

aus: <http://www.bundesfinanzhof.de>

C 1617
Kindergeld - Rückwirkung - Aus-
schlussfrist 1.7.1997 - Billigkeitsentschei-
dung, §§ 163, 155 AO

Bundesfinanzhof, Urteil vom 24. Oktober 2000, VI R 65/99

1. § 66 Abs. 3 EStG a.F., wonach Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt wird, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist, enthält eine materiell-rechtliche Ausschlussfrist. Die Vorschrift ist noch als verfassungsgemäß anzusehen.

2. In den Fällen, in denen sich erst in der zweiten Jahreshälfte ergibt, dass entgegen der zu Jahresbeginn sachgemäß gestellten Prognose über die Kin-
deseinkünfte und -bezüge diese den Jahresgrenzbetrag aufgrund besonderer
Umstände wider Erwarten nicht überschreiten werden, hat die Familienkasse
von Amts wegen nach § 163 i.V.m. § 155 Abs. 4 AO 1977 zu prüfen, ob aus
Billigkeitsgründen eine Festsetzung des Kindergeldes auch für den mehr als
sechs Monate zurückliegenden Zeitraum in Betracht kommt.

EStG § 66 Abs. 3 a.F. Urteil vom 24. Oktober 2000 VI R 65/99 Vorinstanz: FG Münster
(EFG 1999, 849)

Gründe

Streitig ist, ob dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) ein Anspruch auf Kindergeld rückwirkend für mehr als sechs Monate vor der Antragstellung zusteht.

Der Kläger erhielt für seinen [REDACTED] geborenen Sohn Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz a.F. (BKGG). Mit Wirkung ab August 1995 hob das Arbeitsamt -Familienkasse- (Beklagter und Revisions-
kläger --Beklagter--) die Kindergeldbewilligung auf, weil die Ausbildungsvergütung des Sohnes den
Grenzbetrag von 750 DM monatlich überstieg. Der Bescheid wurde nicht angefochten.

Der verwitwete Kläger leidet seit Jahren an Epilepsie. Er bezieht eine Arbeitsunfähigkeitsrente und
befand sich wegen seiner Erkrankung im [REDACTED] für insgesamt neun Monate in stationärer Be-
handlung. Im März 1996 beantwortete der Kläger einen Fragebogen des Beklagten betreffend den Kin-
dergeldzuschlag für das Jahr 1995. Im Mai 1996 wurde dem Kläger ein Informationsblatt zugesandt, in
dem auch auf den mit der gesetzlichen Neuregelung des Kindergeldes eingeführten Jahresgrenzbetrag
von 12 000 DM hingewiesen wurde.

Im Oktober 1997 beantragte der Kläger erneut Kindergeld für seinen noch in der Berufsausbildung be-
findlichen Sohn. Der Beklagte entsprach dem Antrag, bewilligte das Kindergeld unter Hinweis auf § 66
Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aber nur von April 1997 an. Mit der Klage begehrte der
Kläger, das Kindergeld rückwirkend ab Januar 1996 zu gewähren. Das Finanzgericht (FG) gab der Kla-
ge statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1999, 849). Es führte im Wesentlichen aus, der
Kläger habe die Antragsfrist für die Monate ab Januar 1997 nicht versäumt. Zwar habe er den Kinder-
geldantrag im Oktober 1997 gestellt. Die Frist des § 66 Abs. 3 EStG beginne jedoch erst mit Ablauf des
jeweiligen Jahres; denn erst dann stehe fest, ob die Anspruchsvoraussetzungen tatsächlich vorlägen.
Es handele sich nicht um eine materiell-rechtliche Ausschlussfrist. Wegen unverschuldeter Fristversäum-
nis für die Monate Januar bis Dezember 1996 sei dem Kläger Wiedereinsetzung in den vorigen Stand
zu gewähren. Ihm sei es infolge seiner dauerhaften Erkrankung nicht möglich gewesen, die Neuregelung
des Kindergeldes zum 1. Januar 1996 in ihrem Bedeutungsgehalt zu erfassen.

