

# Urteil vom 19. Mai 2022, III R 16/20

## Erlass der Kindergeldrückforderung bei Nichtanzeige des Haushaltswechsels des Kindes

ECLI:DE:BFH:2022:U.190522.IIIR16.20.0

BFH III. Senat

AO § 227, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 169 Abs 2 S 2, FGO § 102 S 2, AO § 47, DA-KG 2018 Abschn V36, EStG § 68, FGO § 101 S 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009

vorgehend FG Düsseldorf, 11. Januar 2019, Az: 15 K 2506/18 AO

## Leitsätze

NV: Unterlässt es der zunächst kindergeldberechtigte Elternteil, der Familienkasse rechtzeitig mitzuteilen, dass er das Kind nicht mehr in seinem Haushalt aufgenommen hat, ist die gegen ihn gerichtete Kindergeldrückforderung nicht zwingend bereits deshalb in vollem Umfang zu erlassen, weil das Kindergeld gemäß einer notariellen Unterhaltsvereinbarung an den dann vorrangig kindergeldberechtigten Elternteil weitergeleitet worden ist, wenn dessen Anspruch möglicherweise wegen fehlender Antragstellung bereits festsetzungsverjährt ist.

## Tenor

1. Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11.01.2019 - 15 K 2506/18 AO hinsichtlich der Kostenentscheidung in vollem Umfang und im Übrigen insoweit aufgehoben, als das Finanzgericht die Beklagte verpflichtet hat, dem Kläger im Wege der Billigkeit einen Betrag in Höhe von 25.380 € zu zahlen.
2. Die Beklagte wird verpflichtet, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats erneut zu bescheiden.
3. Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger und die Familienkasse jeweils zur Hälfte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob eine Kindergeldrückforderung aus sachlichen Billigkeitsgründen erlassen werden kann oder muss.
- 2 Mit Bescheid vom 21.06.2016, geändert durch Bescheid vom 27.06.2018, wurde die zugunsten des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) für seine drei Kinder erfolgte Kindergeldfestsetzung für den Zeitraum 01.07.2005 bis 31.12.2009 von dem zunächst als Familienkasse zuständigen Landesamt für Besoldung und Versorgung (LBV) aufgehoben und ein Betrag (zzgl. Nebenleistungen) von insgesamt 25.380 € vom Kläger zurückgefordert. Die dagegen gerichtete Klage wurde rechtskräftig abgewiesen. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem Urteil u.a. aus, dass der Kläger --mangels wahrer Angaben zu einer fortdauernden Haushaltszugehörigkeit seiner Kinder-- sowohl eine Steuerhinterziehung als auch eine leichtfertige Steuerverkürzung begangen habe; ob auf die Rückforderung im Hinblick auf die Weiterleitungserklärungen der Kindesmutter im Billigkeitswege verzichtet werden könne, müsse die Beklagte in einem gesonderten Verfahren entscheiden.
- 3 Im Strafverfahren gegen den Kläger war schon zuvor, am 21.12.2016, eine Geldbuße von 300 € wegen (bloßer) Leichtfertigkeit festgesetzt worden; einen Vorsatz verneinte die Behörde im Hinblick auf die notariell verpflichtende und auch erfüllte Weiterleitung des Kindergeldes an die Kindesmutter.
- 4 Der Kläger hatte schon am 26.07.2016 mit Begründung des Einspruchs gegen den Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid einen Antrag auf Erlass der Rückforderung aus Billigkeitsgründen gestellt. Dabei hatte er darauf verwiesen, sich mit notarieller Urkunde vom ...10.2003 --also noch vor Aufgabe des gemeinsamen Haushalts

