

Urteil vom 30. Januar 2024, III R 15/23

Zulässigkeit eines über das besondere elektronische Anwaltspostfach an das besondere elektronische Behördenpostfach der Familienkasse übermittelten Kindergeldantrags

ECLI:DE:BFH:2024:U.300124.IIR15.23.0

BFH III. Senat

EStG § 67 S 1, AO § 87a Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3, FGO § 135, FGO § 136, FGO § 143, EGovG § 1, EGovG § 2, ERVV § 6 Abs 2, RAVPV § 19, EStG VZ 2021

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 20. April 2023, Az: 9 K 39/23

Leitsätze

1. § 67 Satz 1 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes (i.d.F. des Gesetzes zur Digitalisierung von Verwaltungsv erfahren bei der Gewährung von Familienleistungen) begründet keine Sperrwirkung dahingehend, dass ein elektronischer Kindergeldantrag nur noch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle zulässig ist.

2. Hat die Familienkasse einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente über das besondere elektronische Behördenpostfach eröffnet, kann darüber ein elektronischer Kindergeldantrag auch ohne Verwendung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes formwirksam gestellt werden.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 20.04.2023 - 9 K 39/23 und der Ablehnungsbescheid der Familienkasse vom 07.04.2022 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2022 aufgehoben.

Die Familienkasse wird verpflichtet, über den Kindergeldantrag des Klägers vom 27.12.2021/31.12.2021 erneut zu entscheiden.

Im Übrigen wird die Revision als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Klageverfahrens hat die Familienkasse zu tragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens tragen die Beteiligten je zur Hälfte.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Kindergeldantrag formwirksam gestellt worden ist.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein Rechtsanwalt, teilte der Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) am XX.12.2021 mit, dass seine Ehefrau am XX.09.2021 verstorben sei. Er beantragte, das Kindergeld für seine beiden Kinder P, geboren am XX.02.1998, und G, geboren am XX.07.2002, ab sofort an ihn zu zahlen. Er gab seine Kontonummer an und fügte dem Schreiben als Anlagen die Sterbeurkunde, die Heiratsurkunde sowie die Geburtsurkunden und Ausbildungsnachweise der Kinder bei. Das Schreiben enthielt in der Betreffzeile die Kindergeldnummer der Ehefrau des Klägers, die bis zu ihrem Tod das Kindergeld für die gemeinsamen Kinder bezogen hatte. Das Schreiben vom 27.12.2021 übermittelte der Kläger an die Familienkasse elektronisch über das

besondere elektronische Anwaltspostfach (beA) an das besondere elektronische Behördenpostfach (beBPo). Es wurde von ihm qualifiziert elektronisch signiert.