Mit der Revision macht der Beklagte unter Bezugnahme auf das Urteil des Bundessozialgerichts (BSG)
vom 22. November 1979 8b Rkg 3/79 (BSGE 49, 154) geltend, bei der Frist des § 66 Abs. 3 EStG
handele es sich um eine nicht verlängerbare materiell-rechtliche Ausschlussfrist, die mit der Antragstel-
lung beginne. In verfassungsmäßige Rechte werde nicht eingegriffen, weil dem Berechtigten der Kin-
derfreibetrag im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung verbleibe.

Der Beklagte beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Die Revision ist begründet. Zu Unrecht hat die Vorinstanz dem Kläger das Kindergeld für die Zeit vor
April 1997 zugesprochen.

1. Der Kindergeldanspruch des Klägers für die Monate Januar 1996 bis März 1997 (§ 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 und 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) ist durch § 66 Abs. 3 EStG ausgeschlossen. Nach dieser Vorschrift wird das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Für weiter zurückliegende Zeiträume ist das Kindergeld demgemäß auch dann nicht zu zahlen, wenn die Anspruchsvoraussetzungen im Übrigen vorliegen. Entgegen der Auffassung des FG (vgl. auch Seewald/Felix in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 66 Anm. D 14; FG Düsseldorf, Urteil vom 27. November 1997 15 K 3969/97 Kg, EFG 1998, 375) läßt der insoweit eindeutige Wortlaut des § 66 Abs. 3 EStG nicht die Auslegung zu, dass die Antragsfrist bezüglich des Kindergeldes für alle Monate eines Kalenderjahres erst mit Ablauf dieses Jahres zu laufen beginne.

2. Hinsichtlich der Kindergeldansprüche betreffend den mehr als sechs Monate vor der Antragstellung liegenden Zeitraum kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht.

a) Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO 1977) ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Bei dem Sechsmonatszeitraum des § 66 Abs. 3 EStG handelt es sich jedoch nicht um eine gesetzliche Frist in diesem Sinne (a.A. FG Münster, Urteil vom 31. August 1998 4 K 7822/97, EFG 1998, 1599; FG Düsseldorf in EFG 1998, 375). Dafür spricht bereits der Wortlaut der Vorschrift, die nicht eine Handlungsfrist zur Geltendmachung des Kindergeldanspruchs aufstellt, sondern die rückwirkende Auszahlung von Kindergeld auf einen bestimmten Zeitraum vor der Antragstellung beschränkt. Auch die Übergangsregelung des § 52 Abs. 32 b EStG (jetzt § 52 Abs. 62) deutet auf eine materiell ausschließende Wirkung hin. Denn nach dieser Bestimmung ist der ab 1. Januar 1998 aufgehobene § 66 Abs. 3 EStG mit der Maßgabe für die Jahre 1996 und 1997 anzuwenden, dass Kindergeld auf einen nach dem 31. Dezember 1997 gestellten Antrag rückwirkend längstens bis einschließlich Juli 1997 gezahlt wird, unabhängig davon, warum der Antrag so spät gestellt wurde. Im Übrigen ist die dem § 66 Abs. 3 EStG entsprechende Norm des § 9 Abs. 2 BKGG a.F. im Sinne eines materiell-rechtlichen Ausschlusses des Kindergeldanspruchs aufgefasst worden (Urteil des BSG in BSGE 49, 154).

b) Der Senat misst der Nichteinhaltung des Sechsmonatszeitraums jedenfalls dann materiell ausschließende Wirkung bei, wenn die Berufung der Familienkasse auf § 66 Abs. 3 EStG nicht missbräuchlich ist (ebenso Niedersächsisches FG, Urteile vom 8. September 1998 VI 788/97 Ki, EFG 1998, 1654 und vom 19. Januar 1999 I 356/98 Ki, EFG 1999, 786; FG Nürnberg, Urteil vom 16. Juli 1997 V 197/97, nicht veröffentlicht --NV--; FG München, Urteil vom 3. November 1999 I K 1794/98, EFG 2000, 181; ferner FG Baden-Württemberg, Urteil 17. Juni 1998 5 K 208/97, EFG 1998, 1689; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 15. September 1998 V 499/98, EFG 1999, 181, und FG Düsseldorf, Urteil vom 10. Juni 1998 14 K 8219/97 Kg, EFG 1998, 1341, die von einer materiell-rechtlichen Ausschlussfrist sprechen; ferner Seewald/Felix, a.a.O., § 66 Anm. D 8, 9 u. 15; Kanzler in Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, § 66 EStG Anm. 18, Heuermann in Blümich, Einkommensteuergesetz, § 66 Rz. 31; Ramisch in Littmann/Bitz/Hellwig, Das Einkommensteuerrecht, § 66 EStG Rz. 12 ff.; Schmidt/Weber-Grellet, Einkommensteuergesetz, 16. Aufl., § 66 Rz. 8).

