

Kinderfreibetrag

Müssen sich Eltern bei der Einkommensteuer Kindergeld anrechnen lassen, das sie nicht erhalten haben?

**FG Hessen – 2 K 1471/18
Gerichtsbescheid und Antrag auf mündliche Verhandlung**

Seit dem Jahr 2018 wird das Kindergeld nachträglich nur noch für die zurückliegenden sechs Monate ausgezahlt. Stellen Eltern den Kindergeldantrag zu spät, erhalten sie dementsprechend nicht mehr den kompletten Betrag. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung wird ihnen dennoch das vollständige Kindergeld angerechnet, auch wenn sie dieses nicht erhalten hatten. Gegen diese Regelung richtet sich unsere Musterklage. Im Juli 2019 wurde die Klage per Gerichtsbescheid zurückgewiesen. Dagegen wurde die mündliche Verhandlung beantragt, sodass eine abschließende Entscheidung noch aussteht.

Hinweis: Inzwischen hat der Gesetzgeber § 31 EStG geändert und ist damit im Wesentlichen der Argumentation des BdSt gefolgt. Allerdings hat die Neuregelung keine Rückwirkung für Altfälle. Für diese bleibt die Musterklage daher weiterhin relevant.

Rechtlicher Hinweis: Der Bund der Steuerzahler unterstützt eine Vielzahl von Musterklagen. Alle in unserer Rubrik „Musterklagen“ veröffentlichten Schriftsätze sind in dieser Form vor den Gerichten verwandt worden. Die Klageschriften sind zu Ihrer Information und zum persönlichen Gebrauch sowie zu Informationszwecken bereitgestellt. Sie können jederzeit ohne Vorankündigung geändert werden. Der BdSt ist stets bemüht, dass die Informationen aktuell, richtig und zuverlässig sind. Fehler können jedoch vorkommen. Der BdSt übernimmt deshalb keine Gewährleistung für die Informationen, insbesondere für deren Richtigkeit oder Vollständigkeit. Der BdSt haftet nicht für Schäden oder Verluste, die dem Steuerzahler im Zusammenhang mit den bereitgestellten Schriftsätzen entstehen. Unsere Musterklagen ersetzen nicht den Rechtsrat im Einzelfall.

HESSISCHES FINANZGERICHT

Geschäftsnummer:

2 K 1471/18



34117 Kassel

Königstor 35

34117 Kassel

Postfach 10 17 40

GERICHTSBESCHEID

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

1.

2.

-Kläger-

Prozessbev. zu 1-2: Assig Warttinger Trapp
Rechtsanwälte, Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer

Wiesbaden

g e g e n

Finanzamt Wiesbaden II

-Beklagter-

w e g e n

Einkommensteuer 2016

hat Richter am Hessischen Finanzgericht

als Einzelrichter

ohne mündlicher Verhandlung

durch Gerichtsbescheid am 23. Juli 2019

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger haben die Kosten des Verfahrens zu tragen.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Gerichtsbescheid kann jeder der Beteiligten innerhalb eines Monats nach Zustellung mündliche Verhandlung beim Hessischen Finanzgericht beantragen. Wird der Antrag rechtzeitig gestellt, so gilt der Gerichtsbescheid als nicht ergangen. Wird der Antrag nicht rechtzeitig gestellt, wirkt der Gerichtsbescheid als **unanfechtbares Urteil**.

Hinweis:

Es besteht die Möglichkeit zum elektronischen Rechtsverkehr mit dem Hessischen Finanzgericht. Insofern wird auf § 52a FGO i.V.m. der Verordnung

über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung - ERVV) vom 24. November 2017, BGBl I 2017, 3803 verwiesen.

Tatbestand:

Die Kläger haben in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2016 für die beiden Kinder und jeweils eine Anlage zur Einkommensteuererklärung beigefügt und dabei für beide Kinder jeweils einen Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen i.H.v. 2.280 € deklariert. Der Beklagte hat im Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 5.1.2018 der festgesetzten Steuer Kindergeld in Höhe von jeweils 2.280 € zugeschlagen, obwohl die Kläger für das Jahr 2016 kein Kindergeld beantragt hatten.

Die Kläger haben gegen den Einkommensteuerbescheid für 2016 nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage erhoben.