- 3 Am 31.12.2021 übersandte der Kläger ebenfalls mit qualifizierter elektronischer Signatur über das beA an das beBPo den Antrag auf Kindergeld und für jedes Kind eine Anlage Kind. Die auf diesem Wege eingereichten Vordrucke enthielten vom Kläger ergänzte inhaltliche Angaben, waren aber nicht handschriftlich unterschrieben. Sie kamen bei der Familienkasse als unausgefüllte Dokumente an.
- 4 Im Verlauf der sich anschließenden Korrespondenz zwischen den Beteiligten wurde deutlich, dass die Familienkasse das Ausfüllen der Vordrucke und die eigenhändige Unterschrift verlangte. Der Kläger verwies darauf, dass die qualifizierte elektronische Signatur die Unterschrift ersetze.
- 5 Mit Bescheid vom 07.04.2022 lehnte die Familienkasse den Antrag des Klägers auf Kindergeld für die Kinder P und G ab. Dagegen legte der Kläger mit Schreiben vom 30.04.2022, das er qualifiziert elektronisch signierte, Einspruch ein.
- 6 Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 19.12.2022 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung verwies die Familienkasse insbesondere darauf, dass § 67 des Einkommensteuergesetzes (EStG) eine Antragstellung per beA beziehungsweise beBPo nicht zulasse.
- 7 Hiergegen erhob der Kläger beim Finanzgericht (FG) Klage mit dem Begehren, die Familienkasse zu verpflichten, seinen Antrag auf Kindergeld für die Kinder P und G unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 07.04.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2022 inhaltlich unter Berücksichtigung der von ihm eingereichten, mit qualifizierter elektronischer Signatur unterschriebenen Antragsunterlagen zu bescheiden.
- 8 In der mündlichen Verhandlung trug der Kläger vor, er habe den Kindergeldantrag nicht "elektronisch", sondern "schriftlich" gestellt und seine Unterschrift durch die qualifizierte elektronische Signatur ersetzt.
- 9 Das FG wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 1189 veröffentlichten Gründen ab. Nach Ansicht des FG hat der Kläger keinen Anspruch auf Festsetzung von Kindergeld, da die nach § 67 EStG geforderten Formalien bei der Antragstellung nicht beachtet worden seien.
- 10 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung von Bundesrecht.
- 11 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Hessischen FG vom 20.04.2023 - 9 K 39/23 abzuändern und die Familienkasse zu verurteilen, an ihn Kindergeld für seine beiden Töchter P und G in Höhe des gesetzlichen Kindergeldsatzes, also ab Januar 2022 je Kind 219 € pro Monat und ab Januar 2023 je Kind 250 € pro Monat, jeweils von der Einstellung der Zahlung des Kindergeldes an seine verstorbene Ehefrau bis zu dem Abschluss der Ausbildung oder dem Eintritt der gesetzlichen Altersgrenze der Kinder, je nachdem was zuerst eintritt, zu zahlen;
hilfsweise,
die Familienkasse zu verpflichten, seinen Antrag auf Kindergeld für seine Töchter P und G unter Aufhebung der Ablehnung des Antrags auf Kindergeld vom 07.04.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2022 inhaltlich unter Berücksichtigung der von ihm eingereichten, mit qualifizierter elektronischer Signatur unterschriebenen Antragsunterlagen zu bescheiden.
- 12 Die Familienkasse beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 13 Zur Begründung beruft sie sich auf die zutreffenden Ausführungen des Urteils. Ergänzend weist sie darauf hin, dass zum einen die Übermittlung des (leeren) Antragsformulars vom 27.12.2021 beziehungsweise 31.12.2021 nicht an das beBPo der Familienkasse Hessen, sondern an das der Agentur für Arbeit erfolgt sei; damit sei der Antrag nicht bei der nach § 67 EStG zuständigen Stelle eingegangen. Zum anderen seien die Antragsunterlagen der Familienkasse erstmals im Klageverfahren (am 17.04.2023) ausgefüllt, wenn auch nicht unterschrieben, übermittelt worden.