Im Streitfall ist die Berufung der Familienkasse auf § 66 Abs. 3 EStG nicht rechtsmissbräuchlich, da gegenüber dem Kläger keine Pflicht zur Beratung bestand. Eine solche ergibt sich insbesondere nicht aus § 89 Satz 1 AO 1977. Danach soll die Finanzbehörde (auch die Familienkasse, § 31 Satz 3 EStG i.V.m. § 1 Abs. 1 AO 1977) u.a. die Stellung oder die Berichtigung von Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig gestellt worden sind. Daraus ergibt sich jedoch keine allgemeine Pflicht zur Überprüfung aller Kindergeldakten. § 89 Satz 1 AO 1977 setzt ein laufendes, noch nicht abgeschlossenes Verwaltungsverfahren voraus (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. Februar 1994 VII R 88/92, BFHE 174, 197, BStBl II 1994, 552; ebenso Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs --DA-FamEStG-- 67.1 Abs. 1, BStBl I 1998, 449).

3. Der Kläger kann sich nicht auf den Erlass des Bundesamts für Finanzen vom 30. Juni 1997 St I 4 - S - 2470 - 15/97 (BStBl I 1997, 654) berufen. Nach Nr. 1 des Erlasses sollte § 66 Abs. 3 EStG zwar im Hinblick auf die geplante Aufhebung in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen nicht mehr angewendet werden. Die Verwaltung versteht diesen Erlass aber dahin, dass er sich nur auf die sog. Weiterleitungsfälle der Nm. 2 und 3 bezieht (ebenso FG Baden-Württemberg in EFG 1998, 1689; FG Düsseldorf in EFG 1998, 1341). Der Senat kann offen lassen, ob diese Deutung zwingend ist. Denn maßgeblich für die Auslegung einer Verwaltungsvorschrift ist nicht, wie das Gericht eine solche Bestimmung verstünde, wenn sie Gesetz wäre, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte. Die Gerichte dürfen Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen, sondern nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (BFH-Urteile vom 27. Oktober 1978 VI R 8/76, BFHE 126, 217, BStBl II 1979, 54; vom 3. August 1977 II R 95/75, BFHE 123, 288, BStBl II 1978, 42, und vom 21. Oktober 1999 I R 68/98, BFH/NV 2000, 891). Schon aus der Überschrift des Erlasses "Familienlastenausgleich; Verfahrensweise in sog. Weiterleitungsfällen" ergibt sich, dass die Beschränkung auf sog. Weiterleitungsfälle jedenfalls nicht willkürlich ist.

4. Der Senat verkennt nicht, dass hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des § 66 Abs. 3 EStG Zweifel bestehen (vgl. z.B. Kanzler, Finanz-Rundschau 1999, 1133; derselbe in Hermann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 66 EStG Anm. 4; FG Düsseldorf in EFG 1998, 375, und vom 26. März 1998 10 K 8887/97 Kg, EFG 1998, 1017).

a) Nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 12 000 DM im Kalenderjahr hat. Da es auf den Jahresbetrag der Einkünfte und Bezüge ankommt, müssen die Eltern zu Beginn des Jahres für einen Kindergeldantrag eine Prognose darüber anstellen, ob Einkünfte und Bezüge des Kindes voraussichtlich den Jahresgrenzbetrag überschreiten oder nicht. Entgegen der Prognose können die Einkünfte des Kindes durch unvorhersehbare Umstände unter dem Grenzbetrag bleiben, etwa wenn das Kind seine Berufsausbildung abbricht, wenn der Arbeitgeber nicht zur Zahlung des Weihnachtsgeldes in der Lage ist oder wenn (z.B. durch einen Unfall auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) höhere Werbungskosten als erwartet anfallen. Die Eltern, bei denen sich durch derartige Umstände in der ersten Jahreshälfte eine Änderung gegenüber der Einkünfteprognose ergibt, werden durch die Sechsmonatsgrenze des § 66 Abs. 3 EStG anders gestellt als die Gruppe derjenigen Eltern, bei denen sich in Bezug auf die Einkünfte des Kindes erst in der zweiten Jahreshälfte eine unvorhersehbare Abweichung gegenüber der zu Jahresbeginn angestellten Prognose ergibt. Für eine unterschiedliche Behandlung der beiden Gruppen lassen sich jedoch keine sachlichen Gründe finden. Der Gesetzgeber hat offenkundig nicht bedacht, dass das Jahresprinzip hinsichtlich der Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht mit einer auf sechs Monate begrenzten rückwirkenden Gewährung des Kindergeldes in Einklang zu bringen ist.

