

# Urteil vom 26. Mai 2021, III R 50/19

## Berücksichtigung der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG a.F. beim Familienleistungsausgleich

ECLI:DE:BFH:2021:U.260521.IIIR50.19.0

BFH III. Senat

EStG § 31 S 1, EStG § 31 S 4, EStG § 32 Abs 6, EStG § 66 Abs 3, GG Art 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 20 Abs 1, EStG VZ 2017

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 16. September 2019, Az: 6 K 174/19

## Leitsätze

1. Wird ein noch nicht festsetzungsverjährter Kindergeldanspruch aufgrund der Anwendung der Frist des § 66 Abs. 3 EStG i.d.F. des StUmgBG vom 23. Juni 2017 (BGBl I 2017, 1682, BStBl I 2017, 865) ausgeschlossen, ist er auch bei der Günstigerrechnung und der Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG nur in Höhe von 0 € zu berücksichtigen.
2. Die Frage, ob der Kindergeldanspruch durch die Frist des § 66 Abs. 3 EStG ausgeschlossen wird, haben die Finanzämter und Finanzgerichte selbstständig und ohne Bindung an die Beurteilung im Kindergeldverfahren zu entscheiden.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 17.09.2019 - 6 K 174/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist, in welcher Höhe ein durch die Frist des § 66 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossener Anspruch auf Kindergeld die tarifliche Einkommensteuer erhöht.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten und wurden im Streitjahr 2017 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie sind die Eltern eines 1995 geborenen Sohnes, der im Streitjahr 2017 ein Studium absolvierte.
- 3 Am 23.05.2018 beantragte der Kläger rückwirkend ab Januar 2017 Kindergeld für seinen Sohn. Die Familienkasse setzte mit Bescheid vom 02.07.2018 unter Hinweis auf die Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG jedoch nur Kindergeld ab November 2017 fest und zahlte entsprechend auch nur das Kindergeld für November und Dezember 2017 in Höhe von 384 € an den Kläger aus.
- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung für 2017 beantragten die Kläger, den Kindergeldanspruch nur in Höhe von 384 € zu berücksichtigen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht, sondern berücksichtigte im Bescheid vom 24.07.2018 die kindbedingten Freibeträge in Höhe von 7.356 € und den Kindergeldanspruch in Höhe von 2.304 €. Aus anderen --unstreitigen-- Gründen wurde die Einkommensteuer durch Bescheid vom 06.08.2018 auf 96.818 € erhöht. Den gegen die volle Hinzurechnung des Kindergeldanspruchs gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14.01.2019 als unbegründet zurück und hob den bis dahin geltenden Vorbehalt der Nachprüfung auf.

- 5 Der dagegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1983 veröffentlichten Gründen statt. Die Einkommensteuer wurde auf den Betrag herabgesetzt, der sich bei einer Hinzurechnung eines Kindergeldanspruchs in Höhe von 384 € anstatt 2.304 € ergibt.
- 6 Mit der dagegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Das FA beantragt,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat § 31 Satz 4 EStG zutreffend ausgelegt (dazu unter 1. bis 3.) und in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auf den festgestellten Sachverhalt angewendet (dazu unter 4.).
- 10 1. Das FG hat § 31 Satz 4 EStG in der im Streitjahr 2017 geltenden Fassung zutreffend und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des Bundesfinanzhofs (BFH) ausgelegt.
- 11 a) Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass bei der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 EStG auf den Kindergeldanspruch abzustellen ist.
- 12 aa) § 31 EStG verklammert als Grundnorm des sogenannten Familienleistungsausgleichs die Vorschriften über die kindbedingten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG mit den Vorschriften über das steuerliche Kindergeld nach §§ 62 ff. EStG. Danach wird die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung im gesamten Veranlagungszeitraum entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld nach §§ 62 ff. EStG bewirkt (§ 31 Satz 1 EStG). Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2 EStG). Im laufenden Kalenderjahr wird Kindergeld als Steuervergütung monatlich gezahlt (§ 31 Satz 3 EStG). Bewirkt der Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum die nach § 31 Satz 1 EStG gebotene steuerliche Freistellung nicht vollständig und werden deshalb bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG vom Einkommen abgezogen, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum (§ 31 Satz 4 Halbsatz 1 EStG).
- 13 bb) Im Gegensatz zur früheren Rechtslage (§ 31 Satz 6 i.V.m. § 36 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2003 geltenden Fassung) wird nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung des § 31 Satz 4 EStG nicht mehr auf das gezahlte Kindergeld, sondern auf den Kindergeldanspruch abgestellt.
- 14 cc) Zur Begründung dieser Gesetzesänderung verwies der Gesetzgeber darauf, dass die Günstigerrechnung auf der Basis des Anspruchs auf Kindergeld der Verwaltungsvereinfachung dienen soll (BTDrucks 15/1798, S. 2; BTDrucks 15/1945, S. 8 f.). Der Vereinfachungseffekt wurde zum einen darin gesehen, dass geänderte Steuerfestsetzungen im Fall der nachträglichen Kindergeldgewährung entbehrlich werden. Zum anderen sollte bei Eltern mit mehreren Kindern (auch mit Zählkindern) ein fehlerträchtiger Ermittlungsschritt beim richtigen Ausfüllen der Steuererklärungsdrucke vermieden werden, da das Kindergeld üblicherweise auch beim Vorhandensein mehrerer Kinder in einer Summe gezahlt wird, die steuerliche Günstigerrechnung dagegen einen auf das einzelne Kind bezogenen Nachweis des Kindergeldbezugs notwendig macht. Für gerechtfertigt hielt der Gesetzgeber diese Änderung insbesondere deshalb, weil die frühere sechsmonatige Antragsfrist für das Kindergeld in § 66 EStG durch das Erste Gesetz zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze vom 16.12.1997 (BGBl I 1997, 2970) entfallen war und der Kindergeldantrag daher bis zur Grenze der Verjährung gestellt werden konnte (BTDrucks 15/1798, S. 2; BTDrucks 15/1945, S. 8 f.).
- 15 dd) Einfachrechtliche Konsequenz dieser gesetzlichen Änderung ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass für die Hinzurechnung von Kindergeld nach § 31 Satz 4 EStG der ursprüngliche, vor Erlöschen (z.B. durch Erfüllung)