Entscheidungsgründe

- 14** Die Revision ist mit dem Hauptantrag unzulässig; sie ist aber hinsichtlich des Hilfsantrags begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und des Bescheids vom 07.04.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2022 und zur Verpflichtung der Familienkasse, über den Kindergeldantrag des Klägers erneut zu entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** 1. Soweit der Kläger mit der Revision begehrt, die Familienkasse zu verurteilen, Kindergeld in gesetzlicher Höhe für seine beiden Töchter zu zahlen, ist die Revision unzulässig.
- 16** a) Nach § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO sind Klageänderungen im Revisionsverfahren unzulässig. Ein Revisionsantrag darf nicht über das Klagebegehren hinausgehen. Eine Erweiterung des Klageantrags im Revisionsverfahren ist unzulässig (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.05.2006 - VI R 61/05, BFH/NV 2007, 45; vom 28.03.2012 - II R 42/11, BFH/NV 2012, 1486, Rz 30 und vom 15.10.2014 - II R 14/14, BFHE 248, 228, BStBl II 2015, 405, Rz 13).
- 17** b) Im finanzgerichtlichen Verfahren hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung ausschließlich beantragt, die Familienkasse zu verpflichten, den Antrag des Klägers auf Kindergeld unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids und der Einspruchsentscheidung inhaltlich unter Berücksichtigung der von ihm mit qualifizierter elektronischer Signatur unterschriebenen Antragsunterlagen zu bescheiden. Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war dementsprechend nur die Frage, ob der vom Kläger gestellte Antrag den Voraussetzungen des § 67 EStG i.V.m. § 87a der Abgabenordnung (AO) entsprach, hingegen nicht, ob die übrigen Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch nach §§ 62, 63, 32 EStG für die Töchter P und G vorlagen. Im Revisionsverfahren beantragt der Kläger dagegen den Erlass eines Vornahmeurteils (§ 101 Satz 1 FGO), nämlich die Familienkasse zu verpflichten, Kindergeld für P und G auf bestimmte Beträge ab einem bestimmten Zeitpunkt festzusetzen (als Voraussetzung für die Zahlung der Familienleistung). Da die Vorinstanz lediglich über das erstinstanzliche Bescheidungsbegehren zu entscheiden hatte (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), kann der Vornahmeantrag --obgleich er im Grunde den nämlichen Streitgegenstand betrifft-- im Revisionsverfahren nicht mehr gestellt werden. Eine unzulässige Erweiterung des Klagebegehrens hat der BFH beispielsweise darin gesehen, dass der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren nur die Verpflichtung des Finanzamts zur Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung, in der Revisionsinstanz hingegen die Festsetzung der Einkommensteuer auf einen bestimmten Betrag beantragt hatte (BFH-Urteil vom 22.05.2006 - VI R 61/05, BFH/NV 2007, 45). Nichts anderes kann gelten, wenn im Rahmen einer Verpflichtungsklage der Kläger erstmals mit seinem Revisionsantrag einen Vornahmeausspruch begehrt (vgl. Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 123 FGO Rz 7; Rüsken in Gosch, FGO § 123 Rz 3). Unberührt hiervon bleibt allerdings, dass das Vornahmebegehren regelmäßig auch den Bescheidungsantrag umfasst (BFH-Urteil vom 11.04.2012 - I R 63/11, BFHE 237, 29, BStBl II 2012, 539, Rz 10, m.w.N.).
- 18** 2. Im Hilfsantrag ist die Revision jedoch begründet.
- 19** Der vom Kläger gestellte Kindergeldantrag über beA beziehungsweise beBPo ist zu Unrecht als formunwirksam im Sinne des § 67 Satz 1 EStG i.V.m. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO abgelehnt worden.
- 20** a) Nach § 67 Satz 1 EStG (i.d.F. des Gesetzes zur Digitalisierung von Verwaltungsverfahren bei der Gewährung von Familienleistungen vom 03.12.2020, BGBl I 2020, 2668, 2671, BStBl I 2020, 1350) ist das Kindergeld bei der zuständigen Familienkasse schriftlich zu beantragen; eine elektronische Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle ist zulässig, soweit der Zugang eröffnet wurde.
- 21** b) Nach den Feststellungen des FG übermittelte der Kläger sowohl das Schreiben vom 27.12.2021 als auch das Schreiben vom 31.12.2021 an die Familienkasse elektronisch über das beA an das beBPo, über das die Familienkasse erreichbar war. Soweit die Familienkasse erstmals im Revisionsverfahren geltend macht, der Antrag des Klägers über das beA sei nicht an das beBPo der Familienkasse, sondern an das beBPo der Agentur für Arbeit gerichtet gewesen, geht ihr Revisionsangriff ins Leere, weil sie insoweit keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen gegen die Feststellungen des FG erhoben hat. Der Vortrag der Familienkasse stellt sich demnach als im Revisionsverfahren nicht zu beachtendes neues tatsächliches Vorbringen dar (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 22** Unabhängig hiervon hat die Agentur für Arbeit nach Aktenlage die bei ihr eingegangenen Unterlagen, mit E-Mail vom 03.01.2022 an die zuständige Familienkasse weitergeleitet. Wird der Kindergeldantrag bei der sachlich oder örtlich unzuständigen Familienkasse eingereicht, hat diese den Antrag unverzüglich an die zuständige Familienkasse weiterzuleiten. Der Kindergeldberechtigte trägt insoweit nur das Risiko der rechtzeitigen Übermittlung, was vor allem im Hinblick auf die Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG und für die Hemmung der

Festsetzungsverjährung von Bedeutung sein kann. Fristwährend wirkt aber ein Antrag, der bei der Außenstelle derjenigen Agentur für Arbeit eingeht, bei der die zuständige Familienkasse eingerichtet ist (Senatsurteil vom 25.09.2014 - III R 25/13, BFHE 247, 233, BStBl II 2015, 847; Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 67 EStG Rz 6).

