Urteil vom 25. April 2024, III R 27/22

Begrenzung der rückwirkenden Auszahlung festgesetzten Kindergeldes auf sechs Monate

ECLI:DE:BFH:2024:U.250424.IIIR27.22.0

BFH III. Senat

EStG § 70 Abs 1 S 2, EStG § 66 Abs 3, EStG § 52 Abs 50 S 1, EStG § 31 S 1, EStG § 31 S 2, EStG § 31 S 5, EStG § 32 Abs 6, GG Art 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 20 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG VZ 2018 , EStG VZ 2019

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 17. Mai 2022, Az: 4 K 110/21

Leitsätze

1. Für die zeitliche Anwendung des die rückwirkende Auszahlung festgesetzten Kindergeldes begrenzenden § 70 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kommt es nach § 52 Abs. 50 Satz 1 EStG nicht auf die Entstehung des Kindergeldanspruchs, sondern auf den Zeitpunkt des Antragseingangs ("nach dem 18. Juli 2019") an.

2. Der Gesetzgeber war nicht verpflichtet, bei der Einführung des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG aus Vertrauensschutzgründen eine Übergangsregelung für vor dem 18.07.2019 bereits entstandene Kindergeldansprüche zu schaffen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 17.05.2022 - 4 K 110/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Anwendung der Auszahlungsbeschränkung nach § 70 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Hinblick auf das Kindergeld für August 2018 bis Januar 2019.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) beantragte am 05.08.2019 die Festsetzung und Auszahlung des Kindergelds für die Monate ab August 2018 für seine Stieftochter A.

3 Mit Bescheid vom 07.05.2020 setzte die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) Kindergeld für den Zeitraum August 2018 bis einschließlich Oktober 2019 fest. Zugleich wurde die Auszahlung des festgesetzten Kindergelds auf den Zeitraum Februar 2019 bis Oktober 2019 begrenzt. Insoweit verwies die Familienkasse auf die Sechsmonatsfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG, die für nach dem 18.07.2019 eingehende Anträge gelte. Den gegen die Beschränkung der Auszahlung gerichteten Einspruch wies die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 18.08.2021 als unbegründet zurück.

4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab.

5 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

6 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 17.05.2022 aufzuheben und den Bescheid vom 07.05.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.08.2021 dahingehend abzuändern, dass der Kläger am 18.08.2021 einen Anspruch auf Auszahlung des für die Zeit von August 2018 bis einschließlich Januar 2019 festgesetzten Kindergelds hatte.

7 Die Familienkasse beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

9 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Bescheid vom 07.05.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.08.2021 einen Abrechnungsbescheid im Sinne des § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung darstellt (Senatsurteil vom 14.07.2022 - III R 28/21, BFHE 278, 78, BStBl II 2023, 32, Rz 13).

10 2. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger im maßgeblichen Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung, hier der Einspruchsentscheidung (s. Senatsurteil vom 12.10.2023 - III R 38/21, BFH/NV 2024, 199, Rz 20), gemäß § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des Art. 9 Nr. 9 des Gesetzes gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch vom 11.07.2019 (BGBl 2019, 1066, BStBl I 2019, 814) keinen Auszahlungsanspruch hinsichtlich des für die Monate August 2018 bis einschließlich Januar 2019 festgesetzten Kindergelds hatte.

11 a) Nach dieser Vorschrift erfolgt die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Nach den Feststellungen des FG beantragte der Kläger am 05.08.2019 Kindergeld. Die rückwirkende Auszahlung des von der Familienkasse für den Zeitraum August 2018 bis einschließlich Oktober 2019 festgesetzten Kindergelds ist daher auf die sechs Monate vor August 2019, also Februar bis Juli 2019, beschränkt. Für die vor diesem Sechsmonatszeitraum liegenden Monate August 2018 bis einschließlich Januar 2019 wird sie durch § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG ausgeschlossen. Die laufende Auszahlung des Kindergelds ab August 2019 wird durch die Ausschlussfrist nicht berührt.

12 b) Zu Recht ist das FG dabei davon ausgegangen, dass der zeitliche Anwendungsbereich des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG eröffnet ist.

13 aa) Nach dem durch Art. 9 Nr. 5 Buchst. b des Gesetzes gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch geänderten § 52 Abs. 50 Satz 1 EStG ist § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG auf Anträge anzuwenden, die nach dem 18.07.2019 eingehen. Beide geänderten Vorschriften traten gemäß Art. 18 Abs. 1 des Gesetzes gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch am Tag nach dessen Verkündung (17.07.2019) und mithin am 18.07.2019 in Kraft.

14 Anders als der Kläger meint, kommt es nach dem eindeutigen Wortlaut des § 52 Abs. 50 Satz 1 EStG für die zeitliche Anwendung des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht auf die Entstehung des Kindergeldanspruchs, sondern auf den Zeitpunkt an, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Ebenso wenig hat der Gesetzgeber bei der Einführung des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG eine Übergangsregelung für vor dem 18.07.2019 entstandene Kindergeldansprüche geschaffen.

15 Da der Antrag des Klägers erst nach dem 18.07.2019 eingegangen ist, kommt § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG zur Anwendung.

