

**Titel:**

**Bezug Kindergeld im Ausland und Begehung einer Steuerverkürzung - Qualifizierung eines Wohnsitzes**

**Normenketten:**

AO § 68 Abs. 1, § 169 Abs. 2 S. 1, § 171 Abs. 7, § 370 Abs. 4 S. 2

EStG § 1 Abs. 1, § 32a Abs. 1 S. 2, § 70 Abs. 2

VO (EG) 883/2004 Art. 68 Abs. 2

**Leitsatz:**

**Eine leichtfertige Steuerverkürzung begeht nach § 378 Abs. 1 AO, wer eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Eine solche Tat begeht, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Nr. 1) bzw. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (Nr. 2) und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Gemäß § 370 Abs. 4 Satz 2 AO sind auch Steuervergütungen Steuervorteile in diesem Sinne; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Gemäß § 31 Satz 3 EStG wird das Kindergeld als Steuervergütung gezahlt. (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagworte:**

Kindergeld, Auskunft, Wohnsitz, Aufenthalt, Steuerverkürzung

**Fundstelle:**

BeckRS 2021, 14242

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist der Kindergeldanspruch der Klägerin für ihre Kinder B (geboren 22.06.2006) und C (geboren 05.08.2010) für den Zeitraum von August 2013 bis März 2018.

**2**

Die Klägerin bezog für ihre beiden Töchter zunächst laufend Kindergeld. Mit Schreiben vom 14.02.2018 stellten die Prozessbevollmächtigten für die Klägerin bei der Familienkasse einen Antrag auf verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO mit folgender Sachverhaltsdarstellung:

**3**

Die Familie E D habe bis Juni 2013 ihren Familienwohnsitz in der Str. 1 in 1 gehabt und sei lediglich besuchsweise im Ausland gewesen. Die Familie habe im Juli 2013 ihren Familienwohnsitz von der Str. 1 in 1 nach 2/England verlegt. Als Besuchsadresse in der BRD sei seit diesem Zeitpunkt eine Wohnung in der I. Str. 3 in 4 genutzt worden. Durch die unveränderte Meldung in der BRD erfolgten die Zahlungen des Kindergeldes an die Kindergeldempfängerin, die Klägerin. Für die Kinder werde somit bisher weiterhin Kindergeld bezogen. Aufgrund unterschiedlicher Entscheidungen der Finanzgerichte und des BFH sei zu prüfen, inwieweit ein Bezug des Kindergeldes mit der Wegverlegung des Familienwohnsitzes nach 2 gerechtfertigt ist. Da der gegenwärtige Familienwohnsitz in 2 u.U. nur über einen gewissen Zeitraum beibehalten werde, sei von keiner endgültigen Verlegung des Familienwohnsitzes nach England auszugehen. Denkbar sei auch eine Verlegung des Familienwohnsitzes in ein Drittland. Die für die Kinder in 1 an der internationalen Schule begonnene Schulausbildung werde nun in 2/England fortgesetzt. Dies werde auch bis auf Weiteres der Fall sein. Damit sei gegenwärtig ein Aufenthalt in der BRD nur besuchsweise zu verzeichnen. Im Hinblick auf die Wohnsitzverlegung der Familien nach 2/England werde

betreffend den Anspruch auf Kindergeld eine verbindliche Auskunft für den Zeitraum ab 01.07.2013 beantragt. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Antrag auf verbindliche Auskunft vom 14.02.2018 verwiesen.

#### 4

Die Beklagte hob daraufhin mit Bescheid vom 15.03.2018 die bisherige Festsetzung des Kindergeldes für beide Kinder ab dem Monat April 2018 gem. § 70 Abs. 2 EStG auf mit der Begründung, nach den vorliegenden Unterlagen seien die Anspruchsvoraussetzungen nach § 62 EStG ab April 2018 nicht mehr gegeben.

#### 5

Mit Bescheid vom 31.07.2019 hob die Beklagte die Kindergeldfestsetzung für beide Kinder ab August 2013 gem. § 70 Abs. 2 EStG auf und forderte von der Klägerin das für den Zeitraum August 2013 bis März 2018 gezahlte Kindergeld in Höhe von insgesamt 21.100 EUR von der Klägerin nach § 37 Abs. 2 AO zurück.

#### 6

Der dagegen eingelegte Einspruch wurde im Wesentlichen damit begründet, dass mit Schreiben vom 15.03.2018 ein Bescheid über Kindergeld nach dem EStG ergangen sei. In diesem Bescheid und den dazugehörigen Erläuterungen seien Kindergeldfestsetzungen abschließend per Bescheid festgesetzt worden. Die nun festgesetzten Rückforderungen berücksichtigten nicht den Bescheid vom 15.03.2018. Dies gelte zumindest für die Kalenderjahre 2015, 2016, 2017 und 2018. Damit liege für die Kalenderjahre 2015 mit 2018 ein entsprechender bestandskräftiger Bescheid über Kindergeld vor. Eine Änderungsvorschrift im Bescheid über Kindergeld nach dem EStG vom 31.07.2019 sei nicht vermerkt. Zudem sei auch aus formalen Gründen die Änderung des Bescheids für Kindergeld vom 31.07.2019 nach der AO nicht zulässig. Darüber hinaus werde darauf hingewiesen, dass die Klägerin unverändert entsprechend den gesetzlichen Regelungen des § 62 EStG als Mutter der Kinder B und C E in der BRD nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig sei. Ursächlich hierfür sei der unveränderte Wohnsitz in 4, Str. 3. Dieser werde auch beibehalten, trotz der Verlegung des Familienwohnsitzes nach 2/England. Durch die damit vorliegende unbeschränkte Einkommensteuerpflicht sei sie gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 a EStG als anspruchsberechtigt zu behandeln. Ein Familienwohnsitz liege tatsächlich nicht mehr in der BRD vor. Es werde aber unverändert eine Wohnung vorgehalten, in der Immobile der Familien F D und G D, Str. 3 in 4. Hierbei handele es sich um die Erdgeschosswohnung. Die darüber liegenden Stockwerke seien jeweils vermietet an Dritte. Das Erdgeschoss der Rückseite werde genutzt als Besuchsadresse von der Klägerin. Mit dieser Besuchsadresse liege zudem auch ein deutscher Wohnsitz der Klägerin vor. Ein Nachweis durch einen Mietvertrag könne nicht erfolgen, da die Immobilie im Besitz der Brüder F D und G D sei und insoweit eine Eigennutzung der Erdgeschosswohnung der Rückseite des Gebäudes vorliege. Aufgrund eines fehlenden Mietvertrages erfolgten auch keine Mietzahlungen. Die anteiligen Zahlungen bezüglich der Wohnung würden aber durch die Familie D getragen. Außerdem legten die Prozessbevollmächtigten der Klägerin eine Bescheinigung des Finanzamts über die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG sowie Bescheinigungen der Krankenversicherung a.G. über gezahlte und erstattete Beträge zur privaten Kranken- und Pflegepflichtversicherung vor.