bestehende materiell-rechtliche Kindergeldanspruch maßgebend ist (Senatsurteile vom 15.03.2012 - III R 82/09, BFHE 236, 539, BStBl II 2013, 226, Rz 12, und vom 20.12.2012 - III R 29/12, BFH/NV 2013, 723, Rz 13; BFH-Urteil vom 13.09.2012 - V R 59/10, BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, Rz 17). Wegen der vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollten Abkoppelung der Steuer- von der Kindergeldfestsetzung ist nicht entscheidend, ob der Anspruch tatsächlich durch Zahlung erfüllt worden ist. Der Kindergeldanspruch ist seit dem Veranlagungszeitraum 2004 unabhängig von der kindergeldrechtlichen Beurteilung durch die Familienkasse hinzuzurechnen, wenn die Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG rechnerisch günstiger ist als der Kindergeldanspruch (Senatsurteil in BFHE 236, 539, BStBl II 2013, 226, Rz 12). Da die Familienkasse im Verhältnis zum FA keine ressortfremde Behörde ist, hat der Senat eine Tatbestandswirkung des Kindergeldbescheids für die Steuerfestsetzung verneint (Senatsurteile in BFHE 236, 539, BStBl II 2013, 226, Rz 13, und in BFH/NV 2013, 723, Rz 14).

