

## Einspruchsverfahren im Kindergeldrecht

### 1. Einführung

Mit der Einführung des Familienleistungsausgleichs durch das Jahressteuergesetz 1996<sup>1</sup> haben sich einige wesentliche Änderungen im Kindergeldrecht ergeben. Neben der Zweispurigkeit des Kindergeldrechts zum einen als steuerlichen Familienleistungsausgleich zur Freistellung des Existenzminimums eines Kindes bei den Eltern aufgrund verfassungsgerichtlicher Vorgaben, zum anderen als sozialrechtlicher Ausgleich nach dem unvermindert fortgeltendem Bundeskindergeldgesetz für Anspruchsberechtigte, die nicht der unbegrenzten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen, hat sich insbesondere das Verfahrensrecht beim steuerlichen Familienleistungsausgleich verändert.

Da die materiell-rechtlichen Regelungen im Einkommensteuergesetz im wesentlichen denen im Bundeskindergeldgesetz entsprechen, führte dies nicht automatisch dazu, dass sich Verfahrensabläufe veränderten. Erst nach und nach stellte sich bei vielen öffentlichen Arbeitgebern die Einsicht ein, dass nun nicht mehr der gewohnte Umgang mit dem Verwaltungsverfahrensgesetz – an welches sich wortgleich das für Kindergeld bisher maßgebliche Sozialgesetzbuch X orientiert – das Kindergeldverfahren bestimmt, sondern die Abgabenordnung und die Finanzgerichtsordnung maßgeblich sind.

Nachfolgende Abhandlung fasst die verschiedenen steuerlichen Vorschriften, welche für das Einspruchsverfahren im Kindergeldrecht maßgeblich sind, thematisch zusammen. Dabei wurde bewusst nur das steuerliche Kindergeld berücksichtigt, welches durch die Wehrbereichsverwaltungen gezahlt wird, da das sozialrechtliche Kindergeld ausschließlich Aufgabe der Bundesagentur für Arbeit ist. Darüber hinaus wurde das Thema im Rahmen der Möglichkeiten nach seiner zeitlichen Abfolge bearbeitet, um den größtmöglichen Praxisbezug herzustellen. Soweit der Gesetz-, Verordnungs- oder Weisungsgeber Einzelfragen nicht konkret geregelt hat, wurde auf die hierzu ergangene Rechtsprechung Bezug genommen, die Auswahl stellt insoweit die Meinung des Verfassers dar.

### 2. Allgemeines

Das Kindergeld wird durch Bescheid festgesetzt (§ 70 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Schriftform ergibt sich aus den Vorschriften der Abgabenordnung. Nach § 155 Abs. 1 Satz 2 AO ist der Steuerbescheid der nach § 122 Abs. 1 bekannt gegebene Verwaltungsakt. Steuerbescheide sind nach § 157 Abs. 1 AO schriftlich bekannt zu geben, soweit nichts anderes zugelassen ist.

**Hinweis:** bis zum 31.12..2006 war die Bekanntgabe von Kindergeldfestsetzungen auch ohne schriftlichen Bescheid möglich. Eine nicht schriftlich erlassene Kindergeldfestsetzung wird mit Auszahlung auf das Konto (Bankgutschrift) bekannt gegeben (konkludente Bekanntgabe).

Der § 70 Abs. 1 Satz 2, der die Ausnahmen von der schriftlichen Bekanntgabe regelte, ist mit dem Gesetz zur Anspruchsberechtigung von Ausländern wegen Kindergeld, Erziehungsgeld und Unterhaltsvorschuss<sup>2</sup> weggefallen, so dass Kindergeldbescheide seit dem nur noch schriftlich bekannt gegeben werden dürfen.

Wird die Schriftform nicht eingehalten, ist der Kindergeldbescheid nichtig, weil es sich um einen schwerwiegenden Fehler handelt, der bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> BGBl I 1996 S. 1250

<sup>2</sup> Artikel 2 Nr. 4 des Gesetzes, BGBl I 2006 S. 2915

<sup>3</sup> Cöster in Pahlke/ Koenig, Abgabenordnung § 157, Rz 7, von Wedelstädt in Kühn/ v. Wedelstedt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung § 157 Rz 18

Nach § 155 Abs. 4 AO sind die für die Steuerfestsetzung (Steuerbescheide) geltenden Vorschriften auf die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden. Nach § 31 Satz 3 EStG handelt es sich bei Kindergeld um eine Steuervergütung.

Das Einspruchsverfahren ist das außergerichtliche Vorverfahren i.S. § 44 Finanzgerichtsordnung (FGO). Demnach ist die Klage beim Finanzgericht nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Gegenstand der Klage ist der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat.

Im Bereich des Kindergeldes kommen gegen Festsetzungsbescheide zwei verschiedene Einsprüche zum tragen.

*a) Einsprüche gegen Kindergeldbescheide über den Anspruch*

Gegen Verwaltungsakte in Abgabeangelegenheiten, auf welche die Vorschriften der Abgabenordnung Anwendung finden, ist als Rechtsbehelf der Einspruch statthaft (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Dementsprechend ist gegen jede materiell-rechtliche Kindergeldfestsetzung der Rechtsbehelf des Einspruchs gegeben. Ein Einspruch gegen nur formelle Kindergeldfestsetzungen (z.B. Ablehnung wegen unzuständiger Familienkasse oder Ablehnung eines Korrekturantrages mangels Korrektornorm) ist vom Gesetz nicht ausgenommen, und wenn auch in der Regel erfolglos so doch statthaft.

*b) Untätigkeitseinsprüche*

Nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO ist der Einspruch außerdem statthaft, wenn geltend gemacht wird, dass über einen vom Einspruchsführer gestellten Antrag in Angelegenheiten des § 347 Abs. 1 Satz 1 (also auch Kindergeld) ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. Gegenstand eines Untätigkeitseinspruchs ist die Untätigkeit der Familienkasse, die Familienkasse erlässt den vom berechtigten beehrten Kindergeldbescheid nicht. Erfasst vom Untätigkeitseinspruch ist ausschließlich der Fall, dass Kindergeld beantragt wurde (d.h. der Antrag der Familienkasse vorliegt), und der Antrag sachlich noch nicht bearbeitet wurde. Ohne Antrag kann auch keine Untätigkeit vorliegen. Betroffen kann auch ein Abzweigungsantrag sein.<sup>4</sup>

**Angemessene Frist:** in Anlehnung an § 46 Absatz 1 Satz 2 FGO gilt als angemessene Frist für die Kindergeldfestsetzung der Zeitraum von 6 Monaten nach Eingang des Antrages. Innerhalb dieser Frist ist dem Antragsteller unter Nennung eines zureichenden Grundes die Verzögerung der Bearbeitung mitzuteilen, oder mit der sachlichen Bearbeitung zu beginnen.

Für sonstige VA (Stundung, Aussetzung der Vollziehung) ist die Bearbeitung bis zur Fälligkeit oder unmittelbar nach Fälligkeit (i.d.R. Sofortsache – max. 1 Wo) vorzunehmen – in jedem Fall deutlich kürzere Fristen.

**Zureichender Grund:** Ein zureichender Grund dafür, dass die Familienkasse den Antrag nicht bearbeitet hat, liegt in der Regel nur dann vor, wenn ihn die Familienkasse nicht selbst zu vertreten hat, wie z.B. besondere Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung (wegen zusätzlichem Einholen von Auskünften), wegen

---

<sup>4</sup> DAFamEStG 2009 70.1 Abs. 10

Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten (des Berechtigten, eines Dritten), das Ruhen bzw. die Aussetzung des Verfahrens nach § 363 AO.

Kein zureichender Grund liegt vor, wenn die Familienkasse wegen Arbeitsüberlastung oder Krankheiten von Mitarbeitern nicht zu Bearbeitung kommt. Dies ist ein Organisationsdefizit, welches durch Umorganisation oder andere Arbeitsverteilung zu lösen ist. Auch wenn die Familienkasse Auskünfte einholt, und die Rückantwort nicht überwacht hat, liegt kein zureichender Grund vor.

Entschieden wird über den Untätigkeitseinspruch durch den Erlass des Bescheides, den der Kindergeldberechtigte beantragt hat.

**Hinweis:** ist der beantragte Verwaltungsakt die Einspruchsentscheidung – es wurde also nicht über einen Einspruch entschieden – ist beim Finanzgericht Untätigkeitsklage einzulegen<sup>5</sup>. Der Untätigkeitseinspruch durch die Familienkasse bei einer anderen Behörde ist nicht möglich, die Familienkasse hat jedoch die Möglichkeit der Dienstaufsichtsbeschwerde. Bei einem Untätigkeitseinspruch entstehen keine Kosten, bei einer Untätigkeitsklage hingegen schon!

Das Einspruchsverfahren ist ein verlängertes Festsetzungsverfahren. Im Einspruchsverfahren wird die Sache in vollem Umfang erneut geprüft.<sup>6</sup> Über die Begründetheit des Einspruchs (= ob der Einspruch materiell-rechtlich begründet ist) wird nur entschieden, wenn der Einspruch zulässig ist.<sup>7</sup> Im Fall der Unzulässigkeit des Einspruchs sind die Korrekturvorschriften zu prüfen.

Einer Einspruchsentscheidung bedarf es nur, wenn dem Einspruch nicht abgeholfen wird. Das Einspruchsverfahren wird abgeschlossen durch

- Abhilfe oder
- Einspruchsentscheidung oder
- Rücknahme des Einspruchs

### **3. Abgrenzung Einspruch, Antrag auf schlichte Änderung, Korrekturantrag, andere Beschwerden**

Das Einspruchsverfahren ist gegenüber anderen Verfahren abzugrenzen, mit denen ein Kindergeldberechtigter eine für ihn günstigere Entscheidung bewirken will.<sup>8</sup>

Ein Einspruch liegt immer vor, wenn der Berechtigte ihn als Einspruch bezeichnet. Dies gilt auch dann, wenn der Einspruch nach Ablauf der Einspruchsfrist eingelegt wird. Die Familienkasse hat kein Ermessen, und muss das Einspruchsverfahren durchführen.

Ein Antrag auf schlichte Änderung<sup>9</sup> ist zulässig, wenn er vom Kindergeldberechtigten innerhalb der Einspruchsfrist beantragt wird, oder wenn die Familienkasse einen solchen Antrag begehrt, und der Kindergeldberechtigte vor Ablauf der Einspruchsfrist zustimmt.

Ein Antrag auf schlichte Änderung liegt in der Regel dann vor, wenn es sich um Fälle handelt, in denen offensichtlich eine Abhilfe erfolgt. Offensichtlichkeit liegt vor, wenn bei Offenlegung des Sachverhaltes für jeden unvoreingenommenen (objektiven) Dritten bei Kenntnis

---

<sup>5</sup> § 46 Abs. 1 FGO

<sup>6</sup> § 367 Abs. 2 Satz 1 AO

<sup>7</sup> § 358 AO

<sup>8</sup> AEAO vor § 347 ff.

<sup>9</sup> Ziff. 2 AEAO § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a

aller im Zuge des Erlasses des VA maßgebenden Umstände klar und deutlich erkennbar, eindeutig oder augenfällig sind.<sup>10</sup>

Nach dem Meistbegünstigungsprinzip ist in Zweifelsfällen ein Einspruch anzunehmen.<sup>11</sup> Demnach ist bei unklaren Anträgen das anzunehmen, was für den Kindergeldberechtigten am günstigsten ist. In der Regel dürfte dies ein Einspruchsverfahren sein, da er die Rechte umfassender wahrt, als ein Korrekturantrag.

Ein Korrekturantrag ist neben dem Einspruch jederzeit zulässig, sofern die für Kindergeld einschlägigen Korrektornormen Anwendung finden. Dem kommt insbesondere dann Bedeutung zu, wenn der Einspruch zurückgenommen wird, oder der Einspruch unzulässig (z.B. verfristet) ist. Es ist in einem Einspruchsverfahren deshalb jederzeit zu prüfen, ob ein Korrekturantrag oder Neuantrag (für ungetriggerte Zeiträume) ebenfalls vorliegt.

Ein Einspruchsverfahren unterscheidet sich von einem Korrekturverfahren in folgenden Punkten:

- Ein Einspruch hindert den Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft
- Ein Einspruch kann zur Verböserung führen
- Ein Einspruch ermöglicht die Aussetzung der Vollziehung

Wird ein Korrekturverfahren durchgeführt, ist gegen den Korrekturbescheid der Einspruch möglich. Zum Korrekturantrag siehe Kapitel 5.

Weitere Verfahren neben dem Einspruch sind die in der Abgabenordnung geregelten nichtförmlichen Rechtsbehelfe (Gegenvorstellung, Fachaufsichtsbeschwerde, Dienstaufsichtsbeschwerde). Zu diesen nichtförmlichen Rechtsbehelfen sollen an dieser Stelle keine Ausführungen erfolgen, sie orientieren sich im wesentlichen am allgemeinen Verwaltungsrecht.

#### **4. Beteiligte am Einspruchsverfahren § 359**

Die Beteiligten am Einspruchsverfahren sind die selben, wie im Kindergeldverfahren: Der Kindergeldberechtigte, die Familienkasse, ggf. Dritte (z.B. im Fall der Abzweigung der Abzweigungsempfänger). Nähere Ausführungen folgen. Zur Hinzuziehung von Dritten siehe nachfolgend unter 6.5.

Das Einspruchsverfahren wird von der **unbeteiligten** Einspruchsstelle geführt. Die Tatsache, dass die Einspruchsstelle organisatorisch einer Familienkasse angehört, macht sie nicht zu einem Beteiligten. Dies wird u.a. auch am Stil der Einspruchsentscheidung deutlich, welcher von den Beteiligten in Dritter Person spricht: „Der Einspruchsführer“, „Die Familienkasse“. (siehe hierzu auch nachfolgend zur Einspruchsentscheidung)

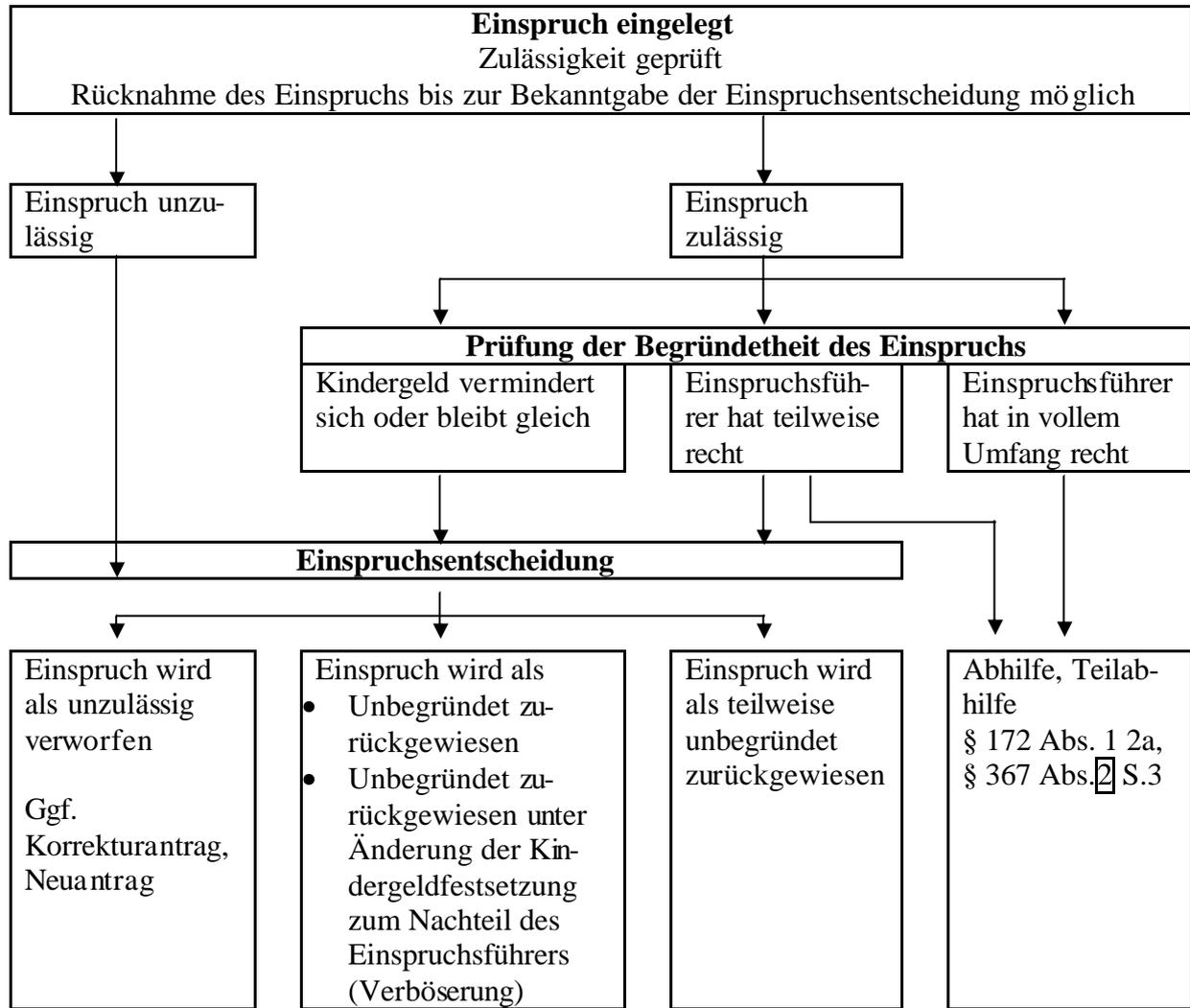
Die Einspruchsstelle entscheidet aufgrund des Sachvortrages der Familienkasse (i.d.R. der Akteninhalt) und des Einspruchsführers den Fall nochmals unter vollständiger Prüfung. An die bestandskräftige Einspruchsentscheidung der Einspruchsstelle sind Familienkasse und Einspruchsstelle gebunden.

**Vollständige Prüfung:** Die Einspruchsstelle prüft nochmals den gesamten Fall unter Einbeziehung der bekannten Fakten und stellt nochmals Ermittlungen an, wenn Sie das für erforderlich hält.

---

<sup>10</sup> Auslegung i.S. § 129 AO, Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 129 Rz 17

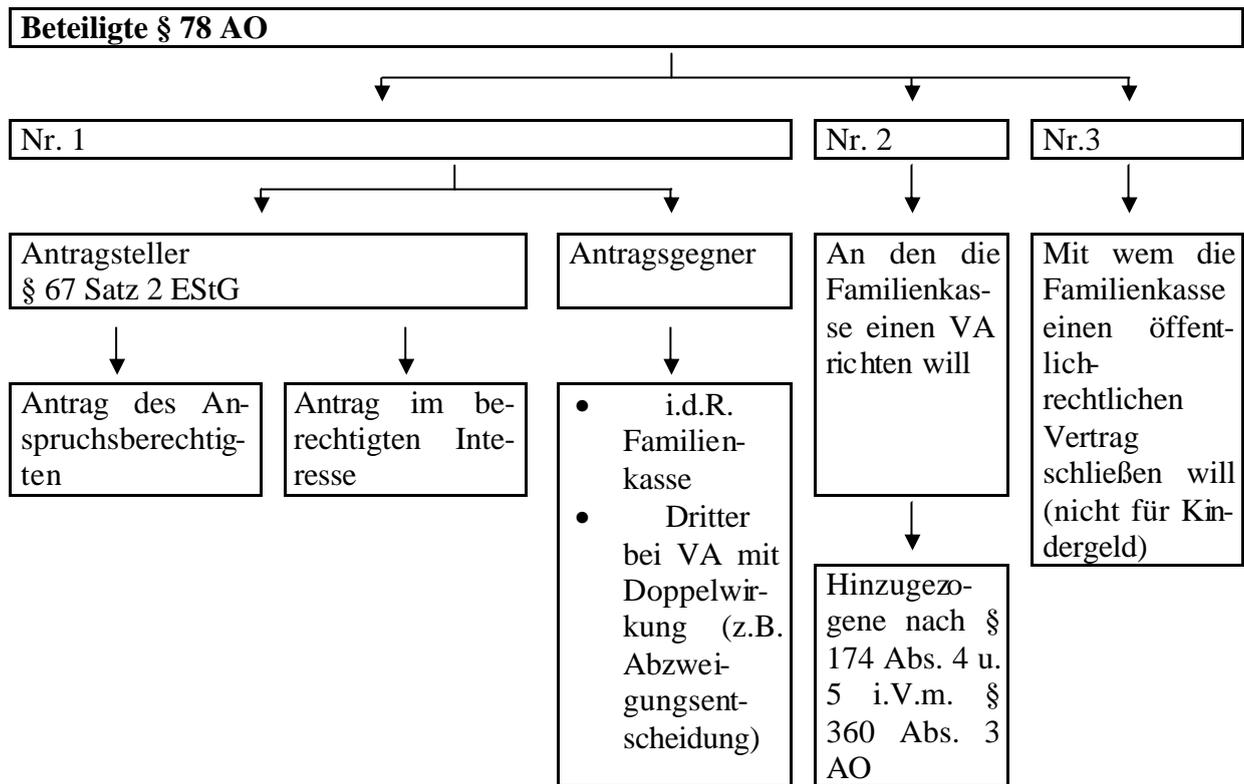
<sup>11</sup> Ziff. 1 AEAO vor § 347 letzter Absatz



Quelle: Sabine Look, Fachhochschule für Finanzen Nordkirchen, September 2006

Der Beteiligte nimmt an dem Verwaltungsverfahren aktiv teil mit der Befugnis, auf das Verfahren gestaltend einzuwirken. Er darf sich selbst oder durch einen Vertreter zur Sache und zum Verfahren äußern sowie Anträge stellen und hat im Einzelnen normierte Rechte (z.B. das Anhörungsrecht gemäß § 91 AO). Im Gegenzug ist der Beteiligte passiv Adressat staatlichen Handelns. Er muss dieses Handeln gegen sich wirken lassen, und hat im Einzelnen bestimmte Pflichten wie die Mitwirkungs- u. Auskunftspflicht.<sup>12</sup>

Unter Beteiligten sind in der Regel die Steuerpflichtigen (§ 33 Abs. 1 AO) zu verstehen.<sup>13</sup> Steuerpflichtiger ist danach, wer als (möglicher) Beteiligter eines Steuerschuldverhältnisses die ihm durch die Steuergesetze auferlegten Pflichten zu erfüllen hat und Rechte beanspruchen kann.<sup>14</sup> (Zum Steuerschuldverhältnis siehe Kapitel 1)



#### 4.1 Beteiligtenfähigkeit und Handlungsfähigkeit

Die Beteiligtenfähigkeit setzt voraus, dass der Beteiligte handlungsfähig im Sinne der Abgabenordnung ist. Das gilt sowohl für den Beteiligten selbst, als auch für seinen gesetzlichen Vertreter.

Handlungsfähigkeit ist die Fähigkeit, im Verwaltungsverfahren wirksam Verfahrenshandlungen vornehmen zu können. Wer handlungsfähig ist, ergibt sich aus § 79 AO. Sie ist von der Beteiligungsfähigkeit zu unterscheiden. Beteiligungsfähigkeit ist die Fähigkeit, am Verwaltungsverfahren beteiligt zu sein, also Subjekt in einem Verfahren zu sein. Wer Beteiligter ist, ergibt sich aus § 78 AO.<sup>15</sup>

<sup>12</sup> Wunsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 78 Rz 2

<sup>13</sup> AEO § 78

<sup>14</sup> Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 33 Rz 25

<sup>15</sup> Wunsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 79 Rz 4

Fähig zu Vornahme von Verfahrenshandlungen (= handlungsfähig) sind<sup>16</sup>:

Natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht geschäftsfähig sind

Geschäftsunfähig ist, wer das siebte Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wer sich dauerhaft in einem die freie Willensbestimmung ausschließenden Zustand krankhafter Störung befindet.<sup>17</sup>

Ein Minderjähriger, der das siebente Lebensjahr vollendet hat, ist nach Maßgabe des

- § 107 BGB (Einwilligung [vorherige Zustimmung<sup>18</sup>] des gesetzlichen Vertreters; Beachte [nachträgliche] Genehmigung<sup>19</sup>)
- §§ 108 - 109 BGB (Vertragsschluss ohne Einwilligung – für das Kindergeldverfahren nicht relevant)
- § 110 BGB (Taschengeldparagraph – für das Kindergeld nicht relevant)
- § 110 BGB (Unwirksamkeit einseitiger Rechtsgeschäfte Minderjähriger ohne Einwilligung – z.B. Einspruch einlegen)
- §§ 112 – 113 BGB (Selbständiger Betrieb, Dienst- oder Arbeitsverhältnis Minderjähriger – für das Kindergeld nicht relevant)

in der Geschäftsfähigkeit beschränkt.<sup>20</sup>

Die Volljährigkeit tritt mit Vollendung des 18. Lebensjahres ein (§ 2 BGB). Durch die Einwilligung / Genehmigung erlangt die minderjährige Person keine partielle Handlungsfähigkeit. Dies hat Konsequenzen für die Antragstellung, die Adressierung und Bekanntgabe von Verwaltungsakten, da minderjährige Personen handlungsunfähig sind.<sup>21</sup>

Weiterhin handlungsfähig sind:

- natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, soweit sie für den Gegenstand des Verfahrens durch Vorschriften des bürgerlichen Rechts als geschäftsfähig oder durch Vorschriften des öffentlichen Rechts als handlungsfähig anerkannt sind
- juristische Personen, Vereinigungen oder Vermögensmassen durch ihre gesetzlichen Vertreter oder durch besondere Beauftragte
- Behörden durch ihre Leiter, deren Vertreter oder Beauftragte

Daraus ergibt sich, dass Volljährige immer handlungsfähig sind, sofern ihre Geschäftsfähigkeit nicht eingeschränkt ist, und Minderjährige bei Einwilligung ihres gesetzlichen Vertreters handlungsfähig sein können. Bei minderjährigen oder behinderten Kindergeldberechtigten ist die Geschäftsfähigkeit von besonderer Bedeutung.