- 23** c) Entscheidend ist daher im Streitfall allein die Frage, ob die Einreichung des Antrags mit einer qualifizierten elektronischen Signatur über das beA an das beBPo die Voraussetzungen des § 67 Satz 1 EStG erfüllen kann. Nach Auffassung des Senats kann auch nach der durch das Gesetz zur Digitalisierung von Verwaltungsverfahren bei der Gewährung von Familienleistungen erfolgten Änderung des § 67 Satz 1 EStG ein formwirksamer Kindergeldantrag über ein beA an ein beBPo der Familienkasse gestellt werden.
- 24** aa) Wie der Senat in seinem Urteil vom 12.10.2023 - III R 38/21 (BFH/NV 2024, 199) ausgeführt hat, ist nach § 67 Satz 1 EStG i.V.m. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO in der bis einschließlich 09.12.2020 geltenden Fassung ein Kindergeldantrag auch mit einer einfachen E-Mail ohne Beifügung des amtlichen Vordrucks im PDF-Format möglich, sofern die Familienkasse für die Übermittlung elektronischer Dokumente einen Zugang eröffnet hat. Bei einem Kindergeldantrag, der die Bearbeitung lediglich anstößt, aber noch nicht unmittelbar zum Abschluss des Verfahrens führt, muss lediglich die Identität des Antragstellers feststellbar sein und erkennbar sein, dass und für welche Kinder er Kindergeld beehrt (Rz 35). "Schriftlich" bedeutet hiernach im Fall des § 67 Satz 1 Halbsatz 1 EStG i.V.m. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO, dass der Kindergeldantrag verschriftlicht sein muss, damit sein Inhalt im Verwaltungsverfahren, aber auch im Rechtsbehelfs- und Klageverfahren dokumentiert und überprüfbar ist; eine Unterschrift ist nicht erforderlich (Rz 35). In seiner Entscheidung vom 12.10.2023 - III R 38/21 (BFH/NV 2024, 199, Rz 27) hat der Senat aber ausdrücklich offen gelassen, ob sich durch Einfügung des zweiten Halbsatzes in § 67 Satz 1 EStG (Geltung ab 10.12.2020) für § 67 Satz 1 Halbsatz 1 EStG i.V.m. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO eine Änderung ergeben hat.
- 25** bb) Durch das Gesetz zur Digitalisierung von Verwaltungsverfahren bei der Gewährung von Familienleistungen wurde § 67 Satz 1 EStG dahingehend ergänzt, dass eine elektronische Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle zulässig ist, soweit der Zugang eröffnet wurde. Diese Schnittstelle hat der Kläger unstreitig nicht genutzt und insoweit die Anforderungen nach § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nicht erfüllt.
- 26** cc) Die Einreichung des Antrags über das beA an das beBPo genügt aber den Anforderungen an die geforderte "schriftliche Antragstellung" im Sinne des § 67 Satz 1 Halbsatz 1 EStG i.V.m. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO. Darüber hinaus begründet § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG keine Sperrwirkung dahingehend, dass eine elektronische Kommunikation nur noch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle zulässig ist.
- 27** (1) Dem Schriftlichkeitsgebot nach § 67 Satz 1 Halbsatz 1 EStG wird genügt, wenn sich die Geltendmachung eines Anspruchs auf Kindergeld aus einem vom Antragsteller herrührenden Schriftstück ergibt; die Verwendung eines amtlichen Vordrucks ist nicht vorgesehen (HHR/Wendl, § 67 EStG Rz 6, m.w.N.). § 67 Satz 1 Halbsatz 1 EStG i.V.m. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO gestattet die Übermittlung des Kindergeldantrags auch als elektronisches Dokument, zum Beispiel als E-Mail (Senatsurteil vom 12.10.2023 - III R 38/21, BFH/NV 2024, 199, Rz 27). Voraussetzung für die rechtswirksame Übermittlung eines elektronischen Dokuments ist allerdings, dass der Empfänger für die betreffende Art der elektronischen Übermittlung einen Zugang eröffnet hat (§ 87a Abs. 1 Satz 1 AO). Diese Voraussetzung liegt im Streitfall vor.
- 28** (a) Der Kläger hat die Schreiben vom 27.12.2021 und 31.12.2021 mit qualifizierter elektronischer Signatur über das ihm als Anwalt zur Verfügung stehende beA an das beBPo übermittelt. In diesen Schreiben hat er unter anderem den Wechsel des Kindergeldberechtigten und die Kindergeldnummer mitgeteilt. Außerdem hat er Ausbildungsnachweise für seine Töchter beigefügt. Der Kläger war daher als Antragsteller identifizierbar; sein Begehren war erkennbar. Dies ergibt sich auch aus dem Schreiben der Familienkasse vom 14.01.2022, in dem ihn die Familienkasse unter der angegebenen Kindergeldnummer aufforderte, die Vordrucke "Antrag" und "Anlage Kind" einzureichen, um über den Kindergeldanspruch abschließend entscheiden zu können.
- 29** (b) Für diese Art der elektronischen Übermittlung hat die Familienkasse auch den Zugang nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AO eröffnet. Nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AO kann die Zugangseröffnung ausdrücklich, konkludent, generell oder nur für bestimmte Fälle erfolgen.
- 30** (aa) Gemäß § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 des Gesetzes zur Förderung der elektronischen Verwaltung vom 25.07.2013 sind Behörden des Bundes einschließlich der bundesunmittelbaren Körperschaften des öffentlichen Rechts, zum

