

# Urteil vom 22. September 2022, III R 23/21

**Klagebefugnis nach Abhilfebescheid der Familienkasse im Klageverfahren; kindergeldrechtliche Ausschlussfrist**

ECLI:DE:BFH:2022:U.220922.IIIR23.21.0

BFH III. Senat

FGO § 40 Abs 2, FGO § 44 Abs 1, FGO § 67, FGO § 68 S 1, AO § 124 Abs 2, EStG § 70 Abs 1 S 2, EStG VZ 2018

vorgehend FG Münster, 02. Juni 2020, Az: 9 K 1201/18 Kg

## Leitsätze

1. Setzt die Familienkasse in einem gegen einen Kindergeldaufhebungsbescheid gerichteten Klageverfahren Kindergeld für den vom Aufhebungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung erfassten Regelungszeitraum fest, wird dieser Änderungsbescheid gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens und lässt die Klagebefugnis entfallen.
2. Eine Klagebefugnis lässt sich auch nicht daraus ableiten, dass für den nicht vom Aufhebungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung erfassten Anspruchszeitraum gegebenenfalls ein weiterer Kindergeldantrag erforderlich ist, der von der Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG erfasst werden könnte.
3. Erlässt die Familienkasse in einem Rechtsstreit über die Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung einen den gesamten Streitzeitraum umfassenden Abhilfebescheid, ist es zur Wahrung der in § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelten Sechsmonatsfrist als ausreichend anzusehen, dass der Kindergeldberechtigte im Verwaltungs- oder im sich anschließenden Klageverfahren rechtzeitig zum Ausdruck gebracht hat, dass er Kindergeld auch für einen konkreten Zeitraum außerhalb des vom Abhilfebescheid erfassten Regelungsbereichs begehrt (obiter dictum).

## Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 02.06.2020 - 9 K 1201/18 Kg aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob eine von der Beklagten und Revisionsklägerin (Familienkasse) aufgehobene Kindergeldfestsetzung durch eine nachfolgende befristete Kindergeldfestsetzung geändert oder ersetzt wird.
- 2 Im finanzgerichtlichen Verfahren wurde zunächst über den Kindergeldanspruch für den Zeitraum Oktober 2016 bis März 2018 gestritten.
- 3 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist der Vater seines im Juli 1994 geborenen Sohnes A. A war von Oktober 2015 bis September 2016 an einer Universität immatrikuliert, weshalb die Familienkasse für ihn Kindergeld festgesetzt hatte. Die Kindergeldfestsetzung vom 04.11.2015 war (intern) bis Juli 2019 befristet, da zu diesem Zeitpunkt zum einen das Studium voraussichtlich enden sollte und zum anderen A sein 25. Lebensjahr vollendete.
- 4 Ab Januar 2017 nahm A an einem Fernstudium teil. Hierzu reichte der Kläger am 08.08.2017 eine Bescheinigung des Bildungsträgers vom ...03.2017 ein, aus der sich u.a. ergab, dass die Ausbildung voraussichtlich am 30.06.2019 enden werde.