Zur Begründung tragen sie vor, dass Sie aufgrund einer fehlerhaften Information seitens eines Bediensteten des Beklagten kein Kindergeld beantragt hätten. Sie seien davon ausgegangen, dass das Kindergeld nur dann der Einkommensteuer hinzugerechnet werde, wenn es auch tatsächlich ausgezahlt worden sei.

Wegen dieser besonderen Fallkonstellation sei zumindest eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 der Abgabenordnung gerechtfertigt. Wegen der vom Beklagten gegebenen Auskünfte sei dabei der Ermessensspielraum auf Null reduziert.

Des Weiteren verweisen die Kläger darauf, dass der Gesetzgeber im Jahr 2019 der hier einschlägigen Norm des § 31 S. 4 des Einkommensteuergesetzes einen

S. 5 hinzugefügt habe. Diese Gesetzesänderung führe zwar nicht zu einer grundlegenden Änderung der von der Klägerseite vorgebrachten Argumentation, sie müsse aber dennoch Berücksichtigung finden. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Kläger vom 16.10.2018, 19.11.2018, 3.5.2019 und vom 2.7.2019 Bezug genommen.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom _____ unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom _____ mit der Maßgabe zu ändern, dass der Steuerfestsetzung kein Kindergeld i.H.v. 5.560 € hinzugerechnet wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte bestreitet zunächst, dass ein Bediensteter des Beklagten die von den Klägern ins Feld geführten Auskünfte erteilt hat. Zu diesen vorgetragenen Behauptungen liege kein Aktenvermerk vor. Im Übrigen stellten fernmündliche Auskünfte keine Verwaltungsakte dar und seien daher nicht bindend.

Des Weiteren verweist der Beklagte darauf, dass es für die Hinzurechnung von Kindergeld allein auf den Anspruch auf Kindergeld, nicht jedoch auf dessen tatsächliche Auszahlung ankomme.

Außerdem sei es aufgrund einer Trennung zwischen dem Steuerfestsetzungsverfahren und einem Billigkeitsverfahren nicht zulässig, in einer gegen den Steuerbescheid gerichteten Anfechtungsklage Billigkeitsgesichtspunkte einfließen zu

lassen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Schriftsatz des Beklagten vom 22.1.2019 Bezug genommen.

Dem Gericht haben die einschlägigen Steuerakten des Beklagten vorgelegen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist nicht begründet.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2016 ist rechtmäßig. Der Beklagte hat darin zu Recht der Steuerfestsetzung Kindergeld in Höhe von insgesamt 5.560 € hinzugerechnet.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist es für die Hinzurechnung von Kindergeld nach § 31 S. 4 des Einkommensteuergesetzes allein entscheidend, ob ein Anspruch auf Kindergeld besteht. Ob Kindergeld tatsächlich gezahlt worden ist, ist ohne Bedeutung (vergleiche: Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.9.2012 V R 59/10, Bundessteuerblatt II 2013, 228).

Nach § 31 S. 1 des Einkommensteuergesetzes für die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich des Bedarfs für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes oder durch das Kindergeld nach §§ 62 ff. des Einkommensteuergesetzes bewirkt. Ist der Abzug der Freibeträge für Kinder günstiger als der Anspruch auf Kindergeld, erhöht sich die unter Berücksichtigung des Abzugs der Freibeträge für Kinder ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld (§ 31 S. 4 des Einkommensteuergesetzes).

Aufgrund einer Gesetzesänderung war seit dem Veranlagungszeitraum 2004 bei der Prüfung der Frage, ob der Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes für den Steuerpflichtigen vorteilhafter ist als das Kindergeld, nicht auf das tatsächlich gezahlte, sondern auf den Anspruch auf Kindergeld abzustellen.

Für die Hinzurechnung von Kindergeld ist somit der ursprüngliche, vor dem Erlöschen bestehende materiell-rechtliche Kindergeldanspruch maßgebend. Wegen der vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollten Abkoppelung der Steuerfestsetzung von der Kindergeldzahlung ist es unerheblich, ob der Anspruch tatsächlich durch Zahlung erfüllt worden ist. Dabei verstößt die Regelung in § 31 S. 4 des Einkommensteuergesetzes nicht gegen verfassungsrechtliche Normen.