#### **4.2 Der Antragsteller als Beteiligter**

Beteiligter ist nach § 78 Abs. 1 Nr. 1 AO der Antragsteller und der Antragsgegner. Antragsgegner ist regelmäßig die Finanzbehörde (Familienkasse). Sie ist in diesem Sinne aber nicht

---

<sup>16</sup> § 79 AO

<sup>17</sup> § 104 BGB

<sup>18</sup> § 183 BGB

<sup>19</sup> § 184 Abs. 1 BGB

<sup>20</sup> § 106 BGB

<sup>21</sup> Michaelis, Kindergeldverfahren im öffentlichen Dienst ab 1996 S. 47

Beteiligte am Verfahren. Gemeint ist in Nr. 1 also nicht die Familienkasse, sondern Dritte, in deren Rechte Ausnahmsweise die Stattgabe eines Antrages eingreift.<sup>22</sup>

**Beispiel:** Ein Antragsteller beantragt die Abzweigung (Auszahlung des Kindergeldes an andere als den Kindergeldberechtigten). Die Entscheidung greift in die Rechte – hier die Auszahlung des Kindergeldes – des Kindergeldberechtigten ein, so dass dieser Beteiligter ist, wenn über die Abzweigung zu entscheiden ist (zur Abzweigung s. Kapitel 6)

Wer zur Antragstellung für die Steuervergütung Kindergeld berechtigt ist, ergibt sich aus § 67 Satz 2 EStG. Den Antrag kann außer dem Berechtigten auch stellen, wer ein berechtigtes Interesse an der Leistung des Kindergeldes hat. Diese Regelung legt damit fest, wessen Begehren auf Auszahlung des Kindergeldes als Antrag im Sinne des Kindergeldrechts anzusehen ist - Berechtigter und Antragsteller im berechtigten Interesse.<sup>23</sup>

#### **4.2.1 Der Anspruchsberechtigte als Beteiligter**

Antragsberechtigt ist der Kindergeldberechtigte, d.h. derjenige, der einen Anspruch auf Kindergeld geltend machen kann. Wer Anspruchsberechtigter ist, ergibt sich aus den §§ 62 und 63 i.V.m. § 32 EStG (ausführlich Kapitel 2), nämlich der unbeschränkt Steuerpflichtige für seine berücksichtigungsfähigen Kinder.

**Hinweis:** Anspruchsberechtigte können nur sein:

- Eltern für ihre leiblichen Kinder und im Haushalt lebende Stiefkinder
- Pflegeeltern für ihre im Haushalt lebenden Pflegekinder (hierunter fallen u.U. auch aufgenommene jüngere Geschwister)
- Großeltern für Ihre im Haushalt lebenden Enkelkinder

Antragsberechtigung und Auszahlungsberechtigung müssen nicht zwingend zusammenfallen. Berechtigter ist auch derjenige, dessen Anspruch wegen

- des Zusammentreffens mehrerer Anspruchsberechtigter (§ 64 EStG)
- der Gewährung anderer Leistungen für das Kind letztlich kein Kindergeld erhält (§ 65 EStG)
- Auszahlung des Kindergeldes an Dritte (§ 74 EStG, Abzweigung)

nicht durch Auszahlung des Kindergeldes erfüllt wird.<sup>24</sup>

Minderjährige benötigen zur Beantragung von Kindergeld für Ihre Kinder die Einwilligung/ Genehmigung ihres gesetzlichen Vertreters (§ 79 AO), sie ist grundsätzlich in Schriftform Beizubringen.<sup>25</sup> (Zur Vertretung des gesetzlichen Vertreters siehe nachfolgend 5.1.2.3.2)

**Hinweis:** Im Regelfall dürfte der gesetzliche Vertreter eines minderjährigen Kindergeldberechtigten als Großelternteil des den Anspruch begründenden Kindes konkurrierender Kindergeldberechtigter sein. Insbesondere im öffentlichen Dienst, wo kindergeldabhängige Leistungen gewährt werden, hätte der anspruchsberechtigte Großelternteil ein nicht unerhebliches Interesse an der Zahlung des Kindergeldes.

Der Gesetzgeber hat - auch für den minderjährigen Elternteil - einen Anspruchsvorrang vor den Großeltern vorgesehen, wonach die Großeltern Kindergeld nur erhalten können, wenn der im gemeinsamen Elternteil auf seinen Anspruchsvorrang verzichtet.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> Klein, Abgabenordnung Kommentar 6. Auflage § 78 Ziff. 3

<sup>23</sup> Seewald/ Felix, Kindergeldrecht, EStG § 67 Rz 25

<sup>24</sup> Seewald/ Felix, Kindergeldrecht, EStG § 67 Rz 26

<sup>25</sup> DAFamEStG 2009 67.2.2 Abs. 1 Satz 4

Auch hier gilt, obwohl es Fälle gibt, in denen es als problematisch anzusehen ist, weil die Eltern das Kindergeld wollen, dass der gesetzliche Vertreter die Entscheidung des minderjährigen Kindes zu genehmigen hat bzw. einwilligen muss.

#### **4.2.2 Antragstellung im berechtigten Interesse**

Einen Antrag auf Kindergeld kann auch die Stelle oder die Person, die ein berechtigtes Interesse an der Leistung des Kindergeldes hat, stellen.<sup>27</sup> Allein durch die Antragstellung im berechtigten Interesse wird der Antragsteller nicht zum Berechtigten.<sup>28</sup> Die Anspruchsvoraussetzungen müssen weiterhin in der Person des Kindergeldberechtigten erfüllt sein. Der Antragsberechtigte erlangt lediglich eine verfahrensrechtliche Rechtsstellung, er wird Beteiligter.<sup>29</sup>

Durch die Formulierung „Interesse an der Leistung des Kindergeldes“ stellt der Gesetzgeber klar, dass es sich bei dem Antragsberechtigten um jemand handeln soll, an den das Kindergeld ausgezahlt werden soll.

Hat ein (materiell) nicht Anspruchsberechtigter, der ein (verfahrensrechtlich) berechtigtes Interesse an der Leistung des Kindergeldes hat, einen Antrag gestellt, so kann der Antrag vom (materiell und damit stets auch verfahrensrechtlich) Berechtigten (=Anspruchsberechtigter) nicht zurückgenommen werden, weil sonst das Interesse des Dritten auf Auszahlung des Kindergeldes vereitelt würde.<sup>30</sup>

**Berechtigtes Interesse** setzt mehr als nur ein allgemeines Interesse Dritter, etwa ein allgemein menschliches Interesse an der tatsächlichen Inanspruchnahme staatlicher Leistungen des Familienleistungsausgleiches voraus. Das berechtigte Interesse umfasst neben dem rechtlichen Interesse auch noch andere, z.B. wirtschaftliche Interessen.<sup>31</sup>

Antragsteller im berechtigten Interesse können sein:

- Der Ehegatte des Anspruchsberechtigten, soweit er nicht selbst berechtigt ist
- Das Kind selbst
- Juristische Personen (z.B. der Träger der Sozialhilfe)
- Natürliche Personen, die zum Unterhalt verpflichtet sind, soweit sie nicht selbst Anspruchsberechtigte sind
- Sonstige natürliche Personen, die dem Kind Unterhalt gewähren (z.B. Nachbarn)

**Hinweis:** In der Regel kommt als Antragsteller im berechtigten Interesse der Abzweigungsempfänger nach § 74 EStG oder der Pfändungsgläubiger nach § 76 EStG (ausführlich Kapitel 6) in Betracht. Jedoch ist das Vorliegen der Voraussetzungen nach den §§ 74, 76 EStG nicht Voraussetzung für das Vorliegen eines berechtigten Interesses.

Wird ein Antrag im berechtigten Interesse gestellt, ist der Kindergeldberechtigte darüber zu informieren, ihm ist ein Antragsvordruck zu übersenden. Wirkt der Kindergeldberechtigte bei der Anspruchsprüfung nicht mit, können die erforderlichen Angaben und Nachweise auch durch denjenigen, der Antrag im berechtigten Interesse gestellt hat, beigebracht werden (zum Verfahren siehe DAFamEStG 67.3). Eine Kindergeldfestsetzung ist auch ohne Mitwirkung des Kindergeldberechtigten grundsätzlich möglich, wenn der Antragsteller im berechtigten

---

<sup>26</sup> § 64 Abs. 2 Satz 5 EStG

<sup>27</sup> DAFamEStG 2009 67.2.2 Abs. 1 Satz 1

<sup>28</sup> DAFamEStG 2009 67.2.2 Abs. 2 Satz 1

<sup>29</sup> BFH (NV) vom 26.01.2001 – VI B 310/00, BFH/NV 2001 S. 869

<sup>30</sup> Seewald/ Felix, Kindergeldrecht, EStG § 67 Rz 33

<sup>31</sup> Seewald/ Felix, Kindergeldrecht, EStG § 67 Rz 28

Interesse alle für den Anspruch erheblichen Unterlagen vorlegt.<sup>32</sup> Die Kindergeldfestsetzung ist gegenüber dem Antragsteller und dem Kindergeldberechtigten als Drittbetroffenen (Beteiligter nach § 78 Nr. 2 AO) bekannt zu geben, wobei das Kindergeld an den Berechtigten festzusetzen ist.

**Hinweis:** Der Antrag im berechtigten Interesse ist eine Verfahrenshandlung im Festsetzungsverfahren! Nach der Festsetzung des Kindergeldes an den Berechtigten kommt im Erhebungsverfahren die gesonderte Entscheidung, dass das Kindergeld an den Antragsteller im berechtigten Interesse auszuzahlen ist. Da die Auszahlung des Kindergeldes das Ziel bei der Antragstellung im Berechtigten Interesse ist, liegt zugleich ein Antrag auf Abzweigung des Kindergeldes – Teil des Erhebungsverfahrens – vor.

### **4.2.3 Antragstellung in Vertretung**

#### **4.2.3.1 Antragstellung durch Bevollmächtigte**

**Hinweis:** Nachstehende Ausführungen gelten sinngemäß für alle Verfahrenshandlungen, zu denen ein Bevollmächtigter befugt ist (z.B. Antragstellung, Adressat des Festsetzungsbescheides, Einlegen eines Rechtsbehelfes).

Ein Beteiligter kann sich durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen. Die Vollmacht ermächtigt zu allen das Verwaltungsverfahren betreffenden Verfahrenshandlungen, sofern sich aus ihrem Inhalt nicht etwas anderes ergibt; sie ermächtigt nicht zum Empfang von Steuererstattungen und Steuervergütungen.<sup>33</sup>

Die Familienkasse soll den schriftlichen Nachweis einer Vollmacht nur verlangen, wenn begründete Zweifel an der Vertretungsmacht bestehen; dieser Nachweis kann auch in elektronischer Form erbracht werden. Bei Angehörigen der Steuerberatenden Berufe, die für den Antragsteller handeln, ist eine ordnungsgemäße Bevollmächtigung zu vermuten.<sup>34</sup>

#### **Hinweis zur Vollmacht<sup>35</sup>:**

Eine Vollmacht ist gemäß § 80 Abs. 5 AO bei unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen zurückzuweisen. Hilfeleistung in Steuersachen ist den Steuerberatenden Berufen vorbehalten (Steuerfachanwalt, Steuerberater, Steuerfachgehilfe, Lohnsteuerhilfeverein → Berufsstandsrecht). Steuersachen sind solche Angelegenheiten, die in § 1 Steuerberatungsgesetz aufgeführt sind sowie alle Angelegenheiten, auf die das Verfahrensrecht der AO Anwendung findet. Hilfeleistung ist jegliche durch Anwendung von Steuerrechtskenntnissen erfolgende Unterstützung des Betroffenen bei der Erledigung von steuerlichen Rechten und Pflichten sowie darüber hinausgehend jede Tätigkeit für eine andere Person im Bereich des Steuerverfahrensrechts.

Aus dem Gesagten folgt, dass alles über die Verfahrenshandlung Hinausgehende (= materiell rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes) nur durch Bevollmächtigte der steuerberatenden Berufe vorgenommen werden darf. So darf der (jeder) Bevollmächtigte für den Berechtigten den Kindergeldantrag stellen. Eine Erklärung zu den Einkünften und Bezügen des Kindes kann indes nur das Kind abgeben – oder dessen steuerberatender Bevollmächtigter.

---

<sup>32</sup> DAFamEStG 2009 67.3 Abs. 2

<sup>33</sup> § 80 Abs. 1 AO

<sup>34</sup> AEAO § 80 Nr. 1, DAFamEStG 67.2.1 Abs. 4

<sup>35</sup> Siehe Wünsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 80 Rz 74 ff.

Die Bevollmächtigung ist die durch Willenserklärung begründete gewillkürte Vertretung, also Vertretung aufgrund des freien Willens des Beteiligten. Keine Bevollmächtigung erfordert die gesetzliche [z.B. Eltern für Ihre minderjährigen Kinder] oder organschaftliche Vertretung [z.B. ein Mitarbeiter für seine Behörde als Antragsteller einer Abzweigung].<sup>36</sup> Der Bevollmächtigte muss in vollem Umfang handlungsfähig sein.

Nach § 167 Abs. 1 BGB wird die Erteilung der Vollmacht durch eine empfangsbedürftige Willenserklärung des Vertretenen [z.B. Kindergeldberechtigter] gegenüber dem Bevollmächtigten oder einem Dritten, gegenüber dem die Vertretung stattfinden soll [z.B. Familienkasse] begründet.<sup>37</sup>

Die Vollmachtserteilung ist nicht formbedürftig, sie kann mündlich, schriftlich oder schlüssig (konkludent) erfolgen.<sup>38</sup>

Nimmt ein vollmachtloser Vertreter (die Vollmacht ist nicht oder nicht wirksam erteilt oder trotz Verlangen der Familienkasse nicht nachgewiesen) gegenüber der Familienkasse Verfahrenshandlungen vor, sind diese nur wirksam, wenn der Beteiligte sie nachträglich genehmigt.<sup>39</sup>

**Hinweis:** Häufig geben Kinder oder Ehefrauen, die nicht beteiligt sind, Erklärungen ab. Hier ist eine Bevollmächtigung oder Genehmigung des Kindergeldberechtigten (z.B. durch Unterschrift auf der Erklärung) aus Gründen der Rechtssicherheit zu verlangen, sofern der Ehegatte oder das Kind nicht selbst Mitwirkungspflichten hat.

Mit der Bestellung eines Bevollmächtigten verliert der Kindergeldempfänger nicht die Möglichkeit, selbst rechtswirksame Erklärungen abzugeben. Er kann z.B. auch einen von dem Bevollmächtigten eingelegten Einspruch zurücknehmen.<sup>40</sup>

Der Beteiligte kann sich von mehreren Personen zugleich oder in verschiedenen Verfahrensabschnitten von verschiedenen Bevollmächtigten vertreten lassen. Die Familienkasse muss grundsätzlich den vom Beteiligten benannten Bevollmächtigten akzeptieren.<sup>41</sup>

#### **4.2.3.2 Antragstellung durch gesetzliche Vertreter**

Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen haben deren steuerliche Pflichten zu erfüllen<sup>42</sup>, insbesondere Auskunft- u. Mitwirkungspflichten. Nachfolgend soll nur auf die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen eingegangen werden.

Die durch Gesetz begründete Vertretungsmacht für natürliche Personen unterscheidet sich in Umfang und Wirkung von der rechtsgeschäftlichen Stellvertretung (§§ 164 ff. BGB). Während der gesetzliche Vertreter umfassend für den Vertretenen handelt, also sowohl Rechtsgeschäfte abschließt als auch Willenserklärungen abgibt oder rein tatsächliche Handlungen vornimmt, bezieht sich die rechtsgeschäftliche Vertretung allein auf die Abgabe von Willenserklärungen und geschäftsähnlichen Handlungen (siehe oben: Bevollmächtigung ist eine rechtsgeschäftliche Vertretung). Die gesetzliche Vertretung umfasst grundsätzlich jedes Handeln für den Vertretenen.<sup>43</sup>

---

<sup>36</sup> Wunsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 80 Rz 13

<sup>37</sup> BFH (NV) X B 209/98, BFH/NV 2000 S. 163

<sup>38</sup> BFH VI R 81/89, BStBl II 1992 S. 224

<sup>39</sup> Wunsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 80 Rz 23

<sup>40</sup> AEAO § 80 Nr. 5

<sup>41</sup> Wunsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 80 Rz 19

<sup>42</sup> § 34 Abs. 1 Satz 1 AO

<sup>43</sup> Wunsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004 § 34 Rz 2

Gesetzliche Vertreter sind in erster Linie die **Eltern** für Ihre minderjährigen Kinder (Elterliche Sorge und Vertretung des Kindes i.R. der elterlichen Sorge)<sup>44</sup>, die nicht dauernd getrennt lebenden [hierzu zählen insbesondere verheiratete Eltern]. Eltern üben die elterliche Sorge – und damit die gesetzliche Vertretung – gemeinsam aus. Beide Eltern sind nur zusammen befugt, für das Kind zu Handeln. Dies kann auch durch getrennte zeitlich nachfolgende Zustimmung sowie Handeln eines Elternteils mit Zustimmung des anderen erfolgen.<sup>45</sup>

**Hinweis:** Bei einem Kindergeldantrag eines minderjährigen Kindes für sein Kind müssen beide Eltern Ihre Genehmigung geben!

Die umfassende Vertretungsmacht der Eltern ist für bestimmte Rechtsgeschäfte ausgeschlossen<sup>46</sup>, insbesondere bei Rechtsgeschäften eines Elternteils mit dem Kind; in diesen Fällen ist zum Schutz der Kindesinteressen auch der andere Elternteil ausgeschlossen (dürfte im Bereich Kindergeld nicht von Bedeutung sein).<sup>47</sup> Zur Entgegennahme einer an das Kind abzugebenden Willenserklärung ist jeder Elternteil allein befugt<sup>48</sup>, die Bekanntgabe eines Bescheides an ein Elternteil genügt.<sup>49</sup>

Die elterliche Sorge bei **nicht miteinander verheirateter Eltern** – und damit die Vertretungsmacht – steht grundsätzlich der Mutter zu.<sup>50</sup> Im Ausnahmefall haben beide Eltern das Sorgerecht, wenn sie eine gemeinsame Sorgeerklärung abgeben (§§ 1626b – 1626e BGB)<sup>51</sup>. Eine Alleinsorge des Vaters ist unter den Voraussetzungen des § 1672 Abs. 1 BGB mit Zustimmung der Mutter, nach § 1680 Abs. 3 i.V.m. § 1666 BGB (Entzug der Sorge) ohne Zustimmung der Mutter bzw. nach dem Tod der Mutter möglich.

**Hinweis:** Das Sorgerecht ist für den Kindergeldanspruch selbst nicht relevant, allenfalls bei der gesetzlichen Vertretung minderjähriger Kindergeldempfänger wird es zur Bestimmung des gesetzlichen Vertreters benötigt.

Das Jugendamt kann vom Vormundschaftsgericht zum **Amtsvormund** bestellt werden, wenn keine als Einzelvormund geeignete Person vorhanden ist.<sup>52</sup> Das Jugendamt überträgt die Ausübung der damit verbundenen Aufgaben einzeln seinen Bediensteten. Im Rahmen der durch die Übertragung umschriebenen Grenzen ist der Bedienstete gesetzlicher Vertreter des Kindes.<sup>53</sup>

Der **Vormund** eines minderjährigen (Einzelvormund) wird durch das Jugendamt bestellt. Mit der Bestellung wird der Vormund gesetzlicher Vertreter.<sup>54</sup>

Der **Betreuer** für Volljährige, die aufgrund Behinderung oder Krankheit ihre Angelegenheiten nicht besorgen können, wird durch Bestellung des Vormundschaftsgerichtes zum gesetzlichen Vertreter. Mit der Bestellung erlangt der Betreuer in dem gerichtlich angeordneten Aufgabenkreis gesetzliche Vertretungsmacht. Die Bestellung hat keine Auswirkung auf die Ge-

---

<sup>44</sup> § 1626 i.V.m § 1629 BGB

<sup>45</sup> Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 34 Rz 2

<sup>46</sup> §§ 1629 Abs. 2 i.V.m. § 1795 BGB

<sup>47</sup> Kropholler, Studienkommentar BGB, 6.Auflage § 1795 Rz 2

<sup>48</sup> § 1629 Abs. 1 Satz 2 BGB

<sup>49</sup> BFH VI R 137/4, BStBl II 1976, S. 762

<sup>50</sup> § 1626a Abs. 2 BGB

<sup>51</sup> § 1626a Abs. 1 Nr. 1 BGB

<sup>52</sup> § 1791b ff. BGB

<sup>53</sup> § 55 Abs. 2 Satz 3 SGB VIII

<sup>54</sup> §§ 1793, 1773, 1774, 1789 BGB

schäftsfähigkeit des Betreuten. Jedoch können Willenserklärungen von der Einwilligung des Betreuers abhängig gemacht werden.<sup>55</sup>

Das Vormundschaftsgericht kann die Sorge für die Person und das Vermögen des Betreuten, d.h. die Besorgung aller seiner Angelegenheiten, auf einen Betreuer übertragen (=Totalbetreuung)<sup>56</sup>, oder im Rahmen einer Teilbetreuung nur verschiedene Aufgabenkreise. Die hier relevante Kompetenz zur Vertretung u. Zustimmung ergibt sich aus dem übertragenen Aufgabenkreis.<sup>57</sup> Vertretung gegenüber Behörden wird in der Bestellung ausdrücklich genannt sein.

**Hinweis:** Gesetzliche Vertretung durch Betreuer spielt im Bereich Kindergeld bei behinderten Kindern eine Rolle. Denkbar sind Anträge auf Abzweigung durch das behinderte Kind, Erklärungen des Kindes, soweit es der Mitwirkungspflicht unterliegt, oder auch Antrag des Kindes auf Kindergeld als Vollwaise nach dem BGGG. Antrag auf Kindergeld für eigene Kinder sind ebenfalls denkbar.

### 4.3 Der Antragsgegner als Beteiligter

Antragsgegner ist derjenige, in dessen Rechte die Stattgabe eines Antrages eingreift.<sup>58</sup> Antragsgegner ist auch die Familienkasse<sup>59</sup>, sie ist aber in diesem Sinne nicht Beteiligte am Verfahren. Gemeint ist nicht die Familienkasse, sondern Dritte, in deren Rechte die Stattgabe eines Antrages eingreift.<sup>60</sup> Als Trägerin des Verfahrens obliegt der Familienkasse die Entscheidung; als solche ist sie nicht Antragsgegnerin.<sup>61</sup>

Der Eingriff in die Rechte Dritter kommt nur bei Entscheidungen mit Doppel- oder Drittwirkung infrage.

Im Kindergeldbereich können dies sein: (beispielhaft)

- Der Kindergeldberechtigte, wenn ein Dritter Antrag in berechtigtem Interesse gestellt hat für die Kindergeldfestsetzung → der rechtliche Eingriff entsteht, da der Kindergeldberechtigte keinen Kindergeldantrag gestellt hat, weil hierzu keine Pflicht besteht, und er durch den Antrag des Dritten zur Mitwirkung verpflichtet wird.
- Der Kindergeldberechtigte bei einer Entscheidung über eine Abzweigung → der rechtliche Eingriff entsteht, da nur einer von beiden das Kindergeld tatsächlich erhalten kann (ausgezahlt)

### 4.4 Beteiligter Empfänger eines VA

Beteiligte sind diejenigen an die die Familienkasse einen VA richten will oder gerichtet hat.<sup>62</sup> Damit ist in erster Linie der Anspruchsberechtigte gemeint, der aber auch als Antragsteller Beteiligter ist. Drittbetroffene sind in der Regel als Antragsgegner Beteiligte.

Nach dieser Vorschrift sind zum Verfahren hinzugezogene Dritte Beteiligte, zum Beispiel bei einer Hinzuziehung nach § 360 AO während des Einspruchsverfahrens<sup>63</sup>. Unter den Voraus-

---

<sup>55</sup> Koenig in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 34 Rz 8

<sup>56</sup> Palandt/Diedrichsen, 64. Auflage, § 1896 Rz 18

<sup>57</sup> Palandt/Diedrichsen, 64. Auflage, § 1896 Rz 20

<sup>58</sup> Wünsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 78 Rz 14

<sup>59</sup> Michaelis, Kindergeldverfahren im öffentlichen Dienst ab 1996 S. 46

<sup>60</sup> Klein, Abgabenordnung 6. Auflage, § 78 Ziff. 3

<sup>61</sup> Wünsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 78 Rz 14

<sup>62</sup> § 78 Nr. 2 AO

<sup>63</sup> Wünsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 78 Rz 18

setzungen des § 174 Abs. 5 AO kann ein Dritter auch außerhalb eines Rechtsbehelfsverfahrens hinzugezogen werden, und durch Hinzuziehung zum Beteiligten werden.<sup>64</sup>

**Hinweis:** Eine Hinzuziehung im Kindergeldbereich ist denkbar bei Streitigkeiten über den Anspruchsvorrang nach § 64 EStG. Die Hinzuziehung ist im Festsetzungsverfahren denkbar (nach § 174 Abs. 5 AO) oder erst im Einspruchsverfahren (§ 174 Abs. 5 i.V.m. § 360 Abs. 3 AO). Ausführlich im Kapitel 7 unter Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren.

## 5. Zulässigkeit des Einspruchs

### 5.1 Statthaftigkeit des Einspruchs

Für den Bereich Kindergeld gilt: Der Einspruch ist nur statthaft gegen Verwaltungsakte in Abgabeangelegenheiten, auf welche die Abgabenordnung Anwendung findet.<sup>65</sup> Abgabeangelegenheiten sind alle mit

- der Verwaltung der Abgaben einschließlich der Abgabenvergütung **oder**
- sonst mit der Anwendung abgabenrechtlicher Vorschriften durch die Finanzbehörden

zusammenhängende Angelegenheiten.<sup>66</sup>

Das Kindergeld wird im laufenden Kalenderjahr monatlich als Steuervergütung<sup>67</sup> (=Abgabenvergütung) gezahlt, weshalb die Abgabenordnung Anwendung findet. Der Kindergeldbescheid ist nach § 155 Abs. 4 AO (s.o.) ein Verwaltungsakt in Abgabeangelegenheiten nach der Abgabeordnung. Deshalb ist ein Einspruch gegen Kindergeldbescheide grundsätzlich statthaft.

Der Einspruch ist außerdem statthaft, wenn geltend gemacht wird, dass über einen vom Einspruchsführer gestellten Antrag) ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. (s.o. Untätigkeitseinspruch).

