

Einem bestandskräftigen Bescheid, mit dem eine Kindergeldfestsetzung aufgehoben und Kindergeld auf 0 DM festgesetzt wird (sog. Nullfestsetzung), kommt Bindungswirkung nur bis zum Ende des Monats seiner Bekanntgabe zu. Auf einen danach erneut gestellten Antrag kann demzufolge Kindergeld auch rückwirkend ab dem auf die Bekanntgabe des Bescheides folgenden Monat bewilligt werden.

EStG § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 und 2, § 66 Abs. 2, § 70 Abs. 1 bis 3 Urteil vom 25. Juli 2001 VI R 78/98 Vorinstanz: FG Hamburg (EFG 1999, 1343)

VI R 78/98

Bundesfinanzhof
Urteil vom 25.07.2001

Gründe

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) hat zwei in den Jahren [REDACTED] geborene Kinder. Im September 1996 übersandte ihm der Beklagte und Revisionskläger (das Arbeitsamt --Familienkasse--) einen Fragebogen zur Prüfung des Anspruchs auf Kindergeld. Diesen Fragebogen schickte der Kläger nicht zurück; auch auf eine Erinnerung der Familienkasse vom 25. Oktober 1996 reagierte er nicht. Daraufhin erließ diese mit Datum vom 5. Dezember 1996 einen Bescheid, mit dem sie die Kindergeldfestsetzung ab Januar 1996 gemäß § 70 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) änderte, das Kindergeld auf 0 DM festsetzte und das für das Jahr 1996 an den Kläger gezahlte Kindergeld in Höhe von 4 800 DM zurückforderte. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.

Am 31. Januar 1997 reichte der Kläger den Fragebogen zur Prüfung des Anspruchs auf Kindergeld bei der Familienkasse ein. Daraufhin erließ die Familienkasse mit Datum vom 7. Februar 1997 einen Bescheid, mit dem sie gemäß § 70 Abs. 3 EStG Kindergeld ab März 1997 in Höhe von 440 DM monatlich festsetzte.

Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage, die auf die Gewährung von Kindergeld auch für die Monate Januar und Februar 1997 gerichtet war, mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1998, 1343 veröffentlichten Gründen statt.

Mit ihrer Revision rügt die Familienkasse die unrichtige Anwendung der Korrekturvorschriften für Kindergeldbescheide. Der Bescheid vom 5. Dezember 1996 sei ein Dauerverwaltungsakt, mit dem Kindergeld ab Januar 1996 und mit Wirkung für die Zukunft auf 0 DM festgesetzt worden sei. Eine Änderung dieses Bescheides komme wegen seiner Bestandskraft nur nach Maßgabe der §§ 172 ff. der Abgabenordnung (AO 1977), insbesondere des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 d AO 1977 i.V.m. § 70 Abs. 3 EStG, in Betracht. Die Nullfestsetzung sei ihrer Natur nach ein Freistellungsbescheid. Die materielle Bestandskraft eines solchen Freistellungsbescheides ergebe sich aus seinem Regelungsgehalt. Der Bescheid wirke danach auch für die Zukunft. Denn die Festsetzung von Kindergeld sei ein Dauerverwaltungsakt, mit dem verbindlich festgestellt werde, dass ein Anspruch auf Kindergeld bis zu einer Änderung der Verhältnisse bestehe. Entsprechend wirke auch die Nullfestsetzung solange fort, bis eine Änderung der Verhältnisse eintrete. Von einer Aufhebung der Kindergeldfestsetzung unterscheide sich die Nullfestsetzung dadurch, dass sie den Kindergeldanspruch nicht wie erstere im Sinne einer Rücknahme vollständig beseitige, sondern lediglich inhaltlich modifiziere. Die Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung komme in Betracht, wenn festgestellt werde, dass die ursprüngliche Festsetzung zu Unrecht erfolgt sei, weil die Anspruchsvoraussetzungen nicht vorgelegen hätten, während eine Nullfestsetzung vorzunehmen sei, wenn wegen fehlender Mitwirkung des Anspruchsberechtigten das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen nicht festgestellt werden könne. Statt der vollständigen Vernichtung des Anspruchs sei hier die inhaltliche Modifikation im Wege der Reduzierung des Geldbetrages auf 0 DM geboten.