An dieser rechtlichen Beurteilung ändert sich auch dadurch nichts, dass im Jahr 2019 der Vorschrift des § 31 S. 4 des Einkommensteuergesetzes ein S. 5 hinzugefügt worden ist, zumal diese Gesetzesänderung keine Rückwirkung für den Streitzeitraum 2016 entfalten dürfte.

Auch wenn die Klägerseite sich zur Unterstützung ihrer Rechtsauffassung auf eine (angeblich) fehlerhafte Auskunft eines Bediensteten des Beklagten beruft, rechtfertigt dies im Streitfall nicht eine von den Klägern angestrebte Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 der Abgabenordnung.

Nach dieser Vorschrift können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.

Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme im Sinn von § 163 der Abgabenordnung erfolgt unabhängig von der Bestandskraft der Steuerfestsetzung (vergleiche: Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 28.5.1982 III 739/91, EFG

1983, 259). Diese Entscheidung ist Gegenstand eines besonderen Verwaltungsaktes. Aufgrund der Trennung zwischen dem Steuerfestsetzungsverfahren und dem Billigkeitsverfahren ist es nicht zulässig, in einer gegen den Steuerbescheid gerichteten Anfechtungsklage Billigkeitsgesichtspunkte einfließen zu lassen (vergleiche: Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.11.1980 VI R 226/77, Bundessteuerblatt II 1981, 215).

Somit können im vorliegenden Klageverfahren, dessen Gegenstand ausweislich der Klageschrift allein der Einkommensteuerbescheid für 2016 ist, die geltend gemachten Billigkeitsgründe keine Berücksichtigung finden.

Nach alledem war der Klage der Erfolg zu versagen.

Die Kläger haben als unterlegene Partei die Kosten des Verfahrens zu tragen (§ 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung).

Beilage

Verwaltungsangestellte





ASSIG WARTTINGER TRAPP

Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer

Dr. Assig • Richard-Wagner-Str. 19 • 65193 Wiesbaden

Hessisches Finanzgericht
- 2. Senat -
Postfach 101740
34017 Kassel

per Telefax: 0611 32 76 18 53 8

Wiesbaden, den 26.08.2019
Unser Zeichen: 0077-18/AW/AN

AZ: 2 K 1471/18

In dem Rechtsstreit

wegen Einkommensteuer 2016

stelle ich hiermit namens und im Auftrag der Kläger

Antrag auf mündliche Verhandlung.

Zusammenfassend und ergänzend zum bisherigen Vorbringen wird weiter wie folgt vorgetragen:

I.

Sachverhalt, Klagebegehren und Rechtsentwicklung

1. Sachverhalt und Klagebegehren

Der Beklagte hat im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2016 zur tariflichen Einkommensteuer der Kläger das Kindergeld in Höhe des abstrakt bestehenden Kindergeldanspruches in Höhe von Euro 4.560,00 hinzugerechnet.

Büro Wiesbaden

Annerose Warttinger
Rechtsanwältin
Fachanwältin f. Steuerrecht
Steuerberaterin
Wirtschaftsprüferin

Richard-Wagner-Str. 19
65193 Wiesbaden

Tel.: 0611 / 951
Fax: 0611 / 951

e-mail: wiesbaden@assig.de
<http://www.assig.de>

Büro Dresden

Dr. Albrecht Assig*
Rechtsanwalt
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Diplom - Volkswirt
Andreas D. Trapp
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer
Certified Valuation Analyst (EACVA)
Fachberater für Restrukturierung und
Unternehmensplanung (DStV e.V.)
Fachberater für
Unternehmensnachfolge (DStV e.V.)

Diplom - Betriebswirt (BA)
Ronny Arndt**
Steuerberater

Fachberater für Sanierung und
Insolvenzverwaltung (DStV e.V.)
Fachberater für
Unternehmensnachfolge (DStV e.V.)

Theresienstraße 29
01097 Dresden

Tel.: 0351 262530
Fax: 0351 2625310

e-mail: wp.dresden@assig.de
www.unternehmensbewertung.pro
www.insolvenzstatus.de
www.assig.de

UST-ID: DE 153 704 534

Abt. Dresden Recht Zweigstelle

* bis 6/2005
jetzt selbstständig in Dresden
** angestellt

Seite 1 von 9

Bankverbindungen:
Wiesbadener Volksbank:
IBAN: DE51 5109 0000 0008 9004 00
BIC: WIBADE5W

RA-Anderkonto:
Wiesbadener Volksbank:
IBAN: DE78 5109 0000 0008 5123 02
BIC: WIBADE5W

Die Kläger begehren, dass dieser Kindergeldanspruch nicht hinzugerechnet wird, da sie für den Veranlagungszeitraum 2016 kein Kindergeld erhalten haben und folgend nachgewiesen wird, dass die derzeitige gesetzliche Regelung verfassungswidrig ist (hierzu unter II.).

