

# Urteil vom 08. August 2024, III R 19/22

## Vereinbarkeit des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG mit höherrangigem Recht

ECLI:DE:BFH:2024:U.080824.IIIR19.22.0

BFH III. Senat

EStG § 67, EStG § 70 Abs 1 S 2, EGV 883/2004 Art 81, AEUV Art 267, EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018 , EStG VZ 2019

vorgehend FG Nürnberg, 30. März 2022, Az: 3 K 783/21

## Leitsätze

1. Die Regelung des § 70 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, 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, ist sowohl verfassungsgemäß als auch unionsrechtskonform.
2. Auch für inländische Saisonarbeitnehmer gilt die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (Urteil Chief Appeals Officer u.a. vom 29.09.2022 - C-3/21, EU:C:2022:737), dass ein im Heimatland (zum Beispiel gleich nach der Geburt des Kindes) gestellter Kindergeldantrag nur dann als ein auch für die inländische Familienkasse relevanter Antrag zu verstehen ist, wenn die antragstellende Person ihr Recht auf Freizügigkeit im Zeitpunkt ihres im Heimatland gestellten Antrags bereits ausgeübt hat.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 30.03.2022 - 3 K 783/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Staatsangehörige Rumäniens und war in den Monaten Juni 2017 bis August 2017, Juni 2018 bis August 2018 und April 2019 (Streitzeitraum) als Saisonarbeitnehmerin im Inland beschäftigt. Streitig ist das Kindergeld für ihre am xx.02.2013 und xx.05.2015 geborenen Kinder C und D, die im Streitzeitraum in Rumänien lebten.
  - 2 Die früheren Bevollmächtigten der Klägerin beantragten bei der Beklagten und Revisionsbeklagten (Familienkasse) mit Schriftsatz vom 15.11.2019 zunächst ohne förmlichen Kindergeldantrag die Festsetzung von Kindergeld für C und D für das Jahr 2019 und die Folgejahre, ebenso auch für ihre beiden in den Jahren 2005 und 2008 geborenen Kinder. Einen Steuerbescheid oder sonstige Unterlagen fügten sie nicht bei. Die einzelnen Monate, für welche die Klägerin Kindergeld begehrte, bezeichneten sie im Schreiben vom 15.11.2019 nicht.
  - 3 In der Folgezeit legten die früheren Bevollmächtigten bei der Familienkasse einen förmlichen Antrag auf deutsches Kindergeld, Geburtsurkunden der Kinder und eine Heiratsurkunde der Eltern (beides in rumänischer Sprache), das ausgefüllte Formblatt E 411, eine Familienstandsbescheinigung in rumänischer und deutscher Sprache, Arbeitgeberbescheinigungen, Ausdrucke der deutschen elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für 2017 bis 2019 mit der Angabe des Beschäftigungszeitraums sowie Einkommensteuerbescheide des Finanzamts für die Klägerin für 2017, 2018 und 2019 vom 19.01.2021 mit Veranlagungen nach § 1 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vor.

- 4** Mit Bescheid vom 23.04.2021 setzte die Familienkasse Kindergeld unter anderem für die Kinder C und D in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem gesetzlichen Kindergeld und der rumänischen Familienleistung für die Monate Juni 2017 bis August 2017, Juni 2018 bis August 2018 und April 2019 bis Oktober 2019 zu Gunsten der Klägerin fest. Unter der Überschrift "Nachzahlung" verfügte die Familienkasse in diesem Bescheid, dass sich hieraus eine Nachzahlung erst für die Zeit ab Mai 2019 ergebe, und erläuterte:

"Auf Grund der gesetzlichen Änderung nach § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG können Anträge, die nach dem 18.07.2019 eingehen, unabhängig vom festgesetzten Zeitraum rückwirkend nur noch zu einer Nachzahlung für die letzten sechs Kalendermonate vor dem Eingang des Antrags bei der Familienkasse führen. Der Anspruch auf Kindergeld nach § 62 bleibt von dieser Auszahlungsbeschränkung unberührt. Ihr Antrag vom 15.11.2019 ist am 15.11.2019 eingegangen."
- 5** Den Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 21.05.2021 als unbegründet zurück. Auch die Klage zum Finanzgericht (FG) blieb erfolglos (Urteil vom 30.03.2022 - 3 K 783/21, juris).
- 6** Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision macht die Klägerin eine Verletzung von Bundesrecht und Unionsrecht geltend. Sie habe für C und D, die nach dem Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit --VO Nr. 883/2004-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2004 Nr. L 166, S. 1) geboren seien, im Heimatland Rumänien Kindergeldanträge gestellt. Das FG habe die einschlägigen Ausführungen aus den Senatsurteilen vom 09.12.2020 - III R 31/18 (BFH/NV 2021, 771) und vom 09.12.2020 - III R 73/18 (BFH/NV 2021, 882) nicht in der gebotenen Weise berücksichtigt. Es gehe in rechtsirriger Weise davon aus, dass eine Weiterleitung des im Heimatland gestellten Antrags nur dann zu erfolgen habe, wenn ein Zusammentreffen von Familienleistungen mehrerer Mitgliedstaaten bereits im Zeitpunkt der Antragstellung gegeben sei. Aufgrund der Fiktionswirkung müssten die im Februar 2013 (C) und Mai 2015 (D) in Rumänien gestellten Anträge von der Familienkasse berücksichtigt werden. Dies gelte ungeachtet dessen, dass zu dieser Zeit noch gar kein Anlass zur Weiterleitung an einen ausländischen Träger von Familienleistungen bestanden habe. § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG sei unionsrechtskonform auszulegen. Das FG gehe entgegen dem Prinzip der europaweiten Antragsgleichstellung zu Unrecht davon aus, dass nur Anträge im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Zusammentreffen von Familienleistungen Berücksichtigung finden könnten. Die Klägerin habe einen fristwahrenden Antrag schon vor Aufnahme ihrer Beschäftigung in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) stellen können. Das Urteil des FG führe zu einer unionsrechtswidrigen Diskriminierung, im Übrigen wirke die Festsetzung des Kindergelds im Bescheid vom 23.04.2021 konstitutiv.
- 7** Der materielle Fehler der Vorentscheidung bestehe nicht darin, dass das FG nicht aufgeklärt habe, ob innerhalb der Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG ein Antrag auf Kindergeld im Heimatland gestellt worden sei. Vielmehr bestehe er darin, dass das FG annehme, der jeweilige Kindergeldantrag nach der Geburt von C und D sei nicht berücksichtigungsfähig. Aufgrund der Fiktionswirkung (Art. 81 der VO Nr. 883/2004) könne sich die Familienkasse nicht auf die Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG berufen. Die Vorschrift sei gemäß § 52 Abs. 50 EStG ohnehin nur für nach dem 18.07.2019 eingehende Anträge anwendbar.
- 8** Die Klägerin beantragt, die Familienkasse unter Aufhebung des Urteils des FG Nürnberg vom 30.03.2022 - 3 K 783/21 zu verpflichten, den Kindergeldbescheid vom 23.04.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.05.2021 aufzuheben und der Klägerin Kindergeld für ihre Kinder C und D für Juni 2017 bis August 2017, Juni 2018 bis August 2018 sowie April 2019 in Höhe von insgesamt 2.694,70 € auszusahlen.
- 9** Die Familienkasse schließt sich dem Urteil des FG an und beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10** Sie bleibe bei ihrer Rechtsauffassung, dass die Fiktionswirkung im Ausland der Europäischen Union gestellter Anträge nur dann gelten könne, wenn diese zu einem Zeitpunkt eingereicht worden seien, in dem bereits ein Bezug zu Deutschland bestanden habe (Hinweis auf das erst nach dem FG-Urteil veröffentlichte Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Chief Appeals Officer u.a. vom 29.09.2022 - C-3/21, EU:C:2022:737).
- 11** Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit, dass die Klägerin in Rumänien außer den dort nach den Geburten von C und D gestellten Anträgen keinen weiteren Kindergeldantrag für sie gestellt hat.

# Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Bescheid der Familienkasse vom 23.04.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.05.2021 rechtmäßig ist und die Klägerin keinen Anspruch auf Auszahlung des für den Streitzeitraum festgesetzten Differenzkindergelds hat.
- 13** 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Bescheid vom 23.04.2021 jedenfalls in der Gestalt, die er durch die Einspruchsentscheidung vom 21.05.2021 gefunden hat, einen Abrechnungsbescheid im Sinne des § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung darstellt (vgl. hierzu Senatsurteile vom 14.07.2022 - III R 28/21, BFHE 278, 78, BStBl II 2023, 32, Rz 13 und vom 25.04.2024 - III R 27/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 9).
- 14** 2. Ebenfalls zutreffend hat das FG entschieden, dass die Klägerin im maßgeblichen Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung vom 21.05.2021 als der letzten Behördenentscheidung (vgl. Senatsurteile vom 12.10.2023 - III R 38/21, BStBl II 2024, 517, Rz 20 und vom 25.04.2024 - III R 27/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 10) nach § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmisbrauch vom 11.07.2019 (BGBl I 2019, 1066, BStBl I 2019, 814) keinen Anspruch auf Auszahlung des für den Streitzeitraum festgesetzten Kindergelds hatte.
- 15** a) Nach dieser vom Senat bereits als verfassungsgemäß angesehenen Norm (vgl. Senatsurteile vom 22.09.2022 - III R 21/21, BFHE 278, 201, BStBl II 2023, 249 und vom 25.04.2024 - III R 27/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) erfolgt die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld bei der Familienkasse eingegangen ist. Im Gegensatz zur vorherigen Vorschrift des § 66 Abs. 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz vom 23.06.2017, BGBl I 2017, 1682, BStBl I 2017, 865) --EStG a.F.-- betrifft § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht mehr das Festsetzungsverfahren, sondern das Erhebungsverfahren. § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG normiert ein spezialgesetzliches Auszahlungshindernis (Senatsurteil vom 22.09.2022 - III R 21/21, BFHE 278, 201, BStBl II 2023, 249, Rz 20).
- 16** b) Laut den Feststellungen des FG reichte die Klägerin den Kindergeldantrag vorliegend erst am 15.11.2019 bei der Familienkasse ein. Die rückwirkende Auszahlung des im Anschluss daran auch für den Streitzeitraum festgesetzten Kindergelds ist deshalb auf die Monate Mai 2019 bis Oktober 2019 beschränkt. Insbesondere besteht nach § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG kein Auszahlungsanspruch für April 2019, da dieser Monat bereits außerhalb des Sechsmonatszeitraums liegt.
- 17** c) Ausgehend von dem gemäß § 52 Abs. 50 Satz 1 EStG maßgeblichen Zeitpunkt des Antragseingangs nach dem 18.07.2019 (vgl. Senatsurteil vom 25.04.2024 - III R 27/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 12 ff.) ist der zeitliche Anwendungsbereich des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG vorliegend eröffnet. Der Antrag, an den im Streitfall anzuknüpfen ist, ist der Antrag der Klägerin vom 15.11.2019, nicht der jeweilige in Rumänien nach den Geburten von C und D im Februar 2013 beziehungsweise Mai 2015 gestellte Antrag.
- 18** d) Gegen diese Auslegung des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG bestehen auch keine unionsrechtlichen Bedenken. Dies folgt insbesondere aus dem Urteil des EuGH Chief Appeals Officer u.a. vom 29.09.2022 - C-3/21, EU:C:2022:737 sowie aus dem Senatsurteil vom 11.07.2024 - III R 31/23 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 19** aa) Durch das EuGH-Urteil Chief Appeals Officer u.a. vom 29.09.2022 - C-3/21, EU:C:2022:737 ist inzwischen geklärt, dass Art. 81 der VO Nr. 883/2004 dahin auszulegen ist, dass der Begriff "Antrag" im Sinne dieses Artikels nur den Antrag einer Person erfasst, die ihr Recht auf Freizügigkeit ausgeübt hat und den Antrag bei den Behörden eines Mitgliedstaats gestellt hat, der nach den Kollisionsnormen dieser Verordnung nicht zuständig ist. Der Begriff umfasst weder den ursprünglichen Antrag, den eine Person, die noch nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hat, gemäß den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gestellt hat, noch die wiederkehrende Zahlung einer Leistung durch die Behörden dieses Mitgliedstaats, die zum Zahlungszeitpunkt normalerweise von einem anderen Mitgliedstaat geschuldet wird.
- 20** bb) Im Urteil Chief Appeals Officer u.a. vom 29.09.2022 - C-3/21, EU:C:2022:737 hat der EuGH darüber hinaus bereits entschieden, dass das Unionsrecht und insbesondere der Effektivitätsgrundsatz der Anwendung einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, nach der für die Rückwirkung eines Antrags auf Kindergeld eine

