

Az.: 10 K 56/12

**Freigabe: 10.09.2014**

**Stichwort:** Kindergeld: Keine Festsetzungsverjährung wegen Ablaufhemmung



# Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

## Urteil

In der Streitsache

**Kläger**

....

prozessbevollmächtigt:

...

gegen

Familienkasse ...

wegen

Kindergeld

**Beklagte**

hat der 10. Senat des Finanzgerichts München durch

...

auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 17. Juni 2014  
für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "[www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)" lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Als Bevollmächtigte sind nur Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer zugelassen; zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer sind. Ein Beteiligter, der nach Maßgabe des vorhergehenden Satzes zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089 / 92 31-201.

### Gründe:

Streitig ist die Rückforderung von Kindergeld wegen Doppelbezugs.

#### I.

Der Kläger ist der Vater der Kinder ... (M; geb. 9. Mai 1983) und ... (T; geb. 10. März 1999). M stammt aus der ersten Ehe, T aus der zweiten Ehe des Klägers. Die Mutter von T und zweite Ehefrau des Klägers (E) ist im öffentlichen Dienst beschäftigt.

In der Kindergeldakte Nr. ... (KG-A) befindet sich ein Antrag des Klägers auf Kindergeld vom ... 1999, der als Eingangsstempel bei der Beklagten (Familienkasse --FK--) das Datum ... 1999 trägt (...). Als Kinder auf dem Antrag sind M und T eingetragen; rechts nach dem Namen von M ist die Anmerkung „Kind aus erster Ehe“ eingetragen und links neben dem Namen von T ist ein blaues Kreuz angebracht. Unter Punkt 9 ist eingetragen, dass die erste Ehefrau des Klägers im öffentlichen Dienst beschäftigt sei. Unterschrieben wurde der Antrag durch den Kläger und E. Links neben der Unterschrift von E ist ebenfalls ein blaues Kreuz angebracht. In der KG-A befindet sich außerdem eine durch den Kläger unterschriebene Haushaltsbescheinigung vom ... 1999, die als Eingangsstempel bei der FK das Datum ... 1999 trägt (...). Als Kinder sind M und T mit ihren jeweiligen Geburtsdaten eingetragen. Mit Schreiben vom ... 1999 (...) teilte die FK dem Kläger mit, dass über seinen Kindergeldantrag noch nicht entschieden werden kann, weil die Unterschrift seiner Ehefrau auf dem Antrag fehlt. Außerdem wurde gebeten mitzuteilen, warum das Kind T auf dem Antrag nicht angegeben wurde und die Angabe ggf. nachzuholen. Mit Schreiben von E vom ... 1999 an die FK (...) führte sie aus, dass nunmehr T, die nach der ursprünglichen Antragstellung geboren wurde, auf dem Antrag eingetragen sei und der Antrag auch von ihr – E – unterschrieben sei, wie dies mit der FK besprochen worden sei. Am ... 1999 beantragte E bei der Familienkasse des öffentlichen Dienstes Kindergeld für T; dort wurde das Kindergeld für T am ... 1999 festgesetzt (...). Das Kindergeld für M und T wurde von der FK auf das im Kindergeldantrag angegebene Konto des Klägers bei der Raiffeisenbank ... aufgrund der Bewilligungsverfügung vom ... 1999 ausgezahlt (...). Mit Bescheid vom ... 1999 (...) teilte die FK dem Kläger mit, dass auf seinen Antrag vom ... 1999 hin Kindergeld für M von September 1998 bis Dezember 1998 i.H.v. monatlich 220 DM und ab Januar 1999 i.H.v. monatlich 250 DM festgesetzt wurde. Die tatsächliche Auszahlung an den Kläger erfolgte jedoch erst ab März 1999, weil bis einschließlich Februar 1999 der Anspruch des Klägers durch Weiterleitung des Kindergeldes von der ehemaligen Ehefrau des Klägers und Mutter von M erloschen war (...). Mit Schreiben vom ... 1999 (...) bescheinigte die FK dem Kläger, dass er Kindergeld für die Kinder M

und T bezieht, für M von September 1998 - Dezember 1998 i.H.v. monatlich 220 DM und von Januar 1998 - laufend i.H.v. monatlich 250 DM sowie für T von März 1999 - laufend i.H.v. 250 DM. Am ...2001 wurde M volljährig. Die FK zahlte daher zunächst für Juni 2001 für M kein Kindergeld aus und forderte eine Ausbildungsbescheinigung für M beim Kläger an. Nach Vorlage der Ausbildungsbescheinigung am ...2001 zahlte die Familienkasse dann mit Anweisung vom ...Juni 2001 das Kindergeld für M für Juni 2001 i.H.v. 270 DM aus (...). Nach dem Ende seiner Ausbildung im Winter 2002 arbeitete M bis ...2003 in seinem erlernten Beruf als ... weiter (...). Ab ...2003 begab er sich dann erneut in Schulausbildung und besuchte die Berufsoberschule --BOS-- (...). Mit einem „Antrag auf Kindergeld für ein weiteres Kind“ und einer „Erklärung zu den Einkünften und Bezügen eines über 18 Jahre alten Kindes für das Kalenderjahr 2003“, die am ... 2003 bei der FK einging, beantragte der Kläger erneut Kindergeld für M (...). Auf Anforderung der FK, eine Erklärung über die Einkünfte und Bezüge von M für das Jahr 2003 ab Bewerbung für die BOS einzureichen, übersandte der Kläger eine von ihm und von M unterzeichnete solche Erklärung vom ...2004 an die FK (...). Hierin bat er u.a. um Zusendung eines laufenden Kindergeldbescheids. Mit Änderungsverfügung vom ...2004 setzte die FK daraufhin rückwirkend Kindergeld für M für die Monate September 2003 bis Dezember 2003 fest und gab am ...2004 einen Betrag von 770 € (Kindergeld für M von September 2003 bis Januar 2004) zur Auszahlung frei (...). Mit Schreiben vom ...2004 (...) bescheinigte die FK dem Kläger erneut, dass er Kindergeld für M und T bezieht, und zwar für M von September 2003 - Juni 2004 i.H.v. monatlich 154 € und für T von Januar 2003 - laufend i.H.v. monatlich 154 €. Mit Schreiben vom ...2004 (...) teilte die FK dem Kläger mit, dass er für August 2004 Kindergeld erhalten habe, obwohl er hierauf keinen Anspruch habe, weil M seit diesem Zeitpunkt im Haushalt der Kindesmutter gewohnt habe. Am ...2004 hat die Kindesmutter eine Weiterleitungserklärung unterzeichnet, in der sie bestätigte, dass sie das Kindergeld für M für August 2004 durch den Kläger erhalten hat (...). Mit Bescheid vom ...2005 (...) hat die FK die Kindergeldfestsetzung für M gegenüber dem Kläger nach § 70 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) ab August 2004 aufgehoben. Von einer Rückforderung des noch für August ausgezahlten Betrags von 154 € wurde abgesehen, weil der Kläger diesen Betrag an die Kindesmutter weitergeleitet hatte.