- 5** Mit Bescheid vom 11.01.2018 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung ab Oktober 2016 mit der Begründung auf, dass A seine Ausbildung abgebrochen habe. Das anschließende Fernstudium könne nicht mehr berücksichtigt werden, weil es nach den vorliegenden Unterlagen nicht ernsthaft betrieben werde. Zudem forderte die Familienkasse das für den Zeitraum Oktober 2016 bis August 2017 bereits ausbezahlte Kindergeld vom Kläger zurück. Der dagegen gerichtete Einspruch vom 31.01.2018, mit dem der Kläger auf eine Bescheinigung vom ...09.2017 über das voraussichtlich bis 30.06.2019 dauernde Fernstudium Bezug nahm, hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 22.03.2018).
- 6** Im sich anschließenden Klageverfahren erklärte die Familienkasse aufgrund des Ergebnisses der Beweisaufnahme in der mündlichen Verhandlung vom 27.05.2020 zu Protokoll, dass der Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 11.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.03.2018 dahingehend abgeändert werde, dass für den Zeitraum Oktober 2016 bis März 2018 ein Kindergeldanspruch bestehe und Kindergeld in der jeweils geschuldeten Höhe gewährt werde. Ein Erstattungsanspruch bestehe nicht mehr.
- 7** Nachdem beide Beteiligten den Rechtsstreit im Umfang der Änderung für erledigt erklärt hatten und dieser Teil des Verfahrens abgetrennt worden war, begehrte der Kläger, den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid gleichwohl aufzuheben und so die ursprüngliche Kindergeldfestsetzung wieder in Kraft zu setzen. Die Familienkasse beantragte die Klage abzuweisen. Sie sah sich nicht in der Lage, die ursprüngliche Kindergeldfestsetzung wieder in Kraft zu setzen, und war der Auffassung, dass es für eine Kindergeldbewilligung ab April 2018 eines neuen Antrags des Klägers bedurft hätte.
- 8** Das Finanzgericht (FG) hob den Aufhebungsbescheid insoweit auf, als er das Kindergeld ab April 2018 betraf. Es war der Auffassung, dass der Kläger trotz des in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll erklärten Änderungsbescheids beschwert sei, da er anderenfalls für die Zeit ab April 2018 einen neuen Antrag hätte stellen müssen, durch den er aber aufgrund der Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Gesetzes gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch vom 11.07.2019 (BGBl I 2019, 1066) sein Ziel nicht erreicht hätte. Die Klage sei auch begründet, da in den Verhältnissen, die für den Kindergeldanspruch erheblich seien, keine Änderungen eingetreten seien, die eine Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für den Zeitraum Oktober 2016 bis März 2018 nach § 70 Abs. 2 EStG gerechtfertigt hätten.
- 9** Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Familienkasse die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 10** Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als der verbliebene Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 11.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.03.2018 und des Änderungsbescheids vom 05.06.2020 aufgehoben wurde, und die Klage insoweit abzuweisen.
- 11** Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision der Familienkasse ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht über den Kindergeldanspruch ab April 2018 entschieden.
- 13** 1. Beim Kläger lag hinsichtlich des Kindergeldanspruchs ab April 2018 keine Klagebefugnis i.S. des § 40 Abs. 2 FGO vor.
- 14** a) Nach § 40 Abs. 2 FGO ist u.a. die Anfechtungsklage, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den angefochtenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein.
- 15** aa) Die Klagebefugnis stellt eine zwingende Sachurteilsvoraussetzung dar, die sowohl hinsichtlich der Klage als auch der Klageänderung (§ 67 FGO) zu beachten ist (Senatsurteil vom 22.12.2011 - III R 41/07, BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 44). Es kann daher dahinstehen, ob der Kläger den Kindergeldanspruch ab April 2018 bereits von Anfang an mit seiner Klage verfolgte oder diesen erst nachträglich im Wege einer Klageänderung nach § 67 FGO zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens zu machen versuchte.