zwölfmonatige Verjährungsfrist gilt. Der EuGH hat dies damit begründet, dass eine derartige Frist den betreffenden Wandererwerbstätigen nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert, die ihnen durch die Verordnung Nr. 883/2004 verliehenen Rechte auszuüben. Die Bezugnahme auf den Zeitraum von zwölf Monaten erfolgte hierbei vor dem Hintergrund der konkreten Vorlagefrage des vorlegenden Gerichts. Ausweislich der Gründe des EuGH-Urteils Chief Appeals Officer u.a. vom 29.09.2022 - C-3/21, EU:C:2022:737 ist er nicht als eine unionsrechtliche Mindestfrist zu verstehen. Vielmehr führt der EuGH in der Rz 46 des Urteils ausdrücklich aus, dass eine nationale Bestimmung, die die Rückwirkung von Anträgen auf Familienbeihilfen auf sechs Monate beschränke, die Ausübung der den Wanderarbeitnehmern durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht unmöglich mache (Verweis auf das EuGH-Urteil Alonso-Pérez vom 23.11.1995 - C-394/93, EU:C:1995:400). Eine solche Sechsmonatsfrist sieht auch die Vorschrift des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG in unionsrechtskonformer Weise vor.

- 21** cc) Auch im Übrigen begegnet § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG keinen unionsrechtlichen Zweifeln (vgl. zur früheren, das Festsetzungsverfahren betreffenden Vorschrift des § 66 Abs. 3 EStG a.F. die ausführliche Begründung im Senatsurteil vom 11.07.2024 - III R 31/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Insbesondere liegt keine Verletzung des Diskriminierungsverbots oder des Äquivalenzprinzips vor.
- 22** dd) Ebenso wie bei § 66 Abs. 3 EStG a.F. erachtet der Senat im Hinblick auf § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG die Unionsrechtsslage in Anbetracht der vorliegenden EuGH-Rechtsprechung für eindeutig (vgl. neben den EuGH-Urteilen Chief Appeals Officer u.a. vom 29.09.2022 - C-3/21, EU:C:2022:737 und Alonso-Pérez vom 23.11.1995 - C-394/93, EU:C:1995:400 das EuGH-Urteil Familienkasse Sachsen vom 25.04.2024 - C-36/23, EU:C:2024:355). Eine Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union kommt deshalb auch hier nicht in Betracht.
- 23** e) Nach der ebenso verfassungs- wie unionsrechtskonformen Vorschrift des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG hat die Klägerin für den gesamten Streitzeitraum keinen Anspruch auf Auszahlung des festgesetzten Kindergelds. Dies hat das FG in Übereinstimmung mit der Senatsrechtsprechung und dem erst nach dem FG-Urteil ergangenen EuGH-Urteil C-3/21 zu Recht entschieden.
- 24** Die Revision war daher als unbegründet zurückzuweisen.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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