Urteil vom 22. April 2020, III R 33/19

Kindergeld: Zuordnung der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG zum Festsetzungsverfahren

ECLI:DE:BFH:2020:U.220420.IIIR33.19.0

BFH III. Senat

EStG § 66 Abs 3, AO § 218 Abs 1, AO § 218 Abs 2, EStG § 52 Abs 29a S 7, EStG VZ 2017 , EStG VZ 2018 , EStG VZ 2016

vorgehend FG Düsseldorf, 09. April 2019, Az: 10 K 3589/18 Kg

Leitsätze

1. NV: Die durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz 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 ist dem Festsetzungsverfahren und nicht dem Erhebungsverfahren zuzuordnen.

2. NV: Setzt die Familienkasse das Kindergeld entgegen der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG vorbehaltlos rückwirkend für einen längeren Zeitraum als die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist, bestandskräftig fest, so wirkt dies konstitutiv und bindet die Familienkasse auch im Erhebungsverfahren.

Tenor

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10.04.2019 - 10 K 3589/18 Kg wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Vater zweier Söhne, die im August 1993 (B) und im Juli 1999 (C) geboren wurden. Aufgrund seines Antrags vom 20.08.2018 setzte die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) durch gesonderte Bescheide vom 05.10.2018 Kindergeld für den älteren Sohn ab Juli 2016 und für den jüngeren Sohn ab August 2017 fest. Die Auszahlung des Kindergeldes für Anspruchszeiträume vor Februar 2018 versagte sie unter Hinweis auf § 66 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der ab dem 01.01.2018 geltenden Fassung.

2 Der Kläger legte dagegen Einspruch ein und begründete diesen damit, dass ihm im Zusammenhang mit der Beendigung der Kindergeldzahlungen ab Juli 2016 bzw. August 2017 schriftlich mitgeteilt worden sei, dass Kindergeld vier Jahre nachgezahlt werden könne. Er habe sich deshalb mit dem Antrag Zeit gelassen, zumal Bankguthaben kaum noch Zinsen erbrächten. Über die durch das Gesetz vom 23.06.2017 eingeführte Regelung des § 66 Abs. 3 EStG sei er nicht informiert worden. Das Kindergeld werde für die Absicherung des Studiums seiner Söhne benötigt; der ältere Sohn habe sich durch sein Studium in England verschuldet. Das Gesetz habe seinerzeit noch nicht existiert.

3 Die Familienkasse wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2018 als unbegründet zurück.

4 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, es könne dahinstehen, ob die vorgenommene Begrenzung der Nachzahlung des Kindergeldes auf die letzten sechs Monate vor dem Eingang des Antrags als Abrechnungsbescheid i.S. von § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zu qualifizieren sei. Die Regelung könne,

sofern sie rechtswidrig sei, vom Gericht im Wege der Anfechtungsklage abgeändert werden; es handele sich weder um eine Verpflichtungsklage noch um eine Leistungsklage. Die Klage sei begründet, denn § 66 Abs. 3 EStG beziehe sich nicht ausschließlich auf die Erhebung, d. h. die Auszahlung des Kindergeldes, sondern betreffe zugleich die Festsetzung. Kindergeld hätte daher für die Monate vor Februar 2018 nicht festgesetzt werden dürfen. Die gleichwohl erfolgten Festsetzungen seien daher rechtswidrig, aber gemäß § 124 Abs. 2 AO bindend.

5 Die Familienkasse trägt zur Begründung ihrer Revision vor, das FG-Urteil beruhe auf einer unzutreffenden Auslegung des § 66 Abs. 3 EStG.

6 Die Familienkasse beantragt,
den Gerichtsbescheid des FG Düsseldorf vom 10.04.2019 - 10 K 3589/18 Kg aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger wird im Revisionsverfahren nicht vertreten und hat keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

8 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 den 1993 geborenen Sohn für die Monate Juli 2016 bis Januar 2018 und für den 1999 geborenen Sohn für die Monate August 2017 bis Januar 2018 auszuzahlen ist.

9 1. Zu Recht hat das FG angenommen, dass sich der Kläger mit seiner Anfechtungsklage i.S. des § 40 Abs. 1 Alternative 1 FGO gegen die Begrenzung der Nachzahlung des festgesetzten Kindergeldes auf den Zeitraum Februar 2018 bis September 2018 wendet und dass diese Begrenzung aufzuheben ist, so dass das für die davor liegenden Monate festgesetzte Kindergeld auszuzahlen ist.

10 Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob es sich bei dem unter der Überschrift "Nachzahlung" in den beiden Bescheiden vom 05.10.2018 enthaltenen Abrechnungsteil um einen förmlichen Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 AO handelt (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 die Familienkasse regelte 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, juris, Rz 11), und durch den dagegen gerichteten Einspruch entstand auch eine Streitigkeit zwischen der Familienkasse und dem Kläger, über welche die Familienkasse durch die Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2018 entschied. Unerheblich ist dabei auch, 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, Rz 20). Aus der Begründung der Einspruchsentscheidungen ergibt sich, dass die Familienkasse nicht über die Festsetzung, sondern über den Auszahlungsanspruch entschieden hat, denn es wird ausdrücklich für das ab Juli 2016 bzw. August 2017 festgesetzte Kindergeld die "Nachzahlung für die letzten sechs Kalendermonate vor dem Eingang des Antrags" beschränkt.