- 16** ee) In verfassungsrechtlicher Hinsicht ist der BFH davon ausgegangen, dass § 31 Satz 4 EStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), dem verfassungsrechtlichen Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG) und mit der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) vereinbar ist.
- 17** (1) Dabei stellte der BFH mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zum einen darauf ab, dass eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist, wenn der Steuerpflichtige diese durch Stellung eines Kindergeldantrags selbst hätte vermeiden können (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, Rz 20; Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, Rz 26). Zum anderen wurde die mit der Änderung des § 31 Satz 4 EStG angestrebte Verwaltungsvereinfachung, mit der die Einkommensteuerfestsetzung von Detailfragen der Kindergeldfestsetzung --wie z.B. dem Ablauf der Festsetzungsfrist für das Kindergeld-- freigehalten werden soll, als nachvollziehbarer sachlicher Grund für eine etwaige Ungleichbehandlung gewertet (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, Rz 20; Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, Rz 27). Außerdem griff der BFH auf die Rechtsprechung des BVerfG zur früheren Methode des Familienleistungsausgleichs zurück. Danach wird dem einkommensteuerrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach individueller Leistungsfähigkeit durch § 31 Satz 5, § 36 Abs. 2 EStG a.F. hinreichend Rechnung getragen, wenn gezahltes Kindergeld der Einkommensteuer nur dann hinzugerechnet wird, wenn es dem Steuerpflichtigen zugeflossen ist, wobei ein Zufluss im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs ausreicht (BVerfG-Beschluss vom 13.10.2009 - 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282, BGBl I 2009, 3785, unter B.II.1.a). Diese Wertung hielt der BFH auch auf den Fall für übertragbar, dass dem Steuerpflichtigen die Obliegenheit übertragen wird, für den Zufluss selbst Sorge zu tragen. Grundlage dieser Überlegung war jedoch, dass der Steuerpflichtige noch bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer einen entsprechenden Antrag mit den für die Bewilligung des Kindergeldes erforderlichen Angaben stellen kann (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, Rz 21).
- 18** (2) Hinsichtlich der Vereinbarkeit des § 31 Satz 4 EStG mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG) berücksichtigte der Senat, dass die kindbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit im Umfang des Kindergeldanspruchs ausschließlich als Steuervergütung beansprucht werden kann und sich bei der Einkommensteuerveranlagung im Ergebnis nur noch die Differenz zwischen der Steuerminderung durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und dem Kindergeldanspruch auswirken kann (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, Rz 22). Das Kindergeld stellt dabei in seiner steuerrechtlichen Funktion einen --von der Mitwirkung des Berechtigten abhängigen-- Abschlag auf das steuerlich zu verschonende Existenzminimum eines Kindes dar. Dabei sah der Senat die vom Gesetzgeber aufgestellte Erwartung als gerechtfertigt an, dass der Steuerpflichtige seinem mutmaßlichen Interesse folgt und den im laufenden Jahr bestehenden Anspruch auf Kindergeld auch tatsächlich realisiert. Diese Überlegung basierte aber wiederum auf der Grundannahme, dass der Steuerpflichtige nicht mit strukturellen --dem Gesetzgeber zuzurechnenden-- Problemen bei der Durchsetzung seines Anspruchs auf Kindergeld konfrontiert wird, wobei ausdrücklich auf die Abschaffung des § 66 Abs. 3 EStG a.F. und die damit einhergehende Maßgeblichkeit der vierjährigen Festsetzungsfrist abgehoben wurde (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, Rz 23).
- 19** (3) Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) stellte der BFH (Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, Rz 24 f.) darauf ab, dass es dem Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG zur verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit der Antragsfrist nach § 66 Abs. 3 EStG a.F. (BVerfG-Beschluss vom 06.11.2003 - 2 BvR 1240/02, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2004, 260, unter III.1.a, m.w.N.) grundsätzlich frei steht, die kindbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht zu berücksichtigen oder ihr stattdessen im Sozialrecht durch die Gewährung eines dafür ausreichenden Kindergeldes Rechnung zu tragen oder auch eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu

kombinieren. Danach besteht kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf ein Wahlrecht zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag. Auch insoweit betonte der BFH jedoch, dass die Kombination von Steuervergütung in Form eines Kindergeldanspruchs und der lediglich ergänzenden Berücksichtigung einer dadurch nicht vollständig bewirkten kindbedingten Minderung der Leistungsfähigkeit durch die Freibeträge in § 32 Abs. 6 EStG deshalb keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, weil der Anspruch auf Kindergeld --anders als nach § 66 Abs. 3 EStG a.F.-- nicht mehr durch die Antragsfrist von sechs Monaten begrenzt ist, sondern bis zur Grenze der Festsetzungsfrist (s. dazu Senatsbeschluss vom 31.01.2007 - III B 167/06, BFH/NV 2007, 865) geltend gemacht werden kann (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, Rz 24).

