

Urteil vom 18. Juli 2013, III R 28/12

Kindergeldanspruch eines polnischen Saisonarbeitnehmers - Anspruchsberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG - Monatsprinzip

BFH III. Senat

EStG § 65 Abs 1 S 1 Nr 2, EWGV 1408/71 Art 13ff, EWGV 1408/71 Art 13, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG § 66 Abs 2, EStG § 62 Abs 1 Nr 1, EG Art 39, EG Art 42, AEUV Art 45, AEUV Art 48, EStG § 62 Abs 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 1 Abs 3, EStG § 49, EStG § 2 Abs 7 S 1, AO § 88, FGO § 76

vorgehend FG Düsseldorf, 06. Oktober 2011, Az: 7 K 705/11 Kg

Leitsätze

NV: Die Auslegung der Regelung des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hat in den Fällen, in denen der persönliche Anwendungsbereich der VO (EWG) Nr. 1408/71 eröffnet und Deutschland nach Art. 13 ff. VO (EWG) Nr. 1408/71 der nicht zuständige Mitgliedstaat und auch nicht der Wohnmitgliedstaat des betreffenden Kindes ist, unter Beachtung der Anforderungen des Primärrechts der Europäischen Union auf dem Gebiet der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu erfolgen (Anschluss an das EuGH-Urteil vom 12. Juni 2012 C-611/10, C-612/10 Hudzinski/Wawrzyniak). Werden in einem solchen Fall in dem anderen Mitgliedstaat dem Kindergeld vergleichbare Leistungen gewährt, darf der Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG gemäß § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nur in entsprechender Höhe gekürzt, jedoch nicht völlig ausgeschlossen werden, wenn anderenfalls das Freizügigkeitsrecht des Wanderarbeitnehmers beeinträchtigt wäre .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter von drei 1995, 2000 und 2004 geborenen Kindern, die im Streitzeitraum in Polen lebten. In der Zeit vom 26. Mai 2008 bis 26. Juli 2008 war die Klägerin in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) sozialversicherungspflichtig nichtselbständig beschäftigt.
- 2 In ihrem Kindergeldantrag vom 30. März 2009 gab die Klägerin an, dass sie im Zeitraum von August 2007 bis Dezember 2008 polnische Familienleistungen bezogen habe.
- 3 Mit zwei Bescheiden vom 17. Dezember 2010 lehnte die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Gewährung von Kindergeld für die Zeiträume Januar 2005 bis April 2008 und ab August 2008 ab. Die hiergegen gerichteten Einsprüche wies die Familienkasse mit zwei Einspruchsentscheidungen vom 28. Januar 2011 als unbegründet zurück.
- 4 Mit den dagegen gerichteten Klagen begehrte die Klägerin Kindergeld für die Zeiträume Januar 2008 bis April 2008 und August 2008 bis Dezember 2008. Das Finanzgericht (FG) wies die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Klagen als unbegründet ab.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Die Klägerin beantragt, das angefochtene FG-Urteil, die Ablehnungsbescheide sowie die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen insoweit aufzuheben, als sie die streitigen Zeiträume betreffen, und die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld für die Zeiträume Januar 2008 bis April 2008 und August 2008 bis Dezember 2008 in Höhe von insgesamt 4.158 € festzusetzen.
- 7 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Familienkasse ... der Bundesagentur für Arbeit ist aufgrund eines Organisationsaktes (Beschluss des

