

**Titel:**

**Ablehnung der Auszahlung des Kindergeldes durch die Familienkasse**

**Normenketten:**

AO § 110

ESTG § 52 Abs. 49a S. 7, § 66 Abs. 3, § 70 Abs. 1, § 74 Abs. 1

**Schlagworte:**

Bewilligungsbescheid, Familienkasse, Festsetzung, Festsetzungsfrist, Geburtsurkunde, Kind, Kindergeld, Nachzahlung, Revision, Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München vom -- – III R 38/19

BFH München, Urteil vom 19.02.2020 – III R 38/19

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstelle:**

BeckRS 2019, 18444

**Tenor**

1. Der Bescheid über Kindergeld vom 15. Januar 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. März 2019 wird geändert. Die Familienkasse wird verpflichtet, das für den Zeitraum von Juni 2016 bis Mai 2018 festgesetzte Kindergeld auszusahlen.
2. Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

I.

1

Streitig ist, ob es die Beklagte (die Familienkasse) zu Recht gemäß § 66 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (ESTG) abgelehnt hat, das für den Streitzeitraum Juni 2016 bis Mai 2018 festgesetzte Kindergeld auszusahlen.

2

Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger, der im Streitzeitraum über einen Wohnsitz in Deutschland verfügte. Er ist Vater des am 9. Juni 2016 geborenen Kindes [...], das mit ihm und der Kindsmutter, mit der der Kläger verheiratet ist, in einem gemeinsamen Haushalt lebt. Mit Antrag vom 10. Juni 2017, per Fax eingegangen bei der Familienkasse am 31. Dezember 2018, beantragte der Kläger unter Beifügung der Anlage Kind und der Geburtsurkunde des Kindes die Festsetzung von Kindergeld. Im gleichfalls per Fax am 31. Dezember 2018 übermittelten Begleitschreiben von diesem Tag führte der Kläger aus, er habe den Antrag bereits am 11. Juni 2017 samt Anschreiben, Anlage Kind und Geburtsurkunde mit einem mit 1,45 € frankierten Fensterumschlag in den Briefkasten in A-Stadt am B-Platz eingeworfen, wie seiner Notiz auf der Kopie des damaligen Anschreibens vom 11. Juni 2017 zu entnehmen sei, die er beifüge. Da er inzwischen Zweifel habe, ob dieser Antrag bei der Familienkasse eingegangen sei, stelle er ihn vorsorglich erneut und beantrage zudem vorsorglich Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand. Insoweit trug der Kläger weiter vor, er habe seine Ehefrau, auf deren Konto die Kindergeldzahlung erfolgen sollte und die den Bescheid zugesandt erhalten sollte, im August 2017 gefragt, ob sie einen Kindergeldbescheid erhalten habe und das

Kindergeld auf ihr Konto überwiesen worden sei. Beides habe seine Ehefrau bejaht. Auf seine Bitte, ihm eine Kopie des Bescheides für seine Unterlagen zu überlassen, habe sie darauf verwiesen, dass sich dieser in einem Karton befinde, den sie mit zu ihren Eltern nach B-Stadt genommen habe. Sie werde den Bescheid kopieren, sobald sie die in dem Karton befindlichen Unterlagen sortiert habe. Für ihn habe kein Anlass bestanden, an diesen Angaben zu zweifeln. Nachdem seine Ehefrau die Unterlagen am 28. Dezember 2018 aus B-Stadt wieder mitgebracht habe, habe sich herausgestellt, dass ein Kindergeldbescheid darin nicht auffindbar sei und seine Frau bisher auch kein Kindergeld überwiesen bekommen habe. Sie habe bei seiner Nachfrage im August 2017 das Kindergeld offenbar mit dem Betreuungsgeld, für das sie im Juli 2017 einen Bewilligungsbescheid erhalten habe, verwechselt. Diesen Sachverhalt versichere er eidesstattlich in Kenntnis der Strafbarkeit der Abgabe einer falschen eidesstattlichen Versicherung.