Beispiel das Bundeszentralamt für Steuern, die Hauptzollämter und die Familienkassen, seit dem 01.07.2014 (Art. 31 Abs. 2 des Gesetzes zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften) verpflichtet, auch einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente zu eröffnen. Dies gilt auch für elektronische Dokumente, die mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sind.

- 31** Im Streitfall hat die Familienkasse für vom beA übersandte Dokumente den Zugang zum beBPo konkludent eröffnet. Das FG hat festgestellt, dass die Familienkasse über das beBPo objektiv erreichbar ist. Entgegen der Ansicht des FG und der Familienkasse ist nicht erforderlich, dass die Behörde auch ausdrücklich subjektiv den Zugang über das beBPo eröffnet. Die Behördenpostfächer sind gemäß § 6 Abs. 2 Nr. 2 der Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung --ERVV--) für andere Inhaber besonderer elektronischer Postfächer adressierbar. Der Zugang ist daher bereits eröffnet, wenn er für den Bürger faktisch verfügbar ist (Müller in Ory/Weth, jurisPK-ERV Band 3, 2. Aufl. § 3a VwVfG, Rz 25). Insoweit ist die subjektive Eröffnung eines Zugangs seitens der Behörde nicht mehr erforderlich, da die erforderliche Bereitschaft der Familienkasse, elektronische Mitteilungen entgegenzunehmen, durch § 6 Abs. 2 Nr. 2 ERVV gesetzlich vorgegeben ist (Langhein, AO-Steuerberater 2020, 25; vgl. FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 25.09.2019 - 7 V 7130/19, EFG 2019, 1877, Rz 31; a.A. Baum/Szymczak in AO - eKommentar, § 87a AO, Rz 12).
- 32** Das hier in Anspruch genommene beA (§ 19 der Verordnung über die Rechtsanwaltsverzeichnisse und die besonderen elektronischen Anwaltspostfächer --RAVPV-- vom 23.09.2016, BGBl I 2016, 2167) dient nicht nur der Kommunikation mit den Gerichten, sondern kann gemäß § 19 Abs. 2 RAVPV auch der elektronischen Kommunikation mit anderen Personen oder Stellen dienen. Eine Einschränkung enthält § 19 Abs. 2 RAVPV --anders als beispielsweise die Regelungen über das besondere elektronische Steuerberaterpostfach-- nicht. Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 der Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung vom 25.11.2022 (BGBl I 2022, 2105) gilt die Kommunikation mit anderen Behörden über dieses besondere elektronische Postfach nicht für die Kommunikation mit der Finanzverwaltung, soweit diese ein anderes sicheres elektronisches Verfahren für die Übermittlung von Nachrichten und Dokumenten zur Verfügung stellt. Eine solche Einschränkung hat § 19 Abs. 2 RAVPV nicht erfahren.
- 33** (bb) Selbst wenn man noch eine (subjektive) Widmung für erforderlich hielte, liegt eine solche im Streitfall jedenfalls vor. Das FG hat für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die Familienkasse über beBPo objektiv erreichbar war. Damit war sie mit der Einrichtung des elektronischen Behördenpostfachs als potentieller Adressat für die Gerichte und Rechtsanwälte sichtbar. Sie hat sich für die Nutzer der digitalen Kommunikation über das beBPo erkennbar objektiv empfangsbereit gehalten und damit zumindest auch subjektiv konkludent den Zugang eröffnet, ohne dass hierfür ein aktives Tun erforderlich wäre (vgl. Urteil des Sozialgerichts Berlin vom 08.12.2020 - S 179 AS 10734/19, juris, Rz 26; vgl. Beschluss des Schleswig-Holsteinischen Landessozialgerichts vom 06.05.2021 - L 6 AS 64/21 B ER, Anwalt/Anwältin im Sozialrecht 2021, 277).
- 34** (2) Der Zulässigkeit der Übermittlung des Antrags über das beA an das beBPo steht auch nicht § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG entgegen. § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG entfaltet keine Sperrwirkung für die Übermittlung eines Antrags in einer anderen als der in dieser Vorschrift vorgesehenen elektronischen Form, sofern auch für diese andere Übermittlungsart der Zugang nach § 87a AO eröffnet ist. Insoweit ist § 67 Satz 1 EStG nicht in der Weise (restriktiv) zu verstehen, dass sämtliche elektronische Kommunikationsformen nunmehr ausschließlich von § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfasst werden.
- 35** Für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgebend. Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen neben der Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), die Gesetzesmaterialien und die Entstehungsgeschichte (historische Auslegung), der Zusammenhang (systematische Auslegung) sowie der Zweck (teleologische Auslegung); zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (BFH-Urteil vom 13.09.2023 - II R 49/21, BFH/NV 2024, 226, Rz 17, m.w.N.).
- 36** (a) Eine Sperrwirkung gegenüber anderen elektronischen Übermittlungsformen ist im Wortlaut des § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nicht angelegt. Der zweite Halbsatz des § 67 Satz 1 EStG enthält keine Beschränkung der elektronischen Antragstellung im Kindergeldverfahren, welche beispielsweise durch die Worte "nur" oder "ausschließlich" hätte verdeutlicht werden können. Des Weiteren folgt aus der Formulierung "eine elektronische Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz ... ist **zulässig**" gerade nicht, dass alle anderen elektronischen Formen ausgeschlossen sind. Dies ergibt sich auch aus einem Vergleich anderer steuerrechtlicher

