

## Urteil vom 19. Februar 2020, III R 38/19

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.2.2020 III R 66/18 - Kindergeld; Zuordnung der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG zum Festsetzungsverfahren

ECLI:DE:BFH:2020:U.190220.IIIR38.19.0

BFH III. Senat

EStG § 66 Abs 3, AO § 218 Abs 1, AO § 218 Abs 2, EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018

vorgehend FG München, 03. Juni 2019, Az: 5 K 871/19

### Leitsätze

NV: Die durch das StUmgBG vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1682) eingeführte und für nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.07.2019 eingegangene Kindergeldanträge geltende Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG ist dem Festsetzungsverfahren und nicht dem Erhebungsverfahren zuzuordnen .

### Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 04.06.2019 - 5 K 871/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Auszahlung des Kindergeldes für den Zeitraum Juni 2016 bis Mai 2018.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist deutscher Staatsangehöriger, der im Streitzeitraum über einen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland verfügte. Er ist Vater einer im Juni 2016 geborenen Tochter (V), die mit ihm und der Kindsmutter, mit der der Kläger verheiratet ist, in einem gemeinsamen Haushalt lebt. Mit Schreiben vom 10.06.2017, per Fax eingegangen bei der Beklagten und Revisionsklägerin (Familienkasse) am 31.12.2018, beantragte der Kläger unter Beifügung der Anlage Kind und der Geburtsurkunde des Kindes die Festsetzung von Kindergeld.
- 3 Mit Bescheid vom 15.01.2019 setzte die Familienkasse Kindergeld für V ab Juni 2016 bis Juni 2034 fest. Aufgrund der Entscheidung der Familienkasse ergab sich ab dem Monat Juni 2016 ein Kindergeldanspruch in Höhe von monatlich 190 €. Im selben Bescheid verfügte die Familienkasse unter der Überschrift "Nachzahlung", dass sich hieraus eine Nachzahlung des Kindergeldes für den Zeitraum Juni 2018 bis Januar 2019 ergebe. Zur Begründung verwies sie darauf, dass aufgrund der gesetzlichen Änderung nach § 66 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Anträge, die nach dem 31.12.2017 eingingen, rückwirkend nur noch zu einer Nachzahlung für die letzten sechs Kalendermonate vor Eingang des Antrages bei der Familienkasse führen könnten.
- 4 Eine auf den daraufhin eingelegten Einspruch von der Familienkasse durchgeführte Abfrage im bundesweiten System der Bundesagentur für Arbeit unter dem Namen der Kindsmutter ergab, dass auch für diese keine elektronische Kindergeldakte existierte. Die Familienkasse ging daher davon aus, dass eine im Juni 2017 erfolgte Antragstellung nicht nachvollziehbar sei und wies den Einspruch in der Einspruchsentscheidung vom 05.03.2019 als unbegründet zurück.

- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage statt. Es verpflichtete die Familienkasse, das für den Zeitraum von Juni 2016 bis Mai 2018 festgesetzte Kindergeld auszuzahlen.
- 6 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass dem Kläger das Kindergeld für die Monate Juni 2016 bis Mai 2018 auszuzahlen ist.
- 10 1. Der vom Kläger angefochtene Bescheid vom 15.01.2019 stellt jedenfalls in der Gestalt, die er durch die Einspruchsentscheidung vom 05.03.2019 gefunden hat, einen Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) dar.
- 11 Der Senat lässt dahin stehen, ob es sich bereits bei dem unter der Überschrift "Nachzahlung" im Bescheid vom 15.01.2019 enthaltenen Abrechnungsteil um einen förmlichen Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 AO handelt oder --wie vom FG angenommen-- nur um eine Nichtzahlungsverfügung (einen Abrechnungsbescheid ablehnend etwa FG Münster vom 26.09.2019 - 8 K 2081/18 Kg, Rz 28, juris, unter Hinweis auf das Fehlen einer Streitigkeit, die die Verwirklichung der Ansprüche i.S. des § 218 Abs. 1 AO betrifft). Denn jedenfalls regelte die Familienkasse mit dieser Verfügung gegenüber dem Kläger den Zeitraum, für den nach ihrer Auffassung ein Auszahlungsanspruch bestand (ebenso FG Düsseldorf vom 10.04.2019 - 10 K 3589/18 Kg, Rz 11, juris). Durch den dagegen gerichteten Einspruch entstand auch eine Streitigkeit zwischen der Familienkasse und dem Kläger, über welche die Familienkasse durch die Einspruchsentscheidung vom 05.03.2019 entschied. Unerheblich ist dabei, dass die Familienkasse ihre Entscheidung nicht ausdrücklich als Abrechnungsbescheid oder als Bescheid nach § 218 Abs. 2 AO bezeichnete (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.08.1990 - VII R 120/89, BFH/NV 1991, 569, unter II.2.a). Denn aus der Begründung der Einspruchsentscheidung ergibt sich, dass die Familienkasse nicht über die Festsetzung, sondern über den Auszahlungsanspruch entschieden hat, wenn es dort heißt: "Mit der angefochtenen Entscheidung wurde Kindergeld...für den Zeitraum von Juni 2016 bis Juni 2034 festgesetzt, die Auszahlung des Kindergeldes jedoch auf den Zeitraum ab Juni 2018 beschränkt. Die Entscheidung wurde damit begründet, dass der Kindergeldantrag nach dem 31.12.2017 bei der Familienkasse eingegangen sei und rückwirkend nur noch zu einer Auszahlung für die letzten sechs Kalendermonate vor dem Eingang des Antrags bei der Familienkasse führe. Hiergegen richtet sich der Einspruch...."
- 12 2. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Annahme des FG, dass der Kläger einen Auszahlungsanspruch für die Monate Juni 2016 bis Mai 2018 hat und die Familienkasse die Auszahlung nicht unter Berufung auf § 66 Abs. 3 EStG begrenzen darf.
- 13 a) Nach § 66 Abs. 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz --StUmgBG-- vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1682) wird das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Die Neuregelung ist am 01.01.2018 in Kraft getreten (Art. 11 Abs. 2 StUmgBG) und gemäß § 52 Abs. 49a Satz 7 EStG i.d.F. des Art. 7 Nr. 6 Buchst. c StUmgBG nur auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen.
- 14 Die Regelung ist damit im Streitfall anwendbar, da das FG nur einen am 31.12.2018 eingegangenen Antrag des Klägers festgestellt hat.
- 15 b) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Vorschrift das Festsetzungsverfahren und nicht das Erhebungsverfahren betrifft.