### 3

Das Begleitschreiben vom 31. Dezember 2018 ist als Seite 1 und 2 in die für den Kläger unter der Kindergeldnummer [...] geführte elektronische Akte überführt. Die weiteren per Fax am 31. Dezember 2018 übermittelten Unterlagen (Kopie des Anschreibens vom 11. Juni 2017 mit handschriftlichem Vermerk und des Kindergeldantrags vom 10. Juni 2017 mit Anlage Kind, Geburtsurkunde) befinden sich auf den Seiten 3 - 8 der elektronischen Akte.

### 4

Mit Bescheid vom 15. Januar 2019 setzte die Familienkasse Kindergeld für das Kind ab Juni 2016 bis Juni 2034 fest. Aufgrund der Entscheidung der Familienkasse ergebe sich ab dem Monat Juni 2016 ein Kindergeldanspruch in Höhe von monatlich 190 €. Das Kindergeld werde aber lediglich für den Zeitraum Juni 2018 bis Januar 2019 ausgezahlt. Zur Begründung führte die Familienkasse in dem Bescheid aus, dass aufgrund der gesetzlichen Änderung des § 66 Abs. 3 EStG Anträge, die nach dem 31. Dezember 2017 eingingen, rückwirkend nur noch zu einer Nachzahlung für die letzten sechs Kalendermonate vor dem Eingang des Antrags - im Streitfall am 31. Dezember 2018 - bei der Familienkasse führen könnten.

### 5

Zur Begründung seines gegen die Nichtzahlung des Kindergelds für den Streitzeitraum erhobenen Einspruchs führte der Kläger aus, es sei bereits zweifelhaft, ob die Einführung des § 66 Abs. 3 EStG mit Gesetz vom 23. Juni 2017 zum 1. Januar 2018 auch für Altfälle (Geburten vor diesem Zeitpunkt) nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstoße. Letztlich komme es darauf jedoch nicht an, da jedenfalls seinem Wiedereinsetzungsantrag vom 31. Dezember 2018 stattzugeben sei.

### 6

Eine daraufhin von der Familienkasse durchgeführte Abfrage im bundesweiten System der Bundesagentur für Arbeit unter dem Namen der Kindsmutter ergab, dass auch für diese keine elektronische Kindergeldakte existierte. Die Familienkasse ging daher davon aus, dass eine im Juni 2017 erfolgte Antragstellung nicht nachvollziehbar sei und wies den Einspruch in der Einspruchsentscheidung vom 5. März 2019 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies die Familienkasse auf die Regelung des § 66 Abs. 3 EStG in der Fassung vom 23. Juni 2017. Für vor Juni 2018 liegende Zeiträume bestehe danach bei einer Antragstellung im Dezember 2018 kein Auszahlungsanspruch. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 der Abgabenordnung (AO) sei nicht möglich, da es sich bei § 66 Abs. 3 EStG nicht um eine gesetzliche Frist, sondern um eine Auszahlungsbeschränkung handele. Zudem liege auch kein Wiedereinsetzungsgrund vor.

### 7

Zur Begründung seiner Klage, mit der der Kläger die Auszahlung des Kindergelds für den Streitzeitraum begehrt, führt der Kläger aus, dass § 66 Abs. 3 EStG nicht dem Erhebungsverfahren, sondern dem Festsetzungsverfahren zuzuordnen sei, wie sich aus den Urteilen des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 25. September 2018 8 K 95/18 und vom 25. Oktober 2018 10 K 141/18 ergebe. Wenn die Familienkasse es versäume, § 66 Abs. 3 EStG im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen, könne die Auszahlung des wirksam und bestandskräftig festgesetzten Kindergeldanspruchs nicht verweigert werden. Sollte § 66 Abs. 3 EStG entgegen dieser Ansicht dem Erhebungsverfahren zuzuordnen sein, sei dem Kläger aufgrund seines Wiedereinsetzungsantrags vom 31. Dezember 2018 Wiedereinsetzung zu gewähren mit der Folge, dass der Kindergeldantrag als bis zum 31. Dezember 2017 eingegangen anzusehen wäre. Mangels im Fall der Zuordnung zum Erhebungsverfahren gegebener materiell-rechtlicher Ausschlusswirkung handle es sich in diesem Fall bei dem Sechsmonatszeitraum des § 66 Abs. 3 EStG um