- 20** b) Zutreffend hat das FG weiter angenommen, dass die sechsmonatige Ausschlussfrist 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, BStBl I 2017, 865) dem Festsetzungsverfahren zuzuordnen ist.
- 21** aa) Nach § 66 Abs. 3 EStG i.d.F. des StUmgBG wird das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Die Regelung ist gemäß Art. 11 Abs. 2 StUmgBG am 01.01.2018 in Kraft getreten 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. Durch das Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch (SozialMissbrG) vom 11.07.2019 (BGBl I 2019, 1066, BStBl I 2019, 814) wurde § 66 Abs. 3 EStG mit Wirkung ab 18.07.2019 aufgehoben. Die Vorschrift ist deshalb nach § 52 Abs. 49a Satz 7 EStG i.d.F. des SozialMissbrG auf Kindergeldanträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.07.2019 eingehen.
- 22** bb) Wie der Senat in dem mittlerweile auch im BStBl veröffentlichten Urteil vom 19.02.2020 - III R 66/18 (BFHE 268, 294, BStBl II 2020, 704) entschieden hat, ist die Vorschrift nicht im Erhebungsverfahren, sondern bereits im Festsetzungsverfahren anzuwenden. Wegen der insoweit maßgeblichen Gründe verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen unter Rz 18 ff. des genannten Senatsurteils.
- 23** c) Weiter hält auch die Annahme des FG, dass ein durch die Frist des § 66 Abs. 3 EStG ausgeschlossener Anspruch bei der Günstigerrechnung und Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG in Höhe von 0 € zu berücksichtigen ist, revisionsrechtlicher Nachprüfung stand.
- 24** aa) Zutreffend hat das FG angenommen, dass bei Anwendung des § 31 Satz 4 EStG auch in den Fällen des Eingreifens der Ausschlussfrist nach § 66 Abs. 3 EStG dem Grunde nach auf den Kindergeldanspruch und nicht etwa auf das gezahlte Kindergeld abzustellen ist. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut der Norm, wird aber auch durch den mit der Gesetzesänderung verfolgten Zweck der Vereinfachung der Steuererklärung und -festsetzung gefordert.
- 25** bb) Was die Höhe des anzusetzenden Anspruchs anbelangt, ist jedoch bei verfassungskonformer Auslegung des § 31 Satz 4 EStG die materiell-rechtliche Wirkung der Ausschlussfrist auf den Kindergeldanspruch zu berücksichtigen und ein derart ausgeschlossener Kindergeldanspruch bei der Vergleichsrechnung und bei der Hinzurechnung nur in Höhe von 0 € zu berücksichtigen.
- 26** (1) Die Regelungen des Familienleistungsausgleichs sind unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen zuzuordnen. Zum einen geht es um die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Verschonung des Familienexistenzminimums (§ 31 Satz 1 EStG), zum anderen dienen die Regelungen zum Kindergeld, soweit dieses für die steuerliche Freistellung nicht erforderlich ist, der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2 EStG). Je nachdem, welcher dieser Bereiche betroffen ist, kommen unterschiedliche Maßstäbe für die verfassungsrechtliche Prüfung der Norm zur Anwendung (BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 - 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, Rz 64 ff., m.w.N.).
- 27** Insoweit ist der im Streitfall anzuwendende § 31 Satz 4 EStG dem Regelungsbereich der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums zuzuordnen. Denn die Norm soll sicherstellen, dass auch bei Beziehern von höheren Einkommen, bei denen die Berücksichtigung der Freibeträge zu einer höheren steuerlichen Entlastung führt als sie durch den Anspruch auf Kindergeld bewirkt würde, jedenfalls die volle steuerliche Entlastung des Familienexistenzminimums (seit den Jahren 2000 bzw. 2002 einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) gewährleistet ist.
- 28** Deshalb ist zu beachten, dass der Gesetzgeber bei der verfassungsrechtlich gebotenen einkommensteuerrechtlichen Freistellung des Familienexistenzminimums sowie bei der grundsätzlichen Ausrichtung der Steuerbelastung an der wirtschaftlichen bzw. finanziellen Leistungsfähigkeit tendenziell strikteren Bindungen unterliegt als bei

sozialrechtlichen Regelungen zur Förderung der Familie (BVerfG-Beschluss vom 11.01.2005 - 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, Rz 34, m.w.N.). Auch wenn es dem Gesetzgeber freigestellt ist, wie in § 31 EStG geschehen, eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren, muss doch im Ergebnis das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum für alle Steuerpflichtigen --unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz-- in voller Höhe von der Einkommensteuer freigestellt werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, Rz 69, m.w.N.). Ferner ist zu berücksichtigen, dass strukturelle, dem Gesetzgeber zuzurechnende Hindernisse bei der Durchsetzung des Steuer(vergütungs)anspruchs die Gleichheit im Belastungserfolg nicht gefährden dürfen (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 723, Rz 23; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654, Rz 108 ff.).