b) Der Senat sieht keine Möglichkeit, im Wege verfassungskonformer Auslegung die Sechsmonatsfrist des § 66 Abs. 3 EStG als verfahrensrechtliche Frist zu qualifizieren mit der Folge, dass grundsätzlich eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht käme. Jede verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze dort, wo sie mit dem Wortlaut der Vorschrift und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 19. Januar 1999 1 BvR 2161/94, BVerfGE 99, 341, 358). Der Richter darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht durch Berufung auf verfassungsrechtliche Grundsätze einen entgegengesetzten Inhalt geben. Der Wortlaut des § 66 Abs. 3 EStG und der erkennbare Wille des Gesetzgebers sprechen jedoch, wie ausgeführt, eindeutig für eine materiell-rechtliche Ausschlussfrist.

5. Trotz der Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 66 Abs. 3 EStG bei besonderen Fallgestaltungen sieht sich der Senat nicht veranlasst, das Verfahren auszusetzen und die Sache dem BVerfG vorzulegen, da es sich um ausgelaufenes Recht handelt und für atypische Fallgestaltungen die Auswirkungen der Sechsmonatsfrist im Billigkeitsverfahren korrigiert werden können. Der Bundestag hat anlässlich der Aufhebung der Vorschrift im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1999 am 26. Juli 1997 eine Entschliebung gefaßt, wonach die Vorschrift in Fällen des Berechtigungswechsels im Hinblick auf die beabsichtigte Streichung nicht mehr angewendet werden solle (vgl. BTDrucks 13/8022, S. 9, und BRDrucks zu 480/97; BTDrucks 13/8994, S. 76 zu Nr. 8). Das Bundesministerium der Finanzen hat die Familienkassen angewiesen, entsprechend zu verfahren (Schreiben vom 30. Juni 1997, BStBl I 1997, 654). Rechtsgrundlage hierfür ist § 163 i.V.m. § 155 Abs. 4 AO 1977 (vgl. dazu Blümich/Heuermann, a.a.O., § 66 Rz. 29). Diese Erwägung läßt sich für die noch von § 66 Abs. 3 EStG erfassten Sachverhalte heranziehen. In den Fällen, in denen sich erst in der zweiten Jahreshälfte ergibt, dass entgegen der zu Jahresbeginn sachgemäß gestellten Prognose über die Kindeseinkünfte und -bezüge diese den Jahresgrenzbetrag aufgrund besonderer Umstände wider Erwarten nicht überschreiten werden, führt die Sechsmonatsfrist im Einzelfall zu einem gesetzlich ungewollten Überhang und zu einer unbilligen Härte. Der Senat hält es deshalb für geboten, in diesen Fällen eine Korrektur durch eine Billigkeitsmaßnahme vorzunehmen. 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 BVerfG vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, 671, 672, und vom 10. November 1998 2 BvL 42/93, BStBl II 1999, 174, 181 f.).

6. Das FG hat der Klage danach zu Unrecht stattgegeben, da infolge des im Oktober 1997 bei dem Beklagten eingegangenen Antrags der Kindergeldanspruch des Klägers für die Zeit vor April 1997 durch § 66 Abs. 3 EStG ausgeschlossen war. Der Beklagte hat jedoch von Amts wegen nach § 163 i.V.m. § 155 Abs. 4 AO 1977 zu prüfen und in einem eigenständigen Verwaltungsakt festzustellen, ob aus Billigkeitsgründen eine Festsetzung des Kindergeldes auch für den vor April 1997 liegenden Zeitraum in Betracht kommt (vgl. Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 7. Aufl., § 163 Anm. 1).