eine gesetzliche Frist im Sinne des § 110 Abs. 1 Satz 1 AO. Abgesehen davon sei § 66 Abs. 3 EStG i.V.m. der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 49a Satz 7 EStG wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot verfassungswidrig. Es handele sich um eine unechte Rückwirkung, da der Kindergeldanspruch mit Geburt des Kindes am 9. Juni 2016 entstanden und nach bisherigem Recht rückwirkend für den Zeitraum der vierjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO habe ausbezahlt werden können. Mit der am 23. Juni 2017 verkündeten Neuregelung des § 66 Abs. 3 EStG, die nach der am selben Tag verkündeten Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 49a Satz 7 EStG auf alle nach dem 31. Dezember 2017 eingehenden Anträge anzuwenden sei, sei in das Vertrauen der Bürger eingegriffen worden, die im Vertrauen auf die vierjährige Festsetzungsfrist nicht sofort einen Kindergeldantrag gestellt hätten. Hierfür fehle es an der erforderlichen besonderen Rechtfertigung. Der Gesetzgeber (BT-Drs. 18/12127, S. 62) habe als Begründung für die Neuregelung lediglich ausgeführt, dass die bisherige, sich aus dem Gleichklang mit der steuerlichen Festsetzungsfrist ergebende mehrjährige Rückwirkung zur Erreichung des Zwecks des Kindergeldes, im laufenden Kalenderjahr die steuerliche Freistellung des Existenzminimums eines Kindes sicherzustellen bzw. der Familienförderung zu dienen, nicht erforderlich sei. Die fehlende Erforderlichkeit der bisherigen Regelung stelle jedoch keine ausreichende besondere Rechtfertigung für eine rückwirkende Änderung der Rechtslage dar. Im Übrigen sei die ohne jeglichen empirischen Beleg in diesem Zusammenhang geäußerte Ansicht des Gesetzgebers, dass Kindergeldanträge regelmäßig zeitnah gestellt würden, unzutreffend. Darüber hinaus liege auch ein Verstoß gegen den sich aus Art. 20 des Grundgesetzes (GG) ergebenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor, da die ca. sechsmonatige Übergangsfrist zwischen der Verkündung der Gesetzesänderung am 23. Juni 2017 und dem Inkrafttreten der Neuregelung am 1. Januar 2018 völlig unzureichend sei. Dies ergebe sich schon daraus, dass im Rahmen der Schuldrechtsreform eine dreijährige Übergangsfrist bei der Verkürzung der Verjährungsfristen als verhältnismäßig angesehen worden sei und die kindergeldrechtliche Neuregelung von vielen Bürgern und selbst in Fachkreisen noch nicht überall bemerkt worden sei.

**8**

Der Kläger beantragt sinngemäß,

den Bescheid über Kindergeld vom 15. Januar 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. März 2019 zu ändern und die Familienkasse zu verpflichten, das für den Zeitraum von Juni 2016 bis Mai 2018 festgesetzte Kindergeld auszuzahlen.

**9**

Die Familienkasse beantragt,

die Klage abzuweisen.

**10**

Zur Begründung verweist sie auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, der Antrag des Klägers sei bei der Familienkasse erst nach dem 31. Dezember 2017, nämlich am 31. Dezember 2018, eingegangen. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO sei nicht möglich, da hierdurch nur Handlungs- und Erklärungsfristen, die Beteiligte (§ 78 AO) oder Dritte gegenüber der Finanzbehörde zu wahren hätten, erfasst würden. Bei § 66 Abs. 3 EStG handele es sich jedoch nicht um eine solche Frist. Im Übrigen lägen auch keine Gründe für eine Wiedereinsetzung vor. Abgesehen davon sei § 66 Abs. 3 EStG dem Erhebungsverfahren zuzuordnen. Hieraus ergebe sich eine Auszahlungsbeschränkung eines zuvor festgesetzten Kindergeldanspruchs.