Die Hinzurechnung des Kindergeldes zur Einkommensteuer wird von der Beklagten mit der Vorschrift des § 31 S. 4 EStG i. d. F. des StUmgBG vom 23.06.2017 begründet, die lautet: „Bewirkt der Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum die nach S. 1 gebotene steuerliche Freistellung nicht vollständig und werden deshalb bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 vom Einkommen abgezogen, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum;...“

Die Kläger hatten mit Datum vom 22.01.2018, eingegangen bei der Familienkasse am 30.01.2018, Kindergeld für die Jahre 2016 und 2017 beantragt, welches von der Familienkasse durch Bescheid vom 06.02.2018 ab dem Monat Juli 2017 in Höhe von jeweils Euro 192,00 monatlich festgesetzt wurde. Der Bescheid enthielt den Hinweis, dass aufgrund der gesetzlichen Änderung nach § 66 Abs. 3 EStG Anträge, die nach dem 31.12.2017 eingehen, rückwirkend nur noch zu einer Nachzahlung für die letzten 6 Kalendermonate vor dem Eingang des Antrages bei der Familienkasse führen können.

Die Vorschrift des § 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des StUmgBG lautet: „Das Kindergeld wird rückwirkend nur für die letzten 6 Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist.“

Dementsprechend wurde Kindergeld für 2016 (und Januar - Juni 2017) nicht an die Kläger gezahlt.

2. Rechtsentwicklung

Zum Ausgleich der allgemeinen Belastungen, die mit dem Unterhalt von Kindern verbunden sind, werden Eltern einkommensteuerliche Kinderfreibeträge und Kindergeld nach dem sogenannten dualen System gewährt.

Die verfassungsrechtliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung im Rahmen des Familienleistungsausgleichs wird im gesamten Veranlagungszeitraum durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld nach dem X. Abschnitt des EStG bewirkt.

Durch das JStG 1996 vom 11.10.1995 und das JStErgG 1996 vom 18.12.1995 wurde § 31 EStG zum Familienleistungsausgleich eingeführt, § 32 EStG umgestaltet und das Kindergeld in das Einkommensteuergesetz integriert. Ebenfalls eingeführt wurde die Vorschrift des § 66 Abs. 3 EStG a. F., die den gleichen, oben zitierten Wortlaut wie die durch das StUmgBG eingeführte, vom 01.01.2018 bis 17.07.2019 geltende Fassung des § 66 Abs. 3 EStG hatte, also eine rückwirkende Zahlung von Kindergeld nur für die letzten 6 Monate vor Antragstellung.

Die damalige Vorschrift, die erheblicher Kritik in der Literatur, aber auch durch die Rechtsprechung der Finanzgerichte ausgesetzt war, wurde bereits mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 1998 durch das 1. SGB III-ÄndG wieder aufgehoben.

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2003 wurde in dem Fall, dass die Günstigerprüfung nach § 31 S. 4 EStG die Gewährung des Kinderfreibetrages zum Ergebnis hatte, lediglich das tatsächlich gezahlte Kindergeld der tariflichen Einkommensteuer im Rahmen der Veranlagung hinzugerechnet. Seit dem Veranlagungszeitraum 2004 kommt es für die Berechnung nach § 31 S. 4 EStG nicht mehr auf das tatsächlich gezahlte Kindergeld (§ 31 S. 5 i. V. m. § 36 Abs. 2 S. 1 HS 1 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2003 geltenden Fassung), sondern auf den abstrakten Kindergeldanspruch an. Diese Änderung verfolgte das Ziel, das Einkommensteuerfestsetzungsverfahren von Änderungen im Kindergeldfestsetzungsverfahren unabhängig zu machen. Nachträgliche Kindergeldgewährungen sollten keine Änderungsnotwendigkeit bei der Steuerfestsetzung verursachen. Diese Gesetzesänderung wurde insbesondere deswegen nicht beanstandet, weil die Antragstellung für Kindergeldleistungen ab der oben beschriebenen Aufhebung des § 66 Abs. 3 EStG a. F. bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gemäß § 169 AO, also innerhalb der 4-jährigen Festsetzungsfrist, möglich war.