**Der Einspruch ist nicht statthaft<sup>68</sup> – und damit ausgeschlossen –** (die für Kindergeld relevanten Fälle sind hervorgehoben):

- **gegen Einspruchsentscheidungen**  
Gegen die Einspruchsentscheidung kann nicht erneut Einspruch eingelegt werden; gegen die Einspruchsentscheidung ist die Anfechtungsklage bzw. Verpflichtungsklage nach der Finanzgerichtsordnung gegeben.
- **bei Nichtentscheidung über einen Einspruch**  
Analog dem Untätigkeitseinspruch: hat die Finanzbehörde nicht in angemessener Frist über den Einspruch entschieden, kann nur die Untätigkeitsklage erhoben werden
- gegen Verwaltungsakte der obersten Finanzbehörden [Ministerien] des Bundes und der Länder  
→ nicht anwendbar in Kindergeldangelegenheiten, soweit Verwaltungsakte durch oberste Finanzbehörden als Familienkassen ergehen, da diese als in ihrer Eigenschaft als Familienkasse dem Bundeszentralamt für Steuern nachgeordnet sind<sup>69</sup>

<sup>64</sup> Wunsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 78 Rz 28

<sup>65</sup> § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO

<sup>66</sup> § 347 Abs. 2 AO - Legaldefinition

<sup>67</sup> § 31 Satz 3 EStG

<sup>68</sup> § 348 AO

- gegen Entscheidungen der Oberfinanzdirektionen in Angelegenheiten des Zweiten Abschnitts des zweiten Teil des Steuerberatungsgesetzes  
→ Entscheidungen der Prüfungsausschüsse; der Klageweg ist unmittelbar gegeben
- gegen Entscheidungen der Steuerberaterkammern in Angelegenheiten des Zweiten und sechsten Abschnitts des Zweiten Teils des Steuerberatungsgesetzes  
→ betr. Übertragung hoheitlicher Aufgaben auf die Steuerberaterkammern, der Klageweg ist unmittelbar gegeben
- **in Fällen des § 172 Abs. 3 AO**  
→ betr. Zurückweisung von Einspruchsentscheidungen durch Allgemeinverfügung (siehe auch Ruhen des Einspruchs), Gegen die Einspruchsentscheidung kann nicht erneut Einspruch eingelegt werden; gegen die Einspruchsentscheidung ist die Anfechtungsklage bzw. Verpflichtungsklage nach der Finanzgerichtsordnung gegeben.

Beantragt ein Kindergeldempfänger bei einer Kindergeldfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) oder bei einer vorläufigen Kindergeldfestsetzung (§ 165 AO) [selbständige Nebenbestimmungen] die Aufhebung dieser Nebenbestimmung, ist gegen einen Ablehnungsbescheid, bei dem die Aufhebung der Nebenbestimmung versagt wird, der Einspruch gegeben. Erfolgt die Aufhebung der Nebenbestimmung in der Einspruchsentscheidung, ist die Klage gegeben.<sup>70</sup>

Unselbständige Nebenbestimmungen wie z. B. die **Befristung** nach § 120 Abs. 2 Nr. 1 AO oder die (aufschiebende oder auflösende) **Bedingung** nach § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO werden mit dem Kindergeldbescheid zusammen erlassen, und beeinflussen dessen Wirksamkeit. Sie sind nicht selbständig anfechtbar. Will der Berechtigte die unselbständige Nebenbestimmung anfechten, muss er gegen den gesamten Kindergeldbescheid Einspruch einlegen.<sup>71</sup>

## 5.2 Einspruchsfähigkeit

Die Einspruchsfähigkeit setzt voraus, dass der Einspruchsführer handlungsfähig im Sinne der Abgabenordnung ist. Das gilt sowohl für den Einspruchsführer selbst, als auch für seinen gesetzlichen Vertreter. Zur Handlungsfähigkeit wird auf die Ausführung bei den Beteiligten verwiesen.

## 5.3 Beschwer (auch: Einspruchsbefugnis)

Befugt, Einspruch einzulegen, ist nur, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein.<sup>72</sup> Die Beschwer kann sich nur aus einem Betroffensein in eigenen Rechten herleiten.<sup>73</sup> Der Einspruchsführer muss durch den Tenor des Bescheides beschwert sein.

### Tenor eines Kindergeldbescheides:

„Das Kindergeld für Ihr Kind [Name, Geburtsdatum] wird ab/von-bis [Datum] aufgehoben oder abgelehnt oder auf [Betrag] festgesetzt“.

---

<sup>69</sup> § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG

<sup>70</sup> AEAO zu § 347 Nr. 3

<sup>71</sup> Michaelis, Kindergeldverfahren im öffentlichen Dienst, R.v.Decker 1996 S. 88

<sup>72</sup> § 350 AO

<sup>73</sup> BFH II R 90/83, BStBl 1986 II, S. 243

Zum Tenor gehört auch die Angabe der Rechtsgrundlage (z.B. „Bescheid über Aufhebung der Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 2 EStG“) sowie eine selbständige Nebenbestimmung (z.B. „Der Bescheid ist nach § 165 AO vorläufig“)

### **5.3.1 Persönliche Beschwer (Einspruchsbefugnis)**

Die Beschwer verlangt in persönlicher Hinsicht ein mögliches Betroffensein des Einspruchsführers in seiner eigenen steuerlichen Rechtsstellung. Die persönliche Beschwer liegt vor, wenn der Adressat des Kindergeldbescheides eine Beeinträchtigung in seinen Rechten geltend macht (=Adressatentheorie)<sup>74</sup>.

Adressat ist derjenige, der von dem Kindergeldbescheid betroffen ist, d.h. gegen den sich der Kindergeldbescheid richtet.<sup>75</sup> Adressat können sein:

**Der Inhaltsadressat**

Der Inhaltsadressat ist derjenige, für den der Kindergeldbescheid nach seinem Inhalt bestimmt ist (=der Kindergeldberechtigte); die Angabe des Inhaltsadressaten ist notwendiger und unverzichtbarer Bestandteil des Kindergeldbescheides<sup>76</sup>. Der Inhaltsadressat ist auch dann beschwert, wenn er vom Inhalt des Kindergeldbescheides nicht betroffen ist, weil z.B. eine fehlerhafte Bekanntgabe vorliegt (z.B. Bekanntgabe an einen anderen als den Kindergeldberechtigten).

**Der Bekanntgabeadressat**

Der Bekanntgabeadressat ist derjenige, dem der Kindergeldbescheid bekannt gegeben werden soll (z.B. dem Betreuer eines behinderten Kindergeldberechtigten, weil er nicht Geschäftsfähig ist, der bevollmächtigte Anwalt).

Richtet sich der Kindergeldbescheid gegen mehrere Adressaten, ist jeder von Ihnen bei Geltendmachung einer Beschwer selbständig einspruchsbefugt (z.B. bei Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren nach § 360 AO)

Dritte (nicht selbst Beteiligte) sind grundsätzlich nicht Einspruchsbefugt, sie sind auch keine Adressaten. In Ausnahmefällen können auch Dritte, die nicht Adressat des Kindergeldbescheides sind, durch den Kindergeldbescheid in ihren Rechten materiell beschwert sein. Dies ist der Fall, wenn sie ein eigenes steuerliches Interesse an dem Kindergeldbescheid haben.<sup>77</sup> Im Kindergeldbereich könnte das der Abzweigungsempfänger oder der Empfänger von Familienzuschlag (Beamte, Soldaten) sein.<sup>78</sup> → siehe auch Bekanntgabe an Drittbetroffene

### **5.3.2 Sachliche Beschwer (Einspruchsbefugnis)<sup>79</sup>**

Die geltend gemachte Beschwer muss durch einen Kindergeldbescheid oder dessen Unterlassung hervorgerufen sein. Die damit geforderte materielle Beschwer verlangt die Geltendmachung, dass dem Einspruchsführer durch den Tenor des Kindergeldbescheides [oder seine Unterlassung] eine Last, eine Pflicht ein Nachteil, eine Beschränkung auferlegt wird oder eine Vergünstigung oder Entlastung verweigert worden ist.

<sup>74</sup> BFH II R 90/83, BStBl 1986 II, S. 243

<sup>75</sup> BFH X B 328/94, BStBl 1996 II, S. 322

<sup>76</sup> § 122 Abs. 1 AO i.V.m. § 157 AO

<sup>77</sup> BFH (NV) vom 26.01.2001 – VI B 310/00

<sup>78</sup> § 67 Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 74 EStG

<sup>79</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 350 Rz 25

## 5.4 Form des Einspruchs

Der Einspruch ist eine Verfahrenshandlung, die als empfangsbedürftige Willenserklärung entsprechend § 130 BGB das Einspruchsverfahren einleitet.

Eine Willenserklärung, die einem anderen gegenüber abzugeben ist, wird, wenn Sie in dessen Abwesenheit abgegeben wird, in dem Zeitpunkt wirksam, in welchem sie ihm zugeht. Diese Vorschriften finden auch dann Anwendung, wenn die Willenserklärung einer Behörde gegenüber abzugeben ist. Der Zugang [des Einspruchs] liegt vor, wenn die Erklärung so in den Machtbereich des Empfängers [Familienkasse] gelangt ist, dass er unter normalen Umständen die Möglichkeit hat, von Ihr Kenntnis zu nehmen.<sup>80</sup> Der Zugang wird von der Finanzbehörde durch das Anbringen eines Eingangstempelabdrucks an den Einspruch (oder den Briefumschlag) dokumentiert.<sup>81</sup>

Der Einspruch ist schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären.

**Schriftlichkeit** ist gegeben, wenn sich der Einspruch aus einem vom Einspruchsführer herrührenden Schriftstück ergibt.<sup>82</sup> Der Einspruch bedarf keiner Unterschrift. Ausreichend und erforderlich ist lediglich, dass sich aus dem sonstigen Inhalt des Schriftstücks die Person des Einspruchsführers entnehmen lässt.<sup>83</sup> Möglich ist auch die elektronische Einlegung, eine elektronische Signatur ist nicht erforderlich.<sup>84</sup>

Ein Einspruch wird **zur Niederschrift** eingelegt, wenn der zuständige Amtsträger durch Aufnahme der mündlichen Erklärung des Einspruchsführers in ein Protokoll die Willenserklärung des Einspruchsführers bezeugt. Der Einspruch wird mit der Aufnahme durch den Amtsträger rechtswirksam,<sup>85</sup> eine Unterschrift des Einspruchsführers ist nicht erforderlich.

Der Einspruch ist in deutscher Sprache einzulegen, der schriftliche Einspruch in einer anderen Sprache dient jedoch der Frist- u. Formwahrung. Die Familienkasse kann nach pflichtgemäßem Ermessen innerhalb einer angemessenen Frist die Vorlage einer Übersetzung verlangen.<sup>86</sup> Ein mündlich – ebenso ein telefonisch – eingelegter Einspruch ist unzulässig<sup>87</sup>.

Der Einspruch „soll“ inhaltlich wie folgt begründet werden:<sup>88</sup>

- den Kindergeldbescheid bezeichnen, gegen den er gerichtet ist
- inwieweit der Kindergeldbescheid angefochten wird (Umfang der des Einspruchsbegehrens)
- Tatsachen die zur Begründung dienen, sollen angegeben werden
- Beweismittel sollen angeführt werden.

Für die Wirksamkeit des Einspruchs ist es aufgrund des Soll-Charakters der Vorschrift unerheblich, ob die Begründung in diesem Umfang ausfällt.<sup>89</sup> Fehlen Bestandteile der Begründung können diese während des Einspruchsverfahrens ermittelt werden.

<sup>80</sup> Kropholler, Studienkommentar BGB, 6. Auflage § 130 Rz 3

<sup>81</sup> BFH vom 26.4.1995, I R 22/94, BStBl II S. 601

<sup>82</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 357 Rz 13

<sup>83</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 357 Rz 16

<sup>84</sup> AEAO zu § 357 Nr. 1

<sup>85</sup> BFH VIII 7/65, BStBl II 1972 S. 2

<sup>86</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 357 Rz 14

<sup>87</sup> BFH 7/65, BStBl II 1972 S. 2

<sup>88</sup> § 357 Abs. 3 AO

## **5.5 Einspruchsfrist**

Der Einspruch ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Kindergeldbescheides einzulegen. Ist die Rechtsbehelfsbelehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist die Einlegung des Einspruchs binnen eines Jahres nach Bekanntgabe möglich.<sup>90</sup>

Der Einspruch ist bei der Behörde anzubringen, deren Verwaltungsakt angefochten wird (Anbringungsbehörde).<sup>91</sup> Dies gilt auch dann, wenn während des Einspruchsverfahrens eine andere Familienkasse zuständig wird.<sup>92</sup>

**Hinweis:** Nach einem Zuständigkeitswechsel während eines Einspruchsverfahrens wird das Einspruchsverfahren bei der Familienkasse, deren Bescheid angefochten wird, zu Ende geführt. Dies ergibt sich aus DAFamEStG 67.2.2 Abs. 3 Satz 3 im Zusammenhang mit DAFamEStG 67.2.2 Abs. 4 Satz 3, wonach die Rechtsbehelfsstelle zwecks zügigen Abschluss des Einspruchsverfahrens vor Aktenabgabe zu informieren ist.

Nach den Regelungen der Abgabenordnung wird die neue zuständige Finanzbehörde zuständig.<sup>93</sup> Das ist kein Widerspruch zur DAFamEStG, da nach dem AEAO die bisher zuständige Behörde unter Wahrung der Interessen der Beteiligten das Einspruchsverfahren fortführen kann, wenn die neue Familienkasse zustimmt. Eine Familienkasse bei einem öffentlichen Arbeitgeber hat regelmäßig auf Grund der Annelieferungen (z.B. Familienzuschlag für Kinder nach dem BBesG, Beihilfe) ein Interesse, das der Einspruch ohne größere zeitliche Verzögerung bei ihr zu Ende geführt wird. Dieses Interesse ist auch dem anderen Beteiligten in seiner Eigenschaft als Beschäftigter mit Anspruch auf kindergeldbezogene Leistungen zu unterstellen. In der Praxis dürfte davon auszugehen sein, dass die neu zuständige Familienkasse nach Information durch die bisherige Familienkasse (s.o.) zustimmt, sofern Sie nicht ausdrücklich das Einspruchsverfahren an sich zieht.

Im Kindergeldverfahren ist der Einspruch bei der Familienkasse einzulegen, die den angefochtenen Kindergeldbescheid erlassen hat. Die Bezeichnung der Familienkasse gehört zum Mindestinhalt des Bescheides<sup>94</sup>, deshalb sollte es eigentlich keinen Fall geben, in dem der Einspruch bei einer anderen Familienkasse eingeht, als diejenige die den Bescheid erlassen hat.

Der Einspruch kann bei jeder beliebigen Behörde, also nicht nur Familienkassen oder andere Finanzbehörden (z.B. Finanzamt, Bundeszentralamt für Steuern) eingelegt werden, wenn er innerhalb der Einspruchsfrist bei der zuständigen Familienkasse (die den Einspruch erlassen hat) eingeht.<sup>95</sup>

### **5.5.1 Bekanntgabe der Kindergeldfestsetzung**

Bekanntgabe bedeutet die mit Willen der Behörde erfolgende Eröffnung (Kundgabe) des Kindergeldbescheides, d.h. die Tatsache seines Ergehens und sein Inhalt, an den Betroffenen oder Beteiligten. Die Bekanntgabe ist Wirksamkeitsvoraussetzung<sup>96</sup> (ein nicht bekannt gegebener Bescheid ist unwirksam). Die Wirksamkeit der Bekanntgabe setzt den Zugang des Kinder-

---

<sup>89</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 357 Rz 27

<sup>90</sup> § 355 Abs.1 Satz 1 i.V.m. § 356 Abs. 2 AO

<sup>91</sup> § 357 Abs. 2 Satz 1 AO

<sup>92</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 357 Rz 23

<sup>93</sup> AEAO § 367 Nr. 1

<sup>94</sup> § 157 Abs. 1 Satz 2 AO ist sinngemäß anzuwenden

<sup>95</sup> § 357 Abs. 2 Satz 4 AO

<sup>96</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 6

geldbescheides voraus. Ein Schriftstück ist zugegangen, wenn es derart in den Machtbereich des Empfängers (Inhaltsadressaten) gelangt ist, dass dieser unter Ausschluss unbefugter Dritter von dem Schriftstück Kenntnis nehmen und diese Kenntnisnahme nach den Gepflogenheiten des Verkehrs auch von ihm erwartet werden kann.<sup>97</sup> Ein Zugang liegt regelmäßig vor, wenn die Sendung entsprechend den postalischen Vorschriften (Verwaltungszustellungsge-  
setz) zugestellt worden ist.

Die Bekanntgabe eines Steuerbescheides kann schriftlich, mündlich, durch schlüssiges Verhalten (konkludente Bekanntgabe) oder durch öffentliche Bekanntmachung erfolgen. Für die Kindergeldfestsetzung ist nach § 70 Abs. 1 EStG die Schriftform vorgeschrieben, d.h. sie ist mit schriftlichem Bescheid zu erteilen(s.o.). Wird die Schriftform nicht eingehalten, ist der Kindergeldbescheid nichtig, weil es sich um einen schwerwiegenden Fehler handelt, der bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist.<sup>98</sup>

Die Bekanntgabe muss durch die zuständige Familienkasse erfolgen. Die Bekanntgabe muss als finale Handlung von dem Willen der Familienkasse getragen werden, die den Kindergeldbescheid erlässt (=Bekanntgabewille<sup>99</sup>). Ein ohne Bekanntgabewille der Familienkasse mitgeteilter Kindergeldbescheid ist unwirksam. Der Bekanntgabewille wird bei abschließender Zeichnung der Aktenverfügung durch den zuständigen Amtsträger gebildet.<sup>100</sup> Der Wille zur Bekanntgabe dokumentiert sich in der Regel dadurch, dass der Amtsträger den Kindergeldbescheid abzeichnet und in den Geschäftsgang zwecks Absendung durch die Post gibt.<sup>101</sup>

Es ist grundsätzlich möglich, dass der Bekanntgabewille nachträglich aufgegeben wird. In diesem Fall ist der Kindergeldbescheid trotz Bekanntgabe unwirksam. Dazu muss der Bekanntgabewille bevor der Kindergeldbescheid die Familienkasse verlässt, in den Akten dokumentiert werden (z.B. durch Aktenverfügung). Diese Dokumentation muss aus Gründen der Rechtssicherheit klar und eindeutig erfolgen<sup>102</sup> (siehe auch nachfolgend: Fehlerhafte Bekanntgabe).

### **5.5.1.1 Bekanntgabe durch Übermittlung durch die Post**<sup>103</sup>

Ein schriftlicher Kindergeldbescheid, der im Inland durch die Post übermittelt wird, gilt am dritten Tage nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Es handelt sich hierbei um eine Zugangsfiktion (widerlegbare Zugangsvermutung). Bei einer Übermittlung in das Ausland gilt der Kindergeldbescheid einen Monat nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Der verwendete Begriff „Post“ ist nicht auf die Deutsche Post-AG als Nachfolgeunternehmen der Deutschen Bundespost beschränkt, sondern umfasst alle Unternehmen, soweit sie Postdienstleistungen erbringen.<sup>104</sup>

#### Aufgabe zur Post

Die Aufgabe zur Post erfolgt durch Übergabe an das die Übermittlung ausführende Unternehmen oder durch Einwurf in einen Postbriefkasten<sup>105</sup>. Das Datum der Aufgabe zur

<sup>97</sup> BFH X R 104/88, BStBl II 1990 S. 812, BFH III R 37/97, BStBl II 2000 S. 175

<sup>98</sup> Cöster in Pahlke/ Koenig, Abgabenordnung § 157, Rz 7, von Wedelstädt in Kühn/ v. Wedelstedt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung § 157 Rz 18

<sup>99</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 9

<sup>100</sup> BFH V R 123/83 BStBl II 1989 S. 344; AEAO § 122 Nr. 1.1.2

<sup>101</sup> BFH V R 123/83 BStBl II 1989 S. 344

<sup>102</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 12

<sup>103</sup> § 122 Abs. 2 AO

<sup>104</sup> AEAO § 122 Nr. 1.8.2

<sup>105</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 55

Post ist i.d.R. durch einer geeigneten Dokumentation in den Akten festzuhalten.<sup>106</sup> Bei einem Einwurf in den Postbriefkasten ist der Tag des Poststempels der Tag der Übergabe.

#### Zustellfrist (Drei-Tages-Frist, Monatsfrist)

Die Zustellfrist ist eine Frist i.S. des § 108 Abs. 3 AO, weil es sich um einen abgegrenzten bestimmten Zeitraum handelt, der mit einem bestimmten Ereignis (=Aufgabe zur Post) beginnt, und am dritten Tag danach endet.<sup>107</sup>

Bei der Berechnung der Frist wird der Tag der Aufgabe zur Post (oder der Tag des Poststempels) nicht mitgezählt. Fällt das Ende der Frist auf einen Sonntag, Sonnabend oder gesetzlichen Feiertag, so endet die Frist am nächstfolgenden Werktag.

**Hinweis:** Aufgrund älterer BFH-Sprechung galt früher § 108 Abs. 3 AO nicht. Dies ist durch AEOA § 108 überholt.

Die Zugangsvermutung gilt nicht, wenn der Tag an einem anderen Tag zugegangen ist.<sup>108</sup> In diesem Fall gilt der Tag des tatsächlichen späteren Zugangs, da die Zustellungsfrist auch dann gilt, wenn der Kindergeldbescheid vor Ablauf der Zustellfrist eingeht.<sup>109</sup> Das bedeutet: Geht der Kindergeldbescheid am zweiten Tag nach Aufgabe zur Post zu, gilt die Zustellfiktion – also am dritten Tag nach Aufgabe zur Post. Geht der Kindergeldbescheid am sechsten Tag nach Aufgabe zur Post zu, gilt der sechste Tag nach Aufgabe zur Post.

Bestreitet der Kindergeldempfänger, dass ihm der Kindergeldbescheid überhaupt zugegangen ist, obliegt der Familienkasse der volle Beweis über den Zugang.<sup>110</sup> Bestreitet der Kindergeldberechtigte den Zugang innerhalb der Zustellfrist, ist die Behörde nur bei begründeten Zweifeln an dem gesetzlich vermuteten Zeitpunkt nachweisspflichtig. Derartige Zweifel liegen vor, wenn der Adressat Tatsachen vorträgt, welche Behauptungen eines verspäteten Zugangs als schlüssig erscheinen lassen.<sup>111</sup>

**Hinweis:** In der Praxis sollten zu Beweissicherungszwecken begünstigende Kindergeldbescheide durch Aufgabe zur Post übermittelt werden, belastende Bescheide durch Zustellung.

Bei Familienkassen im öffentlichen Dienst erfolgt die Zustellung häufig gegen Empfangsbestätigung, in dem der Bescheid an den Bediensteten ausgehändigt wird (siehe nachfolgend).

### 5.5.1.2 Bekanntgabe durch Zustellung

Ein Kindergeldbescheid wird zugestellt, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist oder behördlich angeordnet wird. Die Zustellung richtet sich nach den Vorschriften des Verwaltungszustellungsgesetzes.<sup>112</sup>

Für Kindergeldbescheide ist die Zustellung gesetzlich nicht vorgeschrieben. Die Zustellung als Art der Bekanntgabe kommt deshalb nur bei behördlicher Anordnung in Betracht. Die behördliche Anordnung der Zustellung steht im Ermessen der Familienkasse, und wird in der

---

<sup>106</sup> AEOA § 122 Nr. 182

<sup>107</sup> BFH IX R 68/98, BStBl II 2003 S.2, AEOA zu § 108 Nr. 2

<sup>108</sup> § 122 Abs. 2 AO 2. Halbsatz

<sup>109</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 59

<sup>110</sup> BFH VII B 86/00, BFH/NV 2001, S. 145

<sup>111</sup> BFH VI B 39/00, BFH/NV 2000, S. 1149

<sup>112</sup> § 122 Abs. 5 AO

Regel aus Beweissicherungszwecken angeordnet, z.B. bei belastenden Kindergeldbescheiden oder Einspruchsentscheidungen.

Die Arten der Zustellung sind im Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG) abschließend geregelt.

#### **5.5.1.2.1 Zustellung durch Postzustellungsurkunde (PZU)<sup>113</sup>**

Zur Zustellung mittels PZU sind sowohl die Deutsche Post-AG als auch Lizenznehmer befugt. Ab dem 01.01.1998 ist jeder Briefzustelldienstleistungen erbringende Lizenznehmer nach § 33 Abs. 2 Postgesetz ausdrücklich als Beliehener mit Hoheitsbefugnissen ausgestattet.

Das zuzustellende Schriftstück ist der Post (oder dem anderen Briefzusteller) mit dem Ersuchen zu übermitteln, die Zustellung einem Bediensteten aufzutragen. Für diese Übergabe bestehen keine Formvorschriften.

Für die Sendung selbst gelten nach § 3 Abs. 1 Satz 2 VwZG folgende Formvorschriften:

- Die Sendung ist mit der Anschrift des Empfängers (Adressat oder Bevollmächtigter) zu versehen; die Zustellung kann immer nur an eine Person erfolgen (→ Kindergeldberechtigter)
- Erforderlich ist die Bezeichnung der absendenden Dienststelle (genaue Bezeichnung der Familienkasse), nicht jedoch deren Adresse
- Die Sendung muss mit einer einwandfrei identifizierbaren Geschäftsnummer versehen sein; die Angabe der Kindergeldnummer reicht hierbei nicht aus – es muss zusätzlich eine nähere Kennzeichnung erfolgen (z.B. Kindergeldbescheid vom [Datum]), da nur so die Verbindung von der PZU zum Schriftstück hergestellt werden kann<sup>114</sup>
- Die Sendung muss mit dem Vordruck für die Zustellungsurkunde versehen sein

Der zustellende Bedienstete beurkundet auf dem Vordruck für die Zustellungsurkunde die Zustellung (Tag der Zustellung, Zustellungsempfänger) mit seiner Unterschrift. Nach § 3 Abs. 3 wird die Zustellung nach den Vorschriften der Zivilprozessordnung (§§ 177 bis 181 ZPO) durchgeführt. Die Zustellung wird demnach durch Übergabe an den Adressaten oder an einen erwachsenen Familienangehörigen (Ersatzzustellung) oder durch Einwurf in den Briefkasten oder Niederlegung (beides ebenfalls eine Ersatzzustellung) bewirkt. Der beurkundete Tag der Zustellung gilt als Zugang und damit als Tag der Bekanntgabe.

#### **5.5.1.2.2 Zustellung durch eingeschriebenen Brief<sup>115</sup>**

Die Zustellung mittels eingeschriebenen Brief betrifft nur die Übergabe-Einschreiben i.S. § 2 Abs. 1 Satz 1 VwZG und nicht das sogenannte Einwurf-Einschreiben. Nach § 4 VwZG gilt eine Zustellungsfiktion drei Tage nach Aufgabe zur Post. Diese Regelung ist inhaltlich der Zustellungsfiktion nach § 122 Abs. 2 AO gleich (Übermittlung durch die Post), insofern wird auf das dort Gesagte verwiesen.