**11**

Auf telefonische Nachfrage des Gerichts vom 6. Mai 2019 teilte die Familienkasse ergänzend mit, dass bei Eingabe des Namens des Kindes in das bundesweite System der Bundesagentur für Arbeit nur die Kindergeldnummer [...], unter der der mit dem Schreiben des Klägers vom 31. Dezember 2018 angelegte Kindergeldfall des Klägers geführt werde, erscheine. Es sei daher ausgeschlossen, dass der Antrag vom 10. Juni 2017 vor dem 31. Dezember 2018 in eine andere für das Kind des Klägers angelegte elektronische Akte überführt worden sein könnte.

**12**

Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

**13**

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Akten und die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze nebst Anlagen Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

II.

**14**

Die Klage ist begründet.

**15**

Die angefochtene Nichtzahlungsverfügung ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. § 66 Abs. 3 EStG steht der Zahlung des für den Streitzeitraum bestandskräftig festgesetzten Kindergelds an den Kläger nicht entgegen.

**16**

Nach § 66 Abs. 3 EStG wird das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. § 66 Abs. 3 EStG ist nach § 52 Abs. 49a Satz 7 EStG auf Kindergeldanträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 eingehen.

**17**

1. § 66 Abs. 3 EStG ist anwendbar, da im Streitfall davon auszugehen ist, dass vor dem 31. Dezember 2018 kein Kindergeldantrag des Klägers bei der Familienkasse eingegangen ist.

**18**

a) Die für den Kläger geführte elektronische Kindergeldakte beginnt mit dem Schreiben vom 31. Dezember 2018 und den zusammen mit diesem Schreiben übermittelten Unterlagen, u.a. der Kopie eines auf den 10. Juni 2017 datierten Kindergeldantrages. Ein zu einem früheren Zeitpunkt als dem 31. Dezember 2018 eingegangener Antrag ist darin nicht enthalten. Hierfür ergeben sich aus der für den Kläger geführten elektronischen Kindergeldakte auch keine Anhaltspunkte. Aufgrund der von der Familienkasse unter dem Namen des Kindes durchgeführten bundesweiten Abfrage in ihrem System ist darüber hinaus auszuschließen, dass ein früher eingegangener Antrag des Klägers in eine anderen, das Kindergeld für das Kind betreffende elektronische Kindergeldakte überführt worden ist.

**19**

b) Etwaige aufgrund der Möglichkeit, dass der Kindergeldantrag vom 10. Juni 2017 versehentlich in eine ein anderes Kind betreffende Kindergeldakte überführt wurde, verbleibende Zweifel gehen zulasten des Klägers. Dieser trägt für den rechtzeitigen Eingang des Antrags bei der Familienkasse die objektive Beweislast (Feststellungslast) (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 110 AO, Rz. 7 mit weiteren Nachweisen - m.w.N. -).

**20**

2. Dem Kläger steht die Auszahlung des Kindergelds im Streitzeitraum allerdings nicht bereits deshalb zu, weil ihm aufgrund des Sachvortrags, dass der Kindergeldantrag ohne sein Verschulden erst am 31. Dezember 2018 bei der Familienkasse eingegangen sei, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren wäre.

**21**

Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne sein Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten.

**22**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zu der bis einschließlich 1997 geltenden wortgleichen Fassung des § 66 Abs. 3 EStG entschieden, dass es sich bei dem Sechsmonatszeitraum des § 66 Abs. 3 EStG (a.F.) nicht um eine gesetzliche Frist in diesem Sinne handle. Dafür spreche bereits der Wortlaut der Vorschrift, die nicht eine Handlungsfrist zur Geltendmachung des Kindergeldanspruchs aufstelle, sondern die rückwirkende Auszahlung von Kindergeld auf einen bestimmten Zeitraum vor der Antragstellung beschränke. Auch die Übergangsregelung des § 52 Abs. 32 b EStG a.F. deute auf eine materiell ausschließende Wirkung hin. Denn nach dieser Bestimmung sei 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 werde, unabhängig davon,

warum der Antrag so spät gestellt werde. Im Übrigen sei die dem § 66 Abs. 3 EStG a.F. entsprechende Norm des § 9 Abs. 2 BKGG a.F. im Sinne eines materiell-rechtlichen Ausschlusses des Kindergeldanspruchs aufgefasst worden (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2000 VI R 65/99, BStBl II 2001, 109).