Nach der im hier streitgegenständlichen Zeitraum geltenden gesetzlichen Regelung ist zum einen nach § 31 S. 4 EStG i. d. F. des StUmgBG vom 23.06.2017 das Kindergeld in Höhe des abstrakt bestehenden Kindergeldanspruches der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen. Zum anderen gilt nach § 66 Abs. 3 EStG die Auszahlungssperre für Kindergeld für Zeiträume, die um mehr als 6 Monate vor der Antragstellung auf Kindergeld zurückliegen.

Mit Wirkung zum 18.07.2019 wurde § 66 Abs. 3 EStG aufgehoben. In § 70 Abs. 1 EStG wurde folgender S. 2 aufgenommen: „Die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld erfolgt rückwirkend nur für die letzten 6 Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist.“

Ebenfalls mit Wirkung zum 18.07.2019 wurde in § 31 EStG folgender S. 5 aufgenommen:
„Bei der Prüfung der Steuerfreistellung und der Hinzurechnung nach S. 4 bleibt der Anspruch auf Kindergeld für Kalendermonate unberücksichtigt, in denen durch Bescheid der Familienkasse ein Anspruch auf Kindergeld festgesetzt, aber wegen § 70 Abs. 1 S. 2 nicht ausgezahlt wurde.“

Festzustellen bleibt, dass die für den Steuerpflichtigen ungünstige Regelung der rückwirkenden Festsetzung von Kindergeld nur für die letzten 6 Monate vor Antragstellung im Zusammenwirken mit der Hinzurechnung des Kindergeldes in Höhe des abstrakten Kindergeldanspruches, unabhängig vom tatsächlichen Bezug, nur für den Zeitraum 01.01.2018 - 17.07.2019 zur Anwendung kam.

Gegen diese Regelung des § 66 Abs. 3 EStG im Zusammenwirken mit § 31 S. 4 EStG richten sich die Kläger mit ihrer Klage, weil sie, wie folgend nachgewiesen wird, verfassungswidrig ist.

II.

Verfassungswidrigkeit des § 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des StUmgBG vom 23.06.2017

1. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. In ständiger Rechtsprechung erkennt das BVerfG Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (BVerfGE 120, 1; BVerfG vom 09.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210; BVerfG vom 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563).

§ 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des StUmgBG vom 23.06.2017 soll den Verwaltungsaufwand verhindern, der entsteht, wenn für einen mehrjährigen Zeitraum rückwirkend Kindergeld auszu zahlen ist (BT-Drs. 18/12127, Seite 62). Die Finanzverwaltung geht darüber hinaus von einer Missbrauchsgefahr bei rückwirkenden Anträgen auf Kindergeld aus (BZSt vom 25.10.2017, BStBl. I 17, 1540).

- a) Zu § 66 Abs. 3 i. d. F. des JStG 1996 hat das BVerfG in seiner Entscheidung vom 06.11.2003 - 2 BvR 1240/02, Rn.13 - einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG verneint, soweit lediglich die Funktion des Kindergeldes als Förderung der Familie betroffen ist.

Diese Entscheidung ist jedoch nicht auf den hier vorliegenden Fall übertragbar, weil die Auswirkungen des § 66 Abs. 3 EStG sich zum damaligen Zeitpunkt gänzlich von der heutigen Situation unterscheiden.

Im entschiedenen Fall, der den Veranlagungszeitraum 1996 betraf, wurde nach § 31 S. 5 i. V. m. § 36 Abs. 2 S. 1 EStG in der damals geltenden Fassung lediglich das tatsächlich gezahlte Kindergeld der tariflichen Einkommensteuer hinzugerechnet und nicht der abstrakte Anspruch auf Kindergeld ohne Differenzierung, ob dieses zur Auszahlung gelangt war oder nicht. Somit blieb im entschiedenen Fall das steuerliche Existenzminimum des Kindes durch die Gewährung des Kinderfreibetrages verschont. In diesem Fall wurde bereits durch die antragsunabhängige Kinderfreibetragsregelung im Ergebnis ein einkommensteuerlicher Zugriff auf Einkommen verhindert, das zur Deckung des Familienexistenzminimums benötigt wird. Das wegen Eingreifens der Ausschlussfrist nicht zur Auszahlung gekommene Kindergeld verminderte die durch die Freibeträge bewirkte steuerliche Verschonung des Kinderexistenzminimums dagegen nicht.

