

## Urteil vom 03. Juli 2014, III R 41/12

### **Kindergeld: Ermessensausübung bei der Entscheidung über die Abzweigung - Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten - Erstattung der außergerichtlichen Kosten eines Beigeladenen zu einem Viertel**

BFH III. Senat

EStG § 74 Abs 1, SGB 12 § 94 Abs 2 S 1, BGB § 1601, FGO § 102, AO § 5, EStG VZ 2007, FGO § 139 Abs 4, FGO § 143 Abs 1, FGO § 136 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 06. Dezember 2010, Az: 5 K 419/08

### Leitsätze

1. Bei der Entscheidung über die Abzweigung gemäß § 74 Abs. 1 EStG ist im Regelfall die Abzweigung des Unterschiedsbetrags zwischen den regelmäßigen Unterhaltsleistungen und dem Kindergeld ermessensgerecht. Ausnahmsweise kann aber auch eine hiervon abweichende Bestimmung des Abzweigungsbetrags ermessensgerecht sein.
2. Wenn der Kindergeldberechtigte Unterhalt leistet, setzt eine sachgerechte Ermessensentscheidung voraus, dass die vom Kindergeldberechtigten erbrachten Unterhaltsleistungen vollständig erfasst und der Höhe nach beziffert werden.

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter einer körperlich und geistig behinderten Tochter (Grad der Behinderung: 100 %), die auf Kosten des Landratsamts ... (Beigeladener) vollstationär in einer Pflegeeinrichtung untergebracht ist. Sie bezog von der Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) für ihre Tochter Kindergeld. Zu den Kosten der Unterbringung entrichtete sie einen Beitrag von 26 € monatlich. Zusätzlich erbrachte sie für ihre Tochter weitere Unterhaltsleistungen. Der Gesamtbetrag ihrer Leistungen wird von ihr mit rund 1.700 € jährlich beziffert. Der Beigeladene bestreitet, dass Aufwendungen in dieser Höhe anfielen.
- 2** Auf den Antrag des Beigeladenen verfügte die Familienkasse die Abzweigung des Kindergelds in Höhe von 128 € monatlich an den Beigeladenen ab Juli 2007. Aufgrund des Einspruchs der Klägerin wurde die Abzweigung auf 77 € monatlich ab Dezember 2007 reduziert. Die auf die vollständige Aufhebung der Abzweigung gerichtete Klage hatte überwiegend keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, dass es lediglich ermessensfehlerhaft gewesen sei, die Abzweigung nicht bereits ab Juli 2007 auf 77 € monatlich zu beschränken. Im Übrigen wies es die Klage ab.
- 3** Zur Begründung führte das FG dazu aus, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Abzweigung vorgelegen hätten, da die Klägerin ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht für ihre Tochter insoweit nicht nachgekommen sei, als sie die Kosten der Unterbringung nicht übernommen habe. Außerdem habe die Familienkasse die Entscheidung über die Abzweigung in weiten Teilen ermessensfehlerfrei getroffen. Diese Entscheidung hänge davon ab, in welcher Höhe dem Kindergeldberechtigten Aufwendungen für das Kind entstanden seien. Wenn die Aufwendungen geringer als das Kindergeld oder nicht mehr ermittelbar seien, komme eine teilweise Abzweigung in Betracht. Die Aufwendungen der Klägerin seien jedenfalls geringer als das Kindergeld, wobei es auf die genaue Höhe nicht ankomme. Es sei jedoch keine Begründung dafür ersichtlich, dass die Beschränkung der Abzweigung auf monatlich 77 € erst ab Dezember 2007 erfolgt sei.
- 4** Zur Begründung der Revision macht die Klägerin geltend, eine Abzweigung sei nur in dem Umfang zulässig, in dem die Aufwendungen des Kindergeldberechtigten für das Kind hinter dem Kindergeld zurückblieben.
- 5** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil sowie die Abzweigungsentscheidung vom 27. Juni 2007 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2007 insoweit aufzuheben, als die Abzweigung den

Betrag von 12,12 € monatlich überschreitet, und die Abzweigung des Kindergelds unter Abänderung der Abzweigungsentscheidung vom 27. Juni 2007 auf 12,12 € monatlich herabzusetzen.

- 6 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Nach Auffassung der Familienkasse ist die Entscheidung über die Abzweigung ermessensgerecht, da die genaue Höhe der Unterhaltsleistungen der Klägerin nicht zu ermitteln sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Familienkasse ... der Bundesagentur für Arbeit ist aufgrund eines Organisationsaktes (Beschluss des Vorstands der Bundesagentur für Arbeit Nr. 21/2013 vom 18. April 2013 gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 11 des Finanzverwaltungsgesetzes, Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit, Ausgabe Mai 2013, S. 6 ff.) im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung der Agentur für Arbeit ... --Familienkasse-- eingetreten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. August 2007 X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2009, 109, unter II.1.).