## 23

Diese Grundsätze sind nach Ansicht des Senats in Anbetracht des gleichlautenden Wortlauts des nunmehr geltenden § 66 Abs. 3 EStG auch im Streitfall zu berücksichtigen. Eine gesetzliche Frist i.S.d. § 110 Abs. 1 Satz 1 AO ist in der Regelung, dass das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt wird, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist, nicht zu sehen. Dies gilt unabhängig davon, ob § 66 Abs. 3 EStG dem Erhebungsverfahren oder dem Festsetzungsverfahren zuzuordnen ist (s. dazu sogleich unter 3.). In beiden Fällen ist die Wirkung des § 66 Abs. 3 EStG die einer Ausschlussfrist und nicht nur eine verfahrensrechtliche im Sinn der Begründung einer Handlungsfrist zur Geltendmachung des Kindergeldanspruchs (vgl. auch Wendl, DStR 2018, 2065, 2066).

## 24

3. Die Regelung in § 66 Abs. 3 EStG ist nach Auffassung des Senats allerdings dem Festsetzungsverfahren zuzuordnen; sie wirkt rechtsbeendend und nicht lediglich rechtsbegrenzend. Dementsprechend bildet sie keine Grundlage dafür, einem Kindergeldberechtigten die Zahlung bestandskräftig festgesetzter Kindergeldansprüche zu verweigern, wenn § 66 Abs. 3 EStG nicht bereits im Festsetzungsverfahren berücksichtigt worden ist (vgl. Urteile des Niedersächsischen FG vom 25. September 2018 8 K 95/18, juris, Rev. anhängig unter III R 70/18; und vom 25. Oktober 2018 10 K 141/18, juris, Rev. anhängig unter III R 66/18; Urteil des FG München vom 13. März 2019 5 K 2912/18, n.v., Rev. anhängig unter III R 26/19). Ein Bescheid des Inhalts, dass das Kindergeld zwar festgesetzt, aber nicht gezahlt wird, ist widersprüchlich (vgl. Selder in Blümich, EStG/Körperschaftsteuergesetz - KStG - /Gewerbsteuergesetz - GewStG -, Stand März 2018, EStG § 66 Rn. 35a).

## 25

a) Die Familienkasse hat die Regelung des § 66 Abs. 3 EStG mit ihrer Entscheidung, das beantragte Kindergeld für den Streitzeitraum zwar festzusetzen, dem Kläger aber unter Bezugnahme auf § 66 Abs. 3 EStG die Zahlung des für den Streitzeitraum festgesetzten Kindergeldes zu verweigern, erst im Aufzahlungsverfahren und nicht bereits im Festsetzungsverfahren angewendet. Sie ist mit ihrem Bescheid vom 15. Januar 2019 dem Schreiben des Bundeszentralamts für Steuern in BStBl I 2017, 1540, und der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 10. Juli 2018 (DA-KG Stand 2018, BStBl I 2018, 823) gefolgt. Die DA-KG ordnet § 66 Abs. 3 EStG explizit dem Kapitel „Verfahrensvorschriften“ und dort dem Abschnitt „Erhebung“ zu (V 22.2 DA-KG). Den Hinweis, dass aufgrund der gesetzlichen Änderung nach § 66 Abs. 3 EStG Anträge, die nach dem 31. Dezember 2017 eingingen, rückwirkend nur noch zu einer Nachzahlung für die letzten sechs Kalendermonate vor dem Eingang des Antrags bei der Familienkasse führen könnten und das Kindergeld somit erst ab Februar 2018 ausgezahlt werde, hat die Familienkasse gemäß V 22.2 Satz 3 der DA-KG in den Bescheid vom 15. Januar 2019 aufgenommen.