Mit Bescheid vom ...2011 hat die FK die Kindergeldfestsetzung für T nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ab Januar 2001 aufgehoben und überzahltes Kindergeld für den Zeitraum Januar 2001 bis Juni 2011 nach § 37 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 218 Abs. 1 AO i.H.v. 20.064 € sowie einen Kinderbonus i.H.v. 100 € zurückgefordert. Zur Begründung führte die FK aus, für den Zeitraum Januar 2001 bis Juni 2011 sei für T auch gegenüber E Kindergeld von der Familienkasse des öffentlichen Dienstes festgesetzt und ausgezahlt worden. Der Kläger habe bei Beantragung des Kindergeldes nicht angegeben, dass E im öffentlichen Dienst beschäftigt sei. Dies sei erst nachträglich durch eine Vergleichsmittelteilung der Familienkasse des öffentli-

chen Dienstes am ...2011 bekannt geworden. Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom ...2011 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung führte die FK aus, die Zahlung sei ohne Rechtsgrund erfolgt, da für T auch E für denselben Zeitraum Kindergeld von der Familienkasse des öffentlichen Dienstes bezogen habe. Die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung ab Januar 2001 sei zulässig, weil der Kläger den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt habe. Er habe es unterlassen, der FK mitzuteilen, dass zweimal Kindergeld bezogen worden sei.

Die hiergegen eingereichte Klage begründet der Kläger im Wesentlichen wie folgt: Eine Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für zehn Jahre sei nicht möglich, da keine Steuerhinterziehung vorliege. Auch sei keine leichtfertige Steuerverkürzung gegeben. Daher sei für eine Rückforderung über vier Jahre hinaus Festsetzungsverjährung eingetreten. Im Kindergeldantrag seien keine unzutreffenden Angaben gemacht worden. Der Antrag, der auf den ...1999 datiere, sei ursprünglich nur für den Sohn M aus erster Ehe gestellt worden. Zu dem Zeitpunkt der Antragstellung sei T nämlich noch gar nicht geboren gewesen. T sei dann wenige Wochen nach der Antragstellung – am ...1999 – geboren worden. Aufgrund des Schreibens der FK vom ...1999 habe sich E an die FK gewandt. Ihr sei gesagt worden, dass sie als aktuelle Ehefrau des Klägers den Antrag unterschreiben müsse, obgleich sie mit dem Antrag und dem Sohn aus erster Ehe nichts zu tun gehabt habe. Außerdem sei ihr mitgeteilt worden, dass sie die inzwischen geborene T auf dem Antrag mit eintragen solle. Der Antrag sei daher in Teilbereichen ergänzt worden. Der Kläger habe ihn aber nicht mehr selbst gesehen. E habe nicht verstanden, warum sie den Antrag mitunterschreiben und T mit eintragen müsse. Sie sei schließlich davon ausgegangen, dass der Eintrag von T und ihre Unterschrift auf dem Antrag lediglich deklaratorischen Charakter hätten. Der Antrag habe ausdrücklich nur für den Sohn M aus erster Ehe, der kurz zuvor zum Kläger verzogen sei, gestellt werden sollen. Der Kläger habe sich nicht um den Kindergeldantrag gekümmert, sondern mit solchen Angelegenheiten stets E beauftragt. Der Kindergeldantrag sei erst acht Wochen nach dem ursprünglichen Antragsdatum bearbeitet worden, deshalb sei es zu Missverständnissen gekommen. E sei zutreffend im öffentlichen Dienst beschäftigt. Der Doppelbezug des Kindergeldes sei aber weder dem Kläger noch E aufgefallen, da sie seit Eheschließung getrennte Bankkonten führen würden. Der Antrag sei – entgegen der Auffassung der FK – nicht erst nach der Geburt von T bei der FK eingegangen. Das zeige sich dadurch, dass die zu dem Antrag gehörende Haushaltsbescheinigung den Eingangsstempel ...1999 trage. Der ursprüngliche Antrag vom ...1999 sei richtig gewesen. Hieran seien – was auch durch die blauen Kreuze auf dem Antrag zum Ausdruck komme – nachträglich auf Aufforderung durch die FK Veränderungen vorgenommen worden. Das zeige auch die Haushaltsbescheinigung. Diese trage als Eingangsstempel das Datum des ...1999. T sei hierauf eingetragen, obgleich