#### 7

Mit Einspruchsentscheidung vom 31.07.2020 wies die Beklagte den Einspruch gegen den Bescheid vom 31.07.2019 als unbegründet zurück, im Wesentlichen mit der Begründung, dass auch nach der Rechtslage für den Streitzeitraum die Klägerin die Anspruchsvoraussetzungen nach § 62 Abs. 1 EStG nicht erfülle. Der Umstand, dass ein Finanzamt bei der Festsetzung der Einkommensteuer ggf. von einem inländischen Wohnsitz ausgegangen ist und daher eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG angenommen hat, entfalte keine Bindungswirkung. Eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG bzw. eine Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG bzw. eine Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG liege nicht vor. Auch die Bescheinigung über die gezahlten und erstatteten Beträge für das Kalenderjahr 2018 einer deutschen privaten Kranken- und Pflegepflichtversicherung bzw. eine Meldung bei einer deutschen Adresse, stellten jeweils lediglich Indizien für entsprechende Zeiträume dar, könnten aber keinesfalls als tatsächlicher Nachweis eines deutschen Wohnsitzes im Streitzeitraum gesehen werden. Rechtsgrundlage für die Aufhebungsentscheidung sei § 70 Abs. 2 EStG. Die Aufhebung habe mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse, ggf. auch rückwirkend, zu erfolgen. Die Erstattungspflicht ergebe sich aus § 37 Abs. 2 AO. Die Höhe der Forderung von 21.100 EUR sei zutreffend beziffert worden.

## 8

Zur Begründung der dagegen erhobenen Klage wird auf das Vorbringen im Einspruchsverfahren und die dazu vorgelegten Unterlagen verwiesen. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass im Bescheid vom 31.07.2019 zur Begründung der Aufhebung des Kindergeldes jeweils für die Zeiträume August 2013 mit März 2018 darauf hingewiesen worden sei, dass nach § 62 EStG nur der Anspruch auf Kindergeld hat, der als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Dies sei aber durch die Wohnung im Str. 3 in 4 der Fall. Hier handle es sich um eine echte Zweitwohnung und damit um einen echten Wohnsitz im Gegensatz zum Sachverhalt der in der Einspruchsentscheidung genannten Entscheidung des BFH vom 24.05.2012 (Az. III R 14/10). Diesem Urteilsfall habe lediglich ein Wohnsitz in der Wohnung der Eltern für den Zweitwohnsitz vorgelegen. Dagegen habe die Klägerin als Mutter der Kinder mit der Aufgabe des Wohnsitzes in 1 wieder einen eigenen Wohnsitz in 4 begründet. Dies gelte nicht nur für die Führung der eigenen Wohnung, sondern auch für die entsprechenden melderechtlichen Bestimmungen und der privaten deutschen Krankenversicherung für sich und ihre Kinder neben der deutschen Staatsbürgerschaft etc. Damit liege nicht nur lediglich eine Anmeldung bei der Einwohnermeldebehörde vor, sondern die Vorhaltung eines echten Wohnsitzes. Dieses Vorhandensein des Wohnsitzes in 4 ergebe sich aus der Bestätigung des Finanzamtes und der Wohnraumüberlassung im G. Str. 3. Bestritten werde, dass bisher von der Beklagten angeforderte Nachweise nicht beigebracht worden sind. Im Falle einer entsprechenden Anforderung wäre die im Klageverfahren vorgelegte vertragliche Regelung der Wohnraumüberlassung übermittelt worden. Eine derartige Vorlage sei aber bisher nicht relevant gewesen im Hinblick auf die vorgelegte Bescheinigung des Finanzamtes. Aus der Einrichtung und Vorhaltung der Wohnung sei entsprechend den Feststellungen des Finanzamtes ein entsprechender Wohnsitz für die Klägerin und auch in diesem Zusammenhang für die unbeschränkte Steuerpflicht zwingend nach den Regelungen des EStG in Verbindung mit der AO gegeben. Die Ausgestaltung des Wohnraumüberlassungsvertrages innerhalb der Familie habe zu keinem Zeitpunkt entgeltlich erfolgen sollen. Hier seien lediglich übliche Gegenleistungen zum damaligen Zeitpunkt formuliert worden. Die gegenwärtige Ausgestaltung der Eigennutzung der vorgehaltenen Wohnung sei aber nach Ansicht der Finanzverwaltung maßgeblich für die Zuordnung der unbeschränkten Steuerpflicht. Insoweit erübrige sich eine Diskussion über die einzelnen Ausführungen im Wohnraumüberlassungsvertrag, da es sich lediglich um eine Klarstellung der Familienüberlassung der Wohnung zugunsten der Klägerin handle. Im Übrigen sei nochmals darauf hinzuweisen, dass im Hinblick auf den Wohnsitz in Deutschland auch die entsprechende Versicherung und die privaten Krankenversicherungen der Klägerin und deren Kinder in 4 über eine deutsche Versicherung erfolgten. Da die Dauer des Wohnsitzes in 2 weder absehbar gewesen sei noch gegenwärtig und zukünftig festgelegt werden könne, sei hier jederzeit eine vollständige Nutzung der bestehenden Wohnung durch die Klägerin gegeben. Der Umstand, dass die Wohnung keiner Nutzung unterliegt, widerspreche dem Umstand eines Festhaltens des Wohnsitzes in der BRD nicht. Da die Wohnung neu ab dem Bezug durch die Klägerin eingerichtet worden sei, sei sie auch heute noch wegen der geringen Nutzung vollständig neuwertig. In der Korrespondenz des Vorverfahrens sei lediglich ein Mietvertrag angefordert worden. Dieser sei aber zu keinem Zeitpunkt zwischen der Klägerin und dem Vater sowie dem Onkel als Hauseigentümer gewünscht und vereinbart gewesen. Tatsächlich sollte immer eine unentgeltliche Überlassung zugunsten der Klägerin für die Beibehaltung des Wohnsitzes vorliegen. Die Klägerin sei durch die Vorhaltung der Wohnung in 4 zwingend nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Dieser Umstand, der insbesondere auch zu verschiedenen steuerstrafrechtlichen Verfahren gegenüber allgemein bekannten Persönlichkeiten in der BRD geführt habe, könne nur wegen des Fehlens eigener Einkünften der Klägerin in der BRD nicht zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen.