#### **5.5.1.2.3 Zustellung durch die Behörde gegen Empfangsbekanntnis<sup>116</sup>**

Die Zustellung gegen Empfangsbekanntnis entspricht im wesentlichen der Zustellung gegen Postzustellungsurkunde, wobei jedoch bei der Zustellung gegen Empfangsbekanntnis der

---

<sup>113</sup> § 3 VwZG

<sup>114</sup> analoge Anwendung zum Steuerbescheid nach BFH III R 19/99, BStBl 2000 S. 520

<sup>115</sup> § 4 VwZG

<sup>116</sup> § 5 VwZG

Empfänger selbst – und nicht der Postbedienstete den Erhalt des zuzustellenden Schriftstücks bestätigt.

Die Zustellung erfolgt, in dem der zuzustellende Behördenbedienstete das Schriftstück dem Empfänger aushändigt. Der Empfänger hat das Empfangsbekennnis zu unterschreiben, der Bedienstete hat das Aushändigungsdatum auf dem Empfangsbekennnis zu vermerken.<sup>117</sup> Der Kindergeldbescheid ist grundsätzlich in einem verschlossenen Umschlag auszuhändigen.<sup>118</sup>

Die Zustellung wird bewirkt, wenn der Empfänger von dem Schriftstück Kenntnis nimmt und bereit ist, das Schriftstück entgegenzunehmen. Das ausgefüllte Empfangsbekennnis dient dem Nachweis des Zeitpunktes, zu dem der Empfänger von dem Zugang des Schriftstückes Kenntnis erlangt hat. Das vom Empfänger datierte und unterschriebene Empfangsbekennnis erbringt den Beweis für den Zeitpunkt der Zustellung.<sup>119</sup>

**Hinweis:** Bei Arbeitgebern im öffentlichen Dienst kann der Kindergeldbescheid auch vom nächsten Dienstvorgesetzten ausgehändigt werden. Hierzu ist ihm der verschlossene Umschlag mit dem Kindergeldbescheid und das Empfangsbekennnis zu übersenden. Nach Aushändigung muss das Empfangsbekennnis an die Familienkasse zurückgesandt werden.

### **5.5.1.3 Bekanntgabe an Drittbetroffene**

Der Kindergeldbescheid ist auch dem bekannt zu machen, der von ihm betroffen ist. Ein Betroffensein Dritter bestimmt sich nach materiellem Recht und ist gegeben, wenn der Dritte durch den Kindergeldbescheid selbst beschwert und damit einspruchsbefugt ist.<sup>120</sup>

Ein Unterlassene Bekanntgabe des Kindergeldbescheides an den Drittbetroffenen berührt nicht die Wirksamkeit des Kindergeldbescheides gegenüber dem materiell-rechtlichen Adressaten.<sup>121</sup>

Nach § 350 AO ist zum Einspruch befugt, wer geltend macht durch einen Verwaltungsakt beschwert zu sein. Die Vorschrift des § 355 Abs. 1 AO über den Beginn der Einspruchsfrist ist für den Drittbetroffenen nicht anwendbar, vielmehr sind hier die Grundsätze des Verwaltungsrechts bei Verwaltungsakten mit Drittwirkung anzuwenden, wonach für den Beginn der Einspruchsfrist die Kenntniserlangung über den [den Dritten] belastenden Verwaltungsakt maßgeblich ist.<sup>122</sup> Eine Bekanntgabe des Verwaltungsaktes gegenüber dem Dritten ist für die Einspruchsbefugnis nicht erforderlich.

Im Kindergeldrecht sind beispielsweise in folgenden Fällen Bescheide an den Drittbetroffenen bekannt zu geben:

- Abzweigungsentscheidung (Verwaltungsakt i.S. § 118 AO): Die Abzweigungsentscheidung ist dem Antragsteller der Abzweigung als materiell-rechtlichen Adressaten und dem Kindergeldempfänger als Drittbetroffenen bekannt zu geben
- Einspruchsentscheidung bei Hinzuziehung anderer Berechtigter zum Einspruchsverfahren (siehe Kapitel 7.6.5 Hinzuziehung zum Verfahren)

### **5.5.1.4 Elektronische Bekanntgabe**

---

<sup>117</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 166

<sup>118</sup> AEO § 122 Nr. 3.1.3.1

<sup>119</sup> BFH VIII R 14/00, BStBl II 2001, S. 156

<sup>120</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 33

<sup>121</sup> BFH XI R 26/89, BStBl II 1991, S. 820

<sup>122</sup> Thüringer FG vom 20.07.2000 – II 454/98

Ein elektronisch übermittelter Verwaltungsakt gilt am dritten Tag nach der Absendung als bekannt gegeben; diese Zustellfiktion gilt auch für Übermittlung in das Ausland.<sup>123</sup> Da für die Übermittlung eines Kindergeldbescheides die Schriftform vorgeschrieben ist, darf die elektronische Übermittlung nur mit einer qualifizierten Signatur im Sinne des § 3 Nr. 3 des Signaturgesetzes erfolgen.<sup>124</sup> Die Bekanntgabe eines Kindergeldbescheides per E-Mail dürfte derzeit eher selten vorkommen. Die Ausnahme zur elektronischen Signatur nach § 87a Abs. 6 AO sind mangels Umsetzung in einer Rechtsverordnung derzeit nicht von Bedeutung.

### 5.5.1.5 Öffentliche Bekanntgabe

Die öffentliche Bekanntgabe eines Verwaltungsaktes ist nur zulässig, wenn dies durch Rechtsvorschrift zugelassen ist. Die öffentliche Bekanntgabe eines Kindergeldbescheides ist mangels Rechtsvorschrift nicht zulässig.

Eine öffentliche Bekanntgabe im Kindergeldbereich ist allerdings denkbar als Einspruchsentscheidung in Form einer Allgemeinverfügung. Anhängige Einsprüche, die eine bei einem obersten Gerichtshof entschiedene Rechtsfrage betreffen, und denen nach dem Ausgang des Verfahrens nicht abgeholfen werden kann, können durch eine Allgemeinverfügung zurückgewiesen werden.<sup>125</sup>

Ein Einspruch ist anhängig, so lange nicht über ihn entschieden wurde. Oberste Gerichtshöfe für den Bereich Kindergeld sind der Bundesfinanzhof, das Bundesverfassungsgericht oder der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften.

### 5.5.1.6 Bekanntgabe an Bevollmächtigte

Der Kindergeldbescheid kann auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden<sup>126</sup> (Zum Bevollmächtigten s.o. Beteiligte am Kindergeldverfahren).

Die Vorschrift „kann“ räumt der Familienkasse ein Auswahl-Ermessen ein, ob sie den Kindergeldbescheid dem Kindergeldberechtigten oder seinem Bevollmächtigten bekannt gibt.<sup>127</sup>

Die Verpflichtung zur Bekanntgabe an den Bevollmächtigten besteht Kraft Ermessensreduktion auf Null dann, wenn der Kindergeldberechtigte der Familienkasse eindeutig und unmissverständlich mitgeteilt hat, dass er einen bestimmten Vertreter zur Entgegennahme von Verwaltungsakten (z.B. Kindergeldbescheiden) bestimmt hat, und sich dies unmittelbar aus der Erklärung des Kindergeldberechtigten oder seines Bevollmächtigten ergibt.<sup>128</sup>

Das Vorliegen einer Empfangsvollmacht ist ggf. durch Auslegung nach den Regeln der §§ 133, 157 BGB zu ermitteln, sie liegt vor, wenn der Bevollmächtigte ausdrücklich zur Entgegennahme rechtsverbindlicher Erklärungen ermächtigt ist.<sup>129</sup>

Beim Fehlen einer eindeutigen und unmissverständlichen Vollmacht ist die Familienkasse in ihrem Auswahl-Ermessen nicht gebunden, hier kann auch eine Bekanntgabe an den Kindergeldberechtigten erfolgen.

**Wird ein Kindergeldbescheid trotz Bekanntgabepflicht an den Bevollmächtigten aufgrund einer der Familienkasse vorliegenden Vollmacht unmittelbar an den Kindergeldberechtigten bekannt gegeben, ist die Bekanntgabe unwirksam.**<sup>130</sup> Der Bekanntgabebefehl kann geheilt werden, indem der Bescheid der Bevollmächtigten weitergeleitet oder neu be-

---

<sup>123</sup> § 122 Abs. 2a AO

<sup>124</sup> AEO § 87a Nr. 3

<sup>125</sup> § 367 Abs. 2b AO

<sup>126</sup> § 122 Abs. 1 Satz 3 AO

<sup>127</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 39

<sup>128</sup> BFH I S 1/85, BFH/NV 1986 S. 320; BFH VII R 38/99, BFH/NV 2000 S. 549

<sup>129</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 40

<sup>130</sup> BFH IV R 24/87, BStBl II 1989, 346; BFH VIII R 29/02, BFH/NV 2003, S. 1397

kannt gegeben wird. In diesem Fall beginnt die Rechtsbehelfsfrist zum Zeitpunkt der Weiterleitung oder der erneuten Bekanntgabe an den Bevollmächtigten.

Hinweis: Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte bei Bevollmächtigten immer eine Vollmacht verlangt werden. Eine Bekanntgabe von Bescheiden sollte dann auch immer an den Bevollmächtigten erfolgen. In Einzelfällen kann dem Kindergeldberechtigten nachrichtlich eine Bescheidausfertigung gesandt werden (ohne das damit eine Bekanntgabe erfolgt).

### **5.5.1.7 Bekanntgabe an gesetzliche Vertreter**<sup>131</sup>

Ist der Kindergeldberechtigte (Inhaltsadressat) bei Bekanntgabe des Kindergeldbescheides geschäftsunfähig oder beschränkt geschäftsfähig, so ist der Bekanntgabeadressat der gesetzliche Vertreter.

**Gesetzlicher Vertreter:** In der Regel wird das geschäftsunfähige oder beschränkt geschäftsfähige Kind durch die Eltern als Inhaber des gemeinsamen Sorgerechts gesetzlich vertreten.<sup>132</sup> Bei getrennt lebenden Eltern mit gemeinsamen Sorgerecht wird das Kind von dem Elternteil vertreten, der es betreut, bei Alleinsorge vom Elternteil mit Sorgerecht.<sup>133</sup> Bei behinderten können auch Betreuer gesetzliche Vertreter sein.

Das Vertretungsverhältnis muss durch Nennung von Name und Anschrift aus dem Bescheid hervorgehen, der Inhaltsadressat muss durch Angabe des Vor- u. Zunamens eindeutig bezeichnet werden.

**Beispiel:** Der Kindergeldbescheid sollte im Anschriftenfeld Zunächst den Namen des gesetzlichen Vertreters enthalten, sodann die Bezeichnung für [Name des Vertretenen] und danach die Adresse des gesetzlichen Vertreters: Herrn Hans Mustermann für Tim Mustermann [Adresse Hans Mustermann]

Haben beide Eltern das Sorgerecht, reicht die Bekanntgabe an ein Elternteil aus; bei Alleinsorge muss die Bekanntgabe gegenüber dem sorgeberechtigten Elternteil erfolgen. Erfolgt die Bekanntgabe nicht gegenüber dem gesetzlichen Vertreter, ist sie unwirksam.

Eine unwirksame Bekanntgabe kann nicht geheilt werden<sup>134</sup>, insbesondere nicht

- durch Weitergabe des Kindergeldbescheides vom Kind (an welches bekannt gegeben wurde) an den gesetzlichen Vertreter
- Durch nachträgliche Genehmigung des gesetzlichen Vertreters
- Durch das Erreichen der Volljährigkeit nach Bekanntgabe

Dies gilt sinngemäß auch für Bekanntgabe an einen Betreuer.

### **5.5.2 Berechnung der Einspruchsfrist**

Die Einspruchsfrist beginnt immer mit der wirksamen Bekanntgabe des Einspruchs<sup>135</sup>. Es ist deshalb stets zu prüfen, ob eine wirksame Bekanntgabe vorliegt. Ist die Bekanntgabe unterblieben oder unwirksam, beginnt die Einspruchsfrist in der Regel auch nicht zu laufen.

---

<sup>131</sup> AEO § 122 Nr. 2.2

<sup>132</sup> §§ 1626 i.V.m. § 1629 Abs. 1 Satz 1 BGB, AEO § 122 Nr. 2.2.2

<sup>133</sup> Kropholler, Studienkommentar BGB 6.Auflage § 1629 Rz 1

<sup>134</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 122 Rz 33

<sup>135</sup> AEO § 355 Nr.1

Ein vorsorglicher Einspruch gegen einen Kindergeldbescheid, der noch nicht bekannt gegeben worden ist, ist unzulässig.<sup>136</sup>

**Hinweis:** Wird der Kindergeldbescheid mit Bekanntgabefiktion bekannt gegeben (z.B. mit einfachen Brief nach §122 AO oder Einschreiben nach § 4 VwZG), ist ein Einspruch ausnahmsweise zulässig, wenn er vor Ende der Zustellfrist (Drei-Tages-Frist) eingeht.<sup>137</sup> In diesen Fällen beginnt die Einspruchsfrist trotzdem mit der fiktiven Bekanntgabe. Bei allen anderen Arten der Bekanntgabe (z.B. Empfangsbekanntnis, Postzustellungsurkunde) steht der Bekanntgabetag fest.

Die Frist **beginnt** nach Ablauf des Tages, an dem der Kindergeldbescheid bekannt gegeben wird.<sup>138</sup> Der Tag der Bekanntgabe wird also bei der Fristberechnung nicht mitgerechnet. Der Fristbeginn kann auf einen beliebigen Tag fallen.

Die Frist **endet** mit Ablauf des Tages, der seiner Zahl dem Anfangstag entspricht.<sup>139</sup> Bei der üblichen Monatsfrist endet eine Frist, die an einem 3. beginnt, am 3. des nächsten Monats. Im Ausnahmefall der Jahresfrist endet die Frist, die an einem 12. Mai beginnt, am 12. Mai des nächsten Jahres.

Fehlt der Tag, an dem die Frist enden soll, so endet die Frist am letzten Tag des Monats.<sup>140</sup> (z.B. bei Beginn der Frist am 29.2. in einem Schaltjahr: Monatsfrist endet am 31.03. als Folgemonat, Jahresfrist endet am 28.2. im Folgejahr).

Fällt das Fristende auf einen Sonnabend, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, endet die Frist erst am nächsten Werktag.<sup>141</sup>

### **5.5.3 Wahrung der Einspruchsfrist**

Die Einspruchsfrist ist gewahrt, wenn der Einspruch spätestens am letzten Tag der Frist bis 24.00 Uhr der zuständigen Familienkasse (Anbringungsbehörde) zugeht. Der rechtzeitige Zugang setzt das Einspruchsverfahren in gang.

Der Einspruch geht zu, wenn er so in den Machtbereich der Familienkasse gelangt, dass diese unter normalen Umständen von ihr Kenntnis nehmen kann und die Kenntnisnahme nach den von ihr selbst getroffenen Vorkehrungen oder nach den Gepflogenheiten des Verkehrs auch erwartet werden kann.<sup>142</sup>

Ein verspätet eingehender Einspruch führt aufgrund der eingetretenen formellen und materiellen Bestandskraft zur Unanfechtbarkeit des Kindergeldbescheides. → zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Fristversäumnis siehe Kapitel 7.6.1

Ein verfristeter Einspruch ist als unzulässig zu verwerfen.<sup>143</sup> Diese Rechtsfolge steht nicht im Ermessen der Familienkasse.<sup>144</sup>

Für den rechtzeitigen Zugang des Einspruchs trägt der Einspruchsführer die Feststellungslast.<sup>145</sup> Der formell ordnungsgemäße Eingangsstempelabdruck der zuständigen Familienkasse

<sup>136</sup> BFH VI R 207/79, BStBl II 1983, S. 551

<sup>137</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 355 Rz 6

<sup>138</sup> § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 BGB

<sup>139</sup> § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 BGB 1. Halbsatz

<sup>140</sup> § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 3 BGB

<sup>141</sup> § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 193 BGB

<sup>142</sup> BFH I R 96/77, BStBl II 1978, S. 648

<sup>143</sup> § 358 AO

<sup>144</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 355 Rz 12

erbringt den vollen Beweis des Eingangsdatums.<sup>146</sup> Der Gegenbeweis der Unrichtigkeit des Eingangsstempelabdrucks erfordert den vollen Nachweis eines anderen Geschehensablaufes. Eine eidesstattliche Versicherung reicht hierzu nicht aus.<sup>147</sup>

In Kindergeldangelegenheiten ist der verspätete Einspruch als Antrag auf Neufestsetzung (Korrekturantrag) zu würdigen.<sup>148</sup>

## **6. Materiell-rechtliche Begründetheit des Einspruchs,**

Ist der Einspruch zulässig, muss die Familienkasse in eine sachliche Prüfung (Begründetheit) eintreten. Diese sachliche Prüfung erfolgt nur, wenn der Einspruch zulässig war.<sup>149</sup> Liegt auch nur eine der Zulässigkeitsvoraussetzungen nicht vor, ist der Einspruch als unzulässig zu verwerfen. Diese Rechtsfolge ist zwingend, ein Ermessen steht der Familienkasse insoweit nicht zu.<sup>150</sup>

Die Familienkasse hat die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Kindergeldbescheides in vollem Umfang zu überprüfen (Grundsatz der Gesamtaufrollung bzw. Wiederaufrollung).<sup>151</sup>

Obwohl der Kindergeldempfänger regelmäßig nur einem bestimmten Teil der Entscheidung angreift (z.B. die Höhe der zu berücksichtigenden Werbungskosten), führt der Einspruch zu einer Wiederaufrollung des gesamten Falles, denn Ziel des Einspruchs ist es, den tatsächlich entstandenen Kindergeldanspruch nach § 38 AO festzusetzen.<sup>152</sup>

Gegenstand des Einspruchsverfahrens ist die Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Kindergeldbescheides. Im Rahmen der materiell-rechtlichen Prüfung der Begründetheit ist demnach nicht nur zu prüfen, ob nach den materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen (s. Kapitel 1 bis 4) Kindergeld zusteht, sondern auch, ob der angefochtene Kindergeldbescheid nach den Vorschriften der Abgabenordnung formal richtig erlassen wurde (Kapitel 5).

Die Familienkasse kann im Rahmen des Einspruchsverfahrens Fehler berichtigen, die in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht unterlaufen sind, sofern diese nicht zur Nichtigkeit führen (gegen einen nichtigen Kindergeldbescheid kann man keinen Einspruch einlegen, er ist ja nicht da).<sup>153</sup> Verfahrensrechtsverstöße (z.B. unterlassene Anhörung, fehlende Begründung) können geheilt werden.<sup>154</sup> Soweit Ermessen auszuüben war, kann eine Ermessensentscheidung überprüft und korrigiert werden; wenn eine Entscheidung hierzu im angefochtenen Bescheid fehlt, kann Ermessen erstmals ausgeübt werden.<sup>155</sup>

Die Gesamtaufrollung kann dazu führen, dass der Kindergeld zu Ungunsten des Kindergeldempfängers zu ändern ist. Die Familienkasse ist berechtigt, den Kindergeldbescheid auch zum Nachteil des Kindergeldberechtigten zu ändern (Verböserung).<sup>156</sup>

---

<sup>145</sup> BFH I R 240/74, BStBl II 1977 S. 321

<sup>146</sup> BFH VIII R 83/96, BFH/NV 1999 S. 475

<sup>147</sup> BFH III B 9/97, BFH/NV 1998 S. 1232

<sup>148</sup> BFH VI B 342/98, BFH/NV 1999 S. 1460

<sup>149</sup> § 358 Satz 2 AO

<sup>150</sup> BFH V R 56/99, BStBl II 2000, S. 490

<sup>151</sup> § 367 Abs. 2 Satz 1 AO

<sup>152</sup> Sikorski/Wüstenhöfer, Abgabenordnung 4. Auflage Verlag C.H.Beck, Rz 850

<sup>153</sup> BFH VIII R 40/84, BStBl II 1990 S. 561

<sup>154</sup> BFH VIII R 4/94, BStBl II 1998, S. 461

<sup>155</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 367 Rz 10

<sup>156</sup> § 367 Abs. 2 Satz 2 AO

**Verböserung** liegt vor, wenn der mit dem Einspruch angefochtene Kindergeldbescheid zum Nachteil des Einspruchsführers (und ggf. des Hinzugezogenen) geändert wird, d.h. die in dem angefochtenen Kindergeldbescheid liegende Belastung erhöht wird.<sup>157</sup>

Im Bereich des Kindergeldes dürfte das aufgrund des Fallbeileffektes bei Einkünften und Bezügen eher ausgeschlossen sein. Denkbar ist, dass der von der Familienkasse berücksichtigte Anspruchszeitraum durch die Einspruchsstelle gekürzt wird, und insofern ein geringeres Kindergeld zusteht.

**Beispiel:** Die Familienkasse hebt ab 01.10.2006 die Kindergeldfestsetzung auf, da das Kind im September 2006 das 21. Lebensjahr vollendet hat. Die Einspruchsstelle stellt aufgrund einer im Einspruchsverfahren vorgelegten Bescheinigung der Bundesagentur für Arbeit fest, dass das Kind zwar seit August 2005 arbeitssuchend gemeldet ist, aber seit Mai 2006 einer Teilzeitbeschäftigung nachgeht, weshalb die Bundesagentur für Arbeit ihre Leistungen u. Vermittlungen eingestellt hat. Da das für den Anspruchstatbestand erforderliche Merkmal „beschäftigungslos“ seit Mai nicht mehr vorliegt, ist die Festsetzung nunmehr ab Mai 2006 aufzuheben – mithin liegt eine Verböserung vor.

Die Verböserung ist als Ergebnis einer Sachprüfung nur bei einem zulässigen Einspruch möglich.<sup>158</sup> In allen anderen Fällen ist eine Korrektur von Kindergeldfestsetzungen nur möglich, wenn eine Korrektornorm einschlägig ist. → Beachte: Bindungswirkung von Kindergeldbescheiden (siehe hierzu Kapitel 5).

Der Einspruchsführer ist vor einer Verböserung unter Angabe der Gründe auf die Verböserungsentscheidung hinzuweisen, ihm ist die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen.<sup>159</sup> Dieses Erfordernis verwirklicht den Anspruch auf rechtliches Gehör, und liegt nicht im Ermessen der Familienkasse. Die Gelegenheit zur Stellungnahme soll es dem Einspruchsführer ermöglichen, der Verböserung durch Einspruchsrücknahme zuvorzukommen.

**Eine Verböserung ohne Ankündigung ist immer ein Verfahrensmangel, der auf Klage oder Revision hin zur Aufhebung der Vorentscheidung wegen Nichtbeachtung des rechtlichen Gehörs führt.**<sup>160</sup>

Die Frist zur Äußerung muss angemessen sein (ca. 2 Wochen).

Die Familienkasse darf nur innerhalb des durch den angefochtenen Kindergeldbescheid erfassten Lebenssachverhalts (=Verfahrensgegenstand) prüfen, ob der steuerrechtliche Sachverhalt richtig und vollständig ermittelt wurde.<sup>161</sup> So ist es z.B. nicht zulässig, den Kindergeldanspruch für ein weiteres Kind mitzuprüfen, wenn dieses nicht vom angefochtenen Kindergeldbescheid erfasst wurde.

Die Familienkasse hat den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären.<sup>162</sup> Diese Aufklärungspflicht umfasst in den o.a. Grenzen des Verfahrensgegenstandes den maßgebenden Sachverhalt, die Sachverhaltswürdigung sowie dessen rechtliche Beurteilung. Eine Bindung an das Einspruchsvorbringen und etwaige Beweisanträge Beteiligten besteht nicht. Auch ist es unerheblich, ob der Einspruchsführer einzelne Streitpunkte als nunmehr erledigt betrachtet.<sup>163</sup>

Nach Prüfung der Sach- u. Rechtslage ist der Einspruch abzuschließen.

---

<sup>157</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 367 Rz 20

<sup>158</sup> BFH VIII R 40/84, BStBl II 1990 S. 561

<sup>159</sup> § 367 Abs. 2 Satz 2 AO

<sup>160</sup> Friemel/Schiml, Lehrbuch der Abgabenordnung Rz 416

<sup>161</sup> BFH II R 76/01, BFH/NV 1993, S. 712

<sup>162</sup> § 365 Abs. 1 i.V.m. § 88 Abs. 1 Satz 1 AO

<sup>163</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 367 Rz 12

## 7. Abschluss des Einspruchsverfahrens

Das Einspruchsverfahren kann durch Einspruchsentscheidung, Rücknahme des Einspruchs, Abhilfe und Erledigung in der Hauptsache abgeschlossen werden. Seit 01.01.2007 ist für bestimmte Einsprüche auch ein Abschluss des Einspruchs durch Erlass einer Allgemeinverfügung oder einer Teil-Einspruchsentscheidung möglich.<sup>164</sup>

### 7.1 Abhilfe, Teilabhilfe

Einer Einspruchsentscheidung bedarf es nur insoweit, als die Familienkasse dem Einspruch nicht abhilft.<sup>165</sup> Aufgrund der Abhilfe erledigt sich das Einspruchsverfahren.

**Abhilfe** ist gegeben, wenn dem Einspruchsbegehren ganz durch Korrektur des angefochtenen Kindergeldbescheides entsprochen wird.<sup>166</sup>

Entspricht die Familienkasse dem Begehren des Einspruchsführers, entfällt die Beschwerde (§ 350 AO) des Einspruchsführers. Bei Abhilfe in vollem Umfang tritt mit Bekanntgabe des Abhilfebescheides in vollem Umfang Hauptsacheerledigung ein. Einer Einspruchsentscheidung bedarf es gem. § 365 Abs. 3 AO nicht. Ein vom Einspruchsführer erhobener Einspruch gegen den Abhilfebescheid ist mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig.<sup>167</sup>

Wird dem Einspruchsbegehren nur teilweise entsprochen, ist eine Teilabhilfe gegeben. Bei einem Teilabhilfebescheid ist die Familienkasse zum förmlichen Abschluss des Einspruchsverfahrens verpflichtet, sofern keine anderweitige Erledigung eintritt (z.B. durch Rücknahme). Im Gegensatz zur Teil-Einspruchsentscheidung wird dem Einspruchsbegehren des Kindergeldempfängers entsprochen.

Der Teilabhilfebescheid wird gemäß § 365 AO automatisch Gegenstand des (schon anhängigen und noch nicht vollständig abgeschlossenen) Verfahrens. Ein erneuter Einspruch gegen einen Teilabhilfebescheid ist unzulässig.<sup>168</sup>

### 7.2 Rücknahme des Einspruchs

Der Einspruch kann bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch zurückgenommen werden; § 357 Abs. 1 und 2 gilt sinngemäß. Die Rücknahme hat den Verlust des eingelegten Einspruchs zur Folge.<sup>169</sup>

Aufgrund des Verweises auf § 357 Abs. 1 und 2 AO gelten die dort genannten formellen Anforderungen (siehe oben zur Zulässigkeit des Einspruchs) auch für die Einspruchsrücknahme.