sie erst am ...1999 geboren worden sei. Der Kläger habe die Haushaltsbescheinigung erst am ...1999 unterschrieben. Als E das Schreiben vom ...1999 an die FK verfasst habe, habe sie noch keine Kenntnis über die Festsetzung von Kindergeld für T durch die Familienkasse des öffentlichen Dienstes haben können, weil dort das Kindergeld frühestens am ...1999 festgesetzt worden sei. Weshalb dann in der Folge eine Kindergeldbescheinigung bei der FK angefordert worden sei, erinnere der Kläger nicht mehr. Wahrscheinlich sei diese für den Sohn M benötigt worden. E sei dann entsprechend tätig geworden. Weder dem Kläger noch E sei aber bekannt, dass auf der Kindergeldbescheinigung auch T vermerkt gewesen sei. Ohnehin werde nach dem Wortlaut der Bescheinigung nicht die monatliche Auszahlung von Kindergeld, sondern die theoretische Anspruchsberechtigung bescheinigt. Auch hierdurch sei der Irrtum des Klägers, er habe nur Kindergeld für M bezogen, aufrechterhalten worden. Der Kläger habe in der Folge mit E auch nie mehr über das Thema Kindergeld gesprochen. Das Kindergeld für T sei durch die FK ohne Veranlassung durch ihn - den Kläger - ausgezahlt worden. Selbst wenn man eine leichtfertige Steuerverkürzung annehmen würde, sei die Verjährung nicht nach § 171 Abs. 7 AO gehemmt worden. Diese Vorschrift sei mit der Aufgabe der Rechtsprechung zum Fortsetzungszusammenhang praktisch bedeutungslos geworden. Auch sei die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO kein Dauerdelikt. Es handle sich vielmehr um ein Zustandsdelikt. Der Vorwurf knüpfe an theoretisch unzutreffende Angaben im Kindergeldantrag und damit an die Herbeiführung, nicht aber die Aufrechterhaltung eines rechtswidrigen Zustands an. Schließlich liege kein echtes oder unechtes Unterlassungsdelikt als Dauerdelikt vor. Der Kläger habe keine Pflicht dadurch verletzt, dass er die Doppelzahlung, die er nicht veranlasst habe, nicht gemeldet habe. Denn er habe bis zu dem Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid der FK von der Doppelzahlung keine Kenntnis gehabt. Ebenso wenig habe E hiervon Kenntnis gehabt. Der Kläger erhalte bestenfalls eine Mitteilung über die Kindergeldzahlung durch seinen Kontoauszug, den seine Ehefrau aufgrund der getrennten Konten nicht einsehen könne. E wiederum erhalte eine Mitteilung über ihre monatliche Gehaltsabrechnung, die der Kläger nicht einsehen könne. Der Kläger habe auch nicht verwundert sein müssen, dass ihm für zwei Kinder Kindergeld bezahlt worden sei. Denn schließlich habe er zwei Kinder in seinen Haushalt aufgenommen. Die strafrechtliche und ordnungswidrigkeitenrechtliche Verfolgungsverjährung habe daher im Streitfall bereits mit Erlass des Bescheids begonnen.

### **Der Kläger beantragt,**

den Bescheid vom ...2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2011 insoweit aufzuheben, als darin die Kindergeldfestsetzung für die Monate Januar 2001 bis Dezember 2006 aufgehoben wird, sowie

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

### **Die FK beantragt.**

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, der Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung sei erfüllt. Bei der Ergänzung des Antrags auf Kindergeld sei der Kläger verpflichtet gewesen, auch Angaben hinsichtlich von E dahingehend zu machen, dass diese im öffentlichen Dienst arbeite. Spätestens mit der Übersendung der Kindergeldbescheinigung vom ...1999 hätte dem Kläger und E auffallen müssen, dass ein Doppelbezug für T vorliege. Nachdem E bei ihrem Arbeitgeber am ...1999 Kindergeld für T beantragt habe und das Kindergeld dort am ...1999 festgesetzt worden sei, habe E gewusst, dass ihr auch für T Kindergeld bezahlt werde. Die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung sei noch nicht festsetzungsverjährt. Zwar werde nunmehr der Vorwurf der Steuerhinterziehung fallengelassen. Es liege aber eine leichtfertige Steuerverkürzung vor. Die Festsetzungsfrist für die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 Abs. 1 AO betrage nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO fünf Jahre. Gemäß § 170 Abs. 1 AO beginne die Festsetzungsfrist in Sachen Kindergeld mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch auf Kindergeld entstanden sei. Für das Jahr 2001 habe sie demnach am 1. Januar 2002 zu laufen begonnen und bei regulärem Ablauf mit Ablauf des Jahres 2006 geendet. Dem stehe jedoch § 171 Abs. 7 AO entgegen. Danach ende die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt sei. Im Streitfall verjähre die Verfolgung der leichtfertigen Steuerordnungswidrigkeit nach § 384 AO in fünf Jahren. Die Verjährung beginne, sobald die Tat beendet sei. Bei konkludenter Bekanntgabe der Festsetzung beginne die Verjährung mit der letzten Auszahlung des Kindergeldes. Die Festsetzung des Kindergeldes sei dem Kläger im Mai 1999 durch die Überweisung des Kindergeldes konkludent bekanntgegeben worden. Die letzte Auszahlung des Kindergeldes an den Kläger sei im Juni 2011 erfolgt. Die Verfolgungsverjährung habe im Juni 2011 begonnen und sei noch nicht abgelaufen. Vielmehr dauere sie noch bis Juni 2016 an, da der Fristablauf bis dahin nach § 171 Abs. 7 AO gehemmt sei. Das Steuerstrafverfahren gegen den Kläger wurde nach § 153a der Strafprozessordnung durch Beschluss des Amtsgerichts Augsburg vom ...2013 eingestellt.