mit den Kindern (bis 2005 getrenntes Wohnen der Eltern im selben Haus in A mit jeweils gleichberechtigtem Kontakt zu den Kindern)-- der Kindesmutter gegenüber verpflichtet zu haben, das an ihn gezahlte Kindergeld an sie weiterzuleiten, nebst den sonstigen Unterhaltszahlungen. Dies habe er stets erfüllt, wie seine damalige Ehefrau mit der umfassenden Weiterleitungserklärung bestätigt habe; diese sehe ihre sämtlichen Ansprüche als erfüllt an. Zudem habe das LBV das Auftreten der Verjährungsproblematik mitverschuldet. Obwohl er diesem am 06.05.2011 mitgeteilt habe, seine inländische Wohnung in B aufgegeben zu haben und ins Ausland umgezogen zu sein, habe das LBV weder Fragen zu einem Wohnort in B gestellt (vorheriger Haushalt war in A) noch die laufende Kindergeldzahlung eingestellt. Mangels Entscheidung über den Erlassantrag legte der Kläger am 04.07.2018 einen Untätigkeitseinspruch ein. Daraufhin erließ das LBV am 24.08.2018 eine Einspruchsentscheidung, mit der es den Einspruch als unbegründet zurückwies. Sachliche Billigkeitsgründe seien zu verneinen; die vom Kläger gerügte Nichtreaktion des LBV betreffe nicht den hier streitigen Zeitraum (bis 31.12.2009). Auch persönliche Billigkeitsgründe lägen nicht vor, weil eine wirtschaftliche Existenzgefährdung schon angesichts der zeitnahen Rückzahlung der Forderung --die der Kläger unstreitig in Höhe der Klagesumme von 25.380 € vorgenommen hat-- zu verneinen sei.

- 5 Mit der dagegen gerichteten Klage begehrte der Kläger, das LBV unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 24.08.2018 zu verpflichten, dem Kläger einen Betrag von 25.380 € nebst Prozesszinsen ab Rechtshängigkeit zu zahlen, hilfsweise, das LBV zur Neubescheidung des Billigkeitsantrags vom 26.07.2018 zu verpflichten.
- 6 Das FG hielt die Klage für unzulässig, soweit der Kläger Prozesszinsen begehrte. Im Übrigen gab es der Klage im Hauptantrag statt und verpflichtete das LBV, dem Kläger im Wege der Billigkeit einen Betrag von 25.380 € zu zahlen.
- 7 Im Laufe des hiergegen gerichteten Revisionsverfahrens hat das für den Kläger zuständige LBV von der ihm durch das Gesetz zur Beendigung der Sonderzuständigkeit der Familienkassen des öffentlichen Dienstes im Bereich des Bundes vom 08.12.2016 (BGBl I 2016, 2835, BStBl I 2016, 1419) in § 72 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, auf seine Zuständigkeit als Familienkasse des öffentlichen Dienstes zu verzichten. Hierdurch wurde zum 01.03.2021 die örtlich zuständige Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit, Familienkasse C, die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse), für die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes im Fall des Klägers zuständig.
- 8 Mit der Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Die Familienkasse beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat, und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit, Familienkasse C ist aufgrund eines Organisationsaktes im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung des LBV eingetreten (vgl. Senatsurteil vom 15.06.2016 - III R 67/13, BFH/NV 2016, 1712, Rz 9, m.w.N.).

III.

- 12 Die Revision der Familienkasse ist begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung, als das FG die Ermessensentscheidung der Familienkasse nicht nur aufgehoben, sondern die Familienkasse darüber hinaus auch zur Erstattung des vom Kläger zurückgezählten Kindergeldes in Höhe von 25.380 € verpflichtet hat (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Familienkasse wird verpflichtet, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats erneut zu bescheiden (§ 101 Satz 2 FGO). Die angefochtene Verwaltungsentscheidung ist ermessensfehlerhaft.