- 29** (2) Die verfassungskonforme Auslegung einer Norm ist dann geboten, wenn unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Gesamtzusammenhang und Zweck mehrere Deutungen möglich sind, von denen nicht alle, aber zumindest eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 112, 164, Rz 50, m.w.N.). Durch die Entstehungsgeschichte und den Gesetzeszweck werden der verfassungskonformen Auslegung Grenzen gezogen. Ein Normverständnis, das in Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers treten würde, kann auch im Wege verfassungskonformer Auslegung nicht begründet werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 112, 164, Rz 50, m.w.N.).
- 30** (3) Dies zugrunde gelegt, bietet § 31 Satz 4 EStG Raum für eine verfassungskonforme Auslegung.
- 31** Nach dem Wortlaut der Norm ist sowohl hinsichtlich der Günstigerrechnung als auch der Hinzurechnung im Falle der Freibetragslösung auf den "Anspruch auf Kindergeld" abzustellen. Zur Frage, wie dieser Anspruch ermittelt wird und in welcher Höhe der Anspruch anzusetzen ist, enthält § 31 Satz 4 EStG keine Aussage. Vielmehr ist insoweit, wie sich auch aus § 31 Satz 1 EStG ergibt, auf die materiell-rechtlichen Regelungen der §§ 62 ff. EStG zurückzugreifen. Wie der Senat bereits entschieden hat, gehört zu diesen materiell-rechtlichen Regelungen auch die bereits im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigende Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG (Senatsurteil in BFHE 268, 294, BStBl II 2020, 704, Rz 18 ff.). Diese Regelung ist zwar gemäß Art. 11 Abs. 2 StUmGBG erst am 01.01.2018 und mithin nach dem hier streitigen Veranlagungszeitraum in Kraft getreten. Da sie aber auf alle Anträge anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.07.2019 eingehen, entfaltet sie ihre materiell-rechtliche Wirkung auch für Kindergeldansprüche des Veranlagungszeitraums 2017, die bei Geltung der regulären vierjährigen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung --AO--) noch nicht ausgeschlossen wären. Würde man dagegen, wie das FG Köln im Urteil vom 05.02.2020 - 14 K 1612/19 (juris, Rz 15), materiell-rechtliche Regelungen nur insoweit berücksichtigen, als sie im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits in Kraft waren, stünde es dem Gesetzgeber frei, den Kindergeldanspruch für einen Veranlagungszeitraum durch eine nach dessen Ablauf in Kraft tretende Regelung wieder zu entziehen, ohne dass sich dies auf die Günstigerrechnung und die Hinzurechnung auswirken würde.
- 32** Auch die Entstehungsgeschichte des § 31 Satz 4 EStG lässt keine durchgreifenden Bedenken erkennen. Wie unter II.1.a cc ausgeführt wurde, beruhte die Umstellung der Regelungen zur Günstigerrechnung und Hinzurechnung des Kindergeldes vom "gezahlten Kindergeld" zum "Kindergeldanspruch" maßgeblich auf dem angestrebten Vereinfachungseffekt. Diese Vereinfachung kann auch bei Berücksichtigung der Ausschlussfrist erreicht werden. Denn auch in diesen Fällen muss die Einkommensteuerfestsetzung nicht von der --gegebenenfalls später wieder geänderten-- Kindergeldfestsetzung abhängig gemacht werden. Vielmehr kann das FA selbstständig und unabhängig von der rechtlichen Wertung der Familienkasse die Wirkung der Ausschlussfrist beurteilen, wenn es Kenntnis über den Zeitpunkt des Eingangs des Kindergeldantrags erlangt hat. Dass das FA insoweit nähere Angaben des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Stellung des Kindergeldantrags braucht oder hierzu im Rahmen der Amtsermittlungspflicht eigene Ermittlungen anstellen muss, stellt zwar eine Verfahrenskomplizierung dar. Diese ist aber notwendige Konsequenz der vom späteren Gesetzgeber getroffenen Entscheidung, mit der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG eine zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung für den Kindergeldanspruch einzuführen. Insoweit stellt sich die Lage nicht anders dar als in den Fällen, in denen der Gesetzgeber beispielsweise durch das Gesetz zur Änderung des Freizügigkeitsgesetzes/EU und weiterer Vorschriften vom 02.12.2014 (BGBl I 2014, 1922; BStBl I 2015, 54) in § 62 Abs. 1 Satz 2 EStG oder durch das SozialMissbrG vom 11.07.2019 (BGBl I 2019, 1066; BStBl I 2019, 814) in § 62 Abs. 1a EStG neue materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzungen eingefügt hat. Auch muss der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Steuererklärung nicht selbst berechnen, welcher Kindergeldbetrag für welches Kind gezahlt wurde, sondern nur angeben, ob und wann er für welches Kind einen Kindergeldantrag gestellt hat. Zudem wurde im Gesetzgebungsverfahren zur Schaffung des § 31 Satz 4 EStG gerade vorausgesetzt, dass es dem Steuerpflichtigen nach Abschaffung des § 66 Abs. 3 EStG in der bis zum Kalenderjahr 1997 geltenden Fassung möglich ist, das Kindergeld bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung zu beantragen. Dann entspricht es