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze, die vorgelegten Akten und das Protokoll über die mündliche Verhandlung am 17. Juni 2014 verwiesen.



In der mündlichen Verhandlung wurde nach Maßgabe des Beweisbeschlusses vom 19. Mai 2014 Beweis erhoben durch Einvernahme von E. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 17. Juni 2014 verwiesen.

## II.

Die Klage ist unbegründet. Die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung ab Januar 2001 und des Kinderbonus (Kindergeldfestsetzung) durch den Bescheid vom ...2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ...2011 ist rechtmäßig. Es liegt eine leichtfertige Steuerverkürzung vor. Die fünfjährige Festsetzungsfrist war im Juni 2011 aufgrund Ablaufhemmung noch nicht abgelaufen.

1. Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 155 Abs. 4 AO sind Kindergeldfestsetzungen aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Kindergeldfestsetzung führen und der Grundsatz von Treu und Glauben der Änderung nicht entgegensteht.

Im Streitfall sind diese Voraussetzungen erfüllt. Bei der Tatsache, dass für T doppelt Kindergeld bezogen wurde – einmal durch die FK und einmal durch die Familienkasse des öffentlichen Dienstes als Arbeitgeber von E – handelt es sich um eine neue Tatsache. Diese Tatsache wurde der FK erst durch eine Vergleichsmitteilung der Familienkasse des öffentlichen Dienstes am ...2011 bekannt. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben steht der Änderung nicht entgegen. Danach wäre die Änderung eines Bescheides ausgeschlossen, wenn der FK die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung ihrer Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre. Allerdings muss der Kindergeldberechtigte dann seinerseits seine Mitwirkungspflicht erfüllt haben. Haben sowohl der Kindergeldberechtigte als auch die FK es versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, trifft in der Regel den Kindergeldberechtigten die Verantwortung, mit der Folge, dass der Kindergeldbescheid geändert werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Januar 2002 XI R 2/01, BFHE 197, 526, BStBl II 2004, 444). Im Streitfall konnte die FK vor der Vergleichsmitteilung über die Kindergeldfestsetzung für T nicht herausfinden, dass das Kindergeld doppelt bezahlt wurde. Denn der Kläger hatte weder auf seinem Antrag noch später der FK mitgeteilt, dass die Mutter von T im öffentlichen Dienst beschäftigt ist. Die FK konnte es auch nicht selbst herausfinden, da sie keinen Zugriff auf die Daten der Familienkasse des öffentlichen Dienstes hatte und ein Datenabgleich nicht stattgefunden hat.

2. Die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung durch Bescheid vom ...2011 war auch noch möglich, da zu diesem Zeitpunkt Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten war.

a) Die Festsetzungsfrist beträgt im Streitfall zwar nicht nach § 155 Abs. 4 i.V.m. §§ 170 Abs. 1 i.V.m. 169 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2 AO zehn Jahre. Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass der Kläger den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt hat.

aa) Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wird jemand mit Freiheitsstrasse bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer der Familienkasse pflichtwidrig über kindergeldrechtlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden (§ 370 Abs. 4 Satz 2 AO).

bb) Im Streitfall erscheint zwar der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 2 AO erfüllt, da der Kläger mit bei der FK eingegangenem Antrag vom ...1999 Kindergeld für T beantragt hat und ihm dieses ab März 1999 gezahlt wurde, obwohl er hierauf keinen Anspruch hatte, weil die im öffentlichen Dienst tätige E als Mutter von T bei der Familienkasse des öffentlichen Dienstes am ...1999 einen Antrag auf Kindergeld für T gestellt und Kindergeld für T ab März 1999 bezogen hat. Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens ist aber der Senat davon überzeugt, dass der Kläger nicht vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben in seinem Antrag auf Kindergeld für T gemacht hat. Aufgrund der mündlichen Verhandlung ist der Senat davon überzeugt, dass der Kläger mit dem Kindergeldantrag vom ...1999, bei der FK am ...1999 eingegangen, nur für M, nicht aber für T Kindergeld beantragen wollte. Der Kläger hat sowohl in der mündlichen Verhandlung als auch in seiner Klagebegründung wiederholt angegeben (...), dass er den Kindergeldantrag nur für M, nicht aber für T stellen wollte. Er hat selbst ausgeführt, dass ursprünglich auf dem Antrag, den auch er unterschrieben hat, nur M eingetragen gewesen sei. Der Antrag sei ihm dann aber von der FK wieder mitgegeben worden, weil die FK darauf bestanden habe, dass auch seine jetzige Ehefrau, die Zeugin E, den Antrag unterzeichne. Mittlerweile sei einige Zeit vergangen und die Tochter T sei am ...1999 geboren worden. Weil die FK darauf bestanden habe, sei dann nunmehr auch T in den Antrag aufgenommen und der Antrag zusätzlich von E unterschrieben worden. In der Haushaltsbescheinigung, die von der Verwaltungsgemeinschaft Igling am ...1999 unterzeichnet worden sei und die zunächst bei der FK am ...1999 eingegangen sei, sei nur M eingetragen worden. Diese Haushaltsbescheinigung sei ihm – dem Kläger – wieder mitgegeben worden. Er habe sie dann am ...1999 unterschrieben und mit