- 13** Das FG hat zu Unrecht der Klage auf Erstattung des vom Kläger zurückgezahlten Kindergeldes in Höhe von 25.380 € stattgegeben, da die Voraussetzungen für eine Ermessensreduzierung auf Null nicht vorlagen.
- 14** 1. Die Entscheidung über den Erlass ist eine Ermessensentscheidung der Behörde (grundlegend: Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.10.1971 - GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). Dem folgt die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 227 der Abgabenordnung --AO-- (z.B. Senatsurteil vom 13.09.2018 - III R 19/17, BFHE 262, 483, BStBl II 2019, 187, Rz 13, m.w.N.). Im finanzgerichtlichen Verfahren kann die behördliche Ermessensentscheidung nach § 102 FGO nur daraufhin überprüft werden, ob die Grenzen der Ermessensausübung eingehalten worden sind (BFH-Urteil vom 16.11.2005 - X R 3/04, BFHE 211, 30, BStBl II 2006, 155; Senatsurteile vom 13.09.2018 - III R 48/17, BFHE 262, 488, BStBl II 2019, 189, Rz 12, und in BFHE 262, 483, BStBl II 2019, 187, Rz 13).
- 15** 2. Eine Unbilligkeit aus sachlichen Gründen i.S. des § 227 AO, die hier allein in Betracht kommt, ist anzunehmen, wenn die Geltendmachung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis im Einzelfall zwar dem Wortlaut einer Vorschrift entspricht, aber nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht (mehr) zu rechtfertigen ist oder dessen Wertungen zuwiderläuft (sog. Gesetzesüberhang, vgl. Senatsurteile in BFHE 262, 483, BStBl II 2019, 187, Rz 14, und in BFHE 262, 488, BStBl II 2019, 189, Rz 13, jeweils m.w.N.).
- 16** 3. Das FG ist im vorliegenden Fall zwar zu Recht davon ausgegangen, dass die Erlassablehnung ermessensfehlerhaft war. Es hat jedoch zu Unrecht einen Anspruch auf Billigkeitserlass bejaht. Es bestand im Streitfall keine Ermessensreduktion auf Null dahingehend, dass nur ein vollständiger Erlass das einzig mögliche Ergebnis der Ermessensausübung sein konnte. Daher ist die Vorentscheidung insoweit aufzuheben.
- 17** a) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Ermessensentscheidung der Familienkasse fehlerhaft ist, da die Familienkasse sich nicht mit dem Umstand auseinandergesetzt hat, dass das Kindergeld an die Kindesmutter weitergeleitet wurde.
- 18** Wegen der Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lassen (§ 102 Satz 1 FGO), muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Bescheid begründet werden (vgl. § 121 Abs. 1 AO). Dabei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen erkennbar sein. Die für die Familienkassen geltenden Verwaltungsanweisungen sehen im Falle der Erhebung des Weiterleitungseinwandes explizit die Möglichkeit einer Billigkeitsmaßnahme vor (s. die im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung vom 24.08.2018 geltende Regelung des V 36 Abs. 1 Satz 5 der Dienstanweisung zum Kindergeld --DA-KG 2018-- nach dem Einkommensteuergesetz vom 10.07.2018, BStBl I 2018, 822). Die Familienkasse hat sich indes in der Begründung der Einspruchsentscheidung hinsichtlich der Frage des Vorliegens sachlicher Billigkeitsgründe nur mit einer hier nicht gegebenen Fallkonstellation (Anrechnung von später zurückgefordertem Kindergeld auf Sozialleistungen) sowie mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit eine zeitliche Verzögerung der Bearbeitung bei der Familienkasse von der Familienkasse und/oder --wegen der verspäteten Mitteilung des Wegzugs-- vom Kläger zu vertreten ist. Hierin liegt zumindest eine Ermessensunterschreitung.
- 19** b) Zu Recht ist das FG weiter davon ausgegangen, dass die Familienkasse die unterlassenen Ermessenserwägungen auch nicht wirksam im finanzgerichtlichen Verfahren nachgeholt hat.
- 20** Zwar kann die Finanzbehörde gemäß § 102 Satz 2 FGO ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsaktes bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen. § 102 Satz 2 FGO gestattet es der Finanzbehörde aber nur, bereits an- oder dargestellte Ermessenserwägungen zu vertiefen, zu verbreitern oder zu verdeutlichen. Die Behörde ist dagegen nicht befugt, Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen. Eine Heilung der behördlichen Entscheidung bei fehlerhaftem Entschließungs- oder Auswahlermessen, Über- oder Unterschreitung des Ermessens sowie bei erheblichen Mängeln in der Sachverhaltsermittlung ist im Wege einer Ergänzung nach § 102 Satz 2 FGO nicht möglich (BFH-Urteile vom 01.07.2008 - II R 2/07, BFHE 222, 68, BStBl II 2008, 897, unter II.2., und vom 24.04.2014 - IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz 49).
- 21** c) Zu Unrecht ist das FG dagegen von einer Ermessensreduzierung auf Null ausgegangen.
- 22** aa) Stellt das Gericht einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur in den Fällen der sog. Ermessensreduzierung auf Null ist es befugt, seine

Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen (BFH-Urteil vom 11.12.2013 - XI R 22/11, BFHE 244, 209, BStBl II 2014, 332, Rz 30).

- 23** bb) Im Streitfall hat das FG eine Gesamtwürdigung der Umstände vorgenommen und die Ermessensreduzierung auf Null auf eigene Ermessenserwägungen (Erreichung des gesetzlichen Ziels des Familienleistungsausgleichs, kein Risiko einer doppelten Inanspruchnahme der Familienkasse, fehlende wirtschaftliche Belastung der Familienkasse) sowie auf eine sich aus V 36 DA-KG ergebende Selbstbindung der Verwaltung gestützt.
- 24** (1) Insoweit trägt das in die Gesamtwürdigung eingestellte Argument der Selbstbindung der Verwaltung die Annahme der Ermessensreduzierung auf Null nicht.
- 25** Die Steuergerichte, die nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes nur an Gesetz und Recht gebunden sind, können die Finanzbehörden nicht zwingen, Vereinfachungsregelungen, die durch allgemeine Verwaltungsanweisungen angeordnet werden, auch auf einen Fall anzuwenden, der nach Auffassung der Verwaltung nicht von der Verwaltungsanweisung gedeckt ist. Vielmehr sind solche im Gesetz nicht selbst angeordneten Vereinfachungsregeln --wie das sog. Weiterleitungsverfahren-- so auszulegen, wie sie die Verwaltung verstanden wissen will (Senatsurteil vom 22.09.2011 - III R 82/08, BFHE 235, 336, BStBl II 2012, 734, Rz 21, m.w.N.).
- 26** Es ist zu berücksichtigen, dass die Verwaltungsanweisungen die Anerkennung des Weiterleitungseinwandes u.a. davon abhängig machen, dass dem nunmehr Berechtigten (im Streitfall der Kindesmutter) ein Kindergeldanspruch zusteht (s. V 36 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Sätze 2 und 7 DA-KG 2018: "Zur Erfüllung des Erstattungsanspruchs durch Weiterleitung muss der Kindergeldanspruch des nunmehr Berechtigten bereits materiell geprüft worden sein und zweifelsfrei feststehen."), sofern nicht die Anwendung des § 66 Abs. 3 EStG im Raum steht (V 36 Abs. 1 Satz 4 DA-KG 2018). Im Streitfall kommt jedoch in Betracht, dass der Kindergeldanspruch der Kindesmutter bereits durch unterbliebene oder verspätete Antragstellung verjährt und damit erloschen ist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 47 AO). Dabei wäre auch zu beachten, dass für die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung beim Kläger wegen § 169 Abs. 2 Satz 2 AO die verlängerte Verjährungsfrist gilt, während für die Kindergeldfestsetzung bei der Kindesmutter die normale vierjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO eingreift. Entsprechend kann es aus diesem Grund an der vom FG angenommenen Deckungsgleichheit des Nachforderungsanspruchs der Kindesmutter mit dem Rückforderungsanspruch gegenüber dem Kläger fehlen.
- 27** (2) Die Annahme des FG, dass die Familienkasse durch eine Erstattung an den Kläger wirtschaftlich nicht belastet sei, trifft zwar mit Blick auf den materiellen Kindergeldanspruch zu. Aufgrund der verfahrensrechtlichen Regelungen kommt jedoch in Betracht, dass die Familienkasse weder dem Kläger (mangels Haushaltsaufnahme der Kinder) noch der Kindesmutter (mangels rechtzeitiger Antragstellung) Kindergeld zu zahlen hat. Das Argument der fehlenden wirtschaftlichen Belastung verliert dadurch an Gewicht.