Regelungen, in denen eine Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Steuererklärungsdaten angeordnet wird. Eine derartige Verpflichtung begründen beispielsweise § 25 Abs. 4 und § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG, § 18 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes, § 31 Abs. 1a Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes und § 14a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes. In diesen Normen wird der Erklärungspflichtige durch die Worte "ist" oder "hat" zur Übermittlung "nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung" verpflichtet. Nur in diesen Fällen sind die Behörden regelmäßig nicht verpflichtet (Ausnahme Härtefall, vgl. § 150 Abs. 8 AO), einen anderen Übertragungsweg zu akzeptieren (vgl. BFH-Beschluss vom 17.08.2015 - I B 133/14, BFH/NV 2016, 72; BFH-Urteil vom 15.05.2018 - VII R 14/17, BFH/NV 2018, 1137). Eine derartige zwingende Formulierung enthält § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG hingegen gerade nicht. Der Wortlaut der Norm steht daher --sofern die Behörde einen Zugang eröffnet hat-- einer einfachen elektronischen Antragstellung, wie beispielsweise mittels einer E-Mail, nicht entgegen, wenn das Gesetz --wie hier für den Antrag auf Kindergeld-- nicht die Schriftform mit einer Unterschrift verlangt, sondern eine Erklärung genügen lässt, die zwar schriftlich, das heißt in Text- oder Papierform erfolgen, aber keine Unterschrift enthalten muss (vgl. Senatsurteile vom 13.05.2015 - III R 26/14, BFHE 250, 12, BStBl II 2015, 790, Rz 16; vom 12.10.2023 - III R 38/21, BFH/NV 2024, 199, Rz 31 ff.; a.A. Hessisches FG [Vorinstanz], Urteil vom 20.04.2023 - 9 K 39/23, EFG 2023, 1189, Rz 35, das seit der Änderung des § 67 EStG auch bei einer schriftlichen Antragstellung eine Unterschrift fordert).