dem Kindergeldantrag erneut per Post an die FK gesandt. Wer T darauf eingetragen habe, wisse er nicht. Die Zeugin E hat ebenfalls in der mündlichen Verhandlung ausgesagt, dass die Antragstellung ein Hin und Her mit der FK gewesen sei. Die FK habe sie förmlich zur Unterschrift des Antrags genötigt, obgleich sie nicht die leibliche Mutter von M sei. Dies habe sie auch in einem handschriftlichen Schreiben der FK so mitgeteilt. T sei in den Antrag aufgenommen worden, weil sie mittlerweile geboren gewesen sei. Die Einlassung des Klägers und die Aussage der Zeugin E diesbezüglich sind für den Senat glaubhaft. Sie stimmen überein und lassen sich anhand der in den Akten befindlichen Daten belegen. Der ursprüngliche Antrag auf Kindergeld datiert auf den ...1999. Aus dem Schriftbild des Antrags ist zu erkennen, dass damals nur M auf dem Antrag eingetragen war. Die ursprüngliche Haushaltsbescheinigung wurde ebenfalls am ...1999 vom Kläger auf der für die Meldebehörde vorgesehenen Zeile unter „B. Amtliche Bescheinigung“ unterzeichnet. Aus dem Schriftbild der Haushaltsbescheinigung ist zu erkennen, dass zum damaligen Zeitpunkt nur M eingetragen war. Der Senat ist deshalb überzeugt, dass die Eintragung von T sowohl auf dem Kindergeldantrag als auch der Haushaltsbescheinigung nachträglich und auf Bestreben der FK erfolgte. Der Kindergeldantrag wurde von der FK laut dem Eingangsstempel am ...1999 erfasst. T wurde am ...1999 geboren, sodass E die T nunmehr in dem Antrag neben dem von der FK angebrachten blauen Kreuz eintrug, um der von der FK im Schreiben vom ...1999 vertretenen Auffassung, T sei aufgrund ihrer Geburt mit einzutragen, nachzukommen. Ähnlich verhält es sich mit der Haushaltsbescheinigung. Hier ist der Senat überzeugt, dass die laut dem Eingangsstempel am ...1999 bei der FK eingegangene Haushaltsbescheinigung dem Kläger wieder mitgegeben wurde, damit die Bestätigung der Meldebehörde mit amtlichem Siegel angebracht wird und T nach deren Geburt nach der von der FK vertretenen Auffassung mit aufgenommen werden konnte. Dass die Eintragung von T auf der Haushaltsbescheinigung nicht von E, sondern von jemand anderem stammt, zeigt sich am unterschiedlichen Schriftbild der beiden Eintragungen. Die Zeugin E ist auch glaubwürdig. Sie kann sich - obgleich der Sachverhalt ca. 15 Jahre zurückliegt - gut an die Geschehnisse erinnern, da diese sich zeitlich rund um die Geburt von T abspielten und in dieser Phase die Anforderungen der FK, sie - die E - müsse den Antrag auf Kindergeld unterschreiben und T mit eintragen, verständlicherweise besonders belastet haben. T wurde daher lediglich auf Drängen der FK in den Kindergeldantrag mit aufgenommen und der Antrag wurde nur auf Betreiben der FK von E unterzeichnet. Einen Antrag auf Kindergeld für T bei der FK wollte der Kläger aber hierdurch tatsächlich nicht stellen. Dies wird zusätzlich bestätigt durch das Schreiben der E an die FK vom ...1999, in welchem E anführt, dass sie - wie von der FK gewünscht - T in den Antrag eingetragen und den Antrag unterzeichnet habe, obgleich sie nicht die Mutter von M sei. Mangels vorsätzlich falscher kindergeldrechtlicher Angaben wurde der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung durch den Kläger daher nicht erfüllt.

b) Die Festsetzungsfrist verlängert sich im Streitfall nach § 155 Abs. 4 i.V.m. §§ 170 Abs. 1 i.V.m. 169 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 i.V.m. § 378 AO jedoch auf fünf Jahre, da der Kläger eine leichtfertige Steuerverkürzung begangen hat.

aa) Nach § 378 Abs. 1 AO handelt ordnungswidrig, wer u.a. als Steuerpflichtiger eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leichtfertig begeht. Dabei handelt leichtfertig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, dass dadurch ein nicht gerechtfertigter Vorteil eintreten wird (vgl. BFH-Urteil vom 29. Oktober 2013 VIII R 27/10, BFHE 243, 116, BStBl II 2014, 295; BFH-Beschluss vom 18. November 2013 X B 82/12, BFH/NV 2014, 292, m.w.N; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 8. September 2011 1 StR 38/11, NStZ 2012, 160; Klein/Jäger, AO, 11. Aufl. 2012, § 378 Rz. 20).

bb) Im Streitfall ist der Senat nicht davon überzeugt, dass der Kläger die leichtfertige Steuerverkürzung dadurch begangen hat, dass er den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verletzt hat. Denn die unzutreffenden Angaben auf dem Kindergeldantrag bezüglich T stammen ja von E und nicht von ihm. Nach der Auffassung des Senats hat aber der Kläger die leichtfertige Steuerverkürzung dadurch begangen, dass er den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllt hat. Denn der Kläger hat die FK i.S.v. § 378 AO i.V.m. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen. Der Kläger wäre nach den Gegebenheiten des Streitfalls und seinen individuellen Fähigkeiten auch in der Lage gewesen, den sich aus den einschlägigen Regelungen ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen. Der Kläger hat wiederholt seine Pflicht verletzt, der FK anzuzeigen, dass er Kindergeld auch für T ausgezahlt bekommen hat, obwohl er dieses nicht erhalten wollte. Gemäß § 68 Abs. 1 EStG hat derjenige, der Kindergeld beantragt oder erhält, Änderungen in den Verhältnissen, die für die Leistung erheblich sind oder über die im Zusammenhang mit der Leistung Erklärungen abgegeben worden sind, unverzüglich der zuständigen FK mitzuteilen. Der Erhalt von Kindergeld für T ist eine derartige erhebliche Änderung der Verhältnisse. Denn der Kläger wollte für T Kindergeld nicht beantragen (vgl. oben unter II. 2. a)). Dem Kläger musste sich ab Mai 1999 wiederholt aufdrängen, dass er Kindergeld für T erhielt, obwohl er hierfür keinen Antrag gestellt hatte und es auch nicht erhalten wollte.