## 26

b) Unbeschadet der Befugnis der Familienkasse, verschiedene Verwaltungsakte äußerlich zusammenzufassen, ist auch im steuerlichen Kindergeldrecht zwischen den Regelungen im Festsetzungsverfahren und im Erhebungsverfahren zu unterscheiden (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Oktober 2000 VI B 144/99, BFH/NV 2001, 423), wobei Letzteres auch als Auszahlungsverfahren bezeichnet wird (vgl. BFH-Urteil vom 26. August 2010 III R 21/08, BStBl II 2013, 583); diese Begrifflichkeiten finden sich auch in § 70 Abs. 1 EStG, wonach das Kindergeld von den Familienkassen durch Bescheid festgesetzt und ausgezahlt wird. Die Auszahlung eines bestandskräftig festgesetzten Kindergeldanspruchs im Auszahlungsverfahren darf nur verweigert werden, wenn der Auszahlungsanspruch bereits durch Erfüllung erloschen ist oder wenn es hierfür eine andere gesetzliche Grundlage im Auszahlungsverfahren gibt, etwa bei Eintritt der Zahlungsverjährung nach § 228 AO (vgl. zu Vorstehendem auch Urteil des Niedersächsischen FG vom 25. September 2018 in juris, m.w.N.).

## 27

c) § 66 Abs. 3 EStG ist entgegen der Auffassung des Bundeszentralamts für Steuern (vgl. Schreiben vom 25. Oktober 2017 St II 2-S. 2474-PB/17/00001, BStBl I 2017, 1540) dem Festsetzungsverfahren und nicht dem Auszahlungsverfahren zuzuordnen. Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

## 28

aa) Der Wortlaut des § 66 Abs. 3 EStG ordnet die Regelung dem Festsetzungsverfahren zu. Bei isolierter Betrachtung der Regelung ließe sich die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung, dass Kindergeld nur für sechs Monate vor Antragsstellung „gezahlt“ wird, zwar auch dahingehend verstehen, dass sich § 66 Abs. 3 EStG auf einen bereits festgesetzten Kindergeldanspruch bezieht. Sowohl in § 64 Abs. 1 und Abs. 2 EStG als auch in § 65 Abs. 1 und Abs. 2 EStG und in § 66 Abs. 2 EStG wird der Begriff „gezahlt“ jedoch gleichbedeutend mit dem Begriff „festgesetzt“ verwendet. Die genannten Bestimmungen betreffen Regelungen des Festsetzungsverfahrens, nicht des Auszahlungsverfahrens. Soll hingegen zum Ausdruck gebracht werden, dass eine Regelung einen festgesetzten Kindergeldanspruch voraussetzt und damit das Auszahlungsverfahren betrifft, wird einheitlich der Begriff „ausgezahlt“ verwendet, nämlich in § 70 Abs. 1 und in § 74 Abs. 1 EStG (vgl. auch Urteile des Niedersächsischen FG vom 25. September 2018 und vom 25. Oktober 2018 in juris; Selder a.a.O.; Wendl, DStR 2018, 2065, 2066).

## 29

bb) Der Gesetzeszweck spricht jedenfalls nicht zwingend für eine Zuordnung der Regelung des § 66 Abs. 3 EStG zum Auszahlungsverfahren.

## 30

In der Gesetzesbegründung zu § 66 Abs. 3 EStG wird ausgeführt, dass abweichend von der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren gemäß § 169 AO die Regelung vorsehe, dass Kindergeld nur noch sechs Monate rückwirkend ausgezahlt werden könne. Die Regelung bewirke, dass das Kindergeld über die zurückliegenden Monate hinaus nicht mehr zur Auszahlung gelangen könne. Der materiell-rechtliche Anspruch werde hierdurch nicht berührt, was insbesondere für an das Kindergeld anknüpfende Annexleistungen im außersteuerlichen Bereich von Bedeutung sei (vgl. BT-Drs. 18/12127 - zitiert nach Wendl, DStR 2018, 2065, 2066 -).