## 9

Seitens der Beklagten werde der Eindruck erweckt, dass durch die seinerzeitige Wohnsitzverlegung von 1 nach 2 eine endgültige Verlagerung des Wohnsitzes im Rahmen eines Familienwegzugs durch Auswanderung gegeben sei. Dies sei aber tatsächlich nicht der Fall, da die Familie D und E bereits während der Dauer der Wohnung in 1 bis Juni 2013 die Kinder in die „1 British School“, Str. in 1 eingeschult bzw. diese eine Grundschule besucht hätten. Mit dem Umzug nach 2 habe die Schulausbildung auf einer englischen weiterführenden Schule fortgesetzt werden sollen. Eine endgültige Verlagerung des Wohnsitzes im Rahmen eines Familienwegzugs durch Auswanderung sei nicht gegeben. Es handle sich lediglich um einen temporären Wohnungswechsel. Im Gegensatz zu der Immobilie in der BRD handle es sich in 2 um eine angemietete Wohnung, in der die Familie einschließlich des Ehemannes und Vaters, H E wohne. Die selbständige berufliche Tätigkeit über der Ehemann unverändert in 5/Frankeich aus. Lediglich die gemeinsame familiäre Wohnung sei gegenwärtig noch in 2 mit unbestimmter Zeit, voraussichtlich längstens

bis zu Beendigung der Schulausbildung der Kinder. Die Familie müsste wegen des anstehenden Brexit jeweils das förmliche Genehmigungsverfahren zur gegenwärtigen begrenzten Beibehaltung der Wohnung in 2 durchlaufen. Somit sei diese Aufenthaltsdauer nicht endlos, so dass voraussichtlich nach Beendigung der Schule durch die Kinder ein Rückumzug nach Deutschland zu erwarten sei. Eine Aufgabe der Deutschen Staatsbürgerschaft und des deutschen Wohnsitzes sei insbesondere von der Klägerin und den Kindern keinesfalls angedacht. Aus diesen Gründen werde die Wohnung zu Wohnzwecken vorgehalten, auch wenn sie gegenwärtig lediglich für Besuche und kurzfristige Aufenthalte bzw. sonstige unregelmäßige Aufenthalte genutzt werde. Die Klägerin habe lediglich ein befristetes Aufenthaltsrecht in 2. Hier sei erst mit dem Vollzug des Brexit zum Jahreswechsel 2020/2021 unter Umständen mit einer weitergehenden gesetzlichen Regelung zu rechnen. In diesem Fall zeichne sich aber eine zeitliche Begrenzung des Aufenthaltes der Klägerin in 2 ab, da Großbritannien insbesondere den Brexit aus der Europäischen Union mit der Begrenzung des Zuzuges von Bürgern der Europäischen Union nach Großbritannien erreichen wolle. Nach den steuerrechtlichen Regelungen des EStG sei für eine volle Besteuerung in der BRD bereits ausreichend, dass eine Wohnung vorgehalten wird. Dabei sei der Umfang der Nutzung der Wohnung nach der steuerrechtlichen Beurteilung unbeachtlich. Entgegen den Ausführungen der Beklagten werde die Wohnung der Klägerin nicht von ihren Brüdern, sondern von ihrem Vater und ihrem Onkel, die eine selbständige, objektbezogene Gesellschaft des bürgerlichen Rechts bildeten, zur Verfügung gestellt.

#### 10

Die Unterstellung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit sei nicht begründet und im Hinblick auf den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nicht gerechtfertigt. Den Ausführungen der Beklagten, dass die Klägerin eine leichtfertige Steuerverkürzung und damit eine Steuerordnungswidrigkeit begangen habe, werde widersprochen.

#### 11

Für die Klägerin wird sinngemäß beantragt, den Bescheid vom 31.07.2019 über die Aufhebung und Rückforderung von Kindergeld und die Einspruchsentscheidung vom 31.07.2020 aufzuheben.

#### 12

Für die Beklagte wird Klageabweisung beantragt und zur Begründung auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. Ergänzend wird vorgetragen, nach der Feststellung der Beklagten sei die Klägerin im Juli 2013 mit ihrer Familie nach Großbritannien verzogen. Ein bis dahin in 1 bestehender Wohnsitz sei aufgegeben worden. Dies sei der Beklagten erst im Februar 2018 mitgeteilt worden. Das Vorhandensein eines Wohnsitzes sei anhand der tatsächlichen Umstände zu ermitteln. Allein die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde entfalte dabei keine unmittelbare steuerliche Wirkung (Hinweis auf BFH-Urteil vom 14.01.1996, III R 95/68, BStBl. 1970 II Seite 153). Hierzu angeforderte Nachweise seien nicht beigebracht worden. Ein inländischer Wohnsitz der Klägerin sei daher nicht vorhanden. Die Beurteilung des Finanzamtes zur Steuerpflicht der Klägerin sei für das vorliegende Verfahren nicht relevant, dieser komme im Hinblick auf die Frage, ob ein Wohnsitz vorhanden ist, keine Bindungswirkung zu (Hinweis auf BFH-Urteil vom 05.09.2013, IX R 26/12, juris).

#### 13

Aus dem Wohnraumüberlassungsvertrag gehe hervor, dass der Klägerin ab 01.07.2013 eine Wohnung im A. Str. 3 in 4 mit einer Größe von 59,84 qm überlassen wird. Statt der Zahlung einer Miete werde die Klägerin pro Quadratmeter Wohnfläche monatlich eine Stunde an Hilfeleistungen erbringen. Als Preis für den Quadratmeter werde ein Betrag von 5 EUR zugrunde gelegt. Sollte die Hilfeleistung nicht im genannten Umfang vom Wohnraumgeber erwünscht werden oder die Klägerin nicht in der Lage sein, die Hilfeleistung zu erbringen, werde von der Klägerin ein entsprechender Betrag auf ein im Vertrag genanntes Konto der Wohnraumgeber überwiesen. Abgesehen davon, dass sich die Frage stelle, warum dieser Überlassungsvertrag erst jetzt vorgelegt wird und nicht bereits im Rahmen des Vorverfahrens, wo das Vorliegen eines Mietvertrages ausdrücklich verneint wurde, sei nicht nachvollziehbar, wie die Klägerin, die sich in Großbritannien aufhält, im Monat fast 60 Stunden Hilfeleistungen für die Wohnraumgeber in 4 erbringen könnte. Nach den Regelungen des Vertrages müsste die Klägerin also Geldbeträge auf das im Vertrag genannte Konto überwiesen haben. Lt. den Ausführungen im Schreiben vom 12.06.2020 seien aber keine Mietzahlungen erfolgt. Wie oft und jeweils für wie lange sich die Klägerin in der Zeit seit Juli 2013 am Str. 3 in 4 aufgehalten hat, sei nicht bekannt.

#### 14

Entgegen der Auffassung der Bevollmächtigten der Klägerin sei es für die Beibehaltung eines Wohnsitzes nicht ausreichend, wenn eine Wohnung nur vorgehalten, aber nicht genutzt wird. Für die Beibehaltung eines Wohnsitzes müsse eine Wohnung zu Wohnzwecken genutzt werden, d.h. es müssen regelmäßige Aufenthalte in der Wohnung erfolgen, die über bloße Besuche und kurzzeitige Ferientaufenthalte hinausgehen. Nach den Ausführungen der Bevollmächtigten der Klägerin hätten seit dem Jahr 2013 kaum Aufenthalte der Klägerin in dieser Wohnung stattgefunden, so dass eine Nutzung der Wohnung zu Wohnzwecken durch die Klägerin definitiv nicht gegeben sei. Außerdem sei aus Sicht der Beklagten nach wie vor nicht geklärt, ob es sich bei der Wohnung tatsächlich um eine Wohnung der Klägerin handelt oder nur um eine Übernachtungsmöglichkeit, die der Klägerin zur Verfügung gestellt wird.