aaa) So ist der Senat davon überzeugt, dass der Kläger den Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung erstmals im Mai 1999 erfüllt hat. Bereits im Frühsommer 1999 musste sich

dem Kläger aufdrängen, dass er für T Kindergeld bezog, obwohl er mangels Antrags hierauf keinen Anspruch hatte. Der Senat ist überzeugt, dass der Kläger das Schreiben der FK vom ...1999 erhalten hat. Auch wenn der Kläger in der mündlichen Verhandlung angegeben hat, dass ihm der Bescheid der FK vom ...1999 nichts sage, steht diese Behauptung für den Senat nicht der Annahme entgegen, dass er den Bescheid tatsächlich erhalten hat. Denn der Kläger hat wiederholt angegeben, dass sich seine Ehefrau – die Zeugin E – um die Kindergeldangelegenheiten gekümmert habe. E hat in der mündlichen Verhandlung glaubhaft ausgesagt, dass sie auch damals Post, die an ihren Mann adressiert war, nach telefonischer Rücksprache mit ihm geöffnet und dann an ihn weitergeleitet und er die Post auch angeschaut habe. Die Zeugin E ist insoweit auch glaubwürdig. Sie war damals in Mutterschutz und hatte nach eigenen, für den Senat nachvollziehbaren Angaben, ausreichend Zeit, sich auch um die Post ihres Mannes, der arbeitete, zu kümmern. Hätte sich der Kläger demnach wie ein sorgfältiger Kindergeldberechtigter verhalten, hätte er dem Schreiben der FK vom 28. Mai 1999 entnehmen müssen, dass er ab März 1999 einen Anspruch auf Kindergeld i.H.v. monatlich 250 DM für M hatte. Tatsächlich ausgezahlt wurde dem Kläger ab März 1999 aber der doppelte Betrag i.H.v. monatlich 500 DM, bestehend aus einer Kindergeldzahlung für M i.H.v. 250 DM und einer Kindergeldzahlung für T i.H.v. 250 DM. Dabei hätte sich dem Kläger aufdrängen müssen, dass ihm Kindergeld für T ausgezahlt wurde, obwohl er hierauf bereits mangels Antrags keinen Anspruch hatte. Der Kläger legte in der mündlichen Verhandlung zwar dar, dass er den doppelten Kindergeldbezug nicht bemerkt habe, weil er über die Höhe des Kindergeldes keine Ahnung gehabt habe. Er sagte aber auch aus, dass er ebenfalls 1999 sein Girokonto ca. alle drei Monate angeschaut und kontrolliert habe, was an Geld eingegangen sei. Die Kontrollen hätten sich natürlich auch auf Kindergeld und Gehaltszahlungen erstreckt. Seine Gehaltszahlungen seien auch immer gleich hoch gewesen, außer wenn Urlaubs- oder Weihnachtsgeld gezahlt worden sei. Im Jahr 1999 habe er daher monatlich in der Regel ca. ...DM netto verdient. Nach Überzeugung des Senats hätte dem Kläger deshalb – hätte er sich wie ein gewissenhafter Kindergeldberechtigter verhalten – auch bei einer nur alle drei Monate stattfindenden Kontrolle seines Girokontos auf Geldeingänge auffallen müssen, dass er deutlich mehr an Kindergeld auf sein Girokonto ausgezahlt bekam, als ihm im Schreiben der FK vom ...1999 mitgeteilt worden war. Innerhalb von drei Monaten hätte er zutreffender Weise einen Anspruch auf eine Kindergeldzahlung i.H.v. insgesamt 750 DM gehabt. Tatsächlich überwiesen wurde dem Kläger innerhalb von drei Monaten jedoch der doppelte Betrag, nämlich 1.500 DM. Wenn der Kläger angibt, dass er sich zu dieser Höhe keine Gedanken gemacht hat, ist diese Aussage insoweit nicht glaubhaft. Die Gehaltszahlung des Klägers für drei Monate hat im Jahr 1999 – mit wenigen Ausnahmen zu Weihnachten und zur Urlaubszeit – konstant ...DM betragen. Die tatsächliche dreimonatige Kindergeldzahlung belief sich auf über 1/4 der Gehaltszahlung, hätte aber tatsächlich nur etwas

über 1/8 betragen dürfen. Bei den im Verhältnis zur Kindergeldzahlung relativ niedrigen Einkommensverhältnissen hätte der Kläger – hätte er sich gewissenhaft verhalten – die zu hohe Kindergeldzahlung bemerken müssen. Im Übrigen musste sich der Kläger – wie jeder andere Steuerpflichtige – über diejenigen steuerlichen Pflichten unterrichten, die ihn im Rahmen seines Lebenskreises treffen (BGH in NStZ 2012, 160). Damit trifft den Kläger insbesondere auch die Pflicht, sich über die Höhe des Kindergeldes zu unterrichten. Die jeweils aktuelle Höhe des Kindergeldes kann zudem als allgemein bekannt angesehen werden, da sie in den Medien wiederholt kommuniziert wird. Dass der Kläger schließlich das Merkblatt zum Kindergeldrecht nicht gelesen hat, befreit ihn nicht vom Vorwurf der Leichtfertigkeit (BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 II R 49/07, BFHE 225, 1, BStBl II 2009, 932, allg. zur Erkundungspflicht). Der Senat ist wiederum aufgrund der Aussage der Zeugin E überzeugt, dass der Kläger das Schreiben der FK vom ...1999, in welchem dem Kläger dann der monatliche Kindergeldbezug u.a. für T ab März 1999 i.H.v. 250 DM bescheinigt wurde, durch sie erhalten hat. Aus dieser Bescheinigung musste sich dem Kläger ebenso wie aus dem Schreiben vom ...1999 und seinen Kontoauszügen aufdrängen, dass er nunmehr Kindergeld auch für T bezog, obwohl er dies schon nach eigenen Angaben weder beantragen noch erhalten wollte und dass er verpflichtet war, diesen unberechtigten Kindergeldantrag für T der FK mitzuteilen.

