das FG keine Beachtung geschenkt. Der Nichtzugang der Schreiben kann daher nicht ohne Weiteres unterstellt werden.
- 39** 3. Das Urteil war danach aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 40** Das FG wird im zweiten Rechtsgang die noch fehlenden Feststellungen und die entsprechende Würdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls, die dazu geführt haben, dass die Klägerin unter Vorlage einer undatierten Schulbescheinigung in Kopie verspätet Einspruch eingelegt hat, nachzuholen haben.
- 41** a) Soweit sich nach den im zweiten Rechtsgang noch zu treffenden Feststellungen ergeben sollte, dass schon vor Erlass des Aufhebungs- und Rückforderungsbescheids vom 23. Februar 2010 ein grob schuldhaftes Fehlverhalten der Klägerin vorgelegen hat, würde dieser grob schuldhafte Pflichtverstoß i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO fortwirken und einen gegebenenfalls nur leicht fahrlässigen oder weiteren grob schuldhaften Pflichtverstoß, der Familienkasse nach Erlass des Aufhebungs- und Rückforderungsbescheids vom 23. Februar 2010 relevante Tatsachen oder Beweismittel nicht bis zum Ablauf der Einspruchsfrist mitgeteilt zu haben, überlagern (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 207, 269, BStBl II 2005, 75, unter 2.c; in BFH/NV 2014, 820, Rz 20).
- 42** b) Bei der Prüfung, ob der Klägerin nach Erlass des Ablehnungsbescheids grobes Verschulden vorzuwerfen ist, wird das FG beachten müssen, dass die Klägerin im Zeitpunkt der Einlegung des Einspruchs gegen den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 23. Februar 2010 noch nicht fachkundig beraten war. Insoweit fehlen in der angefochtenen Entscheidung des FG Feststellungen dazu, ob die Klägerin nach ihren persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande war, spätestens nach Zugang des Aufhebungs- und Rückforderungsbescheids vom 23. Februar 2010 selbst zu erkennen, dass sie für die Feststellung des Anspruchs auf Kindergeld für T einen Nachweis über das Ende der Schulausbildung innerhalb der Einspruchsfrist beibringen muss. Sollte dies der Fall sein, hat das FG im zweiten Rechtsgang zudem auch Feststellungen dazu zu treffen, weshalb die Klägerin die Schulbescheinigung erst nach Ablauf der Einspruchsfrist der Familienkasse mit verspätetem Einspruchsschreiben vom 2. April 2010 vorgelegt hat, und zu würdigen, ob sie, die Klägerin, hierdurch ihre Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat, mithin das nachträgliche Bekanntwerden der für die Kindergeldfestsetzung bedeutsamen Tatsachen durch die verspätete Vorlage der Schulbescheinigung der T grob schuldhaft i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO verursacht wurde.
- 43** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 44** 5. Der Senat entscheidet durch Urteil. Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de