#### **15**

Unabhängig davon wäre aus der Sicht der Beklagten ein Anspruch auf Kindergeld auch aus einem anderen Grund ausgeschlossen. Laut den Angaben der Klägerin sei ihr Ehemann in Großbritannien selbständig erwerbstätig. Er unterliege daher gem. Art. 11 Abs. 1 i.V. m. Abs. 3 Buchstabe a) der VO (EG) 883/2004 den Britischen Rechtsvorschriften. Nach Artikel 68 Abs. 1 Buchstabe a der Verordnung (EG) 883/2004 sei Großbritannien vorrangig zuständig für die Gewährung der Familienleistungen, da dort eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt werde und in Deutschland keine Erwerbstätigkeit ausgeübt werde. Gem. Art. 68 Abs. 2 VO (EG) 883/2004 würden bei Zusammentreffen von Ansprüchen die Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften gewährt, die nach Abs. 1 Vorrang haben. Ansprüche auf Familienleistungen nach anderen widerstreitenden Rechtsvorschriften würden bis zur Höhe des nach den vorrangig geltenden Rechtsvorschriften vorgesehenen Betrages ausgesetzt; erforderlichenfalls sei ein Unterschiedsbetrag in Höhe des darüberhinausgehenden Betrags der Leistung zu gewähren. Ein derartiger Unterschiedsbetrag müsse jedoch nicht für Kinder gewährt werden, die in einem anderen Mitgliedsstaat wohnen, wenn der entsprechende Leistungsanspruch ausschließlich durch den Wohnort ausgelöst wird. Da von der Klägerin in Deutschland keine Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, könnte sich - vorausgesetzt es würde ein Wohnsitz in Deutschland bestehen - ein Anspruch auf deutsches Kindergeld allenfalls aus dem Wohnsitz ableiten. Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 22.02.2018, III R 10/17) würde in Deutschland kein Anspruch auf Kindergeld bestehen, auch nicht in der Höhe von Unterschiedsbeträgen.

#### **16**

Die Festsetzungsverjährung stehe der Aufhebung der Kindergeldfestsetzung nicht entgegen. Die Klägerin habe zumindest eine leichtfertige Steuerverkürzung, also eine Steuerordnungswidrigkeit begangen, da sie entgegen ihrer besonderen Mitwirkungspflichten nach § 68 Absatz 1 Satz 1 AO nicht zeitnah mitgeteilt habe, dass sie ins Ausland verzogen ist. Mit ihrer Unterschrift im Antrag auf Kindergeld für das Kind B vom 10.05.2007 habe die Klägerin bestätigt, das Merkblatt über Kindergeld erhalten und von seinem Inhalt Kenntnis genommen zu haben. Der Bescheid über die Festsetzung des Kindergeldes für das Kind B vom 20.06.2007 habe den ausdrücklichen Hinweis auf die Verpflichtung enthalten, bestimmte Änderungen der Familienkasse mitzuteilen. Es sei sogar noch darauf hingewiesen worden, dass unter Punkt 17 im Merkblatt zu finden ist, welche Änderungen mitzuteilen sind. Dort sei u.a. aufgeführt, dass die Familienkasse unverzüglich zu benachrichtigen ist, wenn der/die Kindergeldberechtigte, der Ehegatte oder eines der Kinder ins Ausland verzieht. Dennoch sei der Beklagten erst im Februar 2018 mitgeteilt worden, dass die Klägerin bereits im Juli 2013 nach 2 verzogen ist.

#### **17**

Die letzte Kindergeldzahlung an die Klägerin sei im März 2018 erfolgt. Erst damit beginne die Verfolgungsverjährung. Dies bedeute, dass zum Zeitpunkt der Aufhebung der Kindergeldfestsetzung am 31.07.2019 die Verfolgungsverjährung noch nicht eingetreten gewesen sei. Der Ablauf der Festsetzungsfrist sei demnach gemäß § 171 Absatz 7 AO gehemmt gewesen.

#### **18**

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen sowie den Inhalt der Kindergeldakte und der Gerichtsakte verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **19**

Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO) durch den zum Berichterstatter bestellten Senatsvorsitzenden.

## 20

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, denn sie war in den Monaten August 2013 bis März 2018 nicht kindergeldberechtigt nach § 62 Abs. 1 EStG. Die Beklagte hat mit den angefochtenen Verwaltungsakten zu Recht gemäß § 70 Abs. 2 EStG die Festsetzung von Kindergeld ab August 2013 aufgehoben und das gezahlte Kindergeld für den streitigen Zeitraum August 2013 bis März 2018 nach § 37 Abs. 2 AO von der Klägerin zurückgefordert.

I.

## 21

Einen Anspruch auf Kindergeld nach § 62 Abs. 1 EStG hat, wer im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der im Streitfall anzuwendenden Fassung), oder - ohne diese Voraussetzungen zu erfüllen - nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 EStG in der im Streitfall anzuwendenden Fassung).

## 22

1. Gemäß § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hat für Kinder i.S. des § 63 EStG Anspruch auf Kindergeld, wer im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

## 23

a) Einen Wohnsitz in diesem Sinne hat nach § 8 AO jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Das Wesen eines Wohnsitzes besteht somit darin, dass objektiv die Wohnung dem Inhaber jederzeit, d.h. wann immer er es wünscht, als Bleibe zur Verfügung steht und von ihm subjektiv zu einer entsprechenden Nutzung auch bestimmt ist. Was diese subjektive Bestimmung betrifft, so sind im Rahmen einer Prognose aus objektiven Tatsachen Schlüsse auf das künftige Verhalten einer Person zu ziehen (vgl. BFH-Urteil vom 23.11.2000 VI R 107/99, BStBl II 2001, 294). Dabei spricht eine Vermutung für die Beibehaltung einer Wohnung i.S.d. § 8 AO, wenn jemand eine Wohnung, die er vor und nach einem Auslandsaufenthalt als einzige ständig nutzt, während dieses Aufenthalts unverändert und in einem ständig nutzungsbereiten Zustand bereithält (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.1997 I R 69/96, BStBl II 1997, 497). Hierbei sind auch Umstände zu berücksichtigen, die nach dem Streitzeitraum zu Tage getreten sind, sofern sie einen Schluss auf die Absichten im Streitzeitraum zulassen.