16 bb) Die Regelung über den zeitlichen Anwendungsbereich ist nicht willkürlich, sondern lässt sich durch sachliche Gründe rechtfertigen. Da der Tatbestand des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG auf ein bestimmtes Verhalten des Kindergeldberechtigten, nämlich die Antragstellung, abstellt und hieran Rechtsfolgen knüpft, ist es sachlich gerechtfertigt, auch die Regelung über den zeitlichen Anwendungsbereich dieser Norm von dem nach dem Inkrafttreten der Regelung liegenden Zeitpunkt der Antragsstellung abhängig zu machen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG nur die bereits in § 66 Abs. 3 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (StUmgBG) vom 23.06.2017 (BGBl I 2017, 1682, BStBl I 2017, 865) geregelte Sechsmonatsfrist ablöste, die weitergehend nicht erst die rückwirkende Auszahlung, sondern bereits die rückwirkende Festsetzung des Kindergelds jenseits der Sechsmonatsfrist ausschloss. Diese Regelung wurde durch das am 24.06.2017 veröffentlichte Gesetz eingeführt, war aber gemäß § 52 Abs. 49a EStG i.d.F. des StUmgBG erst auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen. Somit verblieb bei Einführung der Ausschlussfrist ein mehr als sechsmonatiger Übergangszeitraum, um nicht festsetzungsverjährte Ansprüche für vergangene Monate geltend zu machen. Nachdem die Abschaffung des § 66 Abs. 3 EStG und die Einführung des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG nur der Verschiebung der Ausschlussfrist vom

Festsetzungsverfahren in das Erhebungsverfahren diente, der Gesetzgeber im Übrigen aber an dieser Ausschlussfrist festhalten wollte (BTDrucks 19/8691, S. 65), sind keine Vertrauensschutzgesichtspunkte ersichtlich, die eine erneute Übergangsfrist erforderlich erscheinen ließen.

17 cc) Soweit sich der Kläger auf die Unübersichtlichkeit der Anwendungsvorschrift des § 52 EStG beruft, ist darauf hinzuweisen, dass die Vorschrift in Absätze gegliedert ist, welche sich in ihrer Abfolge erkennbar am Aufbau und der Paragraphenreihenfolge des Einkommensteuergesetzes orientieren. Der die Anwendung des § 70 EStG regelnde § 52 Abs. 50 EStG besteht dabei lediglich aus zwei kurzen Sätzen, die sich auf § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 70 Abs. 4 EStG beziehen. Der § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG betreffende § 52 Abs. 50 Satz 1 EStG ist mit seinem Wortlaut "§ 70 Absatz 1 Satz 2 ist auf Anträge anzuwenden, die nach dem 18. Juli 2019 eingehen." hinreichend bestimmt und ohne Weiteres verständlich. Die weiteren Absätze des § 52 EStG sind für die Anwendung des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG ohne Bedeutung und daher nicht geeignet, rechtsstaatliche Bedenken (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) gegen § 52 Abs. 50 Satz 1 EStG zu begründen.

18 c) Schließlich vermag der Kläger auch nicht mit seinen unter Hinweis auf den vom Gesetzgeber zu gewährleistenden Schutz der Familie begründeten Angriffen gegen die Ausschlussfrist als solche durchzudringen.

19 aa) Soweit das Kindergeld dem Schutz des Kinderexistenzminimums (Art. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG) dient (§ 31 Satz 1 EStG), ist zunächst auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zu der früher geltenden, bereits durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995 (BGBl I 1995, 1250) eingeführten Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 EStG hinzuweisen. Danach gewährleistet der Gesetzgeber den Schutz des Kinderexistenzminimums zulässigerweise primär über die Freibetragsregelungen des § 32 Abs. 6 EStG (BVerfG-Beschluss vom 06.11.2003 - 2 BvR 1240/02, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2004, 260, unter III.1.b). Die kindbedingten steuerlichen Freibeträge stehen zwar nur den Eltern oder Pflegeeltern zu (§ 32 Abs. 1 EStG), können auf Antrag aber auch auf einen Stiefelternteil übertragen werden, wenn dieser das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat (§ 32 Abs. 6 Satz 10 EStG). Durch § 31 Satz 5 EStG ist überdies sichergestellt, dass bei der Prüfung der Steuerfreistellung und der Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG der Anspruch auf Kindergeld für Kalendermonate unberücksichtigt bleibt, in denen durch Bescheid der Familienkasse ein Anspruch auf Kindergeld festgesetzt, aber wegen § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht ausgezahlt wurde.

20 Soweit das Kindergeld der Förderung der Familie dient (§ 31 Satz 2 EStG), liegt die Einführung einer Ausschlussfrist innerhalb des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers (BVerfG-Beschluss vom 06.11.2003 - 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260, unter III.2.; Senatsbeschluss vom 22.09.2022 - III R 21/21, BFHE 278, 201, BStBl II 2023, 249, Rz 21).

21 bb) Die Einführung einer Ausschlussfrist für die rückwirkende Geltendmachung von Kindergeldansprüchen beeinträchtigt auch nicht die Freiheit der Eltern und des Kindes, Ausbildungsorte flexibel und insbesondere auch im europäischen Ausland zu wählen. Der Kindergeldberechtigte wird durch derartige Entscheidungen nicht daran gehindert, einen Kindergeldantrag zeitnah zu stellen. Etwaige, durch den Auslandsbezug bedingte zeitliche Verzögerungen in der Beibringung von Ausbildungsnachweisen fallen nach rechtzeitig erfolgter Antragstellung in das bereits laufende Verwaltungsverfahren und lösen die Auszahlungsbeschränkung des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht aus.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de