- 8 Vorstands der Bundesagentur für Arbeit Nr. 21/2013 vom 18. April 2013 gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 11 des Finanzverwaltungsgesetzes, Amtliche Nachrichten der Bundesagentur für Arbeit, Ausgabe Mai 2013, S. 6 ff., Nr. 2.2 der Anlage 2) im Wege des gesetzlichen Parteiwechsels in die Beteiligtenstellung der Agentur für Arbeit ...- Familienkasse eingetreten (s. dazu Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. März 2011 V B 17/10, BFH/NV 2011, 1105, unter II.A.).
- 9 III. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 10 1. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass ein Kindergeldanspruch der Klägerin jedenfalls wegen der von ihr in Polen bezogenen Leistungen durch § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) insgesamt ausgeschlossen wird.
- 11 § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sieht zwar vor, dass Kindergeld nicht für ein Kind gezahlt wird, für das Leistungen für Kinder, die im Ausland gewährt werden und dem Kindergeld oder einer der unter § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Leistungen vergleichbar sind, zu zahlen ist oder bei entsprechender Antragstellung zu zahlen wäre. Die Auslegung dieser Vorschrift hat jedoch in den Fällen, in denen der persönliche Anwendungsbereich der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (VO Nr. 1408/71), in ihrer durch die Verordnung (EG) Nr. 118/97 des Rates vom 2. Dezember 1996 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997 Nr. L 28, S. 1) geänderten und aktualisierten Fassung eröffnet und Deutschland nach Art. 13 ff. VO Nr. 1408/71 der nicht zuständige Mitgliedstaat und auch nicht der Wohnmitgliedstaat des betreffenden Kindes ist, unter Beachtung der Anforderungen des Primärrechts der Europäischen Union auf dem Gebiet der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu erfolgen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 12. Juni 2012 C-611/10, C-612/10, Hudzinski/Wawrzyniak, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2012, 999). Werden in einem solchen Fall in dem anderen Mitgliedstaat dem Kindergeld vergleichbare Leistungen gewährt, darf der Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG gemäß § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nur in entsprechender Höhe gekürzt, jedoch nicht völlig ausgeschlossen werden, wenn anderenfalls das Freizügigkeitsrecht des Wanderarbeitnehmers beeinträchtigt wäre.
- 12 Sollte daher im vorliegenden Fall als Antikumulierungsregelung die nationale Vorschrift des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einschlägig sein, wäre ein vollständiger Ausschluss mit europäischem Recht nicht vereinbar.
- 13 2. Für die im zweiten Rechtsgang vorzunehmende Prüfung weist der Senat auf Folgendes hin:
- 14 a) Ausgangspunkt für die Prüfung des Kindergeldanspruchs der Klägerin ist die Frage, ob die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 EStG vorgelegen haben. Soweit die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a EStG nicht vorgelegen haben, muss das FG prüfen, ob die Klägerin i.S. des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wurde. Hierzu hat der erkennende Senat entschieden, dass das Gesetz die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG --anders als die nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a EStG-- von der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Antragstellers durch das Finanzamt abhängig macht. Eine Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG setzt daher voraus, dass der Anspruchsteller aufgrund eines entsprechenden Antrags vom zuständigen Finanzamt nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (s. hierzu im Einzelnen Senatsurteile vom 24. Mai 2012 III R 14/10, BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897; vom 16. Mai 2013 III R 8/11, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 1879, und vom 18. Juli 2013 III R 9/09, BFHE 243, 170).
- 15 b) Bei Anwendung des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG liegt eine Behandlung "nach § 1 Abs. 3 (EStG) als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig" nur für die Kalendermonate vor, in denen der Kindergeldberechtigte Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt, die nach § 1 Abs. 3 EStG der Einkommensteuer unterliegen.
- 16 Der erkennende Senat hat sich dieser --höchstrichterlich erstmals vom V. Senat des BFH mit Urteil vom 24. Oktober 2012 V R 43/11 (BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491) vertretenen-- Rechtsauffassung bereits in seinem Urteil in DStR 2013, 1879 angeschlossen (so jetzt auch BFH-Urteil vom 18. April 2013 VI R 70/11, BFH/NV 2013, 1554). An dieser Beurteilung hält der Senat nach nochmaliger Prüfung fest.
- 17 aa) Dabei misst der Senat der in § 66 Abs. 2 EStG getroffenen gesetzgeberischen Grundentscheidung, wonach Kindergeld monatlich vom Beginn des Monats an gezahlt wird, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind,

bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen (sog. Monatsprinzip), besondere Bedeutung hinsichtlich der Frage bei, für welchen Zeitraum eine Kindergeldberechtigung besteht. Danach ist das Bestehen einer Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 EStG grundsätzlich monatsbezogen zu beurteilen. Dementsprechend besteht gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine Kindergeldberechtigung nur für diejenigen Kalendermonate, in denen der Anspruchsberechtigte im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (BFH-Urteil vom 20. November 2008 III R 53/05, BFH/NV 2009, 564). Hiervon ausgehend ist auch die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG monatsbezogen zu beurteilen. Der Wortlaut dieser Regelung, die auf § 1 Abs. 3 EStG verweist, steht einer solchen durch das Monatsprinzip gebotenen Auslegung nicht entgegen. So heißt es in § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG sinngemäß, dass Gebietsfremde auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG haben. Das "Haben" solcher Einkünfte ist --mit Blick auf § 66 Abs. 2 EStG-- monatsbezogen festzustellen.