## 24

Die Wohnung muss dem Kindergeldberechtigten dadurch als Bleibe dienen, dass sie von diesem ständig oder doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Gewohnheit benutzt wird. Ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinander folgender kurzer Zeiträume zu Erholungszwecken macht eine Wohnung nicht zum Wohnsitz i.S. des § 8 AO. Der Wohnbegriff setzt zwar nicht voraus, dass die Wohnung dauernd durch ihren Inhaber genutzt wird oder der Steuerpflichtige sich dort während einer Mindestzeit aufhält. Die Wohnung im Inland muss auch nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen bilden. Er kann deshalb mehrere Wohnsitze haben. Dennoch kann der Mittelpunkt der gesamten Lebensinteressen einer natürlichen Person ein zulässiges - wenn auch untergeordnetes - Kriterium für die Beurteilung des Wohnsitzes sein (BFH-Urteil vom 19.03.1997 I R 69/96, BStBl II 1997, 447; BFH-Beschluss vom 31.05.2007 III B 50/07, BFH/NV 2007, 1907). Nicht genügend ist jedoch, dass sich jemand, der dauernd und langfristig mit seiner Familie im Ausland wohnt, nur gelegentlich im Urlaub oder zu Besuchszwecken in einer Wohnung oder in Räumen aufhält, die ihm unentgeltlich von Dritten, z.B. von den Eltern, zur Verfügung gestellt werden. In einem solchen Fall nutzt er die zur Verfügung gestellten Räume nicht als Bleibe und damit nicht als Wohnsitz, sondern nur besuchsweise oder als Ferienwohnung (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.2001 VI R 64/98, BFH/NV 2001, 1231). Der bloße Willen des Steuerpflichtigen den Wohnsitz beizubehalten genügt nicht. Dieser kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er auch nach außen (durch entsprechendes Gestalten der persönlichen Verhältnisse) zum Ausdruck gebracht wurde. Umgekehrt kann allein aus der Tatsache, dass jemandem eine Wohnung zur Verfügung steht, noch nicht darauf geschlossen werden, dass er sie auch beibehalten und benutzen wird (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 8 AO Rz 45).

## 25

Die Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall führt unter Berücksichtigung aller Umstände zu der Beurteilung, dass die Klägerin im streitigen Zeitraum August 2013 bis März 2018 im Inland keinen Wohnsitz hatte.

## 26

Der bisherige Familienwohnsitz war in 1 und ist im Juli 2013 nach 2 verlegt worden. Die Wohnung in 4, Str. 3 wurde seitdem, d.h. auch im Streitzeitraum, nach den eigenen Angaben der Prozessbevollmächtigten der Klägerin im Antrag auf verbindliche Auskunft vom 14.02.2018 als Besuchsadresse genutzt, es sei „gegenwärtig“ ein Aufenthalt in der BRD nur besuchsweise zu verzeichnen. Im Klageverfahren wird zur Wohnungsnutzung in 4 vorgetragen, dass sie gegenwärtig lediglich für Besuche und kurzfristige Aufenthalte bzw. sonstige unregelmäßige Aufenthalte genutzt werde. Es kann dahingestellt bleiben, ob der von der Klägerin behauptete Wohnsitz in der I. Str. 3 in 4 seit Verlegung des Familienwohnsitzes nach 2 begründet oder beibehalten worden sein sollte, denn beides erfordert jedenfalls mehr als einen gelegentlichen Aufenthalt in der Wohnung, wie es insbesondere bei Besuchsaufenthalten der Fall ist. Auch ein Vorhalten der Wohnung ohne eine zeitlich nennenswerte Nutzung reicht nicht aus. Ein mehr als allenfalls kurzfristiges Verweilen in der W. Str. 3 in 4 ist den Angaben der Klägerin jedenfalls nicht zu entnehmen. Untermuert wird dies durch ihren Vortrag, da die Dauer des Wohnsitzes in 2 weder absehbar gewesen sei noch gegenwärtig und zukünftig festgelegt werden könne, sei hier jederzeit eine vollständige Nutzung der bestehenden Wohnung (in 4) durch die Klägerin gegeben. Der Umstand, dass die Wohnung keiner Nutzung unterliegt, widerspreche dem Umstand eines Festhaltens des Wohnsitzes in der BRD nicht. Da die Wohnung neu ab dem Bezug durch die Klägerin eingerichtet worden sei, sei sie auch heute noch wegen der geringen Nutzung vollständig neuwertig. Aus diesem Vorbringen folgt für den erkennenden Richter deutlich, dass allenfalls solche Aufenthalte in dieser Wohnung im Streitzeitraum gegeben waren, die über eine besuchsweise oder gelegentliche, kurzfristige Nutzung der Wohnung nicht hinausgehen und keinen Wohncharakter aufweisen. Als untergeordnetes Indiz ist bei der Beurteilung ergänzend die mit dem Wegzug einhergehende Verlagerung des Lebensmittelpunktes der Klägerin ins Ausland zu berücksichtigen. Vor dem Hintergrund der Nutzung der Wohnung im Streitzeitraum nur für Besuche und kurzfristige Aufenthalte bzw. sonstige unregelmäßige Aufenthalte, ist auch weder die neuwertige Einrichtung der Wohnung noch die von der Klägerin zeitlich nicht näher konkretisierte Möglichkeit eines Rückzugs nach Deutschland, wobei auch ein Umzug in ein Drittland nicht ausgeschlossen wird, nicht geeignet, seit dem Wegzug nach 2 einen Wohnsitz in der W. Str. 3 in 4 zu begründen oder beizubehalten.

## 27

Schließlich ist auch zu beachten, dass der Familienwohnsitz nicht nur für kurze Dauer ins - damals - europäische Ausland nach 2 verlegt worden ist. Hierfür spricht nicht nur die Aufgabe des Familienwohnsitzes bzw. der Familienwohnung in 1, sondern auch die Absicht, dass die minderjährigen Kinder die an der internationalen Schule in 1 begonnene Schulausbildung in 2 fortsetzen sollen sowie die Einlassung, dass die Aufenthaltsdauer in 2 nicht endlos sei und voraussichtlich nach Beendigung der Schule durch die Kinder ein Rückzug nach Deutschland zu erwarten sei. Es wird aber auch ein Umzug in ein Drittland als denkbar dargestellt und außerdem vorgetragen, dass die Dauer des Wohnsitzes in 2 weder absehbar gewesen sei noch gegenwärtig und zukünftig festgelegt werden könne. Hinzu kommt, dass die Klägerin mit ihrer Familie seit dem Wegzug von 1 bereits seit mehreren Jahren in 2 wohnt. Diese Gegebenheiten lassen den Schluss auf einen von vorneherein für längere Dauer geplanten, mehrjährigen Auslandsaufenthalt der Klägerin und ihrer Familie zu.

## 28

Zu berücksichtigen ist außerdem, dass die Nutzung der Wohnung in 4, Str. 3 nach Auffassung des erkennenden Richters letztlich unentgeltlich erfolgt. Für die Klägerin wird vorgetragen, ein Mietvertrag bestehe für diese Wohnung nicht, die Ausgestaltung des vorgelegten Wohnraumüberlassungsvertrages innerhalb der Familie habe zu keinem Zeitpunkt entgeltlich erfolgen sollen. Hier seien lediglich übliche Gegenleistungen zum damaligen Zeitpunkt formuliert worden. Zu Recht weist die Beklagte darauf hin, dass in Anbetracht der allenfalls gelegentlichen Aufenthalte der Klägerin im Inland, zumindest teilweise die vorgesehene Geldleistung anstatt der Hilfeleistungen zu erbringen wäre. Solche Ausgleichszahlungen werden von der Klägerin aber weder behauptet noch nachgewiesen. Damit liegt nach Auffassung Gerichts tatsächlich keine Wohnraumüberlassung gegen Entgelt durch den Vater und den Onkel der Klägerin vor. Auch sonst ist eine finanzielle Beteiligung an üblicherweise anfallenden Wohnraumkosten der Wohnung im

Str. 3 nicht nachgewiesen worden. Ein weiterer Umstand, der gegen eine Beibehaltung oder Begründung eines Wohnsitzes im Inland spricht.