Das BVerfG hat zudem zur damaligen Rechtslage die unterschiedliche Regelung zum Kinderfreibetrag, der bis zum Ablauf der für die Einkommensteuerveranlagung maßgeblichen 4-jährigen Festsetzungsfrist berücksichtigt werden konnte, im Vergleich zum Anspruch auf Zahlung von Kindergeld rückwirkend für lediglich 6 Monate als sachlich gerechtfertigt angesehen und einen Missbrauch der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers verneint.

Im hier anhängigen Fall der Kläger ergibt sich dagegen faktisch die Situation, dass zwar einerseits die Kinderfreibeträge gewährt wurden, andererseits aber Kindergeld in Höhe von Euro 4.560,00 der tariflichen Einkommensteuer hinzugerechnet wurden, obwohl die Kläger das Kindergeld tatsächlich nicht erhalten haben. Dies führt faktisch dazu, dass Einkommen der Kläger ohne sachliche Rechtfertigung mit einer zusätzlichen Einkommensteuerlast von Euro 4.560,00 belegt wird.

Dies verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 6 Abs. 1 GG.

- b) Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174, weit engere verfassungsrechtliche Grenzen gezogen, soweit das Kindergeld in seiner steuerlichen Funktion betroffen ist. Es führt dazu aus: „(Rn.51) Nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts fordert das Grundgesetz, dass existenznotwendiger Aufwand in angemessener, realitätsgerechter Höhe von der

Einkommensteuer freigestellt wird. Das Sozialhilferecht bietet eine das Existenzminimum quantifizierende Vergleichsebene: Das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum darf den Betrag, den der Staat einem Bedürftigen im Rahmen staatlicher Fürsorge gewährt, jedenfalls nicht unterschreiten. (Rn.52) Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab ist der aus Art. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG sich ergebende Grundsatz, dass der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muss, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird (vgl. B VerfGE 82, 60 (85)). Der existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassungswegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer (vgl. BVerfGE 87, 153 (169)). Art. 6 Abs. 1 GG gebietet darüber hinaus, dass bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben muss (vgl. BVerfGE 82, 198 (207)). (Rn.53) Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) begründet in seiner Ausprägung als "horizontale Steuergleichheit" weitere verfassungsrechtliche Anforderungen (vgl. BVerfGE 82, 60 (89 f.)). Er gebietet, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern. Auch Bezieher höherer Einkommen müssen je nach ihrer Leistungsfähigkeit im Vergleich zu Beziehern gleich hoher Einkommen gleich besteuert werden; eine verminderte Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem Kind muss dementsprechend auch bei ihnen in diesem Vergleich sachgerecht berücksichtigt werden."

Der Grundsatz aus Art. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG, dass der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen in dem Umfang steuerfrei belassen muss, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird, ist im Falle der Kläger verletzt. Ebenso ist verletzt das Gebot aus Art. 6 Abs. 1 GG, nach dem bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei belassen werden muss.

2. Entscheidung des BFH zu § 66 Abs. 3 EStG i. d. F. des JStG 1996

Mit der gleichlautenden Vorschrift des § 66 Abs. 3 EStG a.F. hat sich der BFH in seiner Entscheidung vom 24.10.2000 - VI R 65/99 - auseinandergesetzt.

Im zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der dortige Kläger im Oktober 1997 Kindergeld rückwirkend ab Januar 1996 beantragt. Der Beklagte hatte dem Antrag entsprochen, das Kindergeld aber unter Hinweis auf § 66 Abs. 3 EStG nur von April 1997 an ausgezahlt.