bbb) Zudem hätte sich dem Kläger im Sommer 2001, als M volljährig wurde, erneut aufdrängen müssen, dass er unrechtmäßig für T Kindergeld bezog und er hätte auch zu diesem Zeitpunkt der FK dies mitteilen müssen. Der Kläger hat zwar in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass er sich an das Ausbleiben der Kindergeldzahlung für M anlässlich dessen Volljährigkeit nicht mehr erinnern kann. Dies entbindet den Kläger aber nicht von dem Vorwurf der Leichtfertigkeit. Nach eigenen glaubhaften Angaben hat er zumindest alle drei Monate sein Girokonto angesehen und auf den Eingang von Gehalt und Kindergeld überprüft (vgl. oben unter II. 2. b) bb) aaa)). Hätte er sich wie ein gewissenhafter Kindergeldberechtigter verhalten, hätte ihm auffallen müssen, dass ihm für den Monat Juni zunächst nur 270 DM (monatliches Kindergeld für T) anstatt wie bisher 540 DM (monatliches Kindergeld für M und T) von der FK überwiesen wurden, und dass dann, nachdem die Ausbildungsbescheinigung bei der FK vorgelegt wurde (vgl. 32 Abs. 4 EStG), weitere 270 DM von der FK überwiesen wurden. Dabei hätte der Kläger bei gewissenhaftem Verhalten wahrnehmen müssen, dass die Kindergeldzahlung von Ende Juni 2001 M betraf, weil sie erst nach Vorlage von dessen Schulbescheinigung erfolgte. Gleichzeitig hätte dem Kläger auffallen müssen, dass er Anfang Juni 2001 eine Kindergeldzahlung erhalten hatte, auf die er bereits nach eigenen Angaben keinen Anspruch hatte.

ccc) Außerdem hätte der Kläger im Januar 2004 wahrnehmen müssen, dass er Kindergeld für T bezog, obwohl er hierauf keinen Anspruch hatte, und dass er das der FK mitteilen muss. Dass dem Kläger – wie er in der mündlichen Verhandlung dargelegt hat – der größere Zahlungseingang auf seinem Girokonto von Kindergeld für M – Nachzahlung für September 2003 bis Januar 2004 i.H.v. 770 € - nicht aufgefallen ist, ist für den Senat nicht glaubhaft. Denn der Senat ist überzeugt, dass der Kläger zumindest alle drei Monate sein Girokonto angesehen und den Eingang von Gehalt und Kindergeld überprüft hat (vgl. oben unter II. 2. b) bb) aaa)). Diese hohe Kindergeldzahlung hätte ihm, hätte er sich wie ein gewissenhafter Kindergeldberechtigter verhalten, auffallen müssen, da sie ca. 1/3 seines monatlichen Gehalts von ca. ...€ betrug. Dass der Kläger diese hohe Kindergeldzahlung nicht hinterfragt und folglich nicht wahrgenommen hat, dass auch in den Monaten bis Dezember 2003 eine monatliche Überweisung der FK i.H.v. 154 € auf seinem Girokonto eingegangen war, obwohl die Kindergeldzahlung für M gestoppt war, rechtfertigt erneut den Vorwurf der Leichtfertigkeit. Es musste sich dem Kläger aufdrängen, dass es sich bei der Zahlung bis Dezember 2003 nicht um Kindergeld für M handeln konnte, da in der Zeit, in der M sich in einem Arbeitsverhältnis befand, Kindergeld nicht gezahlt wurde und der Kläger selbst dieses erst wieder im Dezember 2003 beantragt hatte. Zudem hätte der Kläger der ihm übersandten Kindergeldbescheinigung vom ...2004 entnehmen müssen, dass er Kindergeld für T auch im Zeitraum Januar 2003 bis Januar 2004 bezahlt bekam, obwohl er dies nach eigenen Angaben nicht beantragt hatte. Der Senat ist überzeugt, dass ihm diese Bescheinigung auch durch die Zeugin E vorgelegt wurde (vgl. oben unter II. 2. b) bb) aaa)).

ddd) Schließlich hätte dem Kläger im Herbst 2004 auffallen müssen, dass auch ab September 2004 nach wie vor Kindergeldzahlungen auf seinem Girokonto eingingen, obwohl die FK die Festsetzung von Kindergeld für M ab August 2004 aufgehoben hatte und ab September 2004 keine Kindergeldzahlung für M mehr auf das Girokonto des Klägers leistete. Der Senat ist überzeugt, dass der Kläger das Schreiben der FK vom ...2004 und den Aufhebungsbescheid vom ...2005 von E ausgehändigt bekommen hat (vgl. oben unter II. 2. b) bb) aaa)). Aus beiden Schriftstücken hätte sich ihm erschließen müssen, dass er ab September 2004 für M kein Kindergeld mehr ausgezahlt bekam und dass es sich daher bei der fortlaufenden Kindergeldzahlung auf sein Girokonto um diejenige für T handeln musste, auf die er keinen Anspruch hatte. Da er die Zahlung für T ohne Anspruch der FK auch dann wiederum nicht mitteilte, handelte er leichtfertig.