**Hinweis:** Wird der Einspruch vom Einspruchsführer zurückgenommen, kann unterstellt werden, dass die Rücknahme zulässig ist, da die Zulässigkeitsvoraussetzungen für den Einspruch gegeben sind, und diese auch für die Rücknahme gelten.

Die Rücknahme des Einspruchs besteht in der Erklärung, dass das Ersuchen um Überprüfung des angefochtenen Kindergeldbescheides oder um Erlass eines unterlassenen Kindergeldbescheides nicht weiter verfolgt werden soll.<sup>170</sup> Für die Auslegung, ob es sich um eine Rücknahmeerklärung handelt, gelten die Regelungen der §§ 133, 157 BGB. Die Auslegungsregeln die für die Einspruchseinlegung entwickelt wurden, sind sinngemäß auf die Rücknahmeerklä-

<sup>164</sup> Einführung des § 367 Abs. 2a und 2b AO durch das Jahressteuergesetz 2007, BGBl I 2006 S. 2878

<sup>165</sup> § 367 Abs. 2 Satz 3 AO

<sup>166</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 367 Rz 45

<sup>167</sup> BFH IV R 38/02, BFH/NV 2003 S. 1618

<sup>168</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 367 Rz 47

<sup>169</sup> § 362 AO

<sup>170</sup> BFH IV R 37/99, BStBl II 2001 S. 142

rung anzuwenden.<sup>171</sup> Die Erklärung muss jedenfalls mit hinreichender Deutlichkeit erkennen lassen, dass das Einspruchsbegehren nicht weiter verfolgt wird. Bei verbleibenden Auslegungszweifeln ist grundsätzlich zugunsten des Einspruchsführers anzunehmen, dass keine Rücknahme gewollt war.<sup>172</sup>

Für die Rücknahme ist zum Schutz des Kindergeldberechtigten die Schriftform vorgeschrieben (zur Schriftform siehe oben unter Zulässigkeit).<sup>173</sup> Die Rücknahmeerklärung ist wie der Einspruch selbst bedingungsfeindlich, d.h. eine Rücknahme unter Bedingungen ist unzulässig.<sup>174</sup>

Die Rücknahme des Einspruchs führt nur zum Verlust des Einspruchs, nicht der Einspruchsmöglichkeit schlechthin.<sup>175</sup> Der Kindergeldberechtigte kann daher nach Rücknahme des Einspruchs innerhalb der Einspruchsfrist wieder Einspruch einlegen. Wird innerhalb der Einspruchsfrist ein zweiter Einspruch eingelegt, wächst dieser mit der Rücknahme des ersten Einspruchs in die Zulässigkeit hinein -<sup>176</sup> er wird also zulässig.

Mit der Rücknahme des Einspruchs ist das Einspruchsverfahren in formeller Hinsicht beendet. Es entfallen die mit der Einspruchseinlegung verbundenen Rechtswirkungen. Eine formelle Einspruchsentscheidung ist nicht mehr erforderlich. Eine etwaige Hinzuziehung wird gegenstandslos. Eine gewährte Aussetzung der Vollziehung verliert mit Einspruchsrücknahme ihre rechtliche Wirksamkeit<sup>177</sup> (es kann z.B. wieder aufgerechnet werden; der Kindergeldberechtigte wird u.U. säumig).

**Hinweis:** Nach einer Rücknahme kann die Familienkasse den Kindergeldbescheid nur noch ändern, wenn die Voraussetzungen einer Korrektornorm vorliegen, da die Familienkasse mit Bekanntgabe an ihren Bescheid gebunden ist (siehe Kapitel 5, Bindungswirkung).

Die Teilrücknahme bewirkt aufgrund der umfassenden Prüfungspflicht der Familienkasse grundsätzlich nicht den teilweisen Verlust des eingelegten Einspruchs. Lässt der Einspruchsführer sein Einspruchsbegehren zum Teil fallen, so reduziert dies allenfalls die Aufklärungspflicht der Familienkasse in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht und lässt die Befugnis der Familienkasse zur Verböserung unberührt.<sup>178</sup> Eine Teilrücknahme führt also nicht dazu, dass der Einspruch sich zum Teil erledigt – es wird hinsichtlich der materiell-rechtlichen Überprüfung in vollem Umfang fortgesetzt.

Eine Ausnahme ist gegeben, wenn der Kindergeldbescheid teilbar ist, da sich hier eine zulässige Teilrücknahme ergibt.

Im Kindergeldbereich kommen hier Kindergeldbescheide in Betracht, in denen in einem Kindergeldbescheid für mehrere Kinder festgesetzt wurde. Mit einem Einspruch sind zunächst die Festsetzungen aller Kinder betroffen. Wenn der Kindergeldberechtigte jedoch nur für ein Kind an der Richtigkeit des Kindergeldbescheides zweifelt, kann er für die anderen eine zulässige Teilrücknahme erklären. In der Praxis sollten die Kindergeldbescheide in der Regel für jedes Kind getrennt erlassen werden (siehe Kapitel 5).

---

<sup>171</sup> BFH IX R 123/82, BFH/NV 1989 S. 359, BFH IV R 37/99, BStBl II 2001 S. 142

<sup>172</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 362 Rz 10

<sup>173</sup> AEAO § 362 Nr. 1

<sup>174</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 362 Rz 6

<sup>175</sup> AEAO § 362 Nr. 1

<sup>176</sup> FG Berlin vom 16.12.1997, EFG 1998 S. 860; Tipke/ Kruse, AO § 362 Rz 14

<sup>177</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 362 Rz 26

<sup>178</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 362 Rz 11

### **7.3 Abschluss des Einspruchsverfahrens durch Allgemeinverfügung**

Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde der Absatz 2b in den § 367 AO eingefügt. Demnach kann bei anhängigen Einsprüchen eine Zurückweisung der Einsprüche durch Allgemeinverfügung erfolgen, wenn

- Eine Rechtsfrage betroffen ist, die vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften oder dem Bundesverfassungsgericht oder Bundesfinanzhof entschieden wurde **u n d**
- Dem Einspruch nach Ausgang des Verfahrens nicht abgeholfen werden kann

Die Regelung erfasst nach ihrem Zweck sogenannte „Massenrechtsbehelfsfälle“, in denen auf eine förmliche Entscheidung verzichtet werden soll. Der Gesetzgeber unterstellt in diesen Fällen, dass der Einspruchsführer in diesen Fällen wegen höchstrichterlicher Klärung in der Regel kein Interesse mehr an einer förmlichen Entscheidung hat, und will die Finanzbehörden insofern entlasten.<sup>179</sup>

Zuständig für den Erlass der Allgemeinverfügung ist die oberste Finanzbehörde – in Kindergeldangelegenheiten also das Bundesministerium der Finanzen. Die Allgemeinverfügung ist im Bundessteuerblatt und auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zu veröffentlichen; sie gilt am Tag nach Herausgabe des Bundessteuerblattes, in dem sie veröffentlicht wird, als bekannt gegeben.<sup>180</sup>

Für die Zurückweisung der Einsprüche durch Allgemeinverfügung ist es nicht erforderlich, dass der Einspruchsführer sich auf das Verfahren vor dem jeweiligen Gericht gestützt haben. Wurde der Einspruch auch wegen anderer Fragen eingelegt, wird er insoweit von der Zurückweisung durch Allgemeinverfügung nicht erfasst. Das Einspruchsverfahren bleibt weiterhin anhängig. Über eine Rechtsfrage, die Gegenstand der Allgemeinverfügung war, kann in einer Einspruchsentscheidung nicht erneut entschieden werden.<sup>181</sup> Eine Anhängigkeit verbleibt allerdings nicht für Fragen, in denen bereits eine Teil-Einspruchsentscheidung ergangen ist.<sup>182</sup>

**Besonderheit:** Die Klagefrist endet mit Ablauf des Jahres nach Bekanntgabe.<sup>183</sup> Eine Klage ist gegen die Familienkasse zu richten, die den angegriffenen Kindergeldbescheid erlassen hat, und nicht gegen die oberste Finanzbehörde, welche die Allgemeinverfügung erlassen hat.<sup>184</sup>

**Hinweis:** In Kindergeldangelegenheiten wird diese Zurückweisung u.a. bei Massenverfahren zur Höhe des Kindergeldes Anwendung finden. Ähnlich wurde mit Einsprüchen gegen die Höhe des Kindergeldes für die Jahre 1999 bis 2000 durch § 18a Abs. 11 EGAO verfahren.<sup>185</sup>

### **7.4 Teil-Einspruchsentscheidung**

Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde der Absatz 2a in den § 367 AO eingefügt. Demnach können Familienkassen vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist.

Der neue Absatz 2a soll es den Finanzbehörden ermöglichen, in einer förmlichen Entscheidung zunächst nur über Teile des Einspruchs zu befinden. Dies ist insbesondere dann sinn-

---

<sup>179</sup> BT-Drucksache 16/3368 S. 26

<sup>180</sup> § 367 Abs. 2b Satz 3 und 4 AO

<sup>181</sup> BT Drucksache 16/3368 S. 26

<sup>182</sup> AEAO § 367 Nr. 7

<sup>183</sup> § 367 Abs. 2b Satz 5 AO

<sup>184</sup> § 367 Abs. 2b Satz 6 AO

<sup>185</sup> Artikel 11 des Jahressteuergesetzes 2007, BGBl 2006 S. 2878

voll, wenn ein Teil des Einspruchs entscheidungsreif ist, während über einen anderen Teil des Einspruchs zunächst nicht entschieden werden soll.<sup>186</sup> Im Gegensatz zur Teilabhilfe wird dem Einspruchsbegehren des Kindergeldempfängers nicht entsprochen.

Der Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung steht im Ermessen der Familienkasse, muss aber sachdienlich sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn über einen anderen Teil des Einspruchs zunächst nicht entschieden werden kann, weil insoweit die Voraussetzungen für eine Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO erfüllt sind.<sup>187</sup>

**Hinweis:** Da nur sachdienliche Erwägungen zu einer Teil-Einspruchs-entscheidung führen, sollten in die Bescheidbegründung die Erwägungen, die zur Teil-Einspruchsentscheidung geführt haben, genannt werden. Damit werden ggf. sachfremde Erwägungen deutlich. Ein fehlender Hinweis auf ausgeübtes Ermessen kann ggf. später Probleme in einem Klageverfahren machen.

In der Teil-Einspruchsentscheidung ist genau zu bestimmen (z.B. durch Benennung der offenen Rechtsfrage sowie der hierzu anhängigen Verfahren mit Aktenzeichen und Streitfrage), hinsichtlich welcher Teile des angegriffenen Kindergeldbescheides Bestandskraft nicht eintreten soll (d.h. der Fall „offen“ bleibt), um die Reichweite der Teil-Einspruchsentscheidung zu definieren.<sup>188</sup>

Die Teil-Einspruchsentscheidung hat nicht zwingend zur Folge, dass stets noch eine förmliche Einspruchs-Entscheidung ergehen muss. Hinsichtlich des noch offenen Teils des Einspruchs ist auch eine andere Erledigung denkbar (z.B. Abhilfe, Allgemeinverfügung).

Wird die wirksam ergangene Teil-Einspruchsentscheidung bestandskräftig, kann im weiteren Verfahren über den noch „offenen“ Teil des angefochtenen Kindergeldbescheides nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, die in der Teil-Einspruchsentscheidung vertretene Rechtsauffassung entspreche nicht dem Gesetz.<sup>189</sup> Bei Vorbehalten gegen die Teil-Einspruchsentscheidung müsste der Kindergeldberechtigte den Klageweg beschreiten.

### **7.5 Erledigung des Einspruchs**<sup>190</sup>

Über die Abhilfe hinaus kann eine Erledigung des Einspruchsverfahrens in der Hauptsache eintreten. Die Hauptsacheerledigung kann auf objektiven Gründen oder auf Erledigungserklärung beruhen. Die Erledigungserklärung ist an keine Form gebunden, sie ist bedingungsfeindlich und darf nur vom Einspruchsführer – nicht jedoch von der Familienkasse abgegeben werden.

Eine Erledigung mit Erklärung tritt z.B. ein, wenn der Einspruchsführer nach Ergehen eines Teilabhilfebescheides seinerseits das Einspruchsverfahren sinngemäß für erledigt erklärt, weil er eine weitere Verfolgung des Einspruchs nicht für notwendig hält (ihm eine Teilrücknahme aber nicht möglich ist – s.o.).

Eine Erledigung kann auch durch ein nachträgliches objektives Ereignis eintreten, wenn dadurch die Beschwer – und damit das Rechtsschutzbedürfnis wegfällt. Dies ist z.B. bei einem Untätigkeitseinspruch der Fall, wenn der begehrte Kindergeldbescheid erlassen wird.

---

<sup>186</sup> BT Drucksache 16/3368 S. 25

<sup>187</sup> AEAO § 367 Nr. 6

<sup>188</sup> AEAO § 367 Nr. 6

<sup>189</sup> BT Drucksache 16/3368 S. 25

<sup>190</sup> nach Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 367 Rz 48 bis 52

## **7.6 Einspruchsentscheidung**<sup>191</sup>

Wird das Einspruchsverfahren nicht durch Einspruchsrücknahme, Abhilfeentscheidung oder Allgemeinverfügung in vollem Umfang oder durch Erledigung abgeschlossen, hat eine förmliche Einspruchsentscheidung zu ergehen. Sie ist mithin erforderlich, wenn der Einspruch als unzulässig zurückgewiesen werden soll, eine Verböserung beabsichtigt ist, oder der Einspruch mindestens teilweise nicht abgeholfen wird.<sup>192</sup>

Die Einspruchsentscheidung ist schriftlich zu erteilen, zu begründen, mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen und den Beteiligten bekannt zu geben.<sup>193</sup> Wie eine Entscheidung aussieht, ist für das Vorverfahren im Detail nicht geregelt. In Anlehnung an die Praxis der Gerichte hat sich durch ständigen Verwaltungsgebrauch und nach einigen Übereinstimmenden Verwaltungsanweisungen eine bestimmte Form für Einspruchsentscheidungen entwickelt.<sup>194</sup>

**Hinweis:** Für das Einspruchsverfahren im Kindergeldverfahren wurde der Vordruck KGRb1 vom Bundeszentralamt für Steuern vorgegeben.

---

<sup>191</sup> Wo nicht explizit anders aufgeführt in Anlehnung an Pahlke in Pahlke/König, Abgabenordnung 2004 § 366

<sup>192</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 367 Rz 53

<sup>193</sup> § 366 AO

<sup>194</sup> Friemel/Schiml, Lehrbuch der Abgabenordnung 13. Auflage Rz 418



### Schriftlichkeit

Erforderlich ist die schriftliche Erteilung der Einspruchsentscheidung. Sie muss die erlassende Behörde erkennen lassen und die Unterschrift oder Namenswiedergabe des Amtsträgers enthalten (letzteres ist u.U. ausnahmsweise entbehrlich, wenn der Einspruch formularmäßig oder mit einer automatisierten Einrichtung erlassen wird). Eine mündlich erlassene Einspruchsentscheidung ist nichtig und damit gem. § 124 AO unwirksam. Das gleiche gilt gem. § 125 Abs. 2 Nr. 1 AO, wenn die erlassene Behörde nicht erkennbar ist. Das Fehlen der Unterschrift und der Namenswiederhabe führt nur zur Rechtswidrigkeit.

### Begründung

In der Begründung müssen die die Einspruchsentscheidung tragenden wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Gründe mitgeteilt werden, aus denen sich in nachvollziehbarer Weise der Standpunkt der Familienkasse ableiten lässt.

Zweckdienlich ist die getrennte Darstellung von Sachverhalt (Tatbestand) und Entscheidungsgründen. Auf Zulässigkeitsfragen ist nur einzugehen, wenn hierzu begründeter Anlass besteht.<sup>195</sup> Die Sachverhaltsdarstellung soll keine rechtliche Würdigung enthalten. Hier sollten nur die Tatbestandsmerkmale enthalten sein, die für die rechtliche Würdigung wichtig sind.

Die rechtliche Begründung beinhaltet die Angabe der wesentlichen rechtlichen Überlegungen, insbesondere die Angabe der entscheidenden Rechtsgrundlage, von der sich die Familienkasse leiten lässt.

Bei Ermessensentscheidungen kommt deren Begründung besondere Bedeutung zu. Ermessensentscheidungen sind aufgrund der aus § 102 Satz 1 Finanzgerichtsordnung folgenden Prüfungs- u. Entscheidungskompetenz des Gerichts Gegenstand finanzgerichtlicher Überprüfung. Geprüft wird die Ermessensentscheidung so, wie sie im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung – also regelmäßig mit Abschluss der Einspruchsentscheidung – getroffen wurde. **Fehlt die Begründung für die Ermessensentscheidung, ist die Einspruchsentscheidung fehlerhaft.** Soweit das Gesetz Ermessen einräumt, sollte der Einspruchsbescheid auch immer einige Bemerkungen hierzu enthalten.

### Rechtsbehelfsbelehrung

Die Einspruchsentscheidung ist mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen. (siehe hierzu Vordruck KGRb1) Eine fehlende Rechtsbehelfsbelehrung führt nicht zur Rechtswidrigkeit oder Nichtigkeit, sondern setzt die Klagefrist nicht in Lauf. Eine Klage ist daher gemäß § 55 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe zulässig.

### Bekanntgabe

Eine förmliche Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung ist nicht vorgeschrieben, aus Gründen der Rechtssicherheit zur Feststellung der Klagefrist empfiehlt sich aber bei negativen (belastenden) Entscheidungen eine förmliche Bekanntgabe.

---

<sup>195</sup> AEAO § 366 Nr. 3

Inhaltlicher Aufbau der Einspruchsentscheidung<sup>196</sup>

Anschrift	Bezeichnet den Inhaltsadressaten/ Bekanntgabeadressaten z.B. Einspruchsführer, Vertreter des Einspruchsführers oder Bevollmächtigter
Aufschrift / Rubrum	Verfügende Behörde: immer Familienkasse, Unterscheidungsnummer (RbListenNr., Personalnummer, KigNr), Streit-sache und angegriffener Bescheid, Einspruchsführer und Bevollmächtigter (jeweils mit Anschrift), Datum des Einspruchs, Datum der Entscheidung
Sachentscheidung/ Tenor	<p>„Der Einspruch wird als unzulässig verworfen“                  „Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen“</p> <p><u>Teilabhilfe in der Einspruchsentscheidung:</u>                  „Unter Abänderung der angefochtenen Festsetzung zugunsten des Einspruchsführers wird das Kindergeld wie folgt festgesetzt: ... Im übrigen wird der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.“</p> <p><u>Verböserung:</u>                  „Unter Abänderung der angefochtenen Festsetzung zum Nachteil des Einspruchsführers wird Kindergeld - wie folgt festgesetzt – abgelehnt:...“</p> <p><u>Zusatz Kostenentscheidung:</u>                  z.B. „Die notwendigen Aufwendungen sind nicht zu erstatten“</p>
Begründung	<p>Sachverhaltsdarstellung, Entscheidungsgründe mit Angabe der Rechtsgrundlage</p> <p>Sachverhaltsdarstellung: in Vergangenheitsform                  Tatbestandsmerkmale, Bericht über Erteilung des angefochtenen Bescheides, Bericht über die Einlegung des Einspruchs, Wiedergabe der Einspruchsbegründung, Ermittlungen der Behörde, Feststellung der Zulässigkeit/ Unbegründetheit, Rechtsausführungen, Kostenentscheidung</p>
Rechtsbehelfsbelehrung	Inhalt der Belehrung gemäß KGRb1, Zuständigkeit für das Klageverfahren: das Finanzgericht, in dessen Zuständigkeitsbereich die Familienkasse ihren Sitz hat
Unterschrift	

Die Einspruchsentscheidung wird im unpersönlichen Stil abgefasst. Aus der Ausdrucksweise muss die Stellung der Einspruchsstelle als unbeteiligter Dritter zu erkennen sein (deshalb keine Wertungen). Die Familienkasse wird mit „Familienkasse“ bezeichnet (nicht – wie bei Behörden üblich – in der „Ich-Form“ oder in der „Wir-Form“; Formulierungen wie „m.E.“ oder „nach meiner Meinung“ sind zu unterlassen), der Einspruchsführer als Einspruchsführer oder Einspruchsführerein (nicht mit Namen; das Vorbringen des Bevollmächtigten ist Vorbringen des Einspruchsführers, deshalb auch nicht „der Bevollmächtigte trägt vor“ sondern „der Einspruchsführer trägt vor“). Objektiv ist keine Kritik am Einspruchsführer oder der Familienkasse zu üben. Die Darstellung sollte in kurzen Sätzen erfolgen (ein Satz, ein Gedanke – sorgt

<sup>196</sup> In Anlehnung an Sabine Loock, Fachhochschule für Finanzen Nordkirchen

für klaren Ausdruck). Eigenschaftswörter und allgemein ungebräuchliche Fremdwörter sind zu vermeiden, ggf. das Fremdwort erläutern. Abkürzungen sind beim erstmaligen Gebrauch auszuschreiben. Unnötige Substantivierung – wie im juristischen gern gemacht – sind zu vermeiden. Bei Fundstellen sollte nur auf allgemein zugängliche Verwaltungsanweisungen verwiesen werden, auf interne Verwaltungsanweisungen sollte man sich nicht beziehen.

## **6. Nebenverfahren im Einspruchsverfahren**

Neben dem Einspruchsverfahren laufen in der Regel verschiedene andere Verfahren ab. Da Kindergeldbescheide sofort vollziehbar sind, läuft u.U. das Erhebungsverfahren nebenher (z.B. Aufrechnung des Kindergeldes gegen Kindergeld oder Arbeitsentgelt). Um die Vollziehung des Kindergeldbescheides zu vermeiden, kann Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt werden. Ein Rechtsbeistand beantragt häufig Akteneinsicht, oder bei Fristversäumnis Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Schließlich kann das Verfahren ruhen, da ein Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig ist.

### **6.1 Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand**

War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Das Verschulden eines Vertreters ist dem vertretenen zuzurechnen.<sup>197</sup>

**Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand ist die Entscheidung der Familienkasse, eine zunächst versäumte und verspätet nachgeholte Handlung als fristgemäß zu behandeln. Aufgrund der Wiedereinsetzung wird die versäumte und nachgeholte Handlung als fristgemäß fingiert.<sup>198</sup>

Wiedereinsetzungsberechtigt ist der Einspruchsführer, nicht die Familienkasse. Die Wiedereinsetzung ist möglich bei der Einspruchsfrist und bei Antragsfristen (z.B. Antrag auf schlichte Änderung der Kindergeldfestsetzung; bis 1997 auch bei der damaligen 6-monatigen Antragsfrist). Eine Wiedereinsetzung ist nicht möglich bei Festsetzungs- und Zahlungsverjährungsfristen<sup>199</sup>

#### **6.1.1 Voraussetzungen für die Wiedereinsetzung**<sup>200</sup>

##### Fristversäumnis

Fristversäumnis liegt vor, wenn die fristgebundene Handlung (z.B. Einspruch) nicht spätestens bis zum Fristende vorgenommen worden ist. (zur Fristberechnung siehe oben Kapitel 5) Auch ein geringfügiges Überschreiten der Einspruchsfrist (z.B. 1 Tag) ist ein Fristversäumnis. In der Praxis dürfte es überwiegend kurze Fristüberschreitungen geben.

##### Verhinderung

Die Verhinderung liegt vor, wenn die Fristwahrung aufgrund äußerer oder innerer (in der Person des betroffenen liegender), physischer oder psychischer Umstände gehindert war den Ein-

---

<sup>197</sup> § 110 Abs. 1 AO

<sup>198</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 110 Rz 2

<sup>199</sup> BFH VI R 4/94, BFH/NV 1997 S. 330

<sup>200</sup> soweit nicht anders aufgeführt: Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 110 Rz 16 ff.

spruch einzulegen (oder einen Antrag zu stellen). Die Verhinderung muss für das Fristversäumnis ursächlich sein.

### Fehlendes Verschulden

Die Verhinderung muss unverschuldet sein. Die Verhinderung bzw. das Fristversäumnis ist unverschuldet, wenn die für einen gewissenhaften und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet wurde. Ein Fristversäumnis ist in der Regel unverschuldet, wenn es durch Verfahrensfehler der Familienkasse verursacht wurde. **Bei fehlen der erforderlichen Begründung des Kindergeldbescheides oder bei fehlender Anhörung des Beteiligten wird ein fehlendes Verschulden hinsichtlich der Einspruchsfrist unwiderlegbar vermutet.**<sup>201</sup>

Beurteilungsmaßstab für das Verschulden ist der subjektive Verschuldensbegriff, der die individuellen Fähigkeiten des Beteiligten und die besonderen Umstände des Einzelfalles berücksichtigt. Das Fristversäumnis darf weder vorsätzlich noch fahrlässig (einfache Fahrlässigkeit genügt, Mitverschulden reicht aus) verursacht worden sein.

Vorsatz ist gegeben, wenn die Frist bewusst und gewollt versäumt wurde. Fahrlässigkeit liegt vor, wenn die nach den vorliegenden besonderen Umständen und den persönlichen Verhältnissen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer acht gelassen wurde. Bereits leichte Fahrlässigkeit schließt eine Wiedereinsetzung aus.<sup>202</sup>

Auch die Verursachung durch Mitverschulden schließt eine Wiedereinsetzung aus. Hat die Fristversäumung mehrere Ursachen, kann Wiedereinsetzung nur gewährt werden, wenn den Beteiligten bei allen in Betracht kommenden Geschehensabläufen kein Verschulden trifft.

Das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen wie eigenes Verschulden zuzurechnen. Vertreter sind Bevollmächtigte (z.B. Rechtsanwälte, Steuerberater und Handlungsbevollmächtigte) und deren Unterbevollmächtigte (z.B. Angestellte Rechtsanwaltsgehilfin). Keine Vertreter sind Hilfspersonen und Boten. Das Verschulden ist dem Vertretenen nur zuzurechnen, wenn der Vertreter vertretungsbefugt war (→ Vollmacht prüfen).

An die Sorgfaltspflicht der Berufsträger sind strenge Maßstäbe anzulegen, bei zur Vertretung berufenen Laien ist auf ihre individuellen Fähigkeiten und Erkenntnismöglichkeiten abzustellen (z.B. Bevollmächtigter Ehegatte).