- 18** bb) Etwas anderes ergibt sich nicht aus § 2 Abs. 7 EStG. Nach § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG ist die Einkommensteuer eine Jahressteuer (sog. Jahresprinzip). Sie wird grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) veranlagt (§ 25 Abs. 1 EStG). Diese Vorschrift betrifft das Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer (Besteuerungsverfahren). Auch wenn § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG steuersystematisch auf die "Behandlung" bei der Einkommensteuerfestsetzung abstellt, lassen sich hieraus --unabhängig von der Frage, welche Auswirkungen sich für das Besteuerungsverfahren ergeben, wenn eine unter § 1 Abs. 3 EStG fallende Person nicht in allen Kalendermonaten Inlandseinkünfte erzielt-- keine zwingenden Rückschlüsse auf die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG ableiten. Denn für die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG wird das einkommensteuerrechtliche Jahresprinzip des § 2 Abs. 7 EStG durch das Monatsprinzip des § 66 Abs. 2 EStG überlagert (gl.A. BFH-Urteil in BFHE 239, 327, BStBl II 2013, 491, unter II.3.a).
- 19** cc) Gegenteiliges ergibt sich nicht aus dem BFH-Urteil vom 12. Januar 2001 VI R 64/98 (BFH/NV 2001, 1231). In diesem Urteil konnte der BFH mangels ausreichender Feststellungen nicht beurteilen, ob dem dortigen Kläger, der zwar nicht nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG kindergeldberechtigt war, ggf. Kindergeld nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG zustand. Folgerungen für den Streitfall lassen sich hieraus nicht ziehen.
- 20** dd) Dem dargelegten Auslegungsergebnis steht nicht entgegen, dass die nach § 1 Abs. 3 EStG ergehenden Einkommensteuerbescheide keine Informationen darüber enthalten, wann die Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt worden sind. Die Familienkassen und Finanzgerichte haben den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (§ 88 der Abgabenordnung --AO--, § 76 FGO). Dabei sind die Beteiligten zur Mitwirkung verpflichtet (§ 90 AO, § 76 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 FGO). Daneben stehen den Finanzbehörden und Gerichten zahlreiche weitere Ermittlungsmöglichkeiten (Beweismittel) zur Verfügung, um den entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären (z.B. § 92 AO, §§ 79, 81, 86 FGO). Es ist daher auch unerheblich, ob solche Informationen in der --auf § 1 Abs. 3 Satz 4 (jetzt Satz 5) EStG zurückgehenden-- bundeseinheitlichen "Bescheinigung EU/EWR" enthalten sind. Abgesehen davon wird diese Bescheinigung nicht für Zwecke der Festsetzung von Kindergeld ausgestellt. Vielmehr handelt es sich hierbei um eine materielle Tatbestandsvoraussetzung für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht i.S. des § 1 Abs. 3 EStG (BFH-Urteil vom 8. September 2010 I R 80/09, BFHE 231, 91, BStBl II 2011, 447).
- 21** Nichts anderes ergibt sich aus der BFH-Rechtsprechung zu § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2011 geltenden Fassung. Denn das insoweit vom BFH angeführte Vereinfachungsargument (BFH-Urteil vom 13. Juli 2004 VIII R 20/02, BFH/NV 2005, 36, unter II.1.c cc) diene nur der Rechtfertigung der gesetzgeberischen Entscheidung für einen Jahresgrenzbetrag. Mit diesem Argument kann hingegen nicht die vom Gesetzgeber in § 66 Abs. 2 EStG zugunsten des Monatsprinzips getroffene Entscheidung außer Kraft gesetzt werden. Gegenteiliges lässt sich auch nicht aus den von der Klägerin angeführten Senatsurteilen vom 17. Juni 2010 III R 34/09 (BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982) und in BFHE 237, 239, BStBl II 2012, 897 entnehmen.
- 22** ee) Dieses Auslegungsergebnis steht --unabhängig davon, ob das Kindergeld in seiner steuerrechtlichen oder sozialrechtlichen Funktion betroffen ist-- auch im Einklang mit dem Unionsrecht. Wegen der weiteren Einzelheiten verweist der Senat auf sein Urteil vom 18. Juli 2013 III R 59/11 (BFH/NV 2013, 1992).
- 23** c) Insoweit hätte das FG demnach für den Fall, dass das Finanzamt die Klägerin nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt hat, zu prüfen, ob der Klägerin im Streitzeitraum Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 11 EStG zugeflossen sind.
- 24** d) Sollte sich danach nach nationalem Recht ein Kindergeldanspruch ergeben, wäre zu prüfen, nach welchen Regelungen die Konkurrenz zwischen dem Kindergeldanspruch nach §§ 62 ff. EStG und den in Polen zugunsten der

Klägerin erfolgte Familienleistungen aufzulösen ist. Insoweit verweist der Senat insbesondere auf die Senatsentscheidungen vom 4. August 2011 III R 55/08 (BFHE 234, 316, BStBl II 2013, 619) und in DStR 2013, 1879 und vom 13. Juni 2013 III R 10/11 (BFHE 241, 562).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de