

## Urteil vom 24. Mai 2012, III R 14/10

### Voraussetzungen für eine Kindergeldberechtigung wegen Behandlung als nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt Steuerpflichtiger - Selbständigkeit des Verfahrens der Kindergeldfestsetzung gegenüber dem Verfahren der Einkommensteuerfestsetzung

BFH III. Senat

EStG § 62 Abs 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 1 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Februar 2010, Az: 4 K 5221/08

### Leitsätze

Eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG setzt voraus, dass der Anspruchsteller aufgrund eines entsprechenden Antrags vom zuständigen Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Mutter der am 17. Oktober 1993 geborenen Tochter V und der am 19. Dezember 1996 geborenen Tochter C, für die sie bis einschließlich Februar 2007 inländisches Kindergeld bezog. Seit 1988 ist die Klägerin bei der F-AG A als Flugbegleiterin beschäftigt. Ihre Ehe zu dem italienischen Staatsangehörigen P, dem Vater der beiden Töchter, besteht seit 1990. Der Familienwohnsitz der Klägerin, ihres Ehemannes und der beiden Töchter befindet sich jedenfalls seit August 1999 in Italien. Daneben ist die Klägerin in der Wohnung ihrer Mutter in Deutschland mit Hauptwohnsitz gemeldet. Im Jahr 2007 hielt sie sich aufgrund ihrer Berufstätigkeit an insgesamt 53 Tagen im Inland auf. Zu ihrer Tätigkeit reiste sie jeweils von Italien aus nach A, Deutschland, und kehrte danach wieder unmittelbar an ihren Wohnsitz in Italien zurück. Jedenfalls für das Jahr 2007 hatte weder die Klägerin noch ihr Ehemann in Italien Anspruch auf Kindergeld für die beiden Töchter.
- 2 Ihre Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2007 gab die Klägerin jeweils unter Angabe der Adresse ihrer Mutter beim Finanzamt ab, das sie jeweils unter Annahme einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (EStG) zur Einkommensteuer veranlagte.
- 3 Mit Bescheid vom 14. Juni 2007 hob die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) die Festsetzung des Kindergeldes ab März 2007 auf. Zur Begründung führte sie aus, nach § 62 EStG habe Anspruch auf Kindergeld, wer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland habe oder im Ausland wohne, aber in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sei oder als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werde. Nach den der Familienkasse vorliegenden Unterlagen seien diese Anspruchsvoraussetzungen nicht gegeben.
- 4 Den dagegen gerichteten Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 13. Oktober 2008 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Klägerin habe weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht vorlägen, entscheide das Finanzamt.
- 5 Auf die hiergegen gerichtete Klage trennte das Finanzgericht (FG) das Verfahren hinsichtlich des Kindergeldanspruchs ab Januar 2008 ab. Hinsichtlich des Kindergeldanspruchs für März bis Dezember 2007 gab es der Klage mit der in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 886 veröffentlichten Entscheidung statt.
- 6 Mit der Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts.

- 7 Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Familienkasse ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin zum Kreis der Anspruchsberechtigten nach § 62 Abs. 1 EStG gehört.
- 10 1. Nach § 62 Abs. 1 EStG hat Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG u.a., wer im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG) oder wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG).
- 11 a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen, den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hatte die Klägerin im Streitzeitraum weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.
- 12 Der Umstand, dass demgegenüber das Finanzamt bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2007 von einem inländischen Wohnsitz ausgegangen ist und deshalb eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG angenommen hat, entfaltet keine Bindungswirkung für die Kindergeldfestsetzung durch die Familienkasse. § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt für die Anspruchsberechtigung nur einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland voraus und stellt nicht auf die einkommensteuerrechtliche Behandlung ab. Das Gesetz geht daher davon aus, dass es sich bei der Einkommensteuerfestsetzung und der Kindergeldfestsetzung um unterschiedliche Verfahren handelt, sodass der Einkommensteuerbescheid hinsichtlich des inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts für die Kindergeldfestsetzung nicht bindend ist (Senatsurteil vom 20. November 2008 III R 53/05, BFH/NV 2009, 564, m.w.N.).
- 13 b) Zu Unrecht ist das FG dagegen davon ausgegangen, dass die Klägerin Anspruchsberechtigte i.S. des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG ist. Anders als bei § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a EStG macht das Gesetz bei § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG die Anspruchsberechtigung von der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Antragstellers abhängig (ebenso Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 62 Rz 42 ff.; Hildesheim in Bordewin/Brandt, § 62 EStG Rz 56; Lange/Novak/Sander/Stahl/Weinhold, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, § 62 EStG Erl. III/A.1 Rz 57; Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz D 206).
- 14 aa) Dies ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut der Vorschrift. Dort wird vorausgesetzt, dass der Anspruchsteller nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt "wird" (ebenso Seewald/Felix, Kindergeldrecht, EStG § 62 Rz 86, 93). Soweit diese Formulierung auch im Rahmen des § 1 Abs. 3 EStG selbst benutzt wird, ist dies zwar darauf zurückzuführen, dass der Steuerpflichtige in dogmatischer Hinsicht nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, sondern von dem Finanzamt nur so behandelt wird (Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 1 EStG Rz 297). Diese Erwägung lässt sich jedoch --entgegen der Auffassung des FG-- nicht auf § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG übertragen. Wäre es dem Gesetzgeber nicht darauf angekommen, dass der Steuerpflichtige tatsächlich von dem Finanzamt als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird, so hätte er formulieren müssen "Für Kinder ... hat Anspruch auf Kindergeld nach diesem Gesetz, wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (bei entsprechender Antragstellung) nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln wäre".
- 15 bb) Des Weiteren spricht auch der Normzusammenhang mit § 1 Abs. 3 EStG für diese Auslegung. Anders als die zwingend vorgesehene unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG wird als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG nur derjenige behandelt, der einen entsprechenden Antrag gestellt hat. Der Antrag wird daher als Tatbestandsvoraussetzung (Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 1 Rz D 140) für diese Form der Einkommensteuerpflicht gesehen und begründet damit ein Wahlrecht (Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 1 Rz D 140; zur Frage unter welchen Bedingungen ein entsprechender Antrag vorteilhaft ist vgl. Kudert/Glowienka, Steuer und Wirtschaft 2010, 278). Der Antrag ist gegenüber dem nach § 19 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zuständigen Finanzamt zu stellen (Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 1 Rz 25;

Schmieszek in Beermann/ Gosch, AO § 19 Rz 18). Daraus ergibt sich, dass der Steuerpflichtige nur dann als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden kann, wenn er den Antrag für einen bestimmten Veranlagungszeitraum bei dem zuständigen Finanzamt gestellt hat. Stellt der Antragsteller in einem Verfahren, das auf Festsetzung des Kindergeldes gerichtet ist, dagegen einen "Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG" gegenüber der Familienkasse, wird hierdurch die Rechtsfolge des § 1 Abs. 3 EStG nicht ausgelöst.

- 16** Überdies zeigt die --auch von dem FG angenommene-- zeitliche Beschränkung des Antragsrechts durch die Grenze der Festsetzungsverjährung, dass die Behandlung des Antragstellers durch die Familienkasse nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nicht unabhängig von der Behandlung durch das Finanzamt erfolgen kann. Generell wird davon ausgegangen, dass das Antragsrecht in zeitlicher Hinsicht einerseits durch den Eintritt der Festsetzungsverjährung und andererseits durch den Eintritt der Bestandskraft eines Einkommensteuerbescheids bzw. das Ergehen eines FG-Urteils begrenzt wird (Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 1 Rz 25; HHR/Stapperfend, § 1 EStG Rz 255). Würde man dagegen eine Antragstellung gegenüber der Familienkasse für ausreichend erachten, müsste man konsequenterweise auch den Eintritt der Festsetzungsverjährung oder der Bestandskraft im Veranlagungsverfahren außer Betracht lassen und diese unabhängig vom einkommensteuerrechtlichen Veranlagungsverfahren prüfen. Ebenso müsste man etwaige zeitliche Beschränkungen des Veranlagungswahrechts (z.B. nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der grundsätzlich bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2004 geltenden Fassung, § 52 Abs. 55j EStG) außer Betracht lassen. Dies könnte zu dem --nach Auffassung des Senats nicht mit Sinn und Zweck des Gesetzes in Einklang zu bringenden-- Ergebnis führen, dass der Antragsteller für Zwecke der Kindergeldgewährung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden könnte, obwohl eine solche Behandlung für Zwecke der Einkommensteuerfestsetzung tatsächlich verfahrensrechtlich bereits ausgeschlossen ist.
- 17** cc) Auch Gründe der Praktikabilität sprechen dafür, dass in kindergeldrechtlicher Hinsicht nur derjenige als i.S. des § 1 Abs. 3 EStG fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig anzusehen ist, der auch durch das zuständige Finanzamt so behandelt wird. Zum einen werden die Familienkassen von der Prüfung der zum Teil schwierigen Sach- und Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Anwendung des § 1 Abs. 3 EStG entlastet (z.B. die unterschiedlichen Grenzgängerregelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Anrainerstaaten und Deutschland). Zum anderen wird verhindert, dass der Antragsteller gegenüber Finanzamt und Familienkasse unterschiedliche Angaben machen kann, indem er z.B. zunächst gegenüber dem Finanzamt einen tatsächlich nicht bestehenden Wohnsitz in Deutschland angibt, um dort bei geringen Einkünften einen Nullbescheid auf Basis der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG zu erlangen, und dann --im Falle einer genaueren Prüfung der Wohnortvoraussetzungen im Verfahren der Kindergeldfestsetzung-- gegenüber der Familienkasse eine Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG beantragt (s. hierzu auch Reuß, Anm. zum angegriffenen FG-Urteil, EFG 2010, 888 f.).
- 18** dd) Diese Auslegung berührt nicht die Selbständigkeit des Verfahrens der Kindergeldfestsetzung gegenüber dem Verfahren der Einkommensteuerfestsetzung. Denn anders als bei § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a EStG sieht § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG bereits in seinem Tatbestand eine Abhängigkeit der Kindergeldberechtigung von der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Antragstellers vor.
- 19** Soweit der Senat in dem Urteil in BFH/NV 2009, 564, auf das sich das FG gestützt hat, im Rahmen eines obiter dictums eine andere Auffassung vertreten hat, wird hieran aus den vorstehenden Erwägungen nicht mehr festgehalten.
- 20** 2. a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen, den Senat bindenden Feststellungen des FG wurde die Klägerin von dem zuständigen Finanzamt nicht nach § 1 Abs. 3 EStG, sondern nach § 1 Abs. 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. Eine Kindergeldberechtigung der Klägerin nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG scheidet demnach aus. Die Klage war daher abzuweisen.
- 21** b) Im Übrigen folgt aus dem Ausschluss des Anspruchs auf einkommensteuerrechtliches Kindergeld für Antragsteller, die weder ihren Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatten noch vom Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wurden, aber nicht, dass ein Kindergeldanspruch generell ausgeschlossen sein muss. Vielmehr kommt --worauf die Familienkasse bereits im Bescheid vom 14. Juni 2007 hingewiesen hat-- in diesem Fall bei Erfüllung der sozialversicherungsrechtlichen Voraussetzungen ein Anspruch nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Bundeskindergeldgesetzes (BKGG) in Betracht, der jedoch nach § 15 BKGG gegebenenfalls vor den Gerichten der Sozialgerichtsbarkeit zu verfolgen wäre.