### 29

An dieser Beurteilung ändern auch die Meldung der Klägerin unter der v. g. inländischen Adresse und die Bescheinigung des Finanzamts, womit eine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG bescheinigt wird, nichts, denn beides hat für das Finanzgericht allenfalls indizielle Bedeutung und keine Bindungswirkung (vgl. BFH-Urteile vom 18.7.2013 III R 9/09, BStBl. II 2014, 802 und vom 8.5.2014 III R 21/12, BStBl. II 2015, 135). Bei der Einkommensteuerfestsetzung und der Kindergeldfestsetzung handelt es sich um unterschiedliche Verfahren, so dass selbst ein Einkommensteuerbescheid hinsichtlich des inländischen Wohnsitzes für die Kindergeldfestsetzung nicht bindend ist (BFH-Beschluss vom 28.09.2007 III S 28/06 (PKH), BFH/NV 2008, 50; BFH-Urteil vom 05.09.2013 XI R 26/12, juris). Das Gleiche gilt für die Behandlung als unbeschränkt Einkommensteuerpflichtiger i.S. von § 1 Abs. 3 i. V. m. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG. Damit kann auch der vorgelegten Bescheinigung des Finanzamts keine Bindungswirkung für die Kindergeldfestsetzung zukommen. Die Bescheinigung ist im Übrigen insoweit widersprüchlich, als ein durchgehend beibehaltener Wohnsitz im Inland unter „sonstige Bemerkung“ aufgeführt wird, aber ausweislich der Überschrift nicht nur eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG, sondern alternativ („oder“) auch eine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG bescheinigt wird. Eine Veranlagung nach § 1 Abs. 3 EStG setzt u.a. voraus, dass der Steuerpflichtige weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach den §§ 8, 9 AO hat. Die dennoch erteilte Bescheinigung zu § 1 Abs. 3 EStG ist für den erkennenden Richter auch deswegen nicht überzeugend.

### 30

Die Beibehaltung der privaten Kranken- und Pflegepflichtversicherung bei einem inländischen Versicherungsunternehmen ist ebenfalls kein ausreichender Grund für die Annahme eines inländischen Wohnsitzes. Gleiches gilt für den Umstand, dass die Wohnung in 2 nur angemietet ist.

### 31

b) Die Klägerin hatte im Streitzeitraum auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt i. S. d. § 9 AO im Inland, denn dieser setzt nach § 9 S. 2 AO einen zeitlich zusammenhängenden Aufenthalt der Klägerin im Inland von mehr als sechs Monaten voraus. Eine solche zusammenhängende Aufenthaltsdauer in der W. Str. 3 in 4 während des Streitzeitraums wird von der Klägerin weder behauptet, noch bestehen sonst hierfür Anhaltspunkte.

### 32

Die Klägerin hatte innerhalb des Streitzeitraums auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 9 Satz 1 AO in Deutschland begründet. Anders als bei § 9 Satz 2 AO hat die Frist von sechs Monaten im Rahmen der Prüfung des § 9 Satz 1 AO nicht die Bedeutung einer festen Grenze, sondern bildet nur eine Richtschnur. Entscheidend ist nach § 9 Satz 1 AO, wo sich der Lebensmittelpunkt der zu beurteilenden Person befindet. Neben der (geplanten) Verweildauer in einem bestimmten Gebiet können hierfür auch die sonstigen Umstände des Aufenthalts, wie z.B. die persönlichen und familiären Verhältnisse der fraglichen Person oder der Grund ihres Aufenthalts, relevant sein. Dies gilt insbesondere dann, wenn die sechsmonatige Frist nur knapp über- oder unterschritten wird (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 9 AO Rz 22 m.w.N.). Für den Streitfall bedeutet dies, dass der Lebensmittelpunkt der Klägerin im Streitzeitraum in 2 und nicht in 4 war und ist, denn in 2 befindet sich zwar nicht für „endlose“ Dauer, aber doch für längere, nicht von vorneherein zeitlich bestimmte oder festgelegte Dauer der gemeinsame Familienwohnsitz, die Kinder absolvieren dort ihre Schulausbildung. Aus den vorstehenden Erwägungen des erkennenden Richters sind die Aufenthalte in 4 als besuchsweise und damit als vorübergehend zu qualifizieren. Ein gewöhnlicher Aufenthalt i. S. d. § 9 S. 1 AO im Inland liegt damit ebenfalls nicht vor.

### 33

2. Die Klägerin erfüllte im Streitzeitraum auch nicht die Anspruchsvoraussetzungen nach § 62 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 a) (unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG) oder Nr. 2 b) EStG (unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG).

### 34

a) Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 2 EStG auch deutsche Staatsangehörige, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus

einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen, sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. Die Klägerin erfüllt für den Streitzeitraum diese Voraussetzungen nicht, insbesondere stand sie nicht zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis.

### **35**

b) Nach § 1 Abs. 3 S. 1 EStG werden auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG haben. Dies gilt nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG nicht übersteigen.

### **36**

Auch diese Voraussetzungen erfüllt die Klägerin nicht, denn sie müsste inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG im Streitzeitraum auch tatsächlich erzielt haben (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.03.2018 III R 5/17, BFHE 261, 117, BStBl. II 2018, 482). Nach den Angaben im Schreiben ihrer Prozessbevollmächtigten vom 12.06.2020 hat die Klägerin im In- und Ausland keine Einkünfte erzielt, weshalb sie von der Erklärungsspflicht befreit sei. Auch der Bescheinigung des Finanzamts vom 15.05.2020 ist zu entnehmen, dass von der Klägerin in den Veranlagungszeiträumen 2013 bis 2018 keine inländischen Einkünfte erzielt wurden. Dass die Klägerin theoretisch nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag - bei Vorliegen inländischer Einkünfte und der weiteren Voraussetzungen nach § 1 Abs. 3 EStG - als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden würde, reicht jedoch nicht aus. Als Nachweis für eine Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG sind nur Beweismittel geeignet, aus denen sich ergibt, dass für den betreffenden Anspruchszeitraum bereits eine entsprechende steuerliche Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG durch das zuständige Finanzamt vorgenommen wurde (BFH-Urteil vom 22.02.2018 III R 10/17, BFHE 261, 214, BStBl. II 2018, 717).

### **37**

c) Weil der Kindergeldanspruch für den Streitzeitraum bereits aus den vorgenannten Gründen nicht besteht, kann dahingestellt bleiben, ob, - wie die Beklagte meint - selbst bei Annahme eines Wohnsitzes der Klägerin im Inland nach den EU rechtlichen Vorschriften (VO Nr. 883/2004) ein Kindergeldanspruch nach dem EStG ausgeschlossen ist.