- 37** (b) Die "elektronische Antragstellung" in § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist durch das Gesetz zur Digitalisierung von Verwaltungsverfahren bei der Gewährung von Familienleistungen eingefügt worden. Die Regelung soll nach der Gesetzesbegründung nur eine Klarstellung enthalten (BTDrucks 19/21987, S. 29). So wurde auch bisher bereits eine Antragstellung per E-Mail als möglich angesehen, wenn die Familienkasse nach § 87a AO einen Zugang für elektronische Dokumente eröffnet hat (HHR/Wendl, § 67 EStG Rz 6). Der Ausschluss einer anderen als der in Halbsatz 2 genannten elektronischen Antragstellung (und damit auch durch eine einfache E-Mail) wäre aber keine Klarstellung, sondern eine Einschränkung. In der Gesetzesbegründung wird weiterhin ausgeführt, dass der Nutzen des Gesetzes in erster Linie darin bestehen soll, "neue" nutzerfreundliche digitale Anwendungen bei der Beantragung von Familienleistungen zu ermöglichen (BTDrucks 19/21987, S. 2). Im Fokus stand zudem die Bürgerfreundlichkeit und die Entbürokratisierung der Beantragung von Familienleistungen (BTDrucks 19/21987, S. 1). Dies spricht ebenfalls dafür, die bisher schon vorhandenen Möglichkeiten der elektronischen Kommunikation bei entsprechender Zugangseröffnung weiterhin als zulässig und für eine Antragstellung ausreichend anzusehen. Auch soweit in der Gesetzesbegründung ausgeführt wird, dass die "elektronische Übermittlung ... nur unter Verwendung eines standardisierten Datensatzes zulässig sein" (BTDrucks 19/21987, S. 29) soll, kann dies dahin verstanden werden, dass es sich nur um eine Vorgabe für die Übermittlung nach § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, nicht hingegen für andere elektronische Übermittlungsarten handelt. Jedenfalls aber hat der möglicherweise bestehende Wille, alle anderen Formen der elektronischen Antragstellungen auszuschließen, im Gesetz --wie dargelegt-- keinen hinreichenden Ausdruck gefunden.
- 38** (c) Für eine Beibehaltung auch anderer Formen der Übermittlung elektronischer Anträge bei entsprechender Zugangseröffnung spricht zudem der Sinn und Zweck des § 67 Satz 1 EStG. Wie der Senat bereits in seinem Urteil vom 12.10.2023 - III R 38/21 (BFH/NV 2024, 199, Rz 34) ausgeführt hat, dient das Kindergeld dazu, einen Einkommensbetrag in Höhe des Kinderexistenzminimums von der Besteuerung freizustellen. Soweit es dazu nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie (§ 31 Satz 1 und 2 EStG). Was die Freistellung des Kinderexistenzminimums anbelangt, ist zu berücksichtigen, dass das Kindergeld schon während des laufenden Jahres einen (vorläufigen) Ausgleich für den über die Lohnsteuer oder die Einkommensteuervorauszahlungen erfolgenden Zugriff des Staates auf den für den Kindesunterhalt erforderlichen Einkommensanteil schaffen soll. Schon dies spricht dafür, den Zugang zum Kindergeld niederschwellig zu halten und vom Kindergeldberechtigten nicht mehr zu fordern, als für die Einleitung und die ordnungsgemäße Durchführung des Verwaltungsverfahrens erforderlich ist. Aber auch soweit das Kindergeld eine einkommensteuerrechtliche Förderung der Familie durch eine Sozialzwecknorm (s. hierzu Senatsurteil vom 09.02.2012 - III R 68/10, BFHE 236, 421, BStBl II 2012, 686, Rz 14, m.w.N.) beinhaltet, entspricht es dem vom Gesetzgeber verfolgten Förderzweck, den Zugang zum Kindergeld nicht durch strenge Formanforderungen zu erschweren.
- 39** (d) Die Zulassung der Antragstellung durch Übermittlung einer anderen als der in § 67 Satz 1 Halbsatz 2 EStG vorgesehenen elektronischen Form führt auch nicht dazu, dass die auch durch das elektronische Dokument zu wählenden Funktionen der "schriftlichen Antragstellung" (s. hierzu im Einzelnen Senatsurteil vom 12.10.2023 - III R 38/21, BFH/NV 2024, 199, Rz 32 ff.) unterlaufen werden.
- 40** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Da der Kläger mit seiner Klage obsiegt, sind die Kosten des Klageverfahrens der Familienkasse aufzuerlegen. Die Revision des Klägers hat

aber nur teilweise Erfolg, daher sind die Kosten des Rechtsmittelverfahrens verhältnismäßig zu teilen. Insoweit ist eine Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten sachgerecht (BFH-Urteil vom 28.04.2020 - VI R 45/17, BFH/NV 2020, 1053, Rz 26). Auch diese wahrt den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (Senatsurteil vom 04.08.2011 - III R 71/10, BFHE 235, 203, BStBl II 2013, 380, Rz 15).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de