- 28** (3) Nicht gefolgt werden kann auch den weiteren Überlegungen des FG, wonach die DA-KG hinsichtlich der von der Familienkasse zu treffenden Billigkeitsentscheidung nicht auf die Differenzierung zwischen der normalen und der verlängerten Verjährungsfrist, die Verletzung der Mitwirkungspflicht und das strafrechtlich vorwerfbare Verhalten abstelle. V 36 DA-KG 2018 behandelt nur den Weiterleitungseinwand und damit einen speziellen Fall der Billigkeitsentscheidung, mit dem zur Verwaltungsvereinfachung eine Rückforderung vom bisherigen Berechtigten und eine Auszahlung an den nunmehr Berechtigten vermieden werden sollen. Die Verjährungsregelungen kommen insoweit bereits im Vorfeld hinsichtlich der Frage zur Anwendung, inwieweit ein Rückforderungsanspruch gegen den bisher Berechtigten und ein Nachforderungsanspruch des nunmehr Berechtigten besteht.
- 29** Die Erlassentscheidung nach § 227 AO erfasst darüber hinaus aber auch andere Fälle der sachlichen Unbilligkeit. Insofern ist auch die Frage der Verletzung der Mitwirkungspflicht (und ggf. auch deren strafrechtliche Relevanz) im Rahmen der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen (s. die neuere Senatsrechtsprechung z.B. Urteile in BFHE 262, 488, BStBl II 2019, 189, Rz 16 ff.; in BFHE 262, 483, BStBl II 2019, 187, Rz 21 ff., und vom 27.05.2020 - III R 45/19, BFH/NV 2020, 1283, Rz 24 ff.). Von diesen Fällen unterscheidet sich der Streitfall indessen dadurch, dass für das Kind an sich ein Kindergeldanspruch bestand und die Mitwirkungspflichtverletzung lediglich zur Folge hatte, dass der Wechsel der Kindergeldberechtigung vom Kläger auf die Kindesmutter nicht zeitnah berücksichtigt werden konnte. Zudem könnte die Mitwirkungspflichtverletzung durch die auch die Weiterleitung des Kindergeldes betreffende notarielle Urkunde in milderem Licht erscheinen.
- 30** cc) Da somit die Voraussetzungen für eine Ermessensreduzierung auf Null nicht vorlagen, ist das FG-Urteil hinsichtlich der Erlassentscheidung nur insoweit aufrechtzuerhalten, als der Ablehnungsbescheid aufgehoben

wurde. Die Sache war nicht an das FG zurückzuverweisen. Vielmehr wird die Familienkasse erneut über den Erlassantrag des Klägers zu entscheiden haben.

- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Bei der Teilung der Kosten war zu berücksichtigen, dass die Familienkasse mit der Revision zwar die teilweise Aufhebung des FG-Urteils, nicht aber die Bestätigung der Verwaltungsentscheidung erreicht hat. Andererseits hat der Kläger nur zum Teil obsiegt, da die Verwaltungsentscheidung zwar aufgehoben, die Familienkasse aber nicht zum Ausspruch des begehrten Erlasses verpflichtet worden ist, sondern nur zur erneuten Bescheidung des Klägers im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens. Die Beteiligten sind damit etwa in gleichem Maße unterlegen. Daraus folgt eine Kostenverteilung zu je 1/2. Aufgrund des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung hatte der Senat über die Kosten des gesamten Verfahrens zu entscheiden.

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