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

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.IIIR18.19.0

BFH III. Senat

EStG § 66 Abs 3, AO § 218 Abs 1, AO § 218 Abs 2, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 03. Februar 2019, Az: 10 K 1275/18

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 Baden-Württemberg vom 04.02.2019 - 10 K 1275/18 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 September 2015 bis Juli 2017.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist alleinerziehende Mutter von drei Kindern und bezieht Witwen- und Waisenrente. Im August 2015 lief das Kindergeld der im August 1997 geborenen Tochter (J) wegen Erreichung der Volljährigkeitsgrenze aus. Im Zeitraum vom 01.09.2015 bis zum 17.01.2018 absolvierte J eine Ausbildung zur Bankkauffrau.

3 Die Klägerin erkundigte sich aufgrund ausbleibender Kindergeldzahlungen telefonisch bei der Beklagten und Revisionsklägerin (Familienkasse) nach den Gründen für die Einstellung. Mit Schreiben vom 12.01.2018 forderte die Familienkasse die Klägerin auf, Kindergeld u.a. für J zu beantragen und entsprechende Nachweise in Form von Ausbildungsverträgen nachzureichen. Mit bei der Familienkasse am 01.03.2018 eingegangenem Schreiben vom 05.02.2018 beantragte die Klägerin rückwirkend für den Zeitraum 01.09.2015 bis 17.01.2018 Kindergeld für J.

4 Die Familienkasse entsprach dem Antrag und setzte mit Bescheid vom 08.03.2018 Kindergeld für J für den Zeitraum September 2015 bis Januar 2018 fest. Im selben Bescheid verfügte die Familienkasse unter der Überschrift "Nachzahlung", dass sich hieraus eine Nachzahlung des Kindergeldes für den Zeitraum August 2017 bis Januar 2018 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.

5 Den hiergegen eingelegten Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 12.04.2018 als unbegründet zurück.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage statt und änderte den Bescheid vom 08.03.2018 in

Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.04.2018 dahingehend ab, dass an die Klägerin Kindergeld für J für den Zeitraum von September 2015 bis einschließlich Juli 2017 in Höhe von 4.376 € zu zahlen ist.

7 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Rechts.

8 Die Familienkasse beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin das Kindergeld für die Monate September 2015 bis Juli 2017 in Höhe von 4.376 € auszuzahlen ist.

11 1. Zu Recht hat das FG angenommen, dass sich die Klägerin mit ihrer Anfechtungsklage i.S. des § 40 Abs. 1 Alternative 1 FGO gegen den Abrechnungsbescheid vom 08.03.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.04.2018 wendet.

12 Insoweit kann der Senat dahingestellt sein lassen, ob es sich bereits bei dem unter der Überschrift "Nachzahlung" im Bescheid vom 08.03.2018 enthaltenen Abrechnungsteil um einen förmlichen Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) handelt (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 der Klägerin 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 der Klägerin, über welche die Familienkasse durch die Einspruchsentscheidung vom 12.04.2018 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 dem angefochtenen Bescheid vom 08. März 2018 wurde Kindergeld...ab September 2015 festgesetzt. Unter Hinweis auf den § 66 Abs. 3 EStG wurde die Auszahlung ab August 2017 aufgenommen. Hiergegen richtet sich der Einspruch."

13 2. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Annahme des FG, dass die Klägerin einen Auszahlungsanspruch für die Monate September 2015 bis Juli 2017 hat und die Familienkasse die Auszahlung nicht unter Berufung auf § 66 Abs. 3 EStG begrenzen darf.

14 a) Nach § 66 Abs. 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz --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.

15 Die Regelung ist damit im Streitfall anwendbar, da der Antrag der Klägerin nach den Feststellungen des FG erst am 01.03.2018 bei der Familienkasse eingegangen ist.

16 b) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Vorschrift das Festsetzungsverfahren und nicht das Erhebungsverfahren betrifft.

17 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 Sozialleistungsmissbrauch (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).

18 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).

19 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.

20 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.

21 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.

22 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.

23 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.

24 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.

25 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.

26 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).

27 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 September 2015 bis Juli 2017 konstitutiv wirkt und infolge der eingetretenen Bestandskraft auch die Familienkasse bindet. Wegen des Vorliegens dieser Festsetzung bedarf es auch nicht der von der Klägerin geforderten Festsetzung des Kindergeldes aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO.

28 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 September 2015 bis Juli 2017, da die Familienkasse mit Bescheid vom 08.03.2018 Kindergeld auch für den Zeitraum September 2015 bis Juli 2017 festgesetzt hat.

29 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de