11 2. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist ferner die Annahme des FG, dass der Kläger einen auf Auszahlung des festgesetzten Kindergeldes gerichteten Anspruch hat und die Familienkasse die Auszahlung nicht unter Berufung auf § 66 Abs. 3 EStG begrenzen darf.

12 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.

13 Die Regelung ist damit im Streitfall anwendbar, da der Antrag des Klägers nach den Feststellungen des FG erst im August 2018 bei der Familienkasse eingegangen ist.

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

15 aa) Dem steht der Wortlaut der Vorschrift nicht entgegen. 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 beschreibt (s. etwa § 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).

16 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).

17 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.

18 So wird zunächst ausgeführt, die Regelung solle verhindern, dass für einen mehrjährigen Zeitraum in der Vergangenheit rückwirkend Kindergeld ausgezahlt werden kann. 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.

19 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.

20 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.

21 Richtig ist zwar, dass das Bundesverwaltungsgericht der Festsetzungsentscheidung der Familienkasse für die kinderbezogenen Bestandteile der Besoldung Tatbestandswirkung beimisst (Urteil vom 26.08.1993 - 2 C 16/92, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1995, 170) und dies auch für den Fall gilt, dass der ablehnende Bescheid auf die Verletzung der Mitwirkungspflicht gestützt ist und der Betroffene hiergegen keinen Einspruch eingelegt hat (Urteil vom 18.06.2013 - 2 B 12/13, Zeitschrift für Beamtenrecht 2013, 352). Diese Rechtsprechung lässt sich aber nicht ohne weiteres auf den Fall übertragen, dass der Kindergeldberechtigte das Kindergeld nicht beantragt hat. Insoweit wird vielmehr die Auffassung vertreten, dass der Familienzuschlag unabhängig vom Kindergeldantrag zu bewilligen ist (Möller in: Schwegmann/Summer, Besoldungsrecht des Bundes und der Länder, Art. 36 BayBesG Rz 36 unter Verweis auf die entsprechenden Ausführungsbestimmungen zum bayerischen Besoldungsrecht).

Entsprechendes sehen auch die Ausführungsbestimmungen zu § 40 des Bundesbesoldungsgesetzes vor (Gemeinsames Ministerialblatt 2017, 430). Dort heißt es in Rz 40.2.2: "Ungeachtet Randnummer 40.2.1 ist der kinderbezogene Anteil im Familienzuschlag auch dann zu gewähren, wenn der Besoldungsempfänger ein zustehendes Kindergeld nicht beantragt oder hierauf ausdrücklich verzichtet, da es lediglich auf den materiell rechtlichen Anspruch ankommt."

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. Zwar hat der BFH in dem Urteil vom 11.06.2019 - X R 7/18 (BFHE 265, 175, BStBl II 2019, 583, Rz 15) ausgeführt, dass der Äußerung eines --späteren-- Gesetzgebers mitunter eine gewisse Indizwirkung für die in früheren Jahren geltende Rechtslage beigemessen werden kann. Diese Aussage wurde zugleich aber dahin eingeschränkt, dass der Regelungsgehalt der Norm durch die Auslegung der im Streitjahr geltenden gesetzlichen Regelungen zu ermitteln sei.

23 Zudem wird die Aussage, dass § 66 Abs. 3 EStG nicht das Festsetzungsverfahren betreffe, durch die Gesetzesänderung widerlegt. Denn durch sie hat der Gesetzgeber bestätigt, dass ein derartiger gesetzgeberischer Wille aufgrund des bisherigen Wortlauts und des systematischen Standorts der Vorschrift im Gesetz keinen hinreichenden Niederschlag gefunden habe. 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 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 BFH-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 EStG ausgeschlossen" ist. Hieraus ergibt sich, dass § 66 Abs. 3 EStG nach Auffassung des BFH der Festsetzung des Kindergeldes entgegenstand. 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 37; 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 konstitutiv wirkt und infolge der eingetretenen Bestandskraft auch die Familienkasse bindet.

28 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.).

29 Nach der formellen Bescheidlage bestand im Streitfall ein Kindergeldanspruch auch für die Monate ab Juli 2016 und August 2017, da die Familienkasse mit Bescheiden vom 05.10.2018 Kindergeld von da mit dem unter der Rubrik Befristung eingetragenen Zusatz "laufend" festgesetzt hat.

30 bb) Diese Festsetzung bewirkte auch kein verwirkungsähnliches Durchsetzungshindernis mit der Folge, dass der Auszahlungsanspruch nicht mehr geltend gemacht werden durfte. Denn um der Festsetzung ihren konstitutiven Charakter zu nehmen, hätte bereits diese in einer für den Erklärungsempfänger erkennbaren Weise dahingehend eingeschränkt werden müssen, dass ihr nur deklaratorische Funktion --insbesondere zur Wahrung von kindergeldabhängigen Annexansprüchen-- zukommt. Dies ist jedoch nicht geschehen, sondern eine entsprechende Einschränkung erst in den Abrechnungsteilen der Bescheide erfolgt. Die ohne jegliche Einschränkung erfolgte Festsetzung begründete daher auch für die Monate vor Februar 2018 einen Kindergeldanspruch.

31 Da keine Auszahlungshindernisse vorlagen, hat das FG dementsprechend den Abrechnungsbescheid zu Recht an diese Festsetzung angepasst.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de