**Hinweis:** Ehegatten, Kinder, sonstige Familienangehörige und Bekannte ohne Vertretungsvollmacht sind Hilfspersonen. Ihr Verschulden ist dem Kindergeldberechtigten nicht zuzurechnen. Sind diese Personen Bevollmächtigt, gilt der Maßstab für Laien, wenn es sich nicht ausnahmsweise um einen Berufsträger handelt.

**Hinweis:** Rechtsanwälte und Angehörige der steuerberatenden Berufe haben ihren Bürobetrieb so zu organisieren, dass Fristversäumnisse ausgeschlossen sind.<sup>203</sup> Fristversäumnisse infolge von Mängeln der Büroorganisation sind verschuldet, und dem Vertretenen zuzurechnen.

Verschulden liegt nicht vor bei einem Büroversehen, d.h. einem Fehler, der auch bei ordnungsgemäßer Büroorganisation nicht zu vermeiden war, wenn allein das Büroversehen ursächlich war. Mitverschulden des Vertreters schließt die Wiedereinsetzung aus.

---

<sup>201</sup> AEAO § 126 Nr. 3 i.V.m. AEAO § 91 Nr. 3 und AEAO § 121 Nr. 3

<sup>202</sup> BFH VIII R 72/71, BStBl II 1973 S. 663, BFH III R 78/97, BStBl II 2000 S. 37

<sup>203</sup> BFH IV B 123/95, BFH/NV 1997 S. 142

Keine Gründe für fehlendes Verschulden sind insbesondere

- Urlaub – Urlaub ist i.d.R. vorhersehbar, ein Postbevollmächtigter kann bestellt werden
- Sprachschwierigkeiten – da nach § 87 AO die Amtssprache deutsch ist

Gründe für fehlendes Verschulden sind insbesondere

- Schwere oder plötzliche Erkrankungen, die den Betroffenen an der Erledigung seiner Angelegenheiten hindern
- Verzögerungen bei der Postlaufzeit wegen Poststreik – in allen anderen Fällen trägt der Betroffene die Beweislast, dass die Postlaufzeit ursächlich ist

### Ursächlichkeit

Zwischen dem Fristversäumnis und der schuldlosen Verhinderung muss ein ursächlicher Zusammenhang bestehen. Fehlende Ursächlichkeit liegt vor, wenn der Hinderungsgrund vor Fristablauf weggefallen war und die Fristgebundene Handlung noch in zumutbarer Weise noch innerhalb der verbleibenden Zeit vorgenommen werden konnte.<sup>204</sup>

### Antrag

Wiedereinsetzung wird nur auf Antrag hin gewährt.<sup>205</sup> Der Antrag bedarf keiner Form, ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hinderungsgrundes zu stellen und zu begründen. Bei der Fristberechnung wird der Tag, an dem das Hindernis wegfällt, nicht mitgerechnet. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind glaubhaft zu machen. Eine Tatsache wird glaubhaft gemacht durch Vorlage präsen- ter Beweismittel, aufgrund deren Vorlage der Beweis sofort und unmittelbar erbracht werden kann.<sup>206</sup>

### 6.1.2 Entscheidung über die Wiedereinsetzung<sup>207</sup>

Die Entscheidung ist eine Rechtsentscheidung, die Familienkasse kann kein Ermessen ausüben. Der Antragsteller hat bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen einen strikten Anspruch auf Wiedereinsetzung.

Für die Entscheidung über die Wiedereinsetzung ist keine Form vorgeschrieben. Die Entscheidung kann auch eine stillschweigende Gewährung der Wiedereinsetzung sein.<sup>208</sup> Die Entscheidung ist insbesondere kein eigenständiger Bescheid, sondern als Rechtsentscheidung in einem verwaltungsrechtlichen Zwischenverfahren ein unselbständiger Bestandteil der Hauptsacheentscheidung (Entscheidung über den Einspruch).<sup>209</sup> Mangels Bescheidcharakter ist eine Rücknahme oder ein Widerruf der Entscheidung nicht möglich, ebenso kann kein selbständiger Einspruch angebracht werden. Eine gerichtliche Nachprüfung der Entscheidung der Familienkasse ist nur im Rahmen der Nachprüfung der Hauptentscheidung möglich, der Kindergeldberechtigte muss also gegen die Einspruchsentscheidung klagen.

In der Praxis wird die Entscheidung, die in der Gewährung oder Versagung der Wiedereinsetzung besteht, zu Beweissicherungszwecken schriftlich mitgeteilt. Bei Versagung sollten die Gründe für die Versagung genannt werden, die nur im Nichtvorliegen einer Voraussetzung bestehen können. Häufig wird das die Verschuldensfrage sein.

---

<sup>204</sup> BFH IV R 184/84, BStBl II 1987 S. 303

<sup>205</sup> § 110 Abs. 1 Satz 1 AO

<sup>206</sup> BFH VIII R 70/87, BFH/NV 1990 S. 714

<sup>207</sup> soweit nicht anders aufgeführt: Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 110 Rz 108 ff.

<sup>208</sup> BFH I R 159/84, BFH/NV 1990 S. 8

<sup>209</sup> BFH IV R 82/88, BStBl II 1990 S. 277

## **6.2 Aussetzung der Vollziehung (AdV)**

Durch Einlegung des Einspruchs wird die Vollziehung des angefochtenen Kindergeldbescheides nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Abgabe nicht aufgehalten.<sup>210</sup> Rechtsbehelfe (hierzu zählt auch die Klage) besitzen im Steuerrecht also grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung. Auch auf eine rechtswidrige Kindergeldfestsetzung hin muss der Kindergeldempfänger ggf. zuviel erhaltenes Kindergeld an die Familienkasse entrichten; im Fall der Nichtleistung darf vollstreckt werden. Der zugrundeliegende Kindergeldbescheid bleibt gemäß § 124 Abs. 2 AO solange wirksam, bis er aufgehoben wird.<sup>211</sup>

**Aussetzung der Vollziehung** bedeutet, dass der materielle Regelungsinhalt des nach wie vor wirksamen Kindergeldbescheides bis auf weiteres nicht mehr verwirklicht werden kann, so dass rechtliche (und tatsächliche) Folgerungen aus dem Kindergeldbescheid nicht gezogen werden dürfen. Der Familienkasse ist damit jegliches Gebrauchmachen von den Wirkungen des Kindergeldbescheides, d. h. seiner Rechtsfolgen und sich daraus ergebender Rechtsfolgen untersagt (z.B. Aufrechnung der Forderung).<sup>212</sup>

Diese Regelung hat insbesondere bei Kindergeldfestsetzungen Folgen, in denen gleichzeitig ein Erstattungsanspruch entsteht und geltend gemacht wird (siehe hierzu Kapitel 5, Erhebungsverfahren). Auf Grund dieser Regelung hat der Einspruch keine aufschiebende Wirkung, so dass er vollziehbar bleibt, insbesondere ein mit dem Kindergeldbescheid verbundenes Leistungsgebot kann vollstreckt werden. Säumnis und Aufrechnung erfolgen trotz eingelegtem Einspruch. Die Familienkasse kann die Vollziehung ganz oder Teilweise aussetzen.

Das Aussetzungsverfahren ist ein auf vorläufige Entscheidung gerichtetes rechtlich selbständiges Nebenverfahren zu dem Anhängigen Hauptverfahren (Einspruchs- oder Klageverfahren).<sup>213</sup>

Den Antrag auf AdV kann derjenige stellen, der gemäß § 350 AO einspruchsbefugt ist bzw. gemäß § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt ist. Es kann daher ggf. auch ein Dritter, der Einspruch eingelegt hat, antragsbefugt sein.<sup>214</sup>

Der Aussetzung der Vollziehung kommt nur Wirkung für die Zukunft (ex nunc) zu. Für die Vergangenheit entstandene Säumniszuschläge bleiben bestehen.<sup>215</sup> (I.d.R. wird der Antrag hauptsächlich mit dem Einspruch innerhalb der Einspruchsfrist gestellt, so dass Säumnis i.d.R. kein Problem ist.)

---

<sup>210</sup> § 361 Abs. 1 Satz 1 AO, siehe auch § 69 Abs. 1 FGO

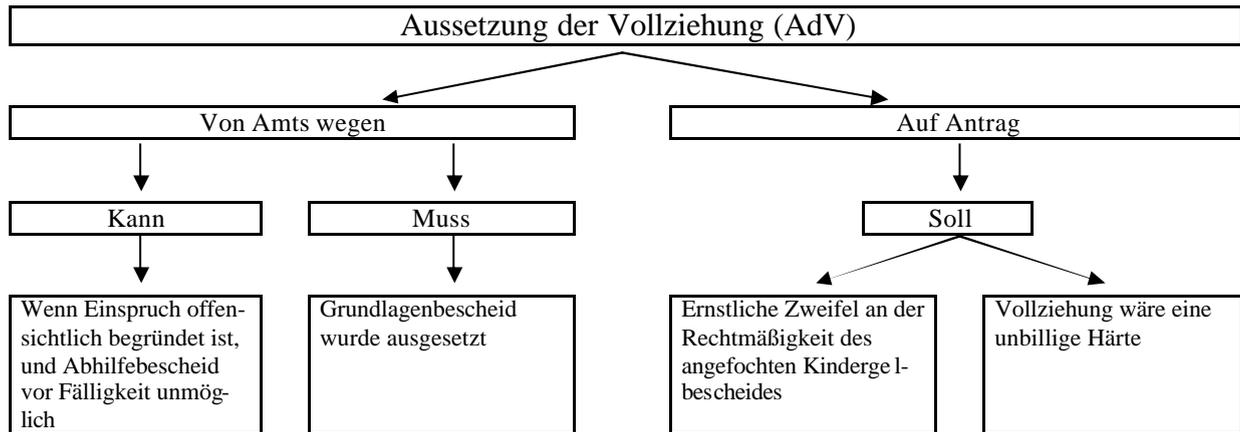
<sup>211</sup> Hemmer/Wüst, Abgabenordnung 5. Auflage Rz 429

<sup>212</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 25

<sup>213</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 26

<sup>214</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 36

<sup>215</sup> Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung 6. Auflage § 361 Ziff. 4



Quelle: Sabine Look, Fachhochschule für Finanzen Nordkirchen, September 2006

Die Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung ergeht in einem summarischen Verfahren. Die Begründetheit des Rechtsbehelfes ist im Rahmen dieses Verfahrens nur in einem begrenzten Umfang zu prüfen. Bei der Prüfung sind nicht präsente Beweismittel ausgeschlossen. Die Sachentscheidungs Voraussetzungen (Einspruch, Zuständigkeit) sind eingehend und nicht nur summarisch zu prüfen.<sup>216</sup>

**Summarische Prüfung:** Aus Sinn und Zweck des Instituts der Aussetzung der Vollziehung ergibt sich, dass die Begründetheit [der AdV] von der Abwägung zwischen dem Vollzugsinteresse des Kindergeldbescheides einerseits und dem Aussetzungsinteresse des Kindergeldempfängers andererseits abhängt.<sup>217</sup> Es werden also die Gründe für und gegen eine AdV abgewogen. Maßgeblich sind also die Erfolgsaussichten für die Hauptsache; summarisch bedeutet in diesem Fall: Es sprechen überwiegend Gründe für ein Ergebnis. Besteht in der Hauptsache keine Aussicht auf Erfolg, ist die AdV zu versagen. Besteht die Möglichkeit eines Erfolges, wird die AdV zu gewähren sein (ausführlich siehe nachfolgend ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit)

In tatsächlicher Hinsicht beschränkt sich die Prüfung auf den Akteninhalt und auf das Vorbringen des Antragstellers.<sup>218</sup> Bei der Abschätzung der Erfolgsaussichten sind nicht nur die BFH-Rechtssprechung und die einschlägigen Verwaltungsanweisungen

## 6.2.1 Voraussetzung für die Aussetzung der Vollziehung

### 6.2.1.1 Vollziehbarer Verwaltungsakt

Die AdV setzt zunächst voraus, dass es sich um einen vollziehbaren Verwaltungsakt handelt.<sup>219</sup> Vollziehbar – und damit Aussetzungsfähig – ist ein Verwaltungsakt, von dessen Regelungsinhalt in irgendeiner Weise Gebrauch gemacht werden kann. Diese Eigenschaft haben Verwaltungsakte, die vom Betroffenen ein Tun, Dulden oder Unterlassen verlangen, und die von der Finanzbehörde im Fall der Verweigerung durch Vollziehungsmaßnahmen erzwungen werden können oder müssen.<sup>220</sup>

<sup>216</sup> AEO § 361 Nr. 3.4

<sup>217</sup> Hemmer/Wüst, Abgabenordnung 5. Auflage Rz 436

<sup>218</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 25

<sup>219</sup> Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung 6. Auflage § 361 Ziff. 3

<sup>220</sup> BFH V B 44/74, BStBl II 1975 S. 240

Vollziehbare Verwaltungsakte im Kindergeldbereich sind insbesondere<sup>221</sup>

- Festsetzungsbescheide, die auf eine Geldleistung gerichtet sind (also Festsetzung von Kindergeld an den Berechtigten bei Kindergeldanspruch, Aufhebung der Kindergeldfestsetzung mit Erstattungsanspruch der Familienkasse)
- Abrechnungsbescheide nach § 218 AO (Rückforderung vom Abzweigungsempfänger, Abrechnungsbescheid beim Einspruch gegen das Leistungsgebot)

Nicht vollziehbar – und damit auch einer AdV nicht zugänglich - sind Kindergeldbescheide, die sich in einer Negation (Ablehnung) erschöpfen. Dies ist der Fall, wenn die Familienkasse die Festsetzung von Kindergeld ablehnt<sup>222</sup>, oder den Erlass eines günstigeren Bescheides – also die Korrektur einer Aufhebung oder Ablehnung – ablehnt.<sup>223</sup>

### **6.2.1.2 Angefochtener Verwaltungsakt**

Grundsätzlich ist auch erforderlich, dass die Verfügung, deren Vollzug ausgesetzt werden soll, angefochten worden ist. Gegen den Kindergeldbescheid muss also Einspruch eingelegt worden sein.

Der Einspruch muss zulässig sein, ist der Kindergeldbescheid bestandskräftig (weil z.B. die Einspruchsfrist nicht gewahrt wurde) besteht für einen AdV kein Raum. Bei noch laufender Einspruchsfrist kann die Aussetzung erst nach Einspruchseinlegung erfolgen.<sup>224</sup> Wird der Einspruch zurückgenommen oder erledigt er sich in anderer Weise, ist damit auch der Antrag auf AdV erledigt.

### **6.2.2 Entscheidung über die Aussetzung der Vollziehung**

§ 361 AO regelt die Aussetzung der Vollziehung durch die Familienkasse während eines Einspruchsverfahrens, § 69 Abs. 2 FGO erlaubt es der Familienkasse, während des Klageverfahrens die Vollziehung auszusetzen.<sup>225</sup>

#### **6.2.2.1 Aussetzungsgründe**

Liegen nebeneinander die gesetzlichen Voraussetzungen sowohl für eine Stundung (siehe hierzu Kapitel 6 Erhebungsverfahren) als auch für eine AdV vor, wird im Regelfall auszusetzen sein.<sup>226</sup>

Sofern die Voraussetzungen für eine AdV vorliegen, kommt diese nur dann in Betracht, wenn einer der gesetzlichen Gründe vorliegt. Hat der Rechtsbehelf offensichtlich überhaupt keine Aussicht auf Erfolg, so kommt auch dann, wenn der Vollzug eine unbillige Härte darstellen würde, eine AdV nicht in Betracht.<sup>227</sup>

##### **6.2.2.1.1 Einspruch ist offensichtlich begründet**

Die Familienkasse kann auch ohne Antrag die Vollziehung aussetzen, wenn der Rechtsbehelf – Einspruch oder Klage – offensichtlich begründet ist, der Abhilfebescheid aber voraussichtlich nicht mehr vor Fälligkeit der geforderten Zahlung ergehen kann.<sup>228</sup> Demzufolge muss

<sup>221</sup> nach Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 18

<sup>222</sup> BFH III B 142/00, BFH/NV 2002, 1491

<sup>223</sup> BFH I B 187/90, BStBl II 1991 S. 643

<sup>224</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 34

<sup>225</sup> AEAO § 361 Nr. 1.1

<sup>226</sup> AEAO § 361 Nr. 1.4

<sup>227</sup> Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung 6. Auflage § 361 Ziff. 3

<sup>228</sup> AEAO § 361 Nr. 2.1

dem gestellten Antrag bei offensichtlich begründetem Rechtsbehelf stattgegeben werden (Ermessensreduktion auf null).

### **6.2.2.1.2 Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit**

Die Aussetzung der Vollziehung soll auf Antrag ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Bescheides bestehen.<sup>229</sup>

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit sind gegeben, wenn bei summarischer Prüfung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die eine Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Tatsachen u. Rechtsfragen auslöst.<sup>230</sup> Keine ernsthaften Zweifel liegen vor, wenn der Rechtsbehelf unzulässig ist.

Ernstliche Zweifel sind bei **Unklarheiten des entscheidungserheblichen Sachverhaltes** gegeben, wenn die Familienkasse die Beweislast trägt, und die vom Kindergeldberechtigten behauptete Tatsache möglich erscheint.<sup>231</sup> Erforderlich ist jedoch, dass der Kindergeldberechtigte seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen ist.<sup>232</sup> Trägt der Kindergeldberechtigte die Beweislast, bestehen bei unklarem Sachverhalten keine ernstlichen Zweifel.

Ernstliche Zweifel sind auch bei **Unklarheiten über die Rechtslage** gegeben, wenn

- Die Gesetzeslage unklar ist, und der BFH zu dieser Rechtsfrage noch nicht entschieden hat (i.d.R. wenn ein Verfahren beim BFH anhängig ist)
- Die Familienkasse von der Rechtssprechung des BFH abweicht
- Mehrere Finanzgerichte oder mehrere Senate des BFH in der Rechtsfrage unterschiedlich entschieden haben

Werden **verfassungsrechtliche Bedenken** vorgebracht, liegen ernsthafte Zweifel nicht vor, wenn

- Ein oberstes Bundesgericht die Verfassungsmäßigkeit der angewandten Norm bejaht hat
- Der Kindergeldberechtigte die Verfassungswidrigkeit behauptet
- Der Kindergeldberechtigte die Verfassungswidrigkeit in einer Verfassungsbeschwerde geltend macht
- Das Bundesverfassungsgericht eine Norm für verfassungswidrig erklärt, aber für eine Übergangszeit die Anwendbarkeit erklärt hat

Hingegen liegen ernsthafte Zweifel vor, wenn die betreffende Vorschrift vom BVerfG für nichtig erklärt wurde, oder ein oberstes Bundesgericht oder mehrere Finanzgerichte gegen die Verfassungsmäßigkeit Zweifel geäußert haben, und eine Entscheidung noch aussteht (d.h. ein Verfahren beim BVerfG anhängig ist)

### **6.2.2.1.3 Unbillige Härte**

Die Vollziehung soll auf Antrag ausgesetzt werden, wenn Sie für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hätte, die nicht durch ein überwiegend öffentliches Interesse geboten ist.<sup>233</sup>

Eine unbillige Härte liegt vor, wenn dem Kindergeldberechtigten durch die sofortige Vollziehung wirtschaftliche Nachteile drohen, die über die eigentliche Verwirklichung des Rege-

---

<sup>229</sup> § 361 Abs. 2 AO, Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung 6. Auflage § 361 Ziff. 3

<sup>230</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 51

<sup>231</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 52

<sup>232</sup> BFH I R 7/85, BFH/NV 1986 S. 638

<sup>233</sup> § 361 Abs. 1 Satz 2 AO, Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung 6. Auflage § 361 Ziff. 3

lungsinhaltes des Kindergeldbescheides hinaus gehen, und von ihm insbesondere ein Tun, Dulden, oder Unterlassen fordern, dessen nachteilige Folgen nicht oder nur schwer rückgängig gemacht werden können oder existenzbedrohend sind.<sup>234</sup> (→ Voraussetzung für eine Stundung liegen vor)

Die Geltendmachung einer unbilligen Härte erfordert substantiierte Darlegungen (z.B. durch Vorlage eines Vermögensstatus) hinsichtlich der sie begründenden tatsächlichen Umstände.<sup>235</sup> Das öffentliche Interesse an der Erhebung kann unterstellt werden.

#### **6.2.2.1.4 Aussetzung von Grundlagenbescheiden**

Dieser Aussetzungsgrund dürfte für den Bereich des Kindergeldes die absolute Ausnahme darstellen, da es kaum Grundlagenbescheide für die Kindergeldfestsetzung gibt. Als Grundlagenbescheide wären z.B. denkbar:

- Anerkennung einer Behinderung durch das Versorgungsamt
- Anerkennung Status eines Asylanten im Asylverfahren
- Gewinnfeststellungsbescheide (bei den Einkünften und Bezügen – siehe hierzu auch Kapitel 3)

Wird bei einem solchen Bescheid die Vollziehung ausgesetzt, ist AdV zu gewähren. Voraussetzung ist allerdings, dass ein bindender Grundlagenbescheid erlassen wurde.

#### **6.2.2.2 Form der Entscheidung**

Die Entscheidung über die AdV ist ein rechtsgestaltender, begünstigender VA, der nur unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO zurückgenommen werden kann. Es handelt sich um einen „sonstigen“ VA, nicht um einen Steuer-/Steuervergütungsbescheid (wie z.B. die Kindergeldfestsetzung), der nur nach den Vorschriften des § 172 ff. AO geändert werden kann. Für die AdV-Entscheidung gelten keine besonderen Formerfordernisse, so dass sie mündlich, schriftlich oder durch konkludentes Handeln (stillschweigender Nichtvollzug) ergehen kann, die Schriftform ist jedoch schon aus Beweissicherungsgründen angezeigt.<sup>236</sup>

Die Entscheidung über die AdV

- Ist eine Ermessensentscheidung (siehe nachfolgend Ermessen im AdV-Verfahren)
- Kann mit Nebenbestimmungen (z.B. Befristung) versehen werden
- Ist einzelfallbezogen zu begründen
- Kann teilweise erfolgen.

Der Umfang der AdV wird durch den Tenor der Aussetzungsentscheidung bestimmt<sup>237</sup>.

#### **6.2.3 AdV nach der FGO beim Finanzgericht**

Ein Antrag auf AdV kann auch nach § 69 FGO gestellt werden, diese Vorschrift ist dem § 361 AO im wesentlichen inhaltsgleich, weshalb die bisher gemachten Ausführungen sinngemäß gelten. Zusätzlich sind im § 69 FGO noch Regelungen enthalten, die einen Antrag auf AdV beim Finanzgericht regeln.

Der Antrag auf AdV kann auch beim Finanzgericht gestellt werden.<sup>238</sup> Gerichtliches (FGO) und behördliches (AO) Verfahren können nebeneinander durchgeführt werden, der Kindergeldberechtigte hat grundsätzlich ein Wahlrecht, welchen Verfahrensweg er einschlagen will. Dieses Wahlrecht wird aber eingeschränkt: Der Antrag bei Gericht ist nur zulässig, wenn die

<sup>234</sup> VFH IV B 3/66, BStBl II 1968 S. 538

<sup>235</sup> BFH III B 80/00, BFH/NV 2001, S. 1294

<sup>236</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 68

<sup>237</sup> BFH X R 33/91, BStBl II 1995 S. 4

<sup>238</sup> § 69 Abs. 3 FGO

Familienkasse einen Antrag auf AdV ganz oder zum Teil abgelehnt hat.<sup>239</sup> Ein nebeneinander der Verfahren ist deshalb nur denkbar, wenn die Familienkasse den Antrag auf AdV bereits abgelehnt hat, und der Kindergeldberechtigte den Antrag (nach Ablauf der Einspruchsfrist, da ansonsten der Einspruch gegen die Ablehnung gegeben wäre) erneut stellt, da der Antrag wiederholt gestellt werden kann, auch wenn er vom Finanzgericht abgelehnt wurde.<sup>240</sup> Gewährt die Familienkasse AdV, wenn auch bei Gericht ein Antrag gestellt worden ist, entfällt das Rechtsschutzbedürfnis für eine gerichtliche AdV-Entscheidung.<sup>241</sup>

Ein gerichtliches AdV-Verfahren ist u.a. in folgenden Fällen denkbar:

- Antrag auf AdV bei Gericht Anstelle des Einspruchs gegen die Ablehnung der Familienkasse
- Wenn die AdV bereits in Form einer Einspruchsentscheidung über die Ablehnung der AdV erneut abgelehnt wird

#### **6.2.4 Wirkung der Aussetzung der Vollziehung**

Die AdV hat zur Folge, dass die Familienkasse den materiellen Regelungsinhalt des Kindergeldbescheides nicht mehr verwirklichen darf. Die Wirksamkeit und der Bestand des Kindergeldbescheides bleiben jedoch durch die Aussetzung unberührt.<sup>242</sup> Die Dauer der AdV bestimmt die Familienkasse nach pflichtgemäßen Ermessen. Maßgebend ist der Ausspruch im Tenor.<sup>243</sup>

Die AdV hat insbesondere zur Folge, dass

- Eine Unterbrechung der Zahlungsverjährung (§ 231 Abs. 1 AO) eintritt
- Eine Aufrechnung unzulässig ist
- Für den Aussetzungszeitraum keine Säumniszuschläge anfallen (§ 240 AO)
- Die Vollstreckbarkeitsvoraussetzungen (§§ 251 Abs. 1 und 257 Abs. 1 Nr. 1 AO) wegfallen und eine Androhung und Festsetzung von Zwangsmitteln unzulässig ist.

#### **6.2.5 Ermessen im AdV-Verfahren**

Die Gewährung der AdV von Amts wegen steht im klaren Ermessen der Familienkasse.

Die AdV aufgrund eines Antrages „soll“ gewährt werden – in diesem Fall ist das Ermessen der Familienkasse dahingehend gebunden, dass bei Vorliegen eines Aussetzungsgrundes die Vollziehung auszusetzen ist.<sup>244</sup> Die Familienkasse hat den gesetzlichen Ermessensspielraum im Interesse des Kindergeldberechtigten stets voll auszuschöpfen.<sup>245</sup>

Das Ausgeübte Ermessen unterliegt auch der gerichtlichen Überprüfung. Da fehlerhafte Ermessensausübung im Klagefall stets zur Rechtswidrigkeit der angefochtenen Entscheidung über die AdV führt, ist bei ablehnenden Entscheidungen in der Begründung auch stets darauf einzugehen, dass – und wie das Ermessen ausgeübt wurde (warum nach „pflichtgemäßen Ermessen“ so zu entscheiden war).