An der Anwendbarkeit des § 70 Abs. 3 EStG auch auf Nullfestsetzungen bestehe kein Zweifel. Festsetzung sei die Entscheidung über Grund und Höhe des Kindergeldanspruchs. Die Nullfestsetzung sei die Festsetzung auf 0 DM. Diese Festsetzung sei im vorliegenden Fall materiell fehlerhaft gewesen. Gemäß § 70 Abs. 3 EStG komme daher nur die Korrektur der Festsetzung für die Zukunft, nicht hingegen die rückwirkende Festsetzung von Kindergeld in Betracht. § 66 Abs. 2 EStG, der eine rückwirkende Festsetzung von Kindergeld zulasse, sei demgegenüber nur im Rahmen eines erstmaligen bzw. neuen Kindergeldantrags anwendbar.

Die Familienkasse beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Er beruft sich dafür auf die Urteilsgründe der Vorinstanz sowie seinen Vortrag im erstinstanzlichen Verfahren.

Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Die Kinder des Klägers waren in den Monaten Januar und Februar 1997 für das Kindergeld zu berücksichtigen. Die Anspruchsvoraussetzungen der §§ 62 Abs. 1, 63 Abs. 1 Satz 1 und 2 i.V.m. § 32 Abs. 3 EStG lagen vor.

2. Die Familienkasse hat dem Kläger zu Unrecht Kindergeld erst ab März 1997 gewährt. Der Kläger hat Anspruch auf die rückwirkende Festsetzung von Kindergeld auch für die Monate Januar und Februar 1997. Dieser Anspruch wird nicht durch den Bescheid der Familienkasse vom 5. Dezember 1996 ausgeschlossen, mit dem das Kindergeld ab Januar 1996 auf 0 DM festgesetzt wurde. Dabei kann der Senat offen lassen, ob es sich bei diesem Bescheid, wie die Familienkasse meint, um einen Freistellungsbescheid handelt.

a) Unerheblich für die Beurteilung des Falles ist die von der Familienkasse vorgenommene Unterscheidung zwischen sog. Nullfestsetzungen und Ablehnungs- bzw. Aufhebungsbescheiden. Da sich Nullfestsetzung und Ablehnung bzw. Aufhebung der Kindergeldfestsetzung in ihrem Regelungsgehalt nicht unterscheiden, sind sie auch verfahrensrechtlich nicht unterschiedlich zu behandeln.

b) Die Bindungswirkung des Bescheides vom 5. Dezember 1996 beschränkt sich auf die Zeit bis zu dem Ende des Monats, in dem er bekannt gegeben wurde.

Der Umfang der Bindungswirkung des Bescheides ergibt sich aus seinem Regelungsgehalt. Als Verwaltungsakt trifft er eine Regelung auf der Grundlage der Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Bescheiderteilung. Er erschöpft sich damit in der Regelung des Anspruchs auf Kindergeld für den bis dahin abgelaufenen Zeitraum. Über die in der Zukunft liegenden und damit zum Zeitpunkt der Entscheidung noch nicht entstandenen Kindergeldansprüche kann ein Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheid noch keine Regelung treffen. Eine in die Zukunft weisende Bindungswirkung kommt ihm demnach nicht zu (ebenso FG Bremen, Urteil vom 28. Januar 1999 498133K 1, EFG 1999, 847, 849; a.A. FG Hessen, Urteil vom 4. November 1998 2 K 6214/97, EFG 1999, 185, 186; nunmehr auch Schreiben des Bundesamtes für Finanzen --BfF-- vom 14. September 2001 St/4 -S 2478- 2/2001, BStBl I 2001, 615, für Ablehnungsbescheide).