d) Die fünfjährige Festsetzungsverjährungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO für den Zeitraum zwischen Januar 2001 und Dezember 2006 war nach Auffassung des Senats bei Aufhebung der Kindergeldfestsetzung am ...2011 aufgrund der Ablaufhemmung nach

§ 171 Abs. 7 AO auch noch nicht abgelaufen (vgl. hierzu auch Lindwurm in AO- Steuerberater --AO-StB--11/2012, 339 – 344, und ders. In AO-StB 6/2014, 169 - 171, jeweils m.w.N.):

aa) Gem. § 171 Abs. 7 AO endet in den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist. Bei der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO handelt es sich um eine Ordnungswidrigkeit. Bei dieser beginnt nach § 31 Abs. 3 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) die Verjährung, sobald die Handlung beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt (vgl. auch 4.1 der Dienstanweisung zur Durchführung von Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienleistungsausgleich vom 31.05.2012 --DA-FamBuStra--, Bundeszentralamt für Steuern, BStBl I 2012, 696). Die Steuerhinterziehung und die leichtfertige Steuerverkürzung werden als strafrechtliches Erfolgsdelikt betrachtet (Schauf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 376 AO Rz. 68 (Juni 2009); Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, § 376 AO Rz. 11 (Dez. 2013); BGH-Urteil vom 7. Februar 1984 – 3 StR 413/83, wistra 1984, 142). Bei vollendeten Erfolgsdelikten liegt die Beendigung vor und beginnt die Verfolgungsverjährung, sobald der tatbestandsmäßige Erfolg eingetreten ist und der Täter sein rechtsverneinendes Tun insgesamt abgeschlossen hat. Setzt sich das strafbare Verhalten aus mehreren Teilakten zusammen bzw. ist der Schaden durch verschiedene Ereignisse bedingt oder vergrößert er sich durch sie nach und nach, dann beginnt die Verjährung mit dem letzten Akt bzw. mit der letzten Schadensvergrößerung (Saliger in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, Nomos-Kommentar-StGB, 4. Aufl. 2013, § 78a Rz. 10). Besteht der Taterfolg nicht in der Verkürzung einer Steuer (§ 370 Abs. 4 Satz 1), sondern in der Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorteils (§ 370 Abs. 4 Satz 2 AO), ist die Tat erst mit der Erlangung des Vorteils vollendet und beendet (Rolletschke, a.a.O., § 376 AO Rz. 14). Daher tritt beim Kindergeld als Steuervergütung die Beendigung erst mit der letzten unrechtmäßigen Gewährung ein und da das Kindergeld monatlich gewährt wird, erfolgt jeden neuen Monat eine weitere unrechtmäßige Gewährung (Lindwurm, AO-StB 2012, 342; FG München, Urteil vom 31. Januar 2013 10 K 1438/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 910; rkr; a.A. FG München, Urteil vom 16. Oktober 2012 9 K 1226/12; EFG 2013, 135; Revision beim BFH, Az. III R 21/13). Für die Ablaufhemmung ist nach Auffassung des Senats daher entscheidend, dass die (Straf-)Verfolgungsverjährung für die Ordnungswidrigkeit erst mit der Beendigung (nicht Vollendung) der Tat beginnt (§ 78a Satz 1 des Strafgesetzbuchs --StGB--; § 31 Abs. 3 OwiG), und die Beendigung erst mit dem Empfang der letzten der unberechtigten Zahlungen eintritt (vgl. Fischer, StGB, 61. Aufl. 2014, § 78a Rz. 9; Sternberg-Lieben/Bosch in Schönke/Schröder, StGB, 29. Aufl. 2014, § 78a Rz. 4 zu Rentenbetrug jeweils m.w.N.).



bb) Dies zugrunde gelegt, ist die kindergeldrechtliche Festsetzungsfrist nicht abgelaufen. Im Streitfall wurde die Kindergeldfestsetzung für T durch die FK konkludent durch die regelmäßige Auszahlung an den Kläger spätestens ab Mai 1999 bekannt gegeben. Der Erteilung eines schriftlichen Bescheides bedurfte es nach § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. bis 31. Dezember 2006 nicht. Die leichtfertige Steuerverkürzung - und zwar nach Auffassung des Senats bereits die im Mai/Juni 1999 verursachte Ordnungswidrigkeit (vgl. oben unter II. 2. b) bb) aaa)) - war daher erst mit der letzten unberechtigten Auszahlung des Kindergeldes für T im Juni 2011 beendet (vgl. DA-FamBuStra 4.1 Satz 4). Die fünfjährige Verjährungsfrist für die Verfolgungsverjährung (§ 384 AO), die mit der Beendigung der leichtfertigen Steuerverkürzung zu laufen begann, war daher bei Aufhebung der Kindergeldfestsetzung am ...2011 offensichtlich noch nicht abgelaufen. Damit konnte auch die kindergeldrechtliche Festsetzungsfrist nicht abgelaufen sein, da die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO zu diesem Zeitpunkt noch wirksam war. Die Familienkasse konnte deshalb die Kindergeldfestsetzung für T zumindest ab Januar 2001 aufheben. Eine Verböserung der Verwaltungsentscheidung ist im finanzgerichtlichen Verfahren nicht möglich (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 1. Februar 1999 X R 146/96, BFH/NV 1999, 958).

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO.

4. Die Revision war zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alt. 2 FGO).