Zur Entscheidung stand im Wesentlichen die Frage, ob es sich bei § 66 Abs. 3 EStG um eine materiell-rechtliche Ausschlussfrist handelt. Der BFH hat diese Frage bejaht und darüber

hinaus ausdrücklich auf die bestehenden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 66 Abs. 3 EStG hingewiesen. Er hat festgestellt, dass sich keine sachlichen Gründe finden lassen für die unterschiedliche Behandlung der Gruppe von Eltern, die bereits zu Beginn des Jahres einen Antrag auf Kindergeld stellen und der Gruppe von Eltern, die aus persönlichen Gründen, etwa wegen prognostizierter, aber nicht realisierter Einkünfte des Kindes, keinen Antrag auf Kindergeld gestellt haben. Der BFH hat dazu ausdrücklich festgestellt: „Der Gesetzgeber hat offenkundig nicht bedacht, dass das Jahresprinzip hinsichtlich der Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht mit einer auf 6 Monate begrenzten rückwirkenden Gewährung des Kindergeldes in Einklang zu bringen ist.“

Der BFH hat sich alleine deswegen nicht veranlasst gesehen, das Verfahren auszusetzen und die Sache dem BVerfG vorzulegen, weil es sich um ausgelaufenes Recht handelte (§ 66 Abs. 3 EStG a.F. wurde mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 1998 wieder aufgehoben) und für atypische Fallgestaltungen die Auswirkungen der Sechsmonatsfrist im Billigkeitsverfahren korrigiert werden konnten (BFH - VI R 65/99, Rn.18). Der BFH stellte damit auf eine Übergangsregelung ab, die Billigkeitsmaßnahmen bei rückwirkender Beantragung von Kindergeld vorsah. Der BFH hat ausdrücklich ausgeführt: „Andererseits ist durch die Möglichkeit der Bereinigung der besonderen Auswirkungen, die § 66 Abs. 3 EStG in atypischen Fällen hervorruft, die Vorschrift insgesamt noch als verfassungsgemäß zu beurteilen (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 22.06.1995, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671, 672, und vom 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174, 181 f.).“

Auch im Falle der Kläger ist im Vergleich zu Eltern, die einen Antrag auf Kindergeld fristgemäß gestellt haben, keine sachliche Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung zu finden. Übergangsvorschriften und Billigkeitsregelungen, die die Belastung des Existenzminimums mit Einkommensteuer vermeiden könnten, sind nicht ersichtlich.

Durch die teilweise Belastung des Existenzminimums mit Einkommensteuer ist im vorliegenden Fall Verfassungswidrigkeit der in Bezug genommenen Vorschriften gegeben.

3. Erwägungen des Gerichts im Gerichtsbescheid vom 23.07.2019 und Entscheidung des BFH vom 13.09.2012 V R 59/10

Das Hessische Finanzgericht stützt seine Auffassung im Wesentlichen auf die Entscheidung des BFH vom 13.09.2012 - V R 59/10, BStBl. II 2013, 228. Dabei verkennt es allerdings, dass auch diese Entscheidung zu einer mit der im Veranlagungszeitraum 2016 nicht vergleichbaren Rechtslage ergangen ist. Streitig waren die Hinzurechnung des Kindergeldan-

spruchs nach § 31 S. 4 EStG i. d. F. des St.ÄndG 2003 vom 15.12.2003 (Bundesgesetzblatt I 2003, 2645). Für diesen Veranlagungszeitraum wie auch für alle weiteren Veranlagungszeiträume bis 2015 galt für den Anspruch auf Kindergeld die Antragsfrist von 4 Jahren gemäß § 169 AO. In diesem Kontext hat der BFH für den Veranlagungszeitraum 2004 entschieden, dass für die Hinzurechnung des Kindergelds nach § 31 S. 4 EStG allein entscheidend ist, ob ein Anspruch auf Kindergeld besteht. Ob Kindergeld tatsächlich gezahlt worden ist, ist ohne Bedeutung.