- 16** bb) An der notwendigen Klagebefugnis fehlt es, wenn die Familienkasse über den Kindergeldanspruch für den betreffenden Anspruchszeitraum noch keine negative Entscheidung getroffen hat (Senatsurteil in BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 40).
- 17** cc) (1) Der Regelungsumfang eines Bescheids, durch den eine Kindergeldfestsetzung aufgehoben wird, erstreckt sich bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe, sofern die aufgehobene Kindergeldfestsetzung keine früher endende Befristung oder der Aufhebungsbescheid keine abweichende zeitliche Regelung enthielt (Senatsurteile vom 26.11.2009 - III R 87/07, BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429, unter II.1., und III R 85/07, BFH/NV 2010, 854, unter II.2.a). Legt der Kindergeldberechtigte Einspruch gegen den Aufhebungsbescheid ein und weist die Familienkasse diesen Rechtsbehelf nach sachlicher Prüfung als unbegründet zurück, verlängert sich der Regelungsumfang der Verwaltungsentscheidung regelmäßig bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, sofern die Einspruchsentscheidung keine abweichende zeitliche Regelung enthält (Senatsurteil vom 04.08.2011 - III R 71/10, BFHE 235, 203, BStBl II 2013, 380, Rz 12, m.w.N.).
- 18** (2) Durch ein sich anschließendes Klageverfahren verändert sich der zeitliche Regelungsumfang des Verwaltungsakts nicht, da das gerichtliche Verfahren keine Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens darstellt. Im Hinblick auf die von der Verfassung vorgegebene Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 des Grundgesetzes) ist es die Aufgabe der Gerichte, das bisher Geschehene bzw. das Unterlassene auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht jedoch, grundsätzlich der Verwaltung zustehende Funktionen auszuüben (Senatsurteil vom 22.12.2011 - III R 70/09, BFH/NV 2012, 1446, Rz 18).
- 19** (3) Wird während des Klageverfahrens ein Änderungsbescheid erlassen, kann dieser nach § 68 FGO nur insoweit Verfahrensgegenstand werden, als er sich auf Zeiträume bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bezieht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.03.2013 - V R 61/10, BFHE 240, 361, BStBl II 2014, 475, Rz 13). Dies gilt auch dann, wenn während des Klageverfahrens ein weiterer Kindergeldantrag gestellt wird und der Änderungsbescheid sich auf diesen Antrag bezieht. Dann muss das FG im Falle einer ablehnenden Verwaltungsentscheidung der Familienkasse zunächst Gelegenheit geben, auch für diesen Zeitraum eine Einspruchsentscheidung zu erlassen, da es anderenfalls an der weiteren Sachurteilsvoraussetzung des abgeschlossenen Vorverfahrens (§ 44 Abs. 1 FGO) fehlt (BFH-Urteil in BFHE 240, 361, BStBl II 2014, 475, Rz 14, m.w.N.).
- 20** (4) Solange der nach § 68 FGO zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gewordene Verwaltungsakt Bestand hat, entfaltet der ursprüngliche Bescheid gemäß § 124 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) keine Wirkung mehr (Müller-Franken in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 124 AO Rz 239). Nur über diesen geänderten Bescheid kann das FG daher entscheiden.
- 21** b) Bei Anwendung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall ergibt sich, dass die erforderliche Klagebefugnis durch den von der Familienkasse in der mündlichen Verhandlung erlassenen Änderungsbescheid entfallen ist.
- 22** aa) Die ursprüngliche Kindergeldfestsetzung vom 04.11.2015 wurde durch Bescheid vom 11.01.2018 aufgehoben. Auf den hiergegen gerichteten Einspruch wurde die Aufhebungsentscheidung sachlich geprüft und der Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 22.03.2018 in vollem Umfang als unbegründet zurückgewiesen. Die ursprüngliche Kindergeldfestsetzung war mit keiner vor März 2018 (Zeitpunkt der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung) endenden Befristung versehen. Der Aufhebungsbescheid und die Einspruchsentscheidung enthielten eine abweichende zeitliche Regelung nur hinsichtlich des Beginns des Aufhebungszeitraums (Oktober 2016). Die Familienkasse hat den Kindergeldanspruch daher nur für den Zeitraum Oktober 2016 bis einschließlich März 2018 geregelt. Entsprechend lag beim Kläger bei Erhebung der Klage nur hinsichtlich des Kindergelds für den Zeitraum Oktober 2016 bis einschließlich März 2018 die notwendige Klagebefugnis vor, weil die Familienkasse für den Zeitraum ab April 2018 noch keine negative Entscheidung getroffen hatte.
- 23** bb) Durch den in der mündlichen Verhandlung erlassenen Änderungsbescheid vom 27.05.2020 wurde der Aufhebungsbescheid vom 11.01.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.03.2018 dahingehend abgeändert, dass Kindergeld für den Zeitraum Oktober 2016 bis März 2018 festgesetzt wurde. Dieser Änderungsbescheid wurde gemäß § 68 Satz 1 FGO in vollem Umfang zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens, da er sich auf den bisherigen Aufhebungszeitraum beschränkte. Da sich der Regelungsumfang des Änderungsbescheids mit dem Regelungsumfang des Aufhebungsbescheids und der Einspruchsentscheidung deckte und das Kindergeld für den betreffenden Zeitraum in voller gesetzlicher Höhe gewährt wurde, ist die Klagebefugnis des Klägers durch den Änderungsbescheid entfallen. Die Klage hat sich daher in der Hauptsache erledigt (BFH-Urteil vom 05.07.2012 - V R 58/10, BFH/NV 2012, 1953, Rz 14; Senatsbeschluss vom 19.12.2008 - III B 163/07,

BFH/NV 2009, 578, unter II.1.). Für die Zeit ab April 2018 hatte die Familienkasse noch keine den Kläger belastende Entscheidung getroffen. Das FG hätte die Klage daher mangels Klagebefugnis als unzulässig abweisen müssen (Senatsurteil in BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 37 ff.).