---

<sup>239</sup> § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO

<sup>240</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 85

<sup>241</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 156

<sup>242</sup> BFH VII R 50-51/86, BStBl II 1988 S. 366/ 369

<sup>243</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 361 Rz 79

<sup>244</sup> BFH GrS 4/67, BStBl II 1968, S. 199

<sup>245</sup> AEAO § 361 Nr. 2.4

### **6.2.6 Aussetzungszinsen**

Voraussetzung für die Erhebung von Aussetzungszinsen beim Kindergeldempfänger ist, dass die Vollziehung eines Kindergeldbescheides [mit Erstattungsforderung] ausgesetzt worden ist.<sup>246</sup>

Aussetzungszinsen sind zu erheben, soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage endgültig erfolglos ist. Ohne Bedeutung ist, aus welchen Gründen der Rechtsbehelf im Ergebnis erfolglos war. Aussetzungszinsen sind demnach zu erheben wenn<sup>247</sup>

- Der Kindergeldempfänger aufgrund einer bestandskräftigen Einspruchsentscheidung ganz oder teilweise unterlegen ist,
- Das Einspruchsverfahren oder gerichtliche Verfahren nach Rücknahme des Einspruchs, der Klage oder der Revision rechtskräftig abgeschlossen wird,
- Der angefochtene Kindergeldbescheid – ohne dem Rechtsbehelfsantrag voll zu entsprechen – geändert wird, und sich der Rechtsstreit endgültig erledigt.

Aussetzungszinsen sind nicht zu erheben, wenn die Fälligkeit des streitigen Kindergeldanspruchs (= Fälligkeit des Rückforderungsbetrages) aufgrund einer Stundung hinausgeschoben war.<sup>248</sup>

Aussetzungszinsen sind vom Tag des Eingang des Einspruchs, frühestens vom Tag der Fälligkeit an (im Kindergeldbescheid) bis zu dem Tag, an dem die AdV endet, zu erheben. Wird die AdV erst später gewährt [nach Einlegen des Einspruchs], werden Zinsen erst vom Tag des Beginns der Vollziehungsaussetzung erhoben.<sup>249</sup>

Der Zinslauf beginnt konkret mit dem Tag, für den die AdV wirksam wird. In der Regel ist dies der Tag, an dem der Einspruch eingeht (Tag wird mitgerechnet). Wird der Antrag auf AdV später gestellt, wird die AdV in der Regel mit Eingang des Antrags auf AdV wirksam. Der Zinslauf endet mit dem Tag, an dem die AdV endet (ergibt sich aus dem AdV-Bescheid oder aus einer gesonderten Aufhebung).

Die Höhe der Zinsen bemisst sich nach § 238 AO. Die Zinsberechnung entspricht der Berechnung von Stundungszinsen, insofern wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen (siehe Kapitel 7 Erhebungsverfahren). Die Zinsen werden mit Bescheid festgesetzt.<sup>250</sup>

---

<sup>246</sup> AEAO § 237 Nr. 2

<sup>247</sup> AEAO § 237 Nr. 4

<sup>248</sup> AEAO § 237 Nr. 5

<sup>249</sup> AEAO § 237 Nr. 6

<sup>250</sup> AEAO § 239 Nr. 1

Familienkasse	Ort / Datum	KGRb 2 03.08.2007
	Geschäftszeichen / Ordnungsnummer <small>(Bitte bei allen Schreiben an die Familienkasse angeben)</small>	

### Entscheidung

über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des/der

Antragsstellers/in: \_\_\_\_\_

Anschrift: \_\_\_\_\_

vertreten durch: \_\_\_\_\_

Sehr geehrte Damen und Herren,

auf den Antrag vom \_\_\_\_\_ wird - unter dem Vorbehalt des Widerrufs - die Vollziehung der Kindergeldfestsetzung vom \_\_\_\_\_ für den Zeitraum vom \_\_\_\_\_ bis \_\_\_\_\_ mit Wirkung

vom Fälligkeitstage  vom \_\_\_\_\_

bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der Entscheidung über den/die

Einspruch  Klage  Revision

gegen Sicherheitsleistung

ausgesetzt  teilweise ausgesetzt:

Kindergeld	Zeitraum	Betrag in EURO
_____	von _____ bis _____	in Höhe von _____
_____	von _____ bis _____	in Höhe von _____
_____	von _____ bis _____	in Höhe von _____
_____	von _____ bis _____	in Höhe von _____
		Gesamtbetrag _____ 0,00

**Bitte beachten Sie:**

Wenn der von Ihnen eingelegte Rechtsbehelf keinen Erfolg hat, sind die ausgesetzten Beträge zu verzinsen. Die Zinsen betragen für jeden vollen Monat der Aussetzung der Vollziehung 0,5 v.H. des auf volle hundert Deutsche Mark abgerundeten Betrages (§§ 237, 238 AO\*). Werden die obigen Beträge erst nach Ablauf der bewilligten Aussetzung der Vollziehung entrichtet, so ist für jeden angefangenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag von 1.v. H. des rückständigen auf hundert Deutsche Mark nach unten abgerundeten Steuerbetrages zu entrichten (§ 240 Abs. 1 AO).

**Beachten Sie bitte die Fälligkeit der nicht ausgesetzten Beträge!**

**Rechtsbehelfsbelehrung:**

Dieser Bescheid kann mit dem Einspruch angefochten werden. Der Einspruch ist bei der vorbezeichneten Familienkasse schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Die Frist für die Einlegung eines Einspruchs beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen der Bescheid bekanntgegeben worden ist. Bei Zustellung durch einfachen oder Zustellung durch eingeschriebenen Brief gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung mit Postzustellungsurkunde oder gegen Empfangsbekanntnis ist Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung.

Mit freundlichen Grüßen  
Im Auftrag

Familienkasse	Ort / Datum	KGRb 3
		, 03.08.2007
Geschäftszeichen / Ordnungsnummer		
(Bitte bei allen Schreiben an die Familienkasse angeben)		

**Vfg.**

**1. Betreff:**

\_\_\_\_\_ (Name des Erstattungsschuldners)

hier: **Beendigung der Aussetzung der Vollziehung**

Die Entscheidung vom \_\_\_\_\_ über die Aussetzung der Vollziehung für die folgenden Beträge wird hiermit gemäß § 130 AO\* zurückgenommen, weil

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Die Aussetzung der Vollziehung für die folgenden Beträge endet lt. Vfg. vom \_\_\_\_\_ am \_\_\_\_\_

Die Beträge sind bis zu der unten angegebenen Fälligkeit zu entrichten.

Kindergeld für den Zeitraum:                      Fälligkeit                      Betrag in EURO

Kindergeld für den Zeitraum:	Fälligkeit	Betrag in EURO

Gesamtbetrag \_\_\_\_\_ 0,00

2. Der Kasse zur weiteren Veranlassung

3. Aussetzungszinsen berechnen und festsetzen

4.

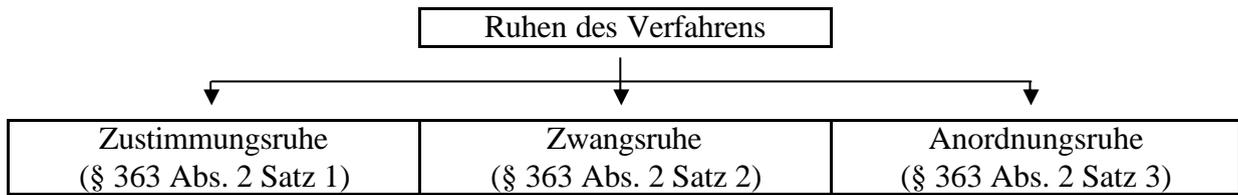
5. z.d.A.

Im Auftrag

(Unterschrift des Zeichnungsberechtigten)

\* Abgabenerklärung  
\*\* Nichtzutreffendes ist zu streichen (in der Version für das Internet nicht vorhanden)

### 6.3 Ruhen des Einspruchs



Das Ruhen des Verfahrens führt aus verfahrensökonomischen Gründen zum Stillstand des Einspruchsverfahrens. Neben den Voraussetzungen, die bei den verschiedenen Varianten (Zustimmungsruhe, Zwangsruhe, Anordnungsruhe) vorliegen müssen, muss in jedem Fall ein zulässiger Einspruch gegeben sein.<sup>251</sup>

Das Einspruchsverfahren ist zur Wahrung der berechtigten Interessen des Einspruchsführers bzw. der Familienkasse fortzusetzen, wenn der Einspruchsführer beantragt, oder die Familienkasse das dem Einspruchsführer mitteilt.<sup>252</sup> Der Antrag des Einspruchsführers ist an keine Form gebunden, und bedarf keiner Begründung, er verpflichtet die Familienkasse zur Fortsetzung des Verfahrens.<sup>253</sup>

Teilt die Familienkasse die Fortsetzung des Verfahrens mit, soll sie vor Erlass einer Einspruchsentscheidung den Beteiligten Gelegenheit geben, sich erneut zu äußern.<sup>254</sup>

#### 6.3.1 Zustimmungsruhe

Mit Zustimmung des Einspruchsführers kann die Familienkasse das Einspruchsverfahren ruhen lassen, wenn dies aus wichtigen Gründen zweckmäßig erscheint. Die Zustimmung ist zwingend.

Die Ruhensanordnung ist ein rechtsgestaltender Verwaltungsakt i.S. § 118 Abs. 1 AO<sup>255</sup>, kann mit einer Nebenbestimmung (insbesondere Befristung) versehen werden, und nach § 131 AO widerrufen werden.

**Wichtige Gründe** sind gegeben, wenn ihr sachliches Gewicht nach dem Zweck des § 363 Abs. 2 Satz 1 AO die Verfahrensruhe rechtfertigen kann.<sup>256</sup> Dafür reicht das bloße Interesse des Kindergeldberechtigten, einen Fall zur etwaigen Teilhabe an künftigen Rechtsentwicklungen offen zu halten, nicht aus.<sup>257</sup>

Wichtige Gründe liegen aber vor, wenn der Ausgang eines anhängigen Musterverfahrens abgewartet werden soll.<sup>258</sup>

**Zweckmäßig** ist das Ruhen des Einspruchsverfahrens, wenn der Familienkasse hierdurch unvertretbarer Mehraufwand erspart, widersprüchliche Entscheidungen oder spätere Korrekturen des Einspruchsbescheides vermieden werden. Unzweckmäßig ist die Ruhensanordnung bei geringen oder fehlenden Erfolgsaussichten des Einspruchs.<sup>259</sup>

<sup>251</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 363 Rz 34

<sup>252</sup> § 363 Abs. 2 Satz 4 AO

<sup>253</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 363 Rz 61

<sup>254</sup> AEO § 363 Nr. 3

<sup>255</sup> BFH III R 41/90, BStBl II 1990 S. 944

<sup>256</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 363 Rz 34

<sup>257</sup> BFH IV B 14/99, BFH/NV 1999 S. 1587

<sup>258</sup> Zu wichtigen Gründen s.a. OFD Hannover v. 28.01.1999 S 0622 - 859 - StO 321/S 0622 - 445 - StH 551

<sup>259</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 363 Rz 38

Die Zustimmung dürfte im Kindergeldbereich häufig zur Anwendung kommen, insbesondere dann, wenn eine ungeklärte Rechtsfrage beim Bundesfinanzhof anhängig ist, und der Berechtigte sich nicht auf ein Musterverfahren beruft (dann gilt ggf. die Zwangsrufe). Die Zustimmungsrufe wird überwiegend von der Familienkasse angestoßen.

### **6.3.2 Zwangsrufe Kraft Gesetz**<sup>260</sup>

Die Vorschrift ordnet das Ruhen des Einspruchsverfahrens Kraft Gesetz an, einer Anordnung der Familienkasse bedarf es nicht. Aus Gründen der Rechtsklarheit ist dem Einspruchsführer eine entsprechende (nicht anfechtbare – da kein VA - ) Mitteilung zu übersenden.

Die Anwendung der Vorschrift setzt voraus, dass

- Wegen der Verfassungsmäßigkeit einer Norm
- Wegen einer beliebigen Rechtsfrage

Ein Musterverfahren vor dem EuFH, BverfG oder einem obersten Bundesgericht (insbesondere dem BFH) anhängig ist, und der Einspruchsführer sich in seinem Einspruch darauf beruft. Die im Musterverfahren aufgewordene Rechtsfrage muss Entscheidungserheblich sein.

### **6.3.3 Zwangsrufe**

Das Ruhen kann kraft öffentlich bekannt zu gebender Allgemeinverfügung mit Zustimmung der obersten Finanzbehörde für bestimmte Gruppen gleichgelagerter Fälle angeordnet werden (z.B. in Massenverfahren). Dieser Fall dürfe für Kindergeld nicht von Bedeutung sein.

### **6.4 Akteneinsicht**

Die Akteneinsicht ist getrennt von dem Recht der Beteiligten, auf Antrag Auskunft über die zu Ihrer Person gespeicherten Daten zu verlangen (§§ 78, 359 AO), zu betrachten. Diese Auskunft kann nach pflichtgemäßen Ermessen durch die Familienkasse in Form der Akteneinsicht gewährt werden.<sup>261</sup>

Die Abgabenordnung berechtigt den Beteiligten (oder seinen Bevollmächtigten) nicht zur Akteneinsicht,<sup>262</sup> das gilt auch im Einspruchsverfahren.<sup>263</sup> Die Gewährung von Akteneinsicht ist jedoch nicht grundsätzlich ausgeschlossen, und steht im pflichtgemäßen Ermessen der Familienkasse.<sup>264</sup> Die Regelungen zur Erteilung von Auskünften gemäß BMF-Schreiben vom 17.12.2008 sind auf die Akteneinsicht anzuwenden<sup>265</sup>. Durch diese Neuregelung der DAFamEStG 2009 ist das Ermessen der Familienkasse reduziert: Eine Verweigerung der Akteneinsicht ist nur noch dann möglich, wenn die Familienkasse die Auskunft verweigern darf. Dies ist in folgenden Fällen der Fall (abschließende Regelung)<sup>266</sup>:

- a) Soweit die Ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der verantwortlichen Stellen liegende Aufgaben gefährden würde
- b) Soweit die Auskunft die öffentliche Sicherheit oder Ordnung gefährden oder sonst dem Wohle des Bundes oder eines Landes Nachteile bereiten würde

---

<sup>260</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 363 Rz 46-48

<sup>261</sup> BMF vom 17.12.2008 – IV A 3 – S 0030/08/10001, BStBl I 2009 S. 6

<sup>262</sup> BFH VII R 25/82, BStBl II 1985, S. 571

<sup>263</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 364 Rz 7

<sup>264</sup> BFH VII B 138/01, BFH/NV 2003 S. 1356

<sup>265</sup> DAFamEStG 67.5 Abs. 1 Satz 1: „Zur Erteilung von Auskünften...einschließlich Akteneinsicht...gelten entsprechend“

<sup>266</sup> BMF vom 17.12.2008 – IV A 3 – S 0030/08/10001, BStBl I 2009 S. 6 Ziffer 7

- c) Soweit die Daten oder die Tatsachen Ihrer Speicherung nach einer Rechtsvorschrift oder ihrem Wesen nach (insbesondere wegen der überwiegenden berechtigten eines Dritten) geheim gehalten werden müssen

Für den Kindergeldbereich relevant ist Buchstabe c (s. nachfolgenden Hinweis).

Im Einzelfall kann **dem Beteiligten** oder seinem Bevollmächtigten nach dem Ermessen der Familienkasse Akteneinsicht gewährt werden.

Die Akteneinsicht hat dabei grundsätzlich in den Diensträumen der Familienkasse in Gegenwart eines Bediensteten zu erfolgen<sup>267</sup>, eine Überlassung der Akte kommt nicht in Betracht. Bei einer Akteneinsicht ist sicherzustellen, dass Verhältnisse eines anderen nicht unbefugt offenbart werden.<sup>268</sup> Die Familienkasse muss sicherstellen, dass zum Zwecke der Wahrung des Steuergeheimnisses Aktenmaterial aus den Akten entfernt wird, soweit es die steuerlichen Verhältnisse Dritter betrifft.<sup>269</sup>

**Hinweis:** Im Bereich des Kindergeldes ist eine Akteneinsicht problematisch. Beantragt der Kindergeldberechtigte als Beteiligter Akteneinsicht, müssen alle Angaben, welche steuerliche Verhältnisse der Kinder betreffen, aus der Akte entfernt werden, da Kinder i.d.R. nicht Beteiligte, sondern Dritte sind. Das Kind hat einen eigenen Anspruch zur Wahrung des Steuergeheimnisses. Die Entfernung der Angaben des Kindes zu den Einkünften und Bezügen führt u.U. dazu, dass der Fall nicht mehr nachvollzogen werden kann. Eine volle Akteneinsicht des Beteiligten ist deshalb nur zulässig, wenn das Kind zugestimmt hat (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO)

In dem genannten Rahmen kann von der Familienkasse eine Ausnahme nur insoweit zugelassen werden, als die entsprechende Einsichtnahme in den Diensträumen einer Dienststelle der Familienkasse erfolgt.<sup>270</sup> Eine Übersendung der Kindergeldakte zum Zwecke der Akteneinsicht ist nur in den gesetzlich geregelten Ausnahmefällen möglich<sup>271</sup>, für Kindergeld dürfte hier nur die Vorlage der Akte beim Finanzgericht nach § 86 FGO zutreffen.

Die Ablehnung eines Antrages auf Akteneinsicht ist ein Verwaltungsakt und mit Einspruch und Klage anfechtbar.<sup>272</sup>

Im **Klageverfahren** haben die Beteiligten nach § 78 FGO ein Recht auf Akteneinsicht.

## **6.5 Hinzuziehung zum Verfahren**

Die Hinzuziehung (auch Beiladung) ist eine Verfahrenshandlung der zur Entscheidung berufenen Familienkasse, durch die ein Dritter im Einspruchsverfahren die Rechtsstellung eines Beteiligten erlangt.<sup>273</sup> Dritter ist, wer im ursprünglichen Bescheid nicht als Inhaltsadressat angegeben war.<sup>274</sup> Zu unterscheiden ist zwischen der Einfachen Hinzuziehung nach § 360 Abs. 1 AO und der notwendigen Hinzuziehung nach § 360 Abs. 3 AO.

Für den Sonderfall der Hinzuziehung bei widerstreitenden Kindergeldfestsetzungen trifft § 174 Abs. 5 AO eine eigenständige Regelung. Diese spezielle Regelung dürfte der Hauptan-

<sup>267</sup> BStBl I Nr. 16 vom 20.09.2004, Seite 809

<sup>268</sup> AEAO § 91 Nr.4

<sup>269</sup> Wunsch in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 91 Rz 23

<sup>270</sup> DAFamEStG 2009 67.5 Abs. 1 Satz 2

<sup>271</sup> DAFamEStG 2009 67.5 Abs. 2

<sup>272</sup> AEAO § 91 Nr. 4

<sup>273</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 360 Rz 2

<sup>274</sup> AEAO § 174 Nr. 6

wendungsfall im Bereich des Kindergeldes sein. Der gemäß § 174 Abs. 5 AO hinzugezogene hat die Stellung eines nach § 360 Abs. 3 AO notwendig hinzugezogenen.<sup>275</sup> Eine Anwendung des § 360 AO ist bei Bescheiden im Bereich des Erhebungsverfahrens denkbar. (siehe hierzu Kapitel 6, Abzweigung an Sozialhilfeträger)

Vor der Hinzuziehung ist derjenige zu hören, der den Einspruch eingelegt hat. Dies gilt sowohl für die Einfache als auch für die notwendige Hinzuziehung. Der Einspruchsführer erhält damit die Möglichkeit, durch Rücknahme seines Einspruchs die Hinzuziehung zu vermeiden.<sup>276</sup>

### **6.5.1 Allgemeine Hinzuziehungsvoraussetzungen**

Die Hinzuziehung setzt die Anhängigkeit eines Einspruchsverfahrens voraus, und kann bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens erfolgen. Es kann grundsätzlich jeder zum Verfahren hinzugezogen werden, der nicht Einspruchsführer ist.

Für den Einspruchsführer handelnde Bevollmächtigte oder Beistände (§ 80 AO) sowie gesetzliche und bestellte Vertreter (§§ 34, 81 AO) können, wenn und soweit nicht selbst am Rechtsverhältnis beteiligt, nicht zum Einspruchsverfahren des von ihnen vertretenen Einspruchsführers hinzugezogen werden.<sup>277</sup>

Da der Hinzugezogene nach § 359 Nr. 2 AO Beteiligter wird, muss er beteiligungsfähig sein.

### **6.5.2 Einfache Hinzuziehung**

Die zur Entscheidung über den Einspruch berufene Finanzbehörde kann von Amts wegen oder auf Antrag andere Hinzuziehen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden.<sup>278</sup>

Das rechtliche Interesse ist gegeben, wenn der Dritte durch die Entscheidung über den Einspruch in seiner nach dem geltenden Steuerrecht gegebenen Rechtslage berührt wird. Das ist der Fall, wenn der Hinzuzuziehende zu den Verfahrensparteien oder den Streitgegenstand in einer solchen Beziehung steht, dass die Entscheidung seine steuerliche Lage verändern kann.<sup>279</sup>

Da Kindergeld mit Festsetzungsbescheid festgesetzt wird, bedeutet dies konkret, dass zustehendes Kindergeld beim Hinzugezogenen zu versagen ist (Ablehnung oder Aufhebung) oder festzusetzen wäre, da nur dann sich die steuerliche Lage verändert.

Dieser Anwendungsfall ist im Kindergeldbereich wohl ausgeschlossen, da über die Festsetzung an den Berechtigten nach § 70 Abs. 1 EStG aufgrund des nach § 67 EStG gestellten Antrages zu entscheiden ist, und für die Hinzuziehung eines Dritten im Antragsverfahren kein sachlicher Grund besteht: Üblicherweise sind sich die Berechtigten einig, wer Kindergeld erhalten soll. Bei Uneinigkeit würden zwei Anträge gestellt, so dass die spezielle Regelung des § 174 Abs. 5 AO (siehe nachfolgend) gilt.

**Hinweis:** Bei getrennt lebenden bzw. geschiedenen Eltern erhält der Elternteil im öffentlichen Dienst kindergeldabhängige Leistungen, z.B. den Familienzuschlag. Dieser Elternteil hat also ein berechtigtes Interesse an der Zahlung des Kindergeldes. Auch wenn dieser Elternteil einspruchsbefugt ist, liegt kein Fall der Hinzuziehung nach § 360 Abs. 1 AO vor, da die steuerliche Lage [=kindergeldrechtlich] dieses Elternteils sich nicht ändert.

---

<sup>275</sup> BFH IX R 98/82, BStBl II 1998 S. 344

<sup>276</sup> AEO § 360 Nr. 2

<sup>277</sup> BFH VIII B 97/98, BFH/NV 1999 S. 1483

<sup>278</sup> § 360 Abs. 1 AO

<sup>279</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 360 Rz 17

**Beispiel:** Ein geschiedener Beamter erhält den Familienzuschlag für sein Kind, das im Haushalt der Mutter lebt. Die Familienkasse hebt die Kindergeldfestsetzung auf, die Mutter legt Einspruch ein. Eine Hinzuziehung des Vaters wegen seines Anspruchs auf Familienzuschlag ist nach § 360 Abs. 1 AO nicht möglich.

### 6.5.3 Notwendige Hinzuziehung

Sind an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt, dass die Entscheidung auch Ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, so sind sie hinzuzuziehen.<sup>280</sup>

Das Erfordernis der Einspruchsentscheidung ist erfüllt, wenn die Einspruchsentscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte oder Rechtsbeziehungen des Dritten benachteiligt oder begünstigt.<sup>281</sup>

#### 6.5.3.1 Hinzuziehung des anderen Berechtigten

Bei Streit über die tatsächlichen Voraussetzungen der Kindergeldberechtigung gemäß § 64 EStG [wer vorrangig Berechtigter ist] ist zum Einspruchsverfahren eines vorgeblich Berechtigten der andere vorgeblich Berechtigte nicht notwendig hinzuzuziehen, da die Entscheidung über den Einspruch nicht unmittelbar die Rechte des anderen Elternteils berührt.<sup>282</sup>

**Beispiel:** Ein Beamter beantragt Kindergeld für sein neu geborenes Kind, das im gemeinsamen Haushalt mit der Mutter lebt. Die Familienkasse lehnt die Kindergeldfestsetzung ab, da die Mutter auf dem Kindergeldantrag ihre Zustimmung zum Antrag auf Kindergeld nicht gibt; sie beantragt – ohne das der Vater zustimmt, selbst Kindergeld bei einer anderen Familienkasse. Es fehlt die erforderliche Berechtigtenbestimmung. Der Vater legt Einspruch ein. Eine notwendige Hinzuziehung nach § 360 Abs. 3 AO ist nicht erforderlich.

§ 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO gestattet als eigenständige Regelung die Hinzuziehung im Rechtsbehelfsverfahren. Eine Hinzuziehung ist unabhängig davon zulässig, ob die Voraussetzungen des § 60 FGO bzw. 360 AO vorliegen.<sup>283</sup> Die Hinzuziehung darf nur auf Antrag der Familienkasse erfolgen, denn die Entscheidung, ob der Dritte zum Verfahren hinzugezogen werden soll, steht allein im Ermessen der Familienkasse. Nur diese hat zu prüfen und zu entscheiden, ob wegen eines möglichen Verfahrenserfolges des Kindergeldberechtigten rechtliche Folgen gegenüber einem Dritten zu ziehen sind.<sup>284</sup> Dies gilt selbst dann, wenn bereits eine Klage Anhängig ist, auch während des Klageverfahrens wäre eine Hinzuziehung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO nur auf Antrag oder Veranlassung der Familienkasse, nicht jedoch des Finanzgerichtes möglich.<sup>285</sup> Der Hinzugezogene hat die verfahrensrechtliche Stellung eines notwendig Beigeladenen nach § 360 Abs. 3 AO.<sup>286</sup>

In Fortführung des letzten Beispiels ergibt sich nun, das über den Weg des § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO möglich ist. Die Hinzuziehung liegt im Ermessen der Familienkasse. In o.a. Beispiel ist eine Hinzuziehung dahingehend möglich, dass die Kindergeldzahlung für beide Elternteile abgelehnt wird, und die Eltern an das Vor-

---

<sup>280</sup> § 360 Abs. 3 Satz 1 AO

<sup>281</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 360 Rz 28

<sup>282</sup> BFH (NV) vom 29.09.2001 – VI B 153/01, BFH/NV 2002 S. 160

<sup>283</sup> BFH I B 64/00, BFH/NV 2001 S. 573

<sup>284</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 174 Rz 90

<sup>285</sup> BFH (NV) vom 25.09.2001 – VI B 153/01, BFH/NV 2002 S. 160

<sup>286</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 174 Rz 91

mundschaftsgericht zwecks Berechtigtenbestimmung verwiesen werden. In der Praxis wird man aber eine Hinzuziehung herbeiführen, und eine Berechtigtenbestimmung der Eltern anregen.