## 31

Die Regelung soll verhindern, dass für einen mehrjährigen Zeitraum in der Vergangenheit rückwirkend Kindergeld ausgezahlt werden kann. Hierfür ist aber nicht erforderlich, die Regelung dem Auszahlungsverfahren zuzuordnen. Vielmehr spricht die Bezugnahme darauf, dass die Regelung abweichend von der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren gemäß § 169 AO eine Kindergeldzahlung nur noch sechs Monate rückwirkend ermöglichen soll, dafür, dass nach dem Verständnis des Gesetzgebers eine Ausnahme von der regulären Festsetzungsfrist eingeführt werden sollte und damit eine Regelung für das Festsetzungsverfahren geschaffen wurde. Denn die Festsetzungsverjährung bringt den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zum Erlöschen und Erlöschensgründe wirken materiell-rechtlich (vgl. Wendl, DStR 2018, 2065, 2066). Dass gleichzeitig nach der Intention des Gesetzgebers an das Kindergeld anknüpfende Annexleistungen im außersteuerlichen Bereich nicht berührt sein sollen, kann auch dahingehend verstanden werden, dass die Annexleistungen nur das von der Ausschlussfrist unabhängige Entstehen des Kindergeldanspruchs verlangen und insoweit der materiell-rechtliche Anspruch nicht von der Regelung des § 66 Abs. 3 EStG beeinflusst sein soll (vgl. hierzu Wendl, DStR 2018, 2065, 2066, 2067).

## 32

cc) Die Gesetzessystematik spricht für eine Zuordnung des § 66 Abs. 3 EStG zum Festsetzungsverfahren. Insoweit schließt sich der Senat der Auffassung des Niedersächsischen FG in seinem Urteil vom 25. September 2018 in juris an, das ausführt, dass § 66 Abs. 3 EStG inhaltlich und nach seiner Stellung im Gesetz eine Einschränkung des § 66 Abs. 2 EStG darstellt, der dem Festsetzungsverfahren zuzuordnen ist. Die Regelungen dienen gemeinsam der zeitlichen Beschränkung des Kindergeldanspruchs: Während Abs. 2 anordnet, dass das Kindergeld vom Beginn des Monats an gezahlt wird, in dem die die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, regelt Abs. 3, dass das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats an gezahlt wird, in dem der Antrag eingegangen ist. Es ist kein gesetzessystematischer Grund ersichtlich, warum § 66 Abs. 2 EStG dem Festsetzungsverfahren, § 66 Abs. 3 EStG aber dem Erhebungsverfahren zuzuordnen sein sollte.

## 33

dd) Schließlich spricht für die Auslegung des Senats auch die Rechtsprechung des BFH (BFH in BStBl II 2001, 109) zu der wortgleichen Fassung des § 66 Abs. 3 EStG, die bis einschließlich 1997 galt, s.o. unter II. 1. (so auch Urteile des Niedersächsischen FG vom 25. September 2018 und vom 25. Oktober 2018 in juris; Wendl, DStR 2018, 2065, 2066).

#### **34**

d) Da die Familienkasse im Streitfall § 66 Abs. 3 EStG nicht im Rahmen des Festsetzungsverfahrens, sondern im Rahmen des Auszahlungsverfahrens angewandt hat, stellt sich nach Ansicht des Senats die Frage, ob die Ausschlussfrist als rechtsbeendend oder lediglich als rechtsbegrenzend in dem Sinne zu verstehen sein könnte, dass der Ausschlussfrist eine der Verwirkung ähnliche Rechtsfolge beizumessen sein könnte, nicht (vgl. insoweit Wendl, DStR 2018, 2065, 2068). Dagegen dürfte allerdings sprechen, dass der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung die Ausschlussfrist als eine Regelung betrachtet, die abweichend von der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren gemäß § 169 AO eine Kindergeldzahlung nur noch sechs Monate rückwirkend ermöglichen soll, und nach Ablauf der Festsetzungsfrist der Anspruch erlischt (§ 47 AO). An das Kindergeld anknüpfende Annexleistungen können auch bei unabhängig von der Ausschlussfrist entstandenen materiell-rechtlichen Kindergeldansprüchen gewährt werden. Dass die Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld unter Außerachtlassung der Ausschlussfrist ausschließlich den Familienkassen vorbehalten sein sollte, ist aus Sicht des Senats nicht zwingend.

#### **35**

4. Da somit bereits einfachgesetzlich ein Anspruch des Klägers auf Auszahlung des Kindergeldes für den Streitzeitraum besteht, kommt es auf die vom Kläger aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen nicht an.

#### **36**

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO). Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 90 Abs. 2 FGO.

#### **37**

6. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.