- 16** aa) Insofern beruft sich die Familienkasse zur Begründung ihrer Gegenauffassung zu Unrecht auf den Wortlaut der Vorschrift. Hierin wird zwar das Wort "gezahlt" verwendet, was darauf hindeuten könnte, dass die Vorschrift nur die Auszahlung des Kindergeldes regelt und damit dem Erhebungsverfahren zuzuordnen wäre. Dieser Begriff lässt jedoch keine klare Zuordnung zum Erhebungsverfahren zu, weil er vom Gesetzgeber sowohl innerhalb derselben Norm (§ 66 Abs. 2 EStG) als auch innerhalb der §§ 64 und 65 EStG in Regelungszusammenhängen verwendet wird, die eindeutig dem Festsetzungsverfahren zuzuordnen sind. Demgegenüber verwendet der Gesetzgeber üblicherweise die Begriffe "ausgezahlt" oder "Auszahlung", wenn er den dem Erhebungsverfahren zuzuordnenden Auszahlungsvorgang beschreiben will, so etwa in § 70 Abs. 1, § 72 Abs. 1 Satz 1, § 74 Abs. 1 Sätze 1, 2 und 4 EStG. Entsprechend hat der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmisbrauch (SozialMissbrG) vom 11.07.2019 (BGBl I 2019, 1066) die Formulierung in dem an die Stelle des § 66 Abs. 3 EStG getretenen neuen § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG dahingehend geändert, dass "Die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld" rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats erfolgt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist (BTDrucks 19/8691, S. 67).
- 17** bb) Für eine Zuordnung zum Festsetzungsverfahren spricht dagegen die systematische Verortung der Regelung in § 66 EStG. Die Vorschriften der §§ 62 bis 69 EStG befassen sich mit den materiellen Voraussetzungen des Kindergeldanspruchs und Fragen der Festsetzung desselben. In den §§ 70 und 72 erfolgt der Übergang vom Festsetzungs- in das Erhebungsverfahren, während die §§ 74 bis 76 EStG ausschließlich Fragen der Erhebung betreffen. Diese Sichtweise wird auch dadurch bestätigt, dass der Gesetzgeber im Rahmen des SozialMissbrG die Auszahlungsbeschränkung von § 66 Abs. 3 EStG nach § 70 Abs. 1 EStG verschoben hat. Zur Begründung führte er u.a. an, dass die Regelung sich nunmehr in § 70 EStG "Festsetzung und Zahlung von Kindergeld" befinde und die Auszahlungsbeschränkung somit nicht mehr im Bereich der materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Anspruch auf Kindergeld (§§ 62 bis 66 EStG) enthalten sei (BTDrucks 19/8691, S. 67).
- 18** cc) Auch die Entwurfsbegründung zum StUmgBG (BTDrucks 18/12127) vom 26.04.2017 bringt keinen eindeutigen Willen des Gesetzgebers zum Ausdruck und spricht eher für eine materiell-rechtliche im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigende Wirkung der Ausschlussfrist.
- 19** So wird zunächst ausgeführt, die Regelung solle verhindern, dass für einen mehrjährigen Zeitraum in der Vergangenheit rückwirkend Kindergeld ausgezahlt werden könne. Dies kann auch dahin verstanden werden, dass Kindergeld rückwirkend nur beschränkt festgesetzt und in der Folge auch nur beschränkt ausgezahlt werden soll. Gleiches gilt für den Hinweis, die Regelung bewirke, dass das Kindergeld über die zurückliegenden sechs Monate hinaus nicht mehr zur Auszahlung gelangen könne.
- 20** In diese Richtung deuten auch die weiteren Ausführungen, wonach die Regelung abweichend von der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren gemäß § 169 AO vorsehe, dass Kindergeld rückwirkend nur noch sechs Monate ausgezahlt werden könne. Die Regelungen zur Festsetzungsfrist (§§ 169 ff. AO) sind in dem mit "Steuerfestsetzung" überschriebenen 1. Unterabschnitt des Vierten Teils Dritter Abschnitt der Abgabenordnung enthalten. Der Ablauf der Festsetzungsfrist schließt nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung aus. Dementsprechend müsste eine in § 66 Abs. 3 EStG bestimmte Abweichung von dieser regulären Festsetzungsfrist ebenfalls im Festsetzungsverfahren Berücksichtigung finden.
- 21** Auch soweit der Gesetzgeber darauf hinweist, dass der materiell-rechtliche Anspruch hierdurch nicht berührt werde, was insbesondere für an das Kindergeld anknüpfende Annexleistungen im außersteuerlichen Bereich von Bedeutung sei, ergibt sich daraus keine Zuordnung der Norm zum Erhebungsverfahren. Denn diese Formulierung kann auch dahin verstanden werden, dass die Annexleistungen nicht an die rechtzeitige Beantragung und Festsetzung des Kindergeldes, sondern nur an die sonstigen materiellen Voraussetzungen des Kindergeldanspruchs anknüpfen und deshalb auch für die Zeiträume bestehen bleiben sollen, für die wegen des Eingreifens der Ausschlussfrist kein Kindergeld festgesetzt wird.
- 22** dd) Für die Auffassung der Familienkasse lässt sich auch nicht die erst in der nachfolgenden Legislaturperiode abgegebene Begründung zum Entwurf des SozialMissbrG (BTDrucks 19/8691, S. 65) vom 25.03.2019 anführen. Vielmehr wird die dortige Aussage, dass § 66 Abs. 3 EStG nicht das Festsetzungsverfahren betreffe, sondern im Erhebungsverfahren anzuwenden sein sollte, durch die Gesetzesänderung widerlegt. Denn dadurch hat der Gesetzgeber selbst bestätigt, dass ein derartiger gesetzgeberischer Wille aufgrund des bisherigen Wortlauts und des systematischen Standorts der Vorschrift im Gesetz keinen hinreichenden Niederschlag gefunden hat. Diese inhaltlichen Änderungen des Gesetzes können auch nicht deshalb außer Betracht bleiben, weil die Begründung des Gesetzentwurfs die Gesetzesänderung in den Mantel einer Klarstellung gekleidet hat.