Eine Bindungswirkung für die Zukunft haben nach der gesetzlichen Konzeption des § 70 Abs. 1 bis 3 EStG nur positive Kindergeldfestsetzungen. Diese Vorschrift, die die Festsetzung von Kindergeld mit Wirkung für die Zukunft zulässt, gilt nicht für Bescheide, mit denen das Kindergeld auf 0 DM festgesetzt und damit die Festsetzung des Kindergeldes der Sache nach abgelehnt bzw. aufgehoben wird. Nach der Gesetzesbegründung soll die Vorschrift verhindern, dass die Familienkasse an eine

als fehlerhaft erkannte Kindergeldfestsetzung gebunden bleibt (BTDrucks 13/3084, S. 21). Der Gesetzgeber hatte bei der Einführung der Vorschrift nur Fehler, die den Kindergeldberechtigten begünstigen, also positive Kindergeldfestsetzungen, im Blick. Entsprechend hat er eine Änderung nur für die Zukunft zugelassen, um dem betroffenen Kindergeldberechtigten Vertrauensschutz hinsichtlich der unrichtigen Beurteilung der Familienkasse für die Vergangenheit zu gewähren. Es liegt damit an der Familienkasse, durch eine alsbaldige Änderung des materiell fehlerhaften Bescheides den Schaden möglichst gering zu halten. Im umgekehrten Fall, nämlich bei Aufhebung oder Ablehnung einer Kindergeldfestsetzung, ist eine Vertrauensschutzregelung nicht geboten.

Der Gesetzgeber ist ersichtlich davon ausgegangen, dass eine "Korrektur" in der Weise möglich ist, dass der Berechtigte einen erneuten Kindergeldantrag stellt, dem die Behörde ab dem Folgemonat der Bekanntgabe des Ablehnungs- bzw. Aufhebungsbescheides entsprechen muss, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld vorliegen.

Hätten sog. Nullfestsetzungen, die mit einer Ablehnung oder Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung verbunden werden, Wirkungen für die Zukunft, so dass eine Änderung nach Eintritt der Bestandskraft nur nach § 70 Abs. 2 und 3 EStG möglich wäre, so läge darin zudem eine unangemessene Benachteiligung derjenigen Berechtigten, die nur Anspruch auf Kindergeld haben, gegenüber solchen Eltern, denen alternativ ein Kinderfreibetrag zusteht. Letztere können unabhängig von der Bestandskraft eines Bescheides, mit dem das Kindergeld auf 0 DM festgesetzt wird, stets noch rückwirkend die Gewährung des Kinderfreibetrages verlangen. Damit ist es nicht vereinbar, einem Berechtigten, bei dem sich der Kinderfreibetrag nicht auswirkt, nach Ergehen einer bestandskräftigen Nullfestsetzung sogar die Möglichkeit zu versagen, Kindergeld rückwirkend bis zu dem Monat nach Bekanntgabe des Bescheides zu beantragen.

c) Folglich ist nach Ergehen eines Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheides, auch wenn er mit einer Nullfestsetzung verbunden wurde, ein neuerlicher Antrag auf Gewährung von Kindergeld zulässig (ebenso FG Münster, Urteil vom 23. Oktober 2000 4 K 6362/98 Kg, EFG 2001, 82; nunmehr auch BfF in BStBl I 2001, 615; a.A. D. Felix, Finanz-Rundschau 2001, 674, 679). Mit dem eingereichten Fragebogen hat der Kläger am 31. Januar konkludent einen Antrag auf Kindergeld gestellt. Damit ist auch eine rückwirkende Kindergeldfestsetzung bis zu dem auf den Monat der Bekanntgabe der Nullfestsetzung folgenden Monat, hier also jedenfalls für die Monate Januar und Februar 1997 zulässig.