

# Urteil vom 09. Dezember 2020, III R 31/18

**Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 09.12.2020 III R 73/18 - Anrechnung von nicht im EU-Ausland beantragten Familienleistungen auf Kindergeld nach deutschem Recht**

[ECLI:DE:BFH:2020:U.091220.IIIR31.18.0](#)

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 3, EStG § 62 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 70 Abs 2, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 171 Abs 3a, AO § 171 Abs 7, EGV 883/2004 Art 68, EGV 883/2004 Art 81, EGV 987/2009 Art 60 Abs 3, EWGV 574/72 Art 10, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend FG Düsseldorf, 27. Mai 2018, Az: 7 K 1723/17 Kg

## Leitsätze

1. NV: Nimmt ein Bezieher von Kindergeld eine Erwerbstätigkeit im EU-Ausland auf, ohne die Familienkasse darüber zu informieren, so ist der Anspruch auf Familienleistungen nach dem Recht des ausländischen EU-Mitgliedstaats, der aufgrund der Erwerbstätigkeit vorrangig zuständig zur Gewährung von Familienleistungen geworden ist, auch dann nachträglich auf das nach deutschem Recht gewährte Kindergeld anzurechnen, wenn der Kindergeldberechtigte die ihm im Auslandsstaat zustehenden Familienleistungen dort nicht beantragt und bezogen hat.
2. NV: Die Fiktion des Art. 68 Abs. 3 Buchst. b der VO Nr. 883/2004, wonach der im nachrangig zuständigen Mitgliedstaat gestellte Antrag auf Familienleistungen zugleich als Antrag gilt, der im vorrangig zuständigen Mitgliedstaat gestellt worden ist, wirkt auch dann, wenn die Familienkasse den im Inland gestellten Kindergeldantrag nicht an den ausländischen Träger weiterleitet, weil ihr ein Auslandsbezug nicht bekannt ist.
3. NV: Erlässt die Kindergeldkasse einen Bescheid, durch den ein Kindergeld-Aufhebungsbescheid aufgehoben wird, so dass der ursprüngliche Festsetzungsbescheid wiederauflebt, und erlässt sie danach unter demselben Datum einen weiteren Bescheid, durch den der ursprüngliche Festsetzungsbescheid zum Teil aufgehoben wird, so kann nach der Aufhebung des ersten Aufhebungsbescheids Festsetzungsverjährung eingetreten sein.

## Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28.05.2018 - 7 K 1723/17 Kg aufgehoben.

Soweit das Urteil den Zeitraum Januar 2013 bis Juni 2014 (Kindergeld für M) betrifft, wird die Klage abgewiesen.

Soweit es die Zeiträume Mai 2010 bis März 2012 (Kindergeld für J) und Mai 2010 bis Dezember 2012 (Kindergeld für M) betrifft, wird die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens wird auf das Finanzgericht übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Festsetzung von Kindergeld für zwei Kinder für die Zeiträume Mai 2010 bis März 2012 sowie Mai 2010 bis Juni 2014.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die Mutter der Kinder J und M, die im März 1994 und im September 1997 geboren sind. Die Klägerin lebte in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und war

zumindest seit Januar 2010 in den Niederlanden nichtselbständig beschäftigt. In den Niederlanden beantragte sie keine Familienleistungen. Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse), der das Beschäftigungsverhältnis nicht bekannt war, gewährte für beide Kinder Kindergeld in gesetzlicher Höhe. In einem Kindergeldantrag vom 23.01.2012 beantwortete die Klägerin die Frage, ob sie im Ausland tätig sei, mit nein. Erst im September 2015 erfuhr die Familienkasse von der Beschäftigung in den Niederlanden. Sie hob durch Bescheid vom 20.10.2015 die Festsetzung des Kindergeldes für beide Kinder ab Januar 2010 auf und forderte einen Betrag von 8.760,14 € zurück. Dagegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch.