aber auch dem im Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck gekommenen Willen, ein nachträglich eingeführtes materielles Kriterium zu berücksichtigen, das diese Möglichkeit des Steuerpflichtigen massiv einschränkt. Nichts Gegenteiliges ergibt sich auch aus dem Gesetzgebungsverfahren zur Einführung des § 66 Abs. 3 EStG. Denn insoweit hat sich der Gesetzgeber mit dem Verhältnis des § 66 Abs. 3 EStG zu § 31 Satz 4 EStG nicht näher auseinandergesetzt. Vielmehr hat er nur festgestellt, dass zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums eines Kindes eine mehrjährige Rückwirkung nicht erforderlich sei, da Anträge auf Kindergeld regelmäßig zeitnah gestellt werden. Zu der Frage, was in den Fällen zu geschehen habe, in denen der Kindergeldantrag nicht zeitnah, aber noch innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt wurde, findet sich keine Aussage (BTDrucks 18/12127, S. 62).

- 33** Schließlich entspricht es dem Sinn und Zweck des § 31 Satz 4 EStG, durch § 66 Abs. 3 EStG ausgeschlossene Kindergeldansprüche in Höhe von 0 € zu berücksichtigen. Wie unter II.1.a ee ausgeführt wurde, hat der BFH den mit der Norm verfolgten Vereinfachungszweck mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) insoweit für gerechtfertigt gehalten, als der Steuerpflichtige der ihm auferlegten Obliegenheit zur Beantragung des Kindergeldes innerhalb der regulären Festsetzungsfrist genügen kann. Gleiches gilt, soweit der mit § 31 Satz 4 EStG bezweckte Vereinfachungseffekt das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG) berührt. Obgleich der Kindergeldanspruch nach § 66 Abs. 2 EStG dem Monatsprinzip folgt, ist er vielfach von Voraussetzungen abhängig, die eine Betrachtung eines mehrmonatigen Zeitraums erfordern oder erst mit erheblichem zeitlichen Abstand zum Anspruchsmonat beurteilt werden können. So verlangt bereits der von § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorausgesetzte Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt nach § 8 und § 9 AO regelmäßig die Betrachtung eines mehrmonatigen Zeitraums. Ebenso lässt sich die Frage, ob der Anspruchsteller nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird, abschließend erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums und nach Durchführung des Veranlagungsverfahrens beurteilen. Gleiches gilt etwa für die Frage, ob die maximal viermonatige Übergangszeit des § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG eingehalten wurde, ob einer längerdauernden Erkrankung des Kindes bereits Behinderungscharakter i.S. des § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG zukommt oder ob der vorübergehende Aufenthalt des Kindes bei einem Elternteil eine Haushaltsaufnahme i.S. des § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG begründet. Insoweit stellt es ein strukturelles --dem Gesetzgeber zuzurechnendes-- Hindernis bei der Durchsetzung des Anspruchs auf Kindergeld dar, wenn der Anspruch innerhalb eines sechsmonatigen Zeitraums geltend gemacht werden muss. Daher erfordert es das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Freistellung des Kinderexistenzminimums, dass durch die Ausschlussfrist betroffene Kindergeldansprüche mit 0 € berücksichtigt werden, wenn sich bei der Festsetzung der Einkommensteuer herausstellt, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der kindbedingten Freibeträge vorliegen. Schließlich hat der BFH auch die Vereinbarkeit des Vereinfachungszwecks des § 31 Satz 4 EStG mit der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) mit Rücksicht darauf bejaht, dass der Anspruch auf Kindergeld bis zur Grenze der Festsetzungsfrist geltend gemacht werden kann (BFH-Urteil in BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, Rz 24).
- 34** 2. Die hiergegen vom FA mit der Revision vorgetragene Argumente führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 35** a) Soweit das FA meint, für die vom FG vertretene Gesetzesauslegung bestehe erst ab dem 19.07.2019 durch den neu eingefügten § 31 Satz 5 EStG eine gesetzliche Grundlage, ist zwar zu berücksichtigen, dass diese Regelung erst durch das SozialMissbrG vom 11.07.2019 (BGBl I 2019, 1066, BStBl I 2019, 814) eingefügt wurde, am 18.07.2019 in Kraft getreten und somit nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG erstmals im Veranlagungszeitraum 2019 anzuwenden ist. Auch betrifft diese Regelung nach ihrem klaren Wortlaut nur die ebenfalls neu eingefügte Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG. Allerdings ergibt sich daraus kein Hindernis für die vom Senat und der Vorinstanz vertretene Auslegung des § 31 Satz 4 EStG. Diese Auslegung stützt sich --anders als auch das FG Köln im Urteil vom 05.02.2020 - 14 K 1612/19 (juris, Rz 19) meint-- nicht auf eine Lückenfüllung, die durch eine Analogie zu § 31 Satz 5 EStG erfolgt. Vielmehr geht es um eine verfassungskonforme Auslegung des in § 31 Satz 4 EStG verwendeten Begriffes "Anspruch auf Kindergeld". Allerdings lässt sich die Entwurfsbegründung zur Einführung des § 31 Satz 5 EStG durchaus als Bestätigung der vom Senat vertretenen Auslegung verstehen. Denn insoweit erkennt der Gesetzgeber ausdrücklich an, dass das Gebot der steuerlichen Verschonung des Kinderexistenzminimums es erfordert, die neu geregelte Ausschlussfrist bei der Günstigerrechnung zu berücksichtigen. Die Revision lässt dagegen unbeantwortet, weshalb dieser verfassungsrechtliche Maßstab in Bezug auf § 66 Abs. 3 EStG nicht zur Anwendung gelangen soll oder eines besonderen einfachrechtlichen Anwendungsbefehls bedarf.
- 36** b) Die vom FA geforderte Abkoppelung des Besteuerungsverfahrens vom Kindergeldfestsetzungsverfahren ist nach der hier vertretenen Auslegung gewährleistet, weil das FA nicht an das tatsächlich ausgezahlte Kindergeld