## **II.**

### **38**

Nach § 70 Abs. 2 EStG ist die Festsetzung des Kindergeldes mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse an aufzuheben oder zu ändern, wenn in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, Änderungen eintreten. Die Regelung betrifft den Fall, dass eine ursprünglich rechtmäßige Festsetzung durch Änderung der für den Bestand des Kindergeldanspruchs maßgeblichen Verhältnisse des Anspruchsberechtigten oder des Kindes nachträglich unrichtig wird (BFH-Urteil vom 25.07.2001 VI R 18/99, BFHE 196, 260, BStBl. II 2002, 81). Wegen Wegfalls der Voraussetzungen nach § 62 Abs. 1 EStG war die Klägerin für den Streitzeitraum nicht kindergeldberechtigt und die Beklagte war befugt, die Kindergeldfestsetzungen ab August 2013 bis März 2018 nach § 70 Abs. 2 EStG aufzuheben.

### **39**

Dem stehen der Aufhebungsbescheid der Beklagten vom 15.03.2018 und die Festsetzungsverjährung nicht entgegen.

### **40**

1. Mit dem Bescheid vom 15.03.2018 hat die Beklagte die Kindergeldfestsetzungen ab April 2018 gemäß § 70 Abs. 2 AO, also für die Zukunft aufgehoben. Die Änderungsbefugnis für die Vergangenheit, d. h. ab dem Zeitpunkt der Veränderung der Verhältnisse durch den Wegzug nach 2, ist dadurch nicht entfallen. Insbesondere wurde dadurch kein schützenswerter Vertrauenstatbestand dahingehend geschaffen, dass für die Monate vor April 2018 keine Aufhebung erfolgen wird. Der Regelungsinhalt des Bescheids vom 15.03.2018 umfasst nach dem objektiven Empfängerhorizont weder ausdrücklich noch konkludent eine

abschließende Entscheidung für den Streitzeitraum oder einen Verzicht auf die Rückforderung zu Unrecht gezahlten Kindergeldes.

#### 41

2. Die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO gelten auch im Verfahren über die Aufhebung von Bescheiden über die Festsetzung von Kindergeld, da dieses nach § 31 Satz 3 EStG als Steuervergütung gezahlt wird. Auf die Festsetzung einer Steuervergütung sind gemäß § 155 Abs. 4 AO die Vorschriften über die Steuerfestsetzung - also auch die Bestimmungen über die Festsetzungsverjährung (§§ 169 bis 171 AO) - sinngemäß anzuwenden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 09.09.2015 XI R 9/14, juris, m.w.N.).

#### 42

Nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO beträgt die Festsetzungsfrist im Regelfall vier Jahre. Die Frist beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist. Bei entsprechender Anwendung auf die strittigen Kindergeldfestsetzungen war damit für das Streitjahr 2013 mit Ablauf des Jahres 2017 Festsetzungsverjährung eingetreten und für das Streitjahr 2014 mit Ablauf des Jahres 2018. Der streitgegenständliche Aufhebungsbescheid ist aber erst am 31.07.2019 ergangen, also zu einem Zeitpunkt, als die reguläre Festsetzungsverjährung bereits eingetreten gewesen wäre.

#### 43

a) Im Streitfall haben jedoch die Voraussetzungen einer leichtfertigen Steuerverkürzung vorgelegen, so dass die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO fünf Jahre betragen hat. Die Klägerin hat eine leichtfertige Steuerverkürzung begangen, weil sie entgegen ihrer Mitwirkungspflicht die Beklagte nicht unverzüglich über den Wegzug nach 2 bzw. die Wohnsitzverlegung informiert hat.

#### 44

Eine leichtfertige Steuerverkürzung begeht nach § 378 Abs. 1 AO, wer eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Eine solche Tat begeht, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (Nr. 1) bzw. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (Nr. 2) und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Gemäß § 370 Abs. 4 Satz 2 AO sind auch Steuervergütungen Steuervorteile in diesem Sinne; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Gemäß § 31 Satz 3 EStG wird das Kindergeld als Steuervergütung gezahlt.

#### 45

Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist und dem sich danach aufdrängen muss, dass er dadurch Steuern verkürzt (BFH-Urteil vom 24.07.2014 V R 44/13, BFHE 246, 207, BStBl. II 2014, 955). Nach der Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17.11.2011 IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309) ist Leichtfertigkeit i.S. von § 378 AO zu bejahen, wenn ein Steuerpflichtiger nach den Gegebenheiten des Einzelfalles und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den sich aus den einschlägigen gesetzlichen Regelungen im konkreten Fall ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen.

#### 46

Gemäß § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG hat, wer Kindergeld beantragt oder erhält, Änderungen in den Verhältnissen, die für die Leistung erheblich sind oder über die im Zusammenhang mit der Leistung Erklärungen abgegeben worden sind, unverzüglich der zuständigen Familienkasse mitzuteilen.

#### 47

Die Verlegung des Familienwohnsitzes von 1 ins - damals - europäische Ausland nach 2 war im Sinne des § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Leistung erheblich und damit auch eine im Sinne des § 370 Abs. 1 AO steuerlich erhebliche Tatsache, weil vom inländischen Wohnsitz der Kindergeldanspruch abhing (s.o.). Eine solche unverzügliche Mitteilung an die Familienkasse hat die Klägerin pflichtwidrig und leichtfertig unterlassen und damit den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt.

#### 48

Die Klägerin ist auf ihre gesetzliche Verpflichtung, Änderungen unverzüglich mitzuteilen, bereits in dem von ihr unterschriebenen Kindergeldantrag vom 10.05.2007 ausdrücklich hingewiesen worden. Dort heißt es wörtlich: „Mir ist bekannt, dass ich jede Änderung, die für den Anspruch auf Kindergeld von Bedeutung ist,

unverzüglich der Familienkasse mitzuteilen habe. Das Merkblatt über Kindergeld habe ich bereits erhalten und von seinem Inhalt Kenntnis genommen.“ Dabei handelt es sich nicht um das von den Prozessbevollmächtigten der Klägerin vorgelegte „Kurzmerkblatt“, das nicht die Familienkasse als Verfasser erkennen lässt. Zum einen ist dem erkennenden Richter aus Gerichtsverfahren mit vergleichbarem Sachverhalt bekannt, dass es sich bei dem in den Kindergeldanträgen genannten Merkblatt jeweils um ein umfangreicheres Merkblatt handelt, wie es auch von der Beklagten mit Stand 2007, dem Jahr in dem die Klägerin erstmals Kindergeld beantragt hat, vorgelegt wurde. Zum anderen wird im Festsetzungsbescheid vom 20.06.2007 nicht nur nochmals auf die Mitteilungspflicht, sondern ausdrücklich auch auf die Nr. 17 des Merkblatts hingewiesen. Diese Nr. 17 ist in dem von der Beklagten vorgelegten Merkblatt enthalten, nicht aber im klägerseits vorgelegten Kurzmerkblatt. Des Weiteren wurde die Klägerin in dem von ihr unterschriebenen Antrag vom 03.10.2010 auf Festsetzung von Kindergeld für das Kind C wiederum auf die gesetzliche Mitteilungspflicht hingewiesen.