- 3 Durch Bescheid vom 05.01.2017 hob die Familienkasse den Bescheid vom 20.10.2015 auf. Am selben Tag erließ sie gemäß § 70 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erneut einen Bescheid, durch den sie die Festsetzung des Kindergeldes zum Teil aufhob. Sie hob die Festsetzung ab Januar 2010 für beide Kinder in Höhe des in den Niederlanden bestehenden Anspruchs auf Kindergeld auf und kam nunmehr auf einen Rückforderungsbetrag von 8.049,34 €. Der Betrag wurde in der Anlage zu dem Bescheid nach Monaten und Kindern aufgegliedert. Dagegen ging die Klägerin mit Einspruch vor. Die Familienkasse wies den Rechtsbehelf durch Einspruchsentscheidung vom 02.06.2017 zurück. Sie war der Ansicht, der Anspruch auf Familienleistungen nach niederländischem Recht mindere den Anspruch auf deutsches Kindergeld. Die Festsetzungsfrist betrage wegen der unterlassenen Anzeige des Arbeitsverhältnisses in den Niederlanden zehn Jahre, sodass keine Verjährung eingetreten sei.
- 4 Die anschließend erhobene Klage hatte zum Teil Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hob den (Teil-)Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid vom 05.01.2017 sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung insoweit auf, als die Zeit bis einschließlich Juni 2014 betroffen war. Es war der Ansicht, der Klägerin stehe Kindergeld für J für die Zeit von Mai 2010 bis März 2012 sowie für M für die Zeit von Mai 2010 bis Juni 2014 ohne Anrechnung von niederländischen Familienleistungen zu. Nach Art. 68 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2004 Nr. L 166, S. 1) in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung (VO Nr. 883/2004 --Grundverordnung--) seien im Ausland gewährte Familienleistungen nur dann auf das deutsche Kindergeld anzurechnen, wenn der in Deutschland gestellte Kindergeldantrag an den vorrangig zuständigen ausländischen Staat weitergeleitet worden sei. Werde dieses Verfahren nicht eingehalten, so sei das volle Kindergeld zu gewähren. Dies gelte insbesondere dann, wenn der ausländische Staat aus Verjährungsgründen nicht bereit sei, für zurückliegende Zeiträume Kindergeld zu gewähren. Im Übrigen --Kindergeldfestsetzung für M für die Zeit von Juli 2014 bis September 2015-- wies das FG die Klage ab; für diesen Zeitraum habe die Klägerin Familienleistungen nach niederländischem Recht erhalten.
- 5 Gegen das Urteil wendet sich die Familienkasse insoweit mit der Revision, als es die Festsetzung und Rückforderung von Kindergeld für J für die Monate Mai 2010 bis März 2012 und für M für die Monate Mai 2010 bis Juni 2014 betrifft (Streitzeiträume). Zur Begründung trägt sie vor, entgegen der Rechtsansicht des FG sei Art. 68 der VO Nr. 883/2004 im Streitfall anwendbar. Die unterbliebene Antragstellung in den Niederlanden hindere die Anwendung der Vorschrift nicht, da nach Art. 68 Abs. 3 Buchst. b der VO Nr. 883/2004 der in einem Mitgliedstaat gestellte Antrag auf Familienleistungen die formellen Anspruchsvoraussetzungen im anderen Mitgliedstaat wahre.
- 6 Die Familienkasse beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als dieses das Kindergeld für J für den Zeitraum Mai 2010 bis März 2012 und für M für den Zeitraum Mai 2010 bis Juni 2014 betrifft und die Klage auch insoweit abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Sie ist wie das FG der Ansicht, dass ihr wegen der unterbliebenen Antragstellung in den Niederlanden das volle deutsche Kindergeld zustehe. Die Familienkasse habe die Pflicht zur Weiterleitung des Kindergeldantrags verletzt. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Familienkasse zur Ansicht komme, sie habe vorsätzlich falsche Angaben gemacht.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Insoweit, als dieses das für M

festgesetzte Kindergeld für den Zeitraum Januar 2013 bis Juni 2014 betrifft, ist die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Soweit es die Kindergeldfestsetzung für die Zeiträume Mai 2010 bis März 2012 (Kindergeld für J) und Mai 2010 bis Dezember 2012 (Kindergeld für M) betrifft, wird die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