- 23** ee) Eine Zuordnung des § 66 Abs. 3 EStG zum Festsetzungsverfahren widerspricht auch nicht dem Sinn und Zweck der Norm. Denn die Norm kann ihre Wirkung, den Anspruchsteller zu einer zeitnahen Stellung seines Kindergeldantrags zu bewegen und der Familienkasse dadurch die notwendige Aufklärung des Sachverhalts zu ermöglichen, auch dann entfalten, wenn bei verspäteter Antragstellung bereits die Festsetzung über den Sechsmonatszeitraum hinaus abgelehnt wird. Damit entfällt auch die darüber hinausgehende Auszahlung des Kindergeldes an den Kindergeldberechtigten.
- 24** ff) Überdies steht dieses Verständnis der Bestimmung auch im Einklang mit der Auslegung des wortgleichen § 66 Abs. 3 EStG in der im Zeitraum 1996 bis 1997 geltenden Fassung durch den BFH. Seinerzeit war die Vorschrift schon einmal durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995 (BGBl I 1995, 1250) eingeführt, wenig später jedoch durch das Erste Gesetz zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze (BGBl I 1997, 2970) vom 16.12.1997 wieder abgeschafft worden. Insoweit wurde im Urteil vom 24.10.2000 - VI R 65/99 (BFHE 193, 361, BStBl II 2001, 109, unter 1.) ausgeführt, dass der "Kindergeldanspruch" des Klägers "durch § 66 Abs. 3 ausgeschlossen" ist. Hieraus ergibt sich, dass der BFH § 66 Abs. 3 EStG bereits hinsichtlich der Frage berücksichtigte, ob ein Kindergeldanspruch festzusetzen ist. Zudem verwies der BFH auf die nach § 163 AO bestehende Möglichkeit einer abweichenden Festsetzung der Steuervergütung aus Billigkeitsgründen, was ebenfalls darauf schließen lässt, dass bereits die reguläre Festsetzung und nicht erst die Auszahlung durch § 66 Abs. 3 EStG als ausgeschlossen erachtet wurde. Soweit die Familienkasse geltend macht, aus der Begründung zum Entwurf des StUmgBG ergebe sich, dass der Gesetzgeber an dieser Auslegung nicht habe festhalten wollen, kann dem nicht gefolgt werden. Zum einen ist nicht ersichtlich, dass in der Begründung des Gesetzentwurfs eine Auseinandersetzung mit dieser Rechtsprechung erfolgte. Zum anderen wäre kaum erklärlich, warum der Gesetzgeber dann ein abweichendes Verständnis im Gesetzeswortlaut nicht zum Ausdruck gebracht, sondern eine wortlautidentische Regelung gewählt haben sollte.
- 25** gg) Schließlich spricht sich auch die überwiegende Meinung im Fachschrifttum für eine materiell-rechtliche, im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigende Wirkung des § 66 Abs. 3 EStG aus (Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 66 Rz 18; Hildesheim in Bordewin/Brandt, § 66 EStG Rz 41; Avvento in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 66 Rz 7; Blümich/Selder, § 66 EStG Rz 36; Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 66 EStG Rz 20; a.A. Bauhaus in Korn, § 66 EStG Rz 13; offengelassen in Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 66 Rz 6).
- 26** c) Weiter ist auch die Annahme des FG nicht zu beanstanden, dass die durch die Familienkasse entgegen § 66 Abs. 3 EStG vorgenommene rückwirkende Festsetzung des Kindergeldes für den Zeitraum Juni 2016 bis Mai 2018 konstitutiv wirkt und infolge der eingetretenen Bestandskraft auch die Familienkasse bindet.
- 27** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH kommt es im Abrechnungsverfahren allein auf die formelle Bescheidlage an (BFH-Urteil vom 30.03.2010 - VII R 17/09, BFH/NV 2010, 1412, Rz 7; Senatsurteil vom 15.07.2010 - III R 32/08, BFH/NV 2010, 2237, Rz 14 f.). Danach bestand im Streitfall ein Kindergeldanspruch auch für den Zeitraum Juni 2016 bis Mai 2018, da die Familienkasse mit Bescheid vom 15.01.2019 Kindergeld für den Zeitraum Juni 2016 bis Juni 2034 festgesetzt hat.
- 28** bb) Da das FG keine Auszahlungshindernisse festgestellt hat, ergibt sich demnach im Streitfall ein Auszahlungsanspruch des Klägers für den Zeitraum Juni 2016 bis Mai 2018 in Höhe von 4.604 €.
- 29** d) Auf die vom Kläger gegen die Regelung des § 66 Abs. 3 EStG geltend gemachten verfassungsrechtlichen Bedenken kommt es nach alledem nicht an, da der Kläger aufgrund der von der Familienkasse vorgenommenen Festsetzung seinen Kindergeldanspruch vollständig ausbezahlt erhält.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)