anzuknüpfen, sondern die Wirkung der Ausschlussfrist unter Berücksichtigung des Zeitpunkts des Antragseingangs selbst zu beurteilen hat.

- 37** c) Nicht zuzustimmen vermag der Senat der vom FA vertretenen These, dass sich aus der Aufzählungsreihenfolge des § 31 Satz 4 EStG die Nachrangigkeit der kindbedingten Freibeträge gegenüber dem Kindergeld ergebe. Vielmehr folgt aus § 31 Satz 4 EStG, dass den kindbedingten Freibeträgen mit Blick auf die steuerliche Freistellung des Kinderexistenzminimums die ausschlaggebende Bedeutung zukommt.
- 38** d) Soweit das FA meint, die von der Vorinstanz und vom Senat gebilligte Auslegung des § 31 Satz 4 EStG bewirke selbst eine Ungleichbehandlung, da einkommensschwache Eltern die Entlastung nur durch die rechtzeitige Beantragung des Kindergeldes erhalten könnten, während einkommensstarke Eltern bis zu sieben Jahre Zeit hätten, die steuerliche Entlastung geltend zu machen, ist dem ebenfalls nicht zuzustimmen. Hinsichtlich der steuerlichen Entlastung des Kinderexistenzminimums werden beide Gruppen gleich behandelt. Sie können die letztlich ausschlaggebenden kindbedingten Freibeträge --vorbehaltlich einer bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung-- bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung geltend machen. Der Kindergeldanspruch wird nach § 31 Satz 4 EStG bei beiden Gruppen in gleicher Weise berücksichtigt, unabhängig davon, ob er von der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG betroffen ist oder nicht. Unterschiede zwischen beiden Gruppen gibt es nur, soweit die Sozialleistungsfunktion des Kindergeldes betroffen ist. Insoweit müssen einkommensschwache Eltern ihren Kindergeldanspruch in der Tat innerhalb der Ausschlussfrist geltend machen. Dadurch werden sie aber gegenüber einkommensstarken Eltern nicht benachteiligt, weil diese schon gar nicht in den Genuss der Sozialleistungsfunktion des Kindergeldes kommen.
- 39** e) Es ist zutreffend, dass der BFH die bis zum Kalenderjahr 1997 geltende Ausschlussfrist in § 66 Abs. 3 EStG im Urteil vom 14.05.2002 - VIII R 68/00 (BFH/NV 2002, 1293) und zuvor schon das Bundessozialgericht (Urteil vom 22.11.1979 - 8b RKG 3/79, BSGE 49, 154) entsprechende Ausschlussfristen im Bundeskindergeldgesetz als verfassungsgemäß beurteilt haben. Im vorliegenden Verfahren geht es aber nicht um die Verfassungsmäßigkeit des § 66 Abs. 3 EStG, sondern um die Frage, inwieweit ein von dieser Ausschlussfrist betroffener Kindergeldanspruch im Rahmen des § 31 Satz 4 EStG zu berücksichtigen ist. Ebenso geht der Hinweis auf den Nichtannahmebeschluss des BVerfG in HFR 2004, 260 fehl. Denn in diesem Beschluss hat das BVerfG ausdrücklich betont, dass der Schutz vor einem einkommensteuerlichen Zugriff auf das Familienexistenzminimum bereits durch die Freibetragsregelungen gewährleistet wird und es in diesem Verfahren ausschließlich um die Sozialleistungsfunktion des Kindergeldes ging. Ebenso hat das BVerfG darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber bei der Gewährung einer staatlichen Sozialleistung eine größere Gestaltungsfreiheit hat als bei der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen. Im vorliegenden Verfahren geht es aber nicht um eine Sozialleistung, sondern darum, dass die Freibetragsregelungen ihre existenzsichernde Wirkung entfalten können. Deshalb kommt es auch nicht darauf an, ob es auch bei anderen Sozialleistungen Ausschlussfristen gibt.