- 10 1. Das FG war zu Unrecht der Ansicht, dass der Klägerin wegen der unterbliebenen Beantragung von Familienleistungen in den Niederlanden Kindergeld nach deutschem Recht in ungeminderter Höhe zusteht.
- 11 a) Die im Inland wohnende Klägerin erfüllte unstreitig die Voraussetzungen für den Bezug von Kindergeld für J und M, die ebenfalls im Inland lebten (§ 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 3 EStG).
- 12 b) Dieser Anspruch wird wegen des Anspruchs der Klägerin auf Familienleistungen nach niederländischem Recht unionsrechtlich auf den Betrag begrenzt, der sich bei Anrechnung des Anspruchs auf Familienleistungen in den Niederlanden ergibt.
- 13 aa) Sind für denselben Zeitraum und für dieselben Familienangehörigen Leistungen nach den Rechtsvorschriften mehrerer Mitgliedstaaten zu gewähren, so stehen nach Art. 68 Abs. 1 Buchst. a der VO Nr. 883/2004 Ansprüche auf Familienleistungen, die durch eine Beschäftigung oder selbständige Erwerbstätigkeit ausgelöst werden, an erster Stelle. Der entsprechende Mitgliedstaat ist somit vorrangig zur Gewährung von Familienleistungen zuständig. Der nachrangig verpflichtete Staat, in dem der Kindergeldberechtigte wohnt, aber nicht beschäftigt oder selbständig erwerbstätig ist, ist nur dann zur Gewährung von Familienleistungen verpflichtet, wenn seine Familienleistungen höher sind als die im Beschäftigungsstaat bzw. im Staat der selbständigen Erwerbstätigkeit vorgesehenen Leistungen, und zwar in Höhe des Unterschiedsbetrags (Art. 68 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 der VO Nr. 883/2004).
- 14 bb) In verfahrensrechtlicher Hinsicht sieht Art. 68 Abs. 3 Buchst. a der VO Nr. 883/2004 vor, dass der bei einem nachrangigen Träger gestellte Kindergeldantrag von diesem an den vorrangig zuständigen weiterzuleiten ist (s.a. Art. 81 der VO Nr. 883/2004, Art. 60 Abs. 3 Satz 1 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.09.2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit --VO Nr. 987/2009 --, ABLEU 2009 Nr. L 284, S. 1). Der Normgeber geht bei diesen Vorschriften offensichtlich davon aus, dass die nachrangig verpflichteten Träger umfassende Kenntnisse über mögliche Leistungsansprüche nach den Rechtsvorschriften des vorrangig verpflichteten Mitgliedstaats haben. Der Träger des vorrangig zuständigen Mitgliedstaats bearbeitet den Antrag so, als ob er direkt bei ihm gestellt worden wäre; der Tag der Einreichung beim ersten Träger gilt aber als der Tag der Einreichung beim vorrangig zuständigen Träger (Art. 68 Abs. 3 Buchst. b, Art. 81 Satz 3 der VO Nr. 883/2004). Dies bedeutet, dass der im nachrangig verpflichteten Staat gestellte Antrag auf Familienleistungen als Antrag auf Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften des vorrangig verpflichteten Mitgliedstaats gilt. Art. 68 Abs. 3 der VO Nr. 883/2004 regelt damit das "Prinzip der europaweiten Antragstellung" (Osterholz in: juris PraxisKommentar SGB I, 3. Aufl. 2018, Art. 69 der VO Nr. 883/2004, Rz 60, m.w.N.).
- 15 c) Entgegen der Ansicht des FG ist die Koordinierungsregelung des Art. 68 der VO Nr. 883/2004 im Streitfall anwendbar, obwohl das Verfahren zur Weiterleitung des im nachrangig zuständigen Staat gestellten Kindergeldantrags an den vorrangig zuständigen, wie es in Art. 68 Abs. 3 der VO Nr. 883/2004, Art. 81 der VO Nr. 987/2009 vorgesehen ist, nicht eingehalten wurde (anderer Ansicht Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach D, I. Kommentierung, Art. 68 VO Nr. 883/2004 Rz 4). Eine unterbliebene Weiterleitung hindert nicht die Fiktionswirkung des Art. 68 Abs. 3 Buchst. b Halbsatz 2, Art. 81 der VO Nr. 883/2004. Eine entsprechende Einschränkung sehen die genannten Verordnungen nicht vor. Ein in einem nachrangig zuständigen Mitgliedstaat der Europäischen Union gestellter Antrag auf Familienleistungen löst die Fiktionswirkung, wonach er zugleich als im vorrangig zuständigen Staat gestellt gilt, auch dann aus, wenn der Träger, bei dem der Antrag gestellt wird, keine Kenntnis davon hat, dass ein Sachverhalt mit Auslandsbezug vorliegt, z.B. weil der Kindergeldberechtigte --wie im Streitfall-- eine Auslandstätigkeit aufgenommen hat, ohne die Familienkasse hiervon zu informieren. Die Wirkung tritt somit auch dann ein, wenn zu dem Zeitpunkt, als der Kindergeldantrag gestellt wurde, noch gar kein Anlass bestand, ihn an einen ausländischen Träger von Familienleistungen weiterzuleiten.
- 16 d) Nichts anderes ergibt sich in diesem Zusammenhang aus dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Schwemmer vom 14.10.2010 - C-16/09 (Zeitschrift für europäisches Sozial- und Arbeitsrecht 2011, 86). Die Entscheidung erging noch zur Regelung des Art. 10 der Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21.03.1972 über die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und

abwandern (VO Nr. 574/72). Im zeitlichen Anwendungsbereich dieser Regelung galt aber noch nicht eine Regelung wie die des Art. 68 Abs. 3 Buchst. b der VO Nr. 883/2004, die dazu führt, dass ohnehin bereits die Antragstellung in einem Mitgliedstaat die entsprechende formelle Anspruchsvoraussetzung im anderen Mitgliedstaat wahrt. Soweit der EuGH im Urteil Trapkowski vom 22.10.2015 - C-378/14 (EU:C:2015:720, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2015, 1501) auf sein Urteil in der Rechtssache Schwemmer Bezug nahm, betraf dies --wie sich aus dem Vorlagebeschluss des Senats vom 08.05.2014 - III R 17/13 (BFHE 245, 522, BStBl II 2015, 329) ergibt-- nicht den Fall einer fehlenden formellen, sondern den Fall einer --in Form des Überschreitens der Einkommensgrenze-- fehlenden materiellen Voraussetzung des Anspruchs auf Familienleistungen (Senatsurteil vom 22.02.2018 - III R 10/17, BFHE 261, 214, BStBl II 2018, 717, Rz 36). Die Familienkasse ist somit nicht zu einer Antragsweiterleitung an die im ausländischen Mitgliedstaat zuständige Behörde verpflichtet, wenn sie keine Kenntnis von einem vorrangigen Anspruch in diesem Staat hat.