Bemerkenswert und der Beurteilung des hiesigen Falles zugrunde zu legen sind folgende richtungsweisende Ausführungen des BFH in der zitierten Entscheidung, dort Rn.24: „Im Ergebnis hat die Anknüpfung an den Kindergeldanspruch (anstelle der Kindergeldzahlung) als Hinzurechnungsgröße bei Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG zur Folge, dass die kindbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfG-Nichtannahmebeschluss vom 06.11.2003 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260) im Umfang des Kindergeldanspruchs ausschließlich als Steuervergütung beansprucht werden kann und sich bei der Einkommensteueranveranlagung im Ergebnis nur noch die Differenz zwischen der Steuerminderung durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und den Kindergeldanspruch auswirken kann..... Nach dem der Anspruch auf Kindergeld - anders als nach § 66 Abs. 3 EStG a. F. - nicht mehr durch die Antragsfrist von 6 Monaten begrenzt ist, sondern bis zur Grenze der Festsetzungsfrist (BFH-Beschluss vom 31.01.2007 III B 167/06, BFH NV 2007, 865) geltend gemacht werden kann, begegnet 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 keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.“

Damit stellt der BFH inzidenter klar, dass der Gleichlauf der Verjährungsfristen des § 169 AO für die Einkommensteuerfestsetzung einerseits und die Kindergeldfestsetzung andererseits Voraussetzung für die Verfassungsmäßigkeit des § 66 Abs. 3 EStG ist. Nach Eliminierung dieses Gleichlaufs durch die mit dem StUmgBG eingeführten Änderungen in § 31 S. 4 und § 66 Abs. 3 EStG kann dies nicht mehr gelten.

Denn die Beschneidung des tatsächlichen Zuflusses von Kindergeld durch § 66 Abs. 3 EStG in Kombination mit der Hinzurechnung von Kindergeld in Höhe des abstrakten Kindergeldanspruches nach § 31 S. 4 EStG führt dazu, dass das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder nicht mehr steuerfrei bleibt. Damit ist Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG verletzt.

4. Rechtslage ab dem 18.07.2019

Wie unter I. 2. bereits dargestellt, wurde § 66 Abs. 3 EStG aufgehoben, eine Vorschrift etwa gleichen Inhalts in § 70 EStG aufgenommen und insbesondere § 31 EStG um folgenden neuen S. 5 ergänzt: „Bei der Prüfung der Steuerfreistellung und der Hinzurechnung nach S. 4 bleibt der Anspruch auf Kindergeld für Kalendermonate unberücksichtigt, in denen durch Bescheid der Familienkasse ein Anspruch auf Kindergeld festgesetzt, aber wegen § 70 Abs. 1 S. 2 nicht ausgezahlt wurde.“

In der Gesetzesbegründung (BT-DRS 19/10683 vom 05.06.2019) ist dazu ausgeführt: „Infolge der neuen Regelung in § 70 Abs. 1 S. 2 EStG (Artikel 9 Nummer 7) wird die rückwirkende Auszahlung des Kindergeldes auf 6 Monate begrenzt. Um zu verhindern, dass in Fällen, in denen der Kindergeldantrag nicht rechtzeitig gestellt wurde, bei der Einkommensteuer infolge der Hinzurechnung des Anspruchs auf Kindergeld das Existenzminimum eines Kindes nicht vollständig freigestellt wird, ist eine Ausnahmeregelung erforderlich. In diesen Fällen kann nicht auf den Anspruch auf Kindergeld abgestellt werden, da dies zur Folge hätte, dass die Freibeträge für Kinder sich steuerlich nur in Höhe des Betrages auswirken würden, der das verrechnete, aber nicht erhaltene Kindergeld übersteigt. In diesen Fällen muss auf das ausgezahlte Kindergeld abgestellt werden.“

Der Gesetzgeber hat die in Literatur (insbesondere Wendl, RiBFH, Sechsmontatige Ausschlussfrist für die rückwirkende Gewährung von Kindergeld nach § 66 Abs. 3 EStG nF, DStR 2018, 2065; Selder in Blümich EStG, § 31 Rn.46) und Rechtsprechung der Finanzgerichte geäußerte Kritik an den genannten Vorschriften sowie die erhobenen Zweifel an deren Verfassungsmäßigkeit erkannt und reagiert, um den Verwaltungsaufwand bei Familienkassen, Finanzämtern und Finanzgerichten zumindest für die Zukunft zu vermeiden.

Für den Zeitraum vom 01.01.2018 bis zum 17.07.2019 werden sich allerdings die Gerichte mit der Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften auseinandersetzen haben.

Auf die angeführte Literatur wird ausdrücklich Bezug genommen.

Sollte das Gericht weiteren Vortrag zu einzelnen Aspekten wünschen, so bitte ich um einen entsprechenden Hinweis.

Annerose Warttinger

RAin StBin WPin