- 24** 2. Nichts anderes ergibt sich aufgrund der vom FG angestellten Überlegung, dass der Kläger nunmehr nur durch einen weiteren Antrag Kindergeld ab April 2018 erhalten und dieser Antrag von der Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG erfasst sein könnte.
- 25** a) Zwar trifft es zu, dass das Rechtsschutzziel einer gegen einen Kindergeldaufhebungsbescheid gerichteten Anfechtungsklage in dessen Aufhebung besteht (s. z.B. Senatsurteile vom 07.07.2021 - III R 40/19, BFHE 273, 322, Rz 8, und vom 18.02.2021 - III R 12/19, BFH/NV 2021, 940, Rz 6). Ist eine solche Anfechtungsklage erfolgreich, führt sie im Umfang ihres Erfolges zur Wiederherstellung der ursprünglichen Kindergeldfestsetzung (BFH-Urteil vom 12.01.2001 - VI R 49/98, BFHE 194, 6, BStBl II 2001, 246, Rz 6) und nicht etwa zu einer Verpflichtung der Familienkasse, Kindergeld für den betreffenden Zeitraum erneut festzusetzen. Trotz der Wiederherstellung der ursprünglichen Festsetzung enthält das Urteil in einem solchen Fall jedoch keine Entscheidung über einen bislang nicht von der Verwaltung geregelten Anspruchszeitraum. Denn die Rechtskraftwirkung des Urteils beschränkt sich ebenfalls auf den streitgegenständlichen Anspruchszeitraum. Die Verwaltung ist in einem solchen Fall nicht gehindert, die wiederhergestellte ursprüngliche Festsetzung ab dem auf die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung folgenden Monat erneut aufzuheben.
- 26** Entgegen der Auffassung der Familienkasse ergibt sich aus dem Senatsurteil vom 19.10.2017 - III R 25/15 (BFH/NV 2018, 546, Rz 17) nichts anderes. Auch wenn einem Aufhebungsbescheid keine Bindungswirkung für die Zukunft beikommt, ist das Gericht nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht gehindert, diesen aufzuheben und somit eine frühere Kindergeldfestsetzung wieder in Kraft zu setzen.
- 27** b) aa) Zu Recht weist das FG zwar auf das Problem hin, dass der Kindergeldberechtigte durch einen während des Klageverfahrens erlassenen Abhilfebescheid, durch den nicht der Aufhebungsbescheid aufgehoben, sondern Kindergeld erneut festgesetzt wird, in die Notwendigkeit eines neuen Kindergeldantrags gedrängt werden könnte, der wegen der Sechsmonatsfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG Gefahr liefe, seinen Zweck zu verfehlen.
- 28** bb) Allerdings hat der Senat bereits in seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die Rechte des Kindergeldberechtigten zwar zu wahren sind, jedoch nicht mittels einer Durchbrechung der Gewaltenteilung, sondern über eine der effektiven Rechtsschutzgewährung dienende Auslegung des Kindergeldantrags. So wurde im Senatsurteil in BFHE 236, 144, BStBl II 2012, 681, Rz 48, in einem Fall, in dem der Berechtigte im finanzgerichtlichen Verfahren zum Ausdruck brachte, auch Kindergeld für einen nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung liegenden Zeitraum erhalten zu wollen, ausnahmsweise davon ausgegangen, dass ein noch nicht beschiedener --außerhalb des Klageverfahrens liegender-- Antrag auf Kindergeld vorliegt, der die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO auslöst.
- 29** Einen solchen --außerhalb des Klageverfahrens zu verbescheidenden-- Antrag hat der Kläger hier bereits im Verwaltungsverfahren gestellt. Nach den Feststellungen des FG und nach Aktenlage hat der Kläger spätestens mit seinem Einspruch vom 31.01.2018 einen Kindergeldanspruch wegen des Fernstudiums seines Sohnes A geltend gemacht und dabei auf eine Bescheinigung Bezug genommen, nach der das Fernstudium voraussichtlich vom 01.01.2017 bis 30.06.2019 dauern werde. Insofern hat der Kläger bereits zu diesem Zeitpunkt zum Ausdruck gebracht, dass er auch ab April 2018 bis zum Ende des Fernstudiums (voraussichtlich 30.06.2019) Kindergeld begehrt. Dieser Antrag wurde durch den Aufhebungsbescheid vom 11.01.2018, die Einspruchsentscheidung vom 22.03.2018 und den Änderungsbescheid vom 27.05.2020 jedoch nur zum Teil verbeschieden. Da sich der zuletzt ergangene Bescheid vom 27.05.2020 auf den Zeitraum bis März 2018 beschränkte, war der Antrag für die Zeit von April 2018 bis Juli 2019 noch offen (s.a. Wüllenkemper, Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1341, wonach das Vorbringen im Einspruchsverfahren, das sich auf Zeiträume nach Ergehen des angefochtenen Bescheids bezieht, als neuer Antrag anzusehen und außerhalb des Einspruchsverfahrens zu bescheiden ist, nicht zuletzt auch deshalb, um dem Anspruchsteller auch für diese Zeiträume die Instanz des Vorverfahrens zu erhalten). Dem steht auch das Senatsurteil vom 26.06.2014 - III R 6/13 (BFHE 246, 315, BStBl II 2015, 149, Rz 12 ff.) nicht entgegen. Denn dieses bezog sich auf einen zeitlich nicht konkretisierten Antrag. Im Streitfall hat der Kläger seinen Antrag für die Zukunft jedoch dahingehend konkretisiert, dass er eine Kindergeldfestsetzung bis zum Ende des Fernstudiums begehrt.
- 30** cc) Was die Wahrung der in § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelten Sechsmonatsfrist anbelangt, ist es in einem Fall wie dem vorliegenden aus Sicht des Senats als ausreichend anzusehen, dass der Kindergeldberechtigte bereits im

Verwaltungs- oder im sich anschließenden Klageverfahren rechtzeitig zum Ausdruck gebracht hat, dass er Kindergeld auch für einen Zeitraum außerhalb des vom Abhilfebescheid erfassten Regelungsbereichs begehrt.

**31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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