

Urteil vom 19. Februar 2020, III R 70/18

Kindergeld; Abrechnungsbescheid durch Einspruchsentscheidung über Höhe des Auszahlungsanspruchs

ECLI:DE:BFH:2020:U.190220.IIIR70.18.0

BFH III. Senat

AO § 218 Abs 1, AO § 218 Abs 2, EStG § 66 Abs 3, EStG § 52 Abs 49a S 7, EStG § 70 Abs 1 S 2, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 24. September 2018, Az: 8 K 95/18

Leitsätze

1. Wendet sich der Kindergeldberechtigte mit Einwendungen bezüglich der Höhe des zur Auszahlung gekommenen Kindergeldes gegen den in einem Kindergeldbescheid enthaltenen Abrechnungsteil und entscheidet die Familienkasse in der Einspruchsentscheidung über die Höhe des Auszahlungsanspruches, stellt diese Entscheidung einen Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 AO dar.
2. Die Qualifizierung als Abrechnungsbescheid hängt nicht davon ab, dass die Familienkasse ihre Entscheidung ausdrücklich als Abrechnungsbescheid oder als Bescheid nach § 218 Abs. 2 AO bezeichnet.

Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.09.2018 - 8 K 95/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist die Auszahlung von Kindergeld für den Zeitraum August 2014 bis Juni 2017.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist im öffentlichen Dienst beschäftigt. Er ist der Vater einer 1993 geborenen Tochter (R).
- 3 Der Kläger beantragte bei der Beklagten und Revisionsklägerin (Familienkasse) Kindergeld für R für den Zeitraum August 2014 bis Januar 2018. Das Antragsschreiben datiert vom 21.12.2017 und war an die bei der Beklagten für die Bearbeitung von Kindergeldanträgen ihrer Mitarbeiter zuständige Stelle (Familienkasse) gerichtet. Es wurde mit dem Eingangsstempel der Familienkasse vom 02.01.2018 versehen und ausweislich des im Ausdruck der E-Akte ersichtlichen Scandatums am 03.01.2018 eingescannt.
- 4 Die Familienkasse setzte mit Bescheid vom 17.01.2018 Kindergeld für Juli 2017 bis Januar 2018 fest und zahlte den Betrag umgehend aus. Mit dem hier streitigen Bescheid vom 12.03.2018 setzte die Familienkasse auch das Kindergeld für den Zeitraum August 2014 bis Juni 2017 fest. Im selben Bescheid verfügte die Familienkasse unter der Überschrift "Nachzahlung", dass sich hieraus keine Nachzahlung des Kindergeldes ergebe. Zur Begründung verwies die Familienkasse 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.
- 5 Der Kläger legte Einspruch ein "gegen die Feststellung, der Antrag vom 21.12.2017 sei erst am 02.01.2018 [...]"

eingegangen mit der Folge, dass sich wegen § 66 Abs. 3 EStG keine Nachzahlung des festgesetzten Kindergeldes für August 2014 bis Juni 2017 ergebe". Zugleich beantragte der Kläger Akteneinsicht.

- 6 Die Familienkasse wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 13.04.2018 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies sie auf die Regelung in § 66 Abs. 3 EStG, die seit dem 01.01.2018 in Kraft sei. Der Antrag sei erst am 02.01.2018 bei der Familienkasse eingegangen.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage statt und hob die Nichtauszahlungsverfügung vom 12.03.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.04.2018 auf.
- 8 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 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 August 2014 bis Juni 2017 ausbezahlt ist.
- 12 1. Der vom Kläger angefochtene Bescheid vom 12.03.2018 stellt jedenfalls in der Gestalt, die er durch die Einspruchsentscheidung vom 13.04.2018 gefunden hat, einen Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) dar.
- 13 Der Senat lässt dahinstehen, ob es sich bereits bei dem unter der Überschrift "Nachzahlung" im Bescheid vom 12.03.2018 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, juris, Rz 28, 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, juris, Rz 11). Durch den dagegen gerichteten Einspruch entstand auch eine Streitigkeit zwischen der Familienkasse und dem Kläger, über welche die Familienkasse durch die Einspruchsentscheidung vom 13.04.2018 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 ... das Kindergeld ... für den Zeitraum ... August 2014 bis Juni 2017 in gesetzlicher Höhe festgesetzt. Da der Kindergeldantrag am 02.01.2018 eingegangen ist, erfolgte aufgrund der gesetzlichen Änderung nach § 66 Abs. 3 EStG für den Zeitraum August 2014 bis Juni 2017 keine Auszahlung des Kindergeldes. Hiergegen richtet sich der Einspruch ...".
- 14 2. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Annahme des FG, dass der Kindergeldantrag des Klägers vom 21.12.2017 erst am 02.01.2018 bei der Familienkasse eingegangen ist.
- 15 Das FG ist zu Recht von der ständigen BFH-Rechtsprechung ausgegangen, wonach dem Eingangsstempel der Finanzbehörden als öffentlicher Urkunde im Rahmen freier richterlicher Beweiswürdigung ein hoher Beweiswert im Hinblick auf die Zeit und den Ort des Eingangs eines Schreibens bei der Finanzbehörde zukommt (z.B. BFH-Urteile vom 07.07.1998 - VIII R 83/96, BFH/NV 1999, 475, Rz 9; vom 20.12.2006 - X R 38/05, BFHE 216, 297, BStBl II 2007, 823, Rz 36, m.w.N.). Tatsachen, die den nach § 418 Abs. 2 der Zivilprozessordnung zulässigen (Gegen-)Beweis der Unrichtigkeit dieser öffentlichen Urkunde begründen, hat das FG nicht festgestellt. Hieran ist der BFH mangels zulässiger und begründeter Revisionsrügen gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).

- 16** 3. Weiter ist auch die Annahme des FG nicht zu beanstanden, dass der Kläger einen Auszahlungsanspruch für die Monate August 2014 bis Juni 2017 hat und die Familienkasse die Auszahlung nicht unter Berufung auf § 66 Abs. 3 EStG begrenzen darf.
- 17** 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.
- 18** Die Regelung ist damit im Streitfall anwendbar, da der Antrag des Klägers nach den Feststellungen des FG erst am 02.01.2018 bei der Familienkasse eingegangen ist.
- 19** b) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Vorschrift das Festsetzungsverfahren und nicht das Erhebungsverfahren betrifft.
- 20** 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).
- 21** 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).
- 22** 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.
- 23** 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.
- 24** 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.

- 25** Auch soweit der Gesetzgeber darauf hinweist, dass der materiell-rechtliche Anspruch hierdurch nicht berührt werde, was insbesondere für an das Kindergeld anknüpfende Annexeleistungen 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 Annexeleistungen 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.
- 26** 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.
- 27** 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.
- 28** 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 vom 16.12.1997 (BGBl I 1997, 2970) 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.
- 29** 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).
- 30** 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 August 2014 bis Juni 2017 konstitutiv wirkt und infolge der eingetretenen Bestandskraft auch die Familienkasse bindet.
- 31** 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 August 2014 bis Juni 2017, da die Familienkasse mit Bescheid vom 12.03.2018 Kindergeld für den Zeitraum August 2014 bis Juni 2017 festgesetzt hat.
- 32** bb) Da das FG keine Auszahlungshindernisse festgestellt hat, ergibt sich demnach im Streitfall ein

Auszahlungsanspruch des Klägers für den Zeitraum August 2014 bis Juni 2017 in Höhe von 6.608 €.

33 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de