- 40** f) Schließlich reicht es auch nicht aus, dass die Kläger durch die vom FA vorgenommene Berechnungsmethode eine Teilverschonung des Kinderexistenzminimums in Höhe von 1.168 € erhalten haben. Bereits aus § 31 Satz 4 Halbsatz 1 EStG ergibt sich, dass das Gesetz eine vollständige Entlastung des durch das Kinderexistenzminimum gebundenen Einkommens fordert. Zudem wurde bereits ausgeführt, dass es dem Gesetzgeber zwar freigestellt ist, wie in § 31 EStG geschehen, eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren. Jedenfalls muss aber im Ergebnis das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum für alle Steuerpflichtigen --unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz-- in voller Höhe von der Einkommensteuer freigestellt werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 110, 412, Rz 69, m.w.N.).
- 41** 3. Die vom Senat vorgenommene Auslegung entspricht im Übrigen auch der herrschenden Meinung in der Literatur (Avvento in Kirchhof, 18. Aufl., § 66 Rz 11; Schmidt/Loschelder, EStG, 40. Aufl., § 31 Rz 11; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 66 Rz 73; Hildesheim in Bordewin/Brandt, § 66 EStG Rz 42; ähnlich Blümich/Selder, § 31 EStG Rz 54; BeckOK EStG/Mutschler, 9. Ed. [01.01.2021], EStG § 66 Rz 58; verfassungsrechtliche Bedenken in Bezug auf das Verhältnis zwischen § 66 Abs. 3 EStG und § 31 Satz 4 EStG auch bei Bauhaus in Korn, § 66 EStG Rz 15).
- 42** 4. Bei Anwendung der vorgenannten Rechtsgrundsätze auf den Streitfall ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Kindergeldanspruch der Kläger bei der Günstigerrechnung und der Hinzurechnung nur in Höhe von 384 € zu berücksichtigen ist.
- 43** a) Der Kläger erfüllte die Anspruchsvoraussetzungen nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, da sich der volljährige Sohn während des gesamten

Streitjahres 2017 in einer Berufsausbildung befand.

- 44** b) Da der Kläger den Kindergeldantrag erst am 23.05.2018 und somit nach dem 31.12.2017, aber noch vor dem 18.07.2019 stellte, wird sein Kindergeldanspruch durch die Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG begrenzt. Ein Kindergeldanspruch besteht daher rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Für den Veranlagungszeitraum 2017 besteht der Kindergeldanspruch daher nur für die Monate November und Dezember und mithin in Höhe von 384 €.
- 45** c) Bei der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 Halbsatz 1 EStG ist der durch § 66 Abs. 3 EStG für die Monate Januar bis Oktober 2017 ausgeschlossene Kindergeldanspruch in Höhe von 0 € anzusetzen, da er noch innerhalb der regulären Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO geltend gemacht wurde. Nachdem die im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 24.07.2018 durchgeführte Günstigerrechnung bereits unter Ansatz eines Kindergeldanspruchs in Höhe von 2.304 € ergab, dass die kindbedingten Freibeträge günstiger sind als der Anspruch auf Kindergeld, gilt dies erst recht bei Ansatz eines Kindergeldanspruchs in Höhe von 384 €.
- 46** d) Das FG hat daher dem FA zu Recht aufgegeben, bei der Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 Halbsatz 1 EStG den Kindergeldanspruch nur in Höhe von 384 € zu berücksichtigen.
- 47** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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