- 17** 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall scheidet die Gewährung von Kindergeld in Höhe der Beträge, die nach § 66 Abs. 1 EStG für die einzelnen Jahre des Streitzeitraums vorgesehen sind, aus. Die Familienkasse hat den Anspruch auf Familienleistungen nach niederländischem Recht zu Recht angerechnet. Der Anspruch auf Kindergeld nach deutschem Recht und der Anspruch auf Familienleistungen nach niederländischem Recht sind nach Art. 68 der VO Nr. 883/2004 zu koordinieren. Die Niederlande waren wegen der Erwerbstätigkeit der Klägerin gemäß Art. 68 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 2 Satz 1 der VO Nr. 883/2004 vorrangig für die Gewährung von Familienleistungen zuständig.
- 18** 3. Die Sache ist hinsichtlich der Kindergeldfestsetzung für die Zeit vor 2013 nicht spruchreif, da der Senat nicht entscheiden kann, ob insoweit Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
- 19** a) Auf die Festsetzung von Kindergeld als Steuervergütung (§ 31 Satz 3 EStG) sind gemäß § 155 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) die Vorschriften über die Steuerfestsetzung --somit auch die Bestimmungen über die Festsetzungsverjährung (§§ 169 bis 171 AO)-- sinngemäß anzuwenden (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.09.2015 - XI R 9/14, BFH/NV 2016, 166, m.w.N.). Die Festsetzungsfrist beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO im Regelfall vier Jahre und beginnt bei entsprechender Anwendung des § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem der Kindergeldanspruch entstanden ist.
- 20** b) Im Streitfall hob die Familienkasse den Aufhebungsbescheid vom 20.10.2015 durch einen Bescheid vom 05.01.2017 auf. Durch die Aufhebung des mit Einspruch angefochtenen Aufhebungsbescheids vom 20.10.2015 entfiel die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO. Bei Erlass des weiteren Bescheids vom 05.01.2017 konnte die Kindergeldfestsetzung bis Dezember 2012 wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr geändert werden, sofern die Verjährungsfrist nicht wegen eines Steuerdelikts verlängert sein sollte (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) und der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 7 AO deshalb bis zum Eintritt der Verfolgungsverjährung gehemmt gewesen sein sollte (Senatsurteil vom 26.06.2014 - III R 21/13, BFHE 247, 102, BStBl II 2015, 886).
- 21** c) An diesem Ergebnis ändert nichts der Umstand, dass sowohl der Aufhebungsbescheid, durch den der frühere Aufhebungsbescheid vom 20.10.2015 beseitigt wurde, als auch der (Teil-)Aufhebungsbescheid, durch den die ursprüngliche Kindergeldfestsetzung zum Teil aufgehoben wurde, das gleiche Datum tragen (05.01.2017). Denn jedenfalls in der logischen Sekunde zwischen Aufhebung des angefochtenen Aufhebungsbescheids und (Teil-)Aufhebung der ursprünglichen Kindergeldfestsetzung trat Festsetzungsverjährung ein, sofern kein Steuerdelikt vorgelegen haben sollte. Das Ergebnis steht nicht in Widerspruch zum BFH-Urteil vom 05.10.2004 - VII R 18/03 (BFHE 208, 292, BStBl II 2005, 323). In diesem Fall waren die Aufhebung des angefochtenen Bescheids und der Erlass des neuen Bescheids im selben Schreiben zusammengefasst, sodass Zeitgleichheit angenommen werden konnte. Nicht nur hierdurch unterscheidet sich der Streitfall von dem durch das Urteil in BFHE 208, 292, BStBl II 2005, 323 entschiedenen Sachverhalt, sondern auch dadurch, dass bei der Aufhebung des angefochtenen Bescheids auf den neu zu erlassenden Bescheid hingewiesen wurde. Die Bescheide wurden somit nicht zeitgleich, sondern nacheinander erlassen.
- 22** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Das FG hat mit Rücksicht auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung auch über die Kosten des durch dieses Urteil rechtskräftig abgeschlossenen Teils des Verfahrens zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2011 - IV R 2/09, BFH/NV 2012, 1309, sowie Senatsurteil vom 13.06.2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706).