#### **49**

Ungeachtet dessen, dass die Verlegung des Haupt- bzw. Familienwohnsitzes ins Ausland selbst unter Beibehaltung einer „Besuchsadresse“ im Inland auch von einem Laien unschwer als eine Änderung, die für den Anspruch auf Kindergeld von Bedeutung sein kann, zu erkennen ist, wird darüber hinaus unter Nr. 17 des Merkblatts auf die unverzügliche Benachrichtigung der Familienkasse ausdrücklich hingewiesen, u.a. wenn der/die Kindergeldberechtigte, der Ehegatte oder eines der Kinder ins Ausland verziehen. Diese Formulierung lässt ohne Weiteres die Bedeutung einer Wohnsitzverlegung bzw. Wegzugs ins Ausland für die Gewährung von Kindergeld erkennen. Auch der Klägerin musste sich die Bedeutung des Wegzugs nach 2 aufdrängen, insbesondere, dass dadurch ihr Kindergeldanspruch nach deutschem Recht entfallen könnte. Sie hat bis zum Antrag auf verbindliche Auskunft durch ihre Prozessbevollmächtigten die Anträge auf Kindergeld gestellt und selbst mit der Familienkasse korrespondiert. Zur Überzeugung des erkennenden Richters war und ist die Klägerin daher aufgrund ihrer persönlichen Fähigkeiten und Kenntnisse nicht nur in der Lage, die unverzügliche Mitteilungspflicht zu verstehen, sondern es hat sich ihr auch die Bedeutung des Wegzugs nach 2 für den Bezug von Kindergeld aufdrängen müssen. Die Hinweise auf die Mitteilungspflicht in den Anträgen sind ebenso wie das Merkblatt der Familienkasse leicht verständlich formuliert. Die Klägerin war durchaus in der Lage, ihre durch den Wegzug ins Ausland entstandene konkrete Pflicht, die Familienkasse darüber unverzüglich zu informieren, zu erkennen und ihr nachzukommen. Dabei wird keine fachkundige rechtliche Subsumption erwartet, sondern lediglich die Mitteilung des geänderten Sachverhalts, wie er beispielhaft unter Nr. 17 des Merkblatts für den Fall des Verziehens ins Ausland ausdrücklich und allgemein verständlich aufgeführt wird. Deshalb kann sich die Klägerin nicht auf die Beibehaltung einer Besuchsadresse als Wohnsitz in 4 berufen, denn zumindest mussten sich ihr Zweifel aufdrängen, ob dies für den weiteren Bezug von Kindergeld nach deutschem Recht ausreichend ist. Wird solchen Zweifeln aber nicht - unverzüglich - nachgegangen, indem z.B. Rat bzw. eine Auskunft bei der Familienkasse oder einem anderen Fachkundigen eingeholt wird, liegt auch insoweit leichtfertiges Verhalten vor. Schließlich zeigt auch der Antrag auf verbindliche Auskunft, mit dem der Wegzug nach 2 dargelegt und die kindergeldrechtliche Würdigung ab August 2013 begehrt wird, dass die Klägerin zwar nicht unverzüglich ihrer Mitteilungspflicht nachkam, aber dennoch diesem Vorgang offenbar Bedeutung für das Kindergeld beigemessen hat. Es war ihr auch möglich, der Familienkasse diese Information bereits unverzüglich, d. h. zeitnah nach dem Wegzug von 1 und nicht erst Jahre später durch den Antrag auf verbindliche Auskunft vom 14.02.2018 zukommen zu lassen. Hinderungsgründe für eine solche Verspätung der Mitteilung sind nicht ersichtlich.

#### **50**

Sollte die Klägerin die vielfachen Hinweise in den o.g. Anträgen und Bescheiden und/oder das Merkblatt nicht gelesen bzw. beachtet haben, handelte sie ebenfalls leichtfertig, denn es ist zu erwarten und ohne Weiteres zumutbar und möglich, ausdrücklichen Hinweisen auf gesetzliche Verpflichtungen nachzukommen und sie für die Dauer des Bezugs von Kindergeld zu beachten.

#### **51**

Die pflichtwidrig unterbliebene unverzügliche Mitteilung über den Wegzug nach 2 war ursächlich dafür, dass die Festsetzung nicht aufgehoben und das Kindergeld für August 2013 bis März 2018 weiter ausgezahlt wurde. Mit dem nach § 31 Satz 3 EStG als Steuervergütung gewährten Kindergeld erlangte die Klägerin für sich einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil (§ 370 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 378 Abs. 1 AO). Die Klägerin handelte nach den vorstehenden Ausführungen zumindest leichtfertig, so dass der Tatbestand der

leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO erfüllt ist. Die Festsetzungsfrist verlängerte sich daher auf fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).

## **52**

Nach § 171 Abs. 7 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO endet die Festsetzungsfrist in Fällen der Steuerhinterziehung oder der leichtfertigen Steuerverkürzung nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist. Gemäß § 384 AO verjährt die Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten nach den §§ 378 bis 380 AO in fünf Jahren. Dabei beginnt die Verfolgungsverjährung erst mit der letztmals zu Unrecht erlangten Kindergeldzahlung (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2015 V R 13/15, juris m.w.N.). Die fünfjährige Festsetzungsfrist endete somit nicht vor Ablauf der fünfjährigen Verfolgungsverjährung (§ 384 AO), die erst mit der letzten Auszahlung des Kindergeldes für März 2018 begann. Die Festsetzungsfrist war deshalb auch für die Jahre 2013 und 2014 bei Erlass des Aufhebungsbescheids vom 31.07.2019 noch nicht abgelaufen.

## **53**

Dies gilt auch dann, wenn der Antrag auf verbindliche Auskunft als Selbstanzeige zu werten wäre, denn diese hindert nach § 378 Abs. 3 S. 1 AO zwar die Festsetzung einer Geldbuße, ändert aber nichts an der Hemmung der Festsetzungsverjährung.

## **54**

3. Der Aufhebung der Kindergeldfestsetzung steht auch nicht die bisher unterbliebene Beantwortung des Antrags auf verbindliche Auskunft vom 14.02.2018 entgegen, denn dieser Antrag hindert die Familienkasse nicht, aufgrund einer bereits geänderten Sachlage die Kindergeldfestsetzung mit Wirkung ab der Änderung aufzuheben. Im Übrigen kann ein Antrag auf verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 S. 1 AO nur für einen noch nicht verwirklichten Sachverhalt gestellt werden.

III.

## **55**

Das demnach ohne Rechtsgrund gezahlte Kindergeld hat die Klägerin nach § 37 Abs. 2 AO zu erstatten. Die Höhe der Rückforderung ist nicht strittig und ist nicht zu beanstanden.

## **56**

Die angefochtenen Verwaltungsakte lassen auch sonst keine Rechtsfehler zu Lasten der Klägerin erkennen. Die Klage ist deshalb abzuweisen.

IV.

## **57**

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.