Für die Beiladung eines Dritten nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO genügt die Möglichkeit, dass ein Kindergeldbescheid wegen *irriger Beurteilung eines Sachverhaltes zugunsten des Kindergeldberechtigten* aufzuheben oder zu ändern ist, und hieraus Folgerungen bei dem Dritten zu ziehen sind.<sup>287</sup>

Bei Bescheiden über die Rückforderung von Kindergeld [bei rückwirkendem Berechtigtenwechsel z.B. wegen Trennung der Eltern] handelt es sich um einen typischen Fall der widerstreitenden Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO, so dass durch eine Hinzuziehung des anderen Elternteils auf Antrag der Familienkasse eine einheitliche Entscheidung sichergestellt werden kann.<sup>288</sup>

**Beispiel:** Der kindergeldberechtigte Soldat begibt sich auf einen sechsmonatigen Auslandseinsatz. Während des Auslandseinsatzes verlässt die Ehefrau des Soldaten mit dem Kind den Haushalt, und reicht die Scheidung ein. Die Familienkasse erhält zehn Monate nach Beginn des Auslandseinsatzes von der Trennung Kenntnis, weil die zuständige Familienkasse für die Kindesmutter per Vergleichsmitteilung mitteilt, dass die Kindesmutter ab dritten Monat nach Beginn des Auslandseinsatzes Kindergeld beantragt. Gegen den Aufhebungsbescheid der Familienkasse mit einer mehrmonatigen Rückforderung legt der Soldat Einspruch ein, weil die Trennung seiner Ansicht nach zu einem anderen Zeitpunkt erfolgt. Da die Kindesmutter wegen Vermeidung einer Doppelzahlung erst Kindergeld erhalten kann, wenn über die Rückforderung beim Kindesvater entschieden ist, bietet sich eine Hinzuziehung an, um einen einheitlichen Berechtigtenwechsel zu fixieren.

Der Einspruchsbescheid ist auch dem Hinzugezogenen bekannt zu geben, das Steuergeheimnis steht dem nicht entgegen.<sup>289</sup>

### **6.5.3.2 Hinzuziehung bei Kindergeldantrag Dritter**

Nach § 67 Satz 2 EStG kann neben den Kindergeldberechtigten einen Antrag auf Kindergeld stellen, wer berechtigtes Interesse an der Leistung des Kindergeldes hat. Antragsberechtigt sind demnach alle, die gegenüber dem betreffenden Zählkind unterhaltsverpflichtet sind, oder auch nur tatsächlichen Unterhalt zahlen (im einzelnen Kapitel 2, Antragstellung).

Wer als Antragsberechtigter im Sinne des § 67 Satz 2 EStG einen Antrag auf Kindergeld gestellt hat, ist auch befugt, gegen den ablehnenden Bescheid Einspruch einzulegen. Der Kindergeldberechtigte ist bei Antrag Dritter mit berechtigtem Interesse durch die Familienkasse zu informieren, und auf sein eigenes Antragsrecht hinzuweisen (DAFamEStG 67 Abs. 3). Die Entscheidung über den Kindergeldantrag ist auch ihm bekannt zu geben. Wird der Antrag des Dritten mit Berechtigtem Interesse abgelehnt, ist der Kindergeldberechtigte im Einspruchsverfahren des Antragstellers mit berechtigtem Interesse nach § 360 Abs. 3 AO notwendig hinzuzuziehen. Dies gilt auch umgekehrt, wenn der Kindergeldberechtigte – an den die Entscheidung auch bekannt gegeben wurde – Einspruch eingelegt hat.<sup>290</sup> Allge-

<sup>287</sup> BFH(NV) vom 31.03.2006 – III B 18/05, BFH/NV 2006 S. 1046

<sup>288</sup> FG Köln vom 05.06.2002 – 10 K 2363/98, EFG 2002 S. 1183

<sup>289</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 174 Rz 91

<sup>290</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht EStG § 67 Rz 35

mein kann also gesagt werden, dass eine notwendige Hinzuziehung zu erfolgen hat, wenn der Kindergeldbescheid auch einem Drittbetroffenen bekannt zu geben war.

Diese Fallgestaltung liegt in Fällen der Abzweigung vor, wenn nicht an das Kind selbst abgezweigt wird. Regelmäßig ist die Stelle oder Person die als Dritter Antrag mit berechtigtem Interesse stellt, auch Abzweigungsempfänger. Denkbar sind auch Fälle von Minderjährigen, wo der gesetzliche Vertreter hinzuzuziehen ist.

Einfache Hinzuziehung nach § 360 Abs. 1 AO	Notwendige Hinzuziehung nach § 360 Abs. 3 AO - kein Ermessen -	Beiladung nach § 174 Abs. 4 und 5 AO – im Ermessen der Familienkasse -
Für Kindergeld nicht relevant	In der Regel immer dann, wenn Kindergeldbescheid einem Drittbetroffenen bekannt zu geben war	Hauptfall: Der vorrangige Kindergeldanspruch ist zwischen mehreren gleichrangig Berechtigten Streitig → Entscheidet die Familienkasse über eine Hinzuziehung, hat der Hinzuzuzogene die Rechtsstellung eines notwendig hinzugezogenen

Die Ausführungen gelten auch bei Einsprüchen gegen sonstige VA.

#### **6.5.4 Umsetzung einer Hinzuziehung im Einspruchsverfahren**

*Hinweis: Nachstehende Ausführungen sind im wesentlichen auf die Hinzuziehung nach § 174 Abs. 5 AO – als Hauptanwendungsfall im Kindergeldrecht – zugeschnitten, können aber in anderen Fällen analog angewandt werden.*

Vor Hinzuziehung ist der Einspruchsführer anzuhören (s.o. 7.6.5). Nach Anhörung des Einspruchsführers entscheidet die Familienkasse mit einspruchsfähigem Verwaltungsakt (sonstiger VA mit Rechtsbehelfsbelehrung) gegenüber dem Hinzuzuziehenden. Diese Entscheidung ist dem Einspruchsführer zur Kenntnis zu geben.

**Hinweis:** In der **Anhörung** ist der Einspruchsführer auf die Absicht der Familienkasse, einen bestimmten Hinzuzuziehen, hinzuweisen (der Dritte ist konkret namentlich zu benennen). Die rechtlichen Folgen, die sich aus der Hinzuziehung gegenüber dem Dritten ergeben könnten, sind zu benennen. Ebenso ist darauf hinzuweisen, dass der Dritte nun Verfahrensbeteiligter ist, und mit Ausnahme der Rücknahme des Einspruchs die gleichen Rechte wie der Einspruchsführer hat.

Der Einspruchsführer sollte darauf hingewiesen werden, dass er seinen Einspruch jederzeit zurücknehmen kann.

**Hinweis:** In der **Hinzuziehungsentscheidung** ist der Hinzuzuzogene über die rechtlichen Folgen, die sich aus der Hinzuziehung gegenüber dem Dritten ergeben könnten, zu informieren (es handelt sich um die gleichen Gründe, die in der Anhörung mitgeteilt werden). Ebenso ist darauf hinzuweisen, dass der Dritte nun Verfahrensbeteiligter ist, und mit Ausnahme der Rücknahme des Einspruchs die gleichen Rechte wie der Einspruchsführer hat.

**Hinweis:** Bei Streit um den vorrangigen Kindergeldanspruch mehrerer Berechtigter ist die Familie für die Hinzuziehung zuständig, bei der zuerst Einspruch eingelegt wird; die andere Familienkasse ist zu informieren.<sup>291</sup> Die Einspruchsführende FK kann Akteneinsicht bei der anderen FK beantragen.

Die Entscheidung, einen Dritten zu dem Verfahren hinzuzuziehen liegt allein im Ermessen der Familienkasse. Nur diese hat zu prüfen und zu entscheiden, ob wegen eines möglichen

---

<sup>291</sup> DAFamEStG 64.5 Abs. 1

Verfahrenserfolges des Kindergeldberechtigten rechtliche Folgen gegenüber einem Dritten möglich sind, dessen Hinzuziehung deshalb veranlasst werden müsste.<sup>292</sup> Deshalb besteht bei der Ermessensentscheidung der Familienkasse nur ein sehr geringer Spielraum, Einwendungen des Einspruchsführers dahingehend zu berücksichtigen, dass keine Hinzuziehung erfolgt. Dem Hinzugezogenen sind nun als Beteiligtem auch alle Entscheidungen gegenüber dem Einspruchsführer bekannt zu geben. Nach Hinzuziehung hat die Familienkasse zwingend mit Einspruchsentscheidung zu entscheiden. Der Hinzugezogene kann den Einspruch allerdings nicht fortsetzen, wenn der Einspruchsführer diesen zurücknimmt.<sup>293</sup>

## **7 Kostene Entscheidung und Kostenfestsetzung**

Die Regelungen im Kindergeldrecht unterscheiden sich von anderen allgemeinen Vorschriften des Finanzrechtsschutzes. Im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren nach der Abgabenordnung ist eine Erstattung von Kosten grundsätzlich nicht vorgesehen. Das Einspruchsverfahren ist nicht kostenpflichtig mit der Folge, dass der Einspruchsführer und die Finanzbehörde jeweils ihre eigenen Aufwendungen zu tragen haben.

Abweichend von diesen Regelungen regelt der § 77 EStG die Erstattung der Kosten im Vorverfahren, nicht für ein Klageverfahren. Der Einspruchsführer hat bei erfolgreichem Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung Anspruch auf Erstattung der zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen. Aufwendungen, die durch das Verschulden eines Erstattungsberechtigten entstanden sind, hat dieser selbst zu tragen; das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen.<sup>294</sup>

Nach dem Wortlaut des Gesetzes genügt jede Form des Verschuldens, also Vorsatz oder auch Fahrlässigkeit. Allerdings ist in Fällen leichter Fahrlässigkeit zu bedenken, dass die Anforderungen an das Wissen des einzelnen Kindergeldberechtigten nicht überspannt werden dürfen.<sup>295</sup> Anders dürfte das bei Steuerfachanwälten oder Steuerberatern liegen.

**Hinweis:** Ein Verschulden ist auch dann zu bejahen, wenn die Familienkasse infolge schuldhafter unzureichender Mitwirkung des Kindergeldberechtigten trotz ihrer Amtsermittlungspflicht keine andere Entscheidung treffen konnte, etwa weil die erforderlichen Unterlagen erst im Einspruchsverfahren vorgelegt wurden.<sup>296</sup>

Konkret bedeutet das, dass keine Kostenerstattung erfolgt, wenn auf Nachfrage der Familienkasse keine Rückantwort erfolgt oder auch nicht Aussagekräftige Unterlagen vorgelegt wurden, und dies zur Aufhebung der Kindergeldfestsetzung geführt hat. Legt der Kindergeldberechtigte die Unterlagen im Einspruchsverfahren vor, entstanden die Aufwendungen durch sein Verschulden (hier: fehlende Mitwirkung).

### **7.1 Voraussetzungen für die Kostenerstattung**

Die Vorschrift erfasst ausschließlich Einsprüche gegen die **Kindergeldfestsetzung**; soweit sich der Kindergeldberechtigte mit seinem Einspruch gegen den seiner Auffassung nach unzutreffenden Ansatz des Kindergeldes im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wendet [Einspruch beim Finanzamt], kommt eine Erstattung der Kosten nicht in Betracht.<sup>297</sup> Bei Rücknahme des Einspruchs ist mangels Erfolg keine Kostenerstattung möglich.<sup>298</sup>

<sup>292</sup> BFH (NV) vom 25.09.2001 – VI B 153/01 – BFH/NV 2002 S. 160

<sup>293</sup> AEAO § 360 Nr. 2

<sup>294</sup> § 77 Abs. 1 EStG

<sup>295</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht EStG § 77 Rz 19

<sup>296</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 150 § 77 Seite 47

<sup>297</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht EStG § 77 Rz 2

<sup>298</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht EStG § 77 Rz 10

### **Kindergeldfestsetzungen**

Das Kindergeld wird durch Bescheid festgesetzt (§ 70 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Schriftform ergibt sich aus den Vorschriften der Abgabenordnung. Nach § 155 Abs. 1 Satz 2 AO ist der Steuerbescheid der nach § 122 Abs. 1 bekannt gegebene Verwaltungsakt. Nach § 155 Abs. 4 AO sind die für die Steuerfestsetzung (Steuerbescheide) geltenden Vorschriften auf die Festsetzung einer Steuervergütung sinngemäß anzuwenden. Nach § 31 Satz 3 EStG handelt es sich bei Kindergeld um eine Steuervergütung.

Kindergeldfestsetzungen sind neben der betragsmäßigen Festsetzung (positiver Kindergeldbescheid) auch Bescheide über die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung<sup>299</sup> oder die Ablehnung der Kindergeldfestsetzung (negativer Kindergeldbescheid).

Keine Kindergeldfestsetzungen sind andere Verwaltungsentscheidungen, welche die Verwirklichung des Kindergeldanspruchs betreffen, z.B. im Erhebungsverfahren die Entscheidung über Stundung oder Abzweigung sowie Abrechnungsbescheide nach § 218 Abs. 2 AO usw., weshalb eine Kostenerstattung im Einspruchsverfahren nach § 77 EStG in diesen Fällen ausgeschlossen ist.<sup>300</sup>

Es muss also eine Kindergeldfestsetzung vorliegen, gegen die der Kindergeldberechtigte Einspruch eingelegt hat. Eine Erstattung erfolgt nur, soweit der Einspruch erfolgreich ist. Demnach besteht ein Kostenerstattungsanspruch, wenn der Einspruchsführer

- In vollem Umfang obsiegt
- Nur teilweise Erfolg hat.

Erfolgreich ist ein Einspruch grundsätzlich nur dann, wenn die Familienkasse ihm abhilft. Keine Abhilfe liegt vor, wenn die begünstigende Entscheidung nicht auf einen Einspruch beruht, sondern auf einer Änderung außerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens (z.B. Antrag auf schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO, Erlass einer Erstattungsforderung [scheinbares obsiegen da kein Kindergeld zurückzuzahlen ist; hebt die Festsetzung jedoch nicht auf!] aus Billigkeitsgründen).<sup>301</sup>

## **7.2 Höhe der Kostenerstattung**

### **7.2.1 Kostenerstattung bei vollem Erfolg**

Der Einspruch ist im Sinne des § 77 Abs. 1 EStG dann erfolgreich, wenn die Familienkasse dem Einspruch vollständig abhilft, und dem Einspruchsführer inhaltlich folgt. Dabei kommt es nicht darauf an, dass die Familienkasse für Ihre Entscheidung der Begründung des Einspruchsführers tatsächlich folgt, sondern lediglich auf das Ergebnis der Entscheidung.<sup>302</sup> Die notwendigen Kosten können in vollem Umfang erstattet werden.

### **7.2.2 Kostenerstattung bei teilweisem Erfolg**

---

<sup>299</sup> BFH vom 23.07.2002 – VIII R 73/00, BFH/NV 2003 S.25

<sup>300</sup> Da es sich bei diesen Bescheiden um „sonstige VA“ nach der AO handelt – also keine Steuervergütung festgesetzt wird, fehlt für eine anderweitige Auslegung des § 77 EStG wie z.B. in Lange/Novak § 77 EStG S. 43 oder Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Fach A § 77 Rz 5 der Raum. Wollte der Gesetzgeber eine Kostenerstattung auch bei anderen Bescheiden, hätte er auf die klare Formulierung „Kindergeldfestsetzung“ verzichten können.

<sup>301</sup> DAFamRb Nr. 20.4

<sup>302</sup> DA-FamRb 19.4 Abs. 3

Wird dem Einspruch nicht in vollem Umfang abgeholfen, so besteht auch kein voller Kosten-erstattungsanspruch des Einspruchsführers.

Bei teilweisem Erfolg des Einspruchs hängt der Umfang der Kostenerstattung vom Verhältnis von Erfolg und Misserfolg des Einspruchs ab. Da es in der Natur der Kindergeldfestsetzung liegt, das Kindergeld monatlich zu zahlen (§ 66 EStG), kann zur rechnerischen Ermittlung des Anteils, in dem der Kindergeldberechtigte erfolgreich war, der Anteil des strittigen Kindergeldbetrages als Bezugsgröße herangezogen werden.<sup>303</sup>

Führt der Einspruch gegen eine Ablehnung der Kindergeldfestsetzung zum Erfolg, liegt auch ein voller Erfolg vor!

Führt der Einspruch gegen eine Aufhebung der Kindergeldfestsetzung zum Erfolg, ist zu prüfen, für welchen Zeitraum der Erfolg eintritt. Wird für den vollen Aufhebungszeitraum abgeholfen, liegt auch ein voller Erfolg vor. Wird nur für einen Teilzeitraum abgeholfen, liegt insofern für diesen Teilzeitraum ein Erfolg vor.

**Beispiel 1:** Aufhebung für den Zeitraum Juli bis Dezember. Aufgrund des Einspruchs erfolgt eine Teilabhilfe für Juli bis September. Der ursprünglich strittige Betrag beläuft sich auf 6 Monate x 154 € insgesamt 924 €. Durch die Abhilfe verringert sich der Strittige Betrag auf 462 €. Das entspricht 50%. Der Einspruch war zu 50% erfolgreich.

**Beispiel 2:** Aufhebung für das gesamte Kalenderjahr 2006. Aufgrund des Einspruchs erfolgt eine Teilabhilfe für Januar bis März. Der ursprünglich strittige Betrag beläuft sich auf 1848 €. Durch Abhilfe verringert sich der strittige Betrag auf 1386 € (strittig bleiben:  $1386 : 1848 \times 100 = 75\%$ ). Der Einspruch war zu 25 % erfolgreich.

Die Kostenentscheidung muss klar zum Ausdruck bringen, welcher Teil der Aufwendungen zu erstatten ist. Sie soll keine kleineren Bruchteile als zehntel aufzurunden, erforderlichenfalls ist zugunsten des Einspruchsführers aufzurunden.<sup>304</sup>

Fortführung der o.a. Beispiele:

**Beispiel 1:** Es sind 5/10 der Kosten zu erstatten

**Beispiel 2:** Es sind 3/10 (aufgerundet) der Kosten zu erstatten.

### **7.2.3 Sonderfall: Kostenerstattung ohne Erfolg beim Einspruch**

Abweichend von §77 Abs. 1 Satz 1 sind die Kosten auch dann zu erstatten, wenn der Einspruch erfolglos geblieben ist, weil die Familienkasse in dem der angefochtenen Kindergeldfestsetzung vorausgegangenem Verwaltungsverfahren zwar Verfahrens- oder Formvorschriften verletzt hat, diese jedoch nach § 126 AO unbeachtlich geblieben sind.<sup>305</sup>

#### **§ 126 Heilung von Verfahrens- und Formfehlern**

(1) Eine Verletzung von Verfahrens- oder Formvorschriften, die nicht den Verwaltungsakt nach § 125 nichtig macht, ist unbeachtlich, wenn

1. der für den Verwaltungsakt erforderliche Antrag nachträglich gestellt wird,
2. die erforderliche Begründung nachträglich gegeben wird,
3. die erforderliche Anhörung eines Beteiligten nachgeholt wird,

<sup>303</sup> vgl. Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 150 § 77 Seite 44 ff.

<sup>304</sup> DAFamRb Nr. 20.4

<sup>305</sup> § 77 Abs. 1 Satz 2 EStG

4. der Beschluss eines Ausschusses, dessen Mitwirkung für den Erlass des Verwaltungsakts erforderlich ist, nachträglich gefasst wird,
5. die erforderliche Mitwirkung einer anderen Behörde nachgeholt wird.

(2) Handlungen nach Absatz 1 Nr. 2 bis 5 können bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden.

(3) Fehlt einem Verwaltungsakt die erforderliche Begründung oder ist die erforderliche Anhörung eines Beteiligten vor Erlass des Verwaltungsakts unterblieben und ist dadurch die rechtzeitige Anfechtung des Verwaltungsakts versäumt worden, so gilt die Versäumung der Einspruchsfrist als nicht verschuldet. Das für die Wiedereinsetzungsfrist nach § 110 Abs. 2 maßgebende Ereignis tritt im Zeitpunkt der Nachholung der unterlassenen Verfahrenshandlung ein.

Vereinfacht gesagt (zugleich auch häufigster Anwendungsfall): Hat die Familienkasse einen Aufhebungsbescheid erlassen, ohne den Kindergeldberechtigten vorher anzuhören, hat sie einen Formfehler begangen, da der Kindergeldberechtigte nach § 90 AO anzuhören war. Auch wenn der Einspruch keinen Erfolg hat, hat der Kindergeldberechtigte einen Anspruch auf Kostenerstattung.

Aufgrund des Wortlautes der Vorschrift des § 77 Abs. 1 Satz 2 kommt nur eine volle Kostenerstattung in Frage.<sup>306</sup>

### **7.3 Notwendige Kosten**

Zu erstatten sind alle zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen. Dabei hat sich die Entscheidung über die Notwendigkeit an den zu § 139 FGO entwickelten Grundsätzen zu orientieren. Notwendig sind solche Aufwendungen, die der Einspruchsführer zum Zeitpunkt der Vornahme der Kosten verursachenden Handlung verständigerweise für notwendig halten durfte. Zu beachten ist der im Prozesskostenrecht geltende Grundsatz, dass die Kosten so niedrig wie möglich zu halten sind.<sup>307</sup>

Erstattungsfähig sind nur tatsächlich angefallene Kosten; bei teilweisem Erfolg entsprechend in Höhe der Kostenentscheidung.

Bei Hinzuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistandes ist die Frage der Notwendigkeit aus der Sicht eines verständigen Dritten zu beurteilen, dabei ist die Schwierigkeit des streitigen Rechtsproblems ebenso zu berücksichtigen wie der Bildungsstand der Beteiligten. In einfach gelagerten Fällen in denen insbesondere Unklarheiten im Hinblick auf tatsächliche Umstände bestehen, ist eine Hinzuziehung nicht gerechtfertigt.<sup>308</sup>

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten ist insbesondere dann nicht notwendig, wenn die Rechtswidrigkeit der Kindergeldfestsetzung auf einem Sachverhaltsirrtum beruht, der durch eine kurze Mitteilung behoben werden kann.<sup>309</sup>

Allerdings sollten auch keine zu hohen Anforderungen an die notwendige Hinzuziehung des Anwalts gestellt werden. Allein die fehlerhafte Rechtsauslegung [bekannter Tatsache] durch die Familienkasse zeigt, dass die Rechtsfrage nicht so einfach war, dass dem Betroffenen zuzumuten war, auch ohne fachlichen Beistand die Familienkasse zur Korrektur Ihrer Fehlentscheidung zu bewegen.<sup>310</sup>

---

<sup>306</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 150 § 77 Seite 45, DAFamRb Nr. 20.2

<sup>307</sup> DAFamRb Nr. 21.2

<sup>308</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht EStG § 77 Rz 22

<sup>309</sup> BFH vom 23.07.2002 – VIII R 73/00, BFH/NV 2003 S. 25

<sup>310</sup> Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich Kommentar, Fach A I. Kommentierung § 77 Rz 10

**Hinweis:** Sofern die Familienkasse konkrete Daten des Sachverhaltes abfragt (Wohnsitz, Aufenthalt des Kindes, Einkünfte und Bezüge), insbesondere über die im Kindergeldverfahren benutzten Vordrucke des BZSt, ist die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten i.d.R. nicht notwendig.

## **7.4 Umsetzung der Kostenerstattung**

### **7.4.1 Kostenentscheidung**

Grundlage für die Kostenerstattung ist die von Amtswegen von der Familienkasse getroffene Kostenentscheidung. Die Kostenentscheidung wird in der Regel mit dem Abhilfebescheid oder dem Einspruchsbescheid verbunden. Bei Rücknahme des Einspruchs ist u.U. auch eine eigene Kostenentscheidung möglich. In der Kostenentscheidung entscheidet die Familienkasse, in welchem Umfang – voll oder in Bruchteilen (s.o.) – die Kosten zu erstatten sind.

Wurde die Kostenentscheidung mit der Einspruchsentscheidung verbunden, ist sie nicht selbständig anfechtbar, sondern nur mit der Klage vor dem Finanzgericht (§ 348 Nr. 1 AO) anfechtbar. Wurde die Kostenentscheidung mit dem Abhilfebescheid verbunden oder im Fall der Rücknahme als selbständige Entscheidung getroffen, ist hiergegen der Einspruch zulässig.<sup>311</sup>

Mit der Kostenentscheidung ist auch darüber zu entscheiden, ob die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistandes notwendig war.<sup>312</sup>

Die Kostenentscheidung ist in den Bescheidtenor aufzunehmen.

### **7.4.2 Kostenfestsetzung**

Die Familienkasse setzt auf Antrag den Betrag der zu erstattenden Aufwendungen der Höhe nach fest. In dieser Kostenfestsetzungen sind die im Vorverfahren konkret entstandenen Aufwendungen nach Art und Höhe zu benennen und zu beziffern.<sup>313</sup> Soweit Aufwendungen von der Familienkasse nicht für notwendig erachtet werden, sollte dies begründet werden.

Die Höhe der Kosten ist analog § 139 FGO festzusetzen. Gebühren und Auslagen der Bevollmächtigten sind nach dem Steuerberatungsgesetz i.V.m. der Steuerberatergebührenverordnung festzusetzen, soweit Gebühren hier nicht gesetzlich vorgeschrieben sind, können diese bis zur Höhe der gesetzlichen Gebühren nach der Gebührenordnung der Rechtsanwälte berücksichtigt werden. Die Kostenfestsetzung darf erst erfolgen, wenn die Kostenentscheidung unanfechtbar geworden ist.<sup>314</sup> Die Kostenfestsetzung ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt gegen den der Einspruch zulässig ist.

Der Streitwert beläuft sich auf mindestens 1000 € (Mindeststreitwert nach RVG), ansonsten der für den Zeitraum strittigen Kindergeldbetrag zuzüglich des Erstattungsbetrages (also im Fall der Aufhebung der doppelte strittige Kindergeldbetrag, da dieser dem Erstattungsbetrag gleich ist, im Fall der Ablehnung mangels Erstattungsforderung nur der strittige Kindergeldbetrag).

---

<sup>311</sup> DAFamRb Nr. 22.2

<sup>312</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht EStG § 77 Rz 29

<sup>313</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht EStG § 77 Rz 30

<sup>314</sup> DAFamRb Nr. 21.1