

Titel:

Kindergeld im Entsendungsfall: Nachrangigkeit des wohnortbasierten Anspruchs und Ausschluss des Differenzkindergelds

Normenketten:

VO (EG) Nr. 883/2004 Art. 68

VO (EG) Nr. 883/2004 Art. 68 Abs. 2 S. 3

EStG § 70 Abs. 3

Leitsätze:

1. Weist eine A1-Bescheinigung für den entsandten Elternteil die Anwendbarkeit der Rechtsvorschriften des Entsendestaats (hier: Staat C) nach, unterliegt dieser im Streitzeitraum unionsrechtlich den Vorschriften des Entsendestaats; der deutsche Kindergeldanspruch wird dann nicht durch Beschäftigung, sondern – sofern weitere Auslösetatbestände fehlen – allein durch den Wohnort ausgelöst. (redaktioneller Leitsatz)
2. Bestehen für dasselbe Kind im Wohnstaat (hier: Staat C) vorrangige Familienleistungen, die durch die Erwerbstätigkeit des anderen Elternteils ausgelöst werden, ist der in Deutschland lediglich wohnortbedingt ausgelöste Anspruch nach Art. 68 Abs. 1 Buchst. a VO (EG) 883/2004 nachrangig; ein Differenzanspruch ist gemäß Art. 68 Abs. 2 S. 3 VO (EG) 883/2004 ausgeschlossen. (redaktioneller Leitsatz)
3. Die Anspruchskonkurrenz i.S.d. Art. 68 VO (EG) 883/2004 ist gegeben, wenn im vorrangig zuständigen Mitgliedstaat ein materieller Anspruch auf Familienleistungen tatsächlich besteht; darauf kommt es entscheidend an. (redaktioneller Leitsatz)
4. Die Familienkasse darf eine zuvor rechtswidrige Kindergeldfestsetzung für die Zukunft nach § 70 Abs. 3 S. 1 EStG aufheben; Vertrauensschutz nach § 70 Abs. 3 S. 2 EStG i.V.m. § 176 AO greift für Monate, die nach Verkündung der maßgeblichen BFH-Rechtsprechung beginnen, nicht ein. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Kindergeld

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – III R 29/24

Fundstellen:

EFG 2026, 23

LSK 2024, 49348

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist die Aufhebung der Festsetzung des Kindergeldes für das Kind B für den Zeitraum von Mai 2023 einschließlich Juni 2023.

2

Der Kläger ist der Vater des Kindes B (geboren am XX.XX.20XX). Das Kind lebt in C im gemeinsamen Haushalt der Kindseltern, zusammen mit seiner Mutter, D, die nichtselbständig erwerbstätig ist.

3

Der Kläger war von 28.06.2020 bis 27.06.2022 und seit 26.08.2022 als von C entsandter Arbeitnehmer in Deutschland nichtselbständig tätig (vgl. Arbeitgeberbescheinigungen der Firma E vom 25.08.2022 und

16.02.2023). Auf ihn ist im Streitzeitraum das Recht des Staates C anwendbar (vgl. Tz. 2.1 der A1-Bescheinigung vom 23.01.2023).

4

Der Kläger bezog laufend in C Kindergeld für B und in Deutschland Kindergeld unter Anrechnung der Familienleistungen aus C (vgl. den Bescheid vom 11.10.2022).

5

Mit dem streitgegenständlichen Bescheid vom 28.02.2023 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für B für den Zeitraum ab Mai 2023 nach § 70 Abs. 3 EStG auf. Deutsches Kindergeld könne wegen der in C zustehenden Familienleistungen nicht festgesetzt werden. Der konkurrierende Anspruch werde durch die Ausübung einer Erwerbstätigkeit des anderen Elternteils in C ausgelöst. Aufgrund von Artikel 68 Absatz 2 Satz 3 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (ABl L 166 vom 30.04.2004, S. 1, im Folgenden: VO Nr. 883/2004) komme für Kinder mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich keine Gewährung von Kindergeld in Betracht, sofern Familienleistungen im Wohnland des Kindes zustehen und der Anspruch in Deutschland lediglich durch den Wohnsitz ausgelöst werde.

6

Hiergegen legte der Kläger durch seine damaligen Bevollmächtigten am 27.03.2023 Einspruch ein, den die Familienkasse mit Entscheidung vom 23.05