III.

- 9 Die Revision der Klägerin ist teilweise erfolgreich. Das FG-Urteil sowie der Bescheid über die Abzweigung des Kindergeldes und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung werden aufgehoben, soweit die Abzweigung den Betrag von 12,12 € monatlich überschreitet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 10 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass im Streitzeitraum Juli 2007 bis Dezember 2007 die Voraussetzungen für eine Abzweigung des Kindergeldes an den Beigeladenen dem Grunde nach vorliegen (zur Bestimmung des Klagezeitraums vgl. Senatsurteil vom 17. Oktober 2013 III R 23/13, BFHE 243, 250).
- 11 Gemäß § 74 Abs. 1 Sätze 1 und 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kann das für ein Kind festgesetzte Kindergeld u.a. an die Stelle ausgezahlt werden, die dem Kind Unterhalt gewährt, wenn der Kindergeldberechtigte dem Kind gegenüber seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht nicht nachkommt.
- 12 Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Das FG hat festgestellt, dass die Klägerin ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht (vgl. §§ 1601 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) nicht i.S. des § 74 Abs. 1 Satz 1 EStG nachgekommen ist, weil sie die laufenden Kosten für die Unterbringung ihrer Tochter in der Pflegeeinrichtung --mit Ausnahme des von ihr entrichteten Kostenbeitrags (vgl. dazu § 94 Abs. 2 Satz 1 des Zwölften Buchs Sozialgesetzbuch)-- nicht getragen hat (vgl. Senatsurteil vom 9. Februar 2009 III R 37/07, BFHE 224, 290, BStBl II 2009, 928).
- 13 2. Da die Voraussetzungen für eine Abzweigung dem Grunde nach vorliegen, hängt die Rechtmäßigkeit des Abzweigungsbescheids davon ab, ob die Entscheidung der Familienkasse über die Abzweigung sachgerechtem Ermessen entspricht.
- 14 a) Die nach § 74 Abs. 1 EStG im Ermessen der Familienkasse stehende Entscheidung, ob und in welcher Höhe das Kindergeld abgezweigt wird, ist gerichtlich nur auf Ermessensfehler überprüfbar (§ 102 FGO). Stellt das Gericht einen Ermessensfehler fest, kann es nicht selbst das Ermessen ausüben, sondern ist darauf beschränkt, die angefochtene Entscheidung aufzuheben. Lediglich dann, wenn nur eine Entscheidung ermessensgerecht erscheint (sog. Ermessensreduzierung auf null), ist das Gericht befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Familienkasse zu setzen (Senatsurteil in BFHE 224, 290, BStBl II 2009, 928, m.w.N.).
- 15 b) Nach § 5 der Abgabenordnung hat die Finanzbehörde das ihr eingeräumte Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Zur Ausübung des Ermessens bei der Abzweigung von Kindergeld für Kinder, die auf Kosten des Sozialleistungsträgers vollstationär untergebracht sind, hat der BFH folgende Grundsätze aufgestellt:
- 16 aa) Trägt der Kindergeldberechtigte überhaupt keine Aufwendungen für den Unterhalt des Kindes, soll das gesamte Kindergeld nicht ihm, sondern entweder dem Kind selbst oder demjenigen zugutekommen, der dem Kind

tatsächlich Unterhalt gewährt (Senatsurteil vom 15. Juli 2010 III R 89/09, BFHE 231, 52, BStBl II 2013, 695).

- 17** bb) Entstehen dem Kindergeldberechtigten hingegen Unterhaltsaufwendungen mindestens in Höhe des Kindergeldes, ist allein die Auszahlung des vollen Kindergeldes an den Kindergeldberechtigten ermessensgerecht (Senatsurteil in BFHE 224, 290, BStBl II 2009, 928, m.w.N.).
- 18** cc) Unterhaltsleistungen, die nicht die Höhe des Kindergeldes erreichen, sind bei der Ermessensausübung zu berücksichtigen (Senatsurteil vom 23. Februar 2006 III R 65/04, BFHE 212, 481, BStBl II 2008, 753). Dies gilt auch für regelmäßige geringe Unterhaltsleistungen des Kindergeldberechtigten. Dabei erscheint es in solchen Fällen ermessensgerecht, das Kindergeld abzüglich der Unterhaltsleistungen des Kindergeldberechtigten abzuzweigen, so dass es dem Kindergeldberechtigten in Höhe der von ihm erbrachten Leistungen verbleibt (BFH-Urteil vom 17. November 2004 VIII R 30/04, BFH/NV 2005, 692). In Ausnahmefällen kann aber auch eine hiervon abweichende Bestimmung des Abzweigungsbetrags ermessensgerecht sein.
- 19** dd) Eine sachgerechte Ermessensentscheidung setzt voraus, dass die vom Kindergeldberechtigten erbrachten Unterhaltsleistungen vollständig erfasst und der Höhe nach beziffert werden. Erst wenn sich die Höhe der vom Kindergeldberechtigten tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen nicht mehr --auch nicht durch Schätzung-- ermitteln lässt, kann es zulässig sein, diese Leistungen pauschal zu bewerten und das Kindergeld z.B. in hälftiger Höhe abzuzweigen (vgl. dazu Senatsurteile in BFHE 224, 290, BStBl II 2009, 928; in BFHE 212, 481, BStBl II 2008, 753).
- 20** 3. Die Revision ist insoweit begründet, als die Klägerin die Aufhebung des FG-Urteils, der Abzweigungsentscheidung und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung begehrt, soweit die Abzweigung ab Juli 2007 den Betrag von 12,12 € monatlich überschreitet. Es liegt ein Ermessensfehlergebrauch vor, weil die Familienkasse die von der Klägerin erbrachten Unterhaltsleistungen weder im Abzweigungsbescheid noch in der Einspruchsentscheidung vollständig ermittelt und der Höhe nach beziffert hat.
- 21** a) Die Familienkasse ist bei der Ermessensausübung ersichtlich davon ausgegangen, dass die von der Klägerin erbrachten Unterhaltsleistungen die Höhe des Kindergeldes nicht erreichen. So hat die Familienkasse in der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2007 ausgeführt, dass die Klägerin ihre Unterhaltspflicht lediglich mit einem Betrag erfülle, der geringer sei als die Höhe des Kindergeldes. Hiervon ausgehend hat es die Familienkasse als zulässig erachtet, die Unterhaltsleistungen pauschal zu berücksichtigen und das Kindergeld in hälftiger Höhe abzuzweigen.
- 22** Das FG hat sich bei der Überprüfung der Ermessensausübung im Ergebnis von den gleichen Überlegungen leiten lassen. Es hat in seinem Urteil ausgeführt, die Klägerin habe keine Unterhaltsleistungen in Höhe des Kindergeldes erbracht. Auf der Grundlage der bezifferten Angaben der Klägerin ergäben sich für das Jahr 2007 höchstens Unterhaltsleistungen in Höhe von 1.702,74 €. Danach sei eine Abzweigung des Kindergeldes in hälftiger Höhe nicht zu beanstanden. Auch sei es nicht entscheidungserheblich, dass sich der Beigeladene gegen die Höhe der von der Klägerin geltend gemachten Unterhaltsleistungen gewandt habe. Ermessensfehlerhaft sei allein, dass die Familienkasse die Abzweigung nicht bereits ab dem Monat Juli 2007 auf 77 € monatlich reduziert habe.
- 23** b) Sowohl die Familienkasse als auch das FG haben hierbei nicht hinreichend beachtet, dass eine hälftige Abzweigung in der von ihnen angenommenen Fallkonstellation --die Unterhaltsleistungen des Kindergeldberechtigten erreichen nicht die Höhe des Kindergeldes-- nur dann sachgerechtem Ermessen entsprechen kann, wenn sich die Höhe der vom Berechtigten erbrachten Unterhaltsleistungen nicht mehr --auch nicht durch Schätzung-- ermitteln lässt. Eine solche Situation hat aber weder die Familienkasse noch das FG festgestellt. Das FG hat sich in dem Urteil letztendlich mit der Feststellung begnügt, dass --auf Grundlage der Angaben der Klägerin-- die Unterhaltsleistungen die Höhe des Kindergeldes nicht erreicht hätten. Wie hoch diese Unterhaltsleistungen tatsächlich waren, hat es jedoch nicht abschließend festgestellt. Allerdings deuten die Ausführungen des FG darauf hin, dass sich die Höhe der Unterhaltsleistungen ermitteln lässt.
- 24** 4. Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen, soweit die Klägerin die Herabsetzung der Abzweigung auf monatlich 12,12 € beantragt.
- 25** Die Revision hätte insoweit nur dann Erfolg haben können, wenn es in Fällen, in denen die bezifferbaren Unterhaltsleistungen die Höhe des Kindergeldes nicht erreichen, allein rechtmäßig wäre, den Unterschiedsbetrag zwischen dem Kindergeld und den Unterhaltsleistungen abzuzweigen (Ermessensreduzierung auf null). Da jedoch in dieser Konstellation (ausnahmsweise) auch eine hiervon abweichende Bestimmung des Abzweigungsbetrags

ermessensgerecht sein kann (dazu oben 2.b cc), scheidet insoweit eine Aufhebung und Zurückverweisung der Sache zur Nachholung der erforderlichen Feststellungen aus (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

- 26** 5. Beim Erlass eines erneuten Abzweigungsbescheids und bei erneuter Ausübung des Ermessens sind folgende Gesichtspunkte zu beachten:
- 27** a) Vorab erscheint es zweckmäßig, dass die Familienkasse den für die Abzweigung maßgeblichen Zeitraum ermittelt.
- 28** b) Aus Vereinfachungsgründen wäre es nicht zu beanstanden, wenn die Familienkasse der Abzweigungsentscheidung für den Zeitraum Juli 2007 bis Dezember 2007 eine einheitliche Quote zugrunde legt, die sich daraus ergibt, dass die Summe der von der Klägerin im Zeitraum Juli 2007 bis Dezember 2007 getragenen Unterhaltsleistungen in das Verhältnis zu dem (anteiligen) Jahresbetrag des Kindergeldes gesetzt wird (z.B. Summe der Unterhaltsleistungen Juli bis Dezember 2007: 800 €; anteiliger Jahresbetrag  $6 \times 154 \text{ €} = 924 \text{ €}$ ; beim Kindergeldberechtigten verbleiben:  $800/924$ ; Abzweigung:  $124/924$ ). Diese Methode ließe sich auch auf weitere Zeiträume übertragen.
- 29** c) Weiter ist zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Abzweigungsentscheidung keine fiktiven Kosten für die Betreuung des Kindes, sondern nur tatsächlich entstandene Aufwendungen berücksichtigt werden können (Senatsurteil in BFHE 224, 290, BStBl II 2009, 928). Zu den tatsächlich entstandenen Aufwendungen können aber auch anteilige Mietkosten für ein Zimmer gehören, das für das behinderte Kind in der Mietwohnung des Kindergeldberechtigten bereitgehalten wird. Die vollstationäre Unterbringung des behinderten Kindes schließt es nicht aus, dass das behinderte Kind auch im Haushalt des Kindergeldberechtigten betreut wird. Dies setzt jedoch voraus, dass die Aufenthalte in dem bereitgehaltenen Zimmer über reine Besuchszwecke hinausgehen und der Erbringung von Betreuungsleistungen dienen. Sollte der Kindergeldberechtigte hierfür von dritter Seite eine Kostenerstattung erhalten, müsste diese wieder von den Unterhaltsleistungen des Kindergeldberechtigten abgezogen werden.
- 30** d) Sollte die erneute Entscheidung über den Abzweigungsantrag ergeben, dass aufgrund der von der Klägerin erbrachten Unterhaltsleistungen eine Abzweigung insgesamt unterbleiben müsste oder nur ein geringerer Betrag als 12,12 € abgezweigt werden dürfte, so bliebe zu berücksichtigen, dass die Abzweigungsentscheidung für den Zeitraum Januar 2007 bis Dezember 2007 bereits teilweise rechtskräftig ist. Die Klägerin hat mit ihrem Revisionsbegehren die Abzweigung nur noch angegriffen, soweit sie den Betrag von monatlich 12,12 € übersteigt.
- 31** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Da sich der Streitwert im Revisionsverfahren gegenüber dem Klageverfahren verringert hat, ist eine Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten angemessen (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 2009 IV R 99/06, BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 136 FGO Rz 4). Soweit die Kosten auf den zuletzt nicht mehr angegriffenen Teilbetrag der Abzweigung von 12,12 € entfallen, waren sie der Klägerin aufzuerlegen. Da hinsichtlich des 12,12 € übersteigenden Teilbetrags nicht abzusehen ist, inwieweit die Klägerin endgültig mit ihrem Begehren Erfolg haben wird, ist es sachgerecht, der Klägerin und der Familienkasse die Kosten insoweit je zur Hälfte aufzuerlegen. Dies führt dazu, dass die Kosten des Klageverfahrens die Klägerin zu 58 v.H., die Familienkasse zu 42 v.H. zu tragen hat. Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Klägerin und die Familienkasse jeweils zur Hälfte zu tragen.
- 32** Es entspricht der Billigkeit, die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen der Klägerin nach § 139 Abs. 4 FGO zu einem Viertel aufzuerlegen. Voraussetzung für eine Billigkeitsentscheidung nach dieser Vorschrift ist, dass der Beigeladene den obsiegenden Beteiligten unterstützt hat (BFH-Urteil vom 4. Mai 2000 IV R 10/99, BFHE 191, 529, BStBl II 2002, 850). Da vorliegend die von dem Beigeladenen unterstützte Familienkasse zur Hälfte obsiegt hat, im Übrigen ein verfahrensförderndes Verhalten des Beigeladenen insbesondere darin zu sehen ist, dass er im Revisionsverfahren (nicht bereits im Klageverfahren) auf eine mündliche Verhandlung verzichtet hat, entspricht es der Billigkeit, dass die Klägerin die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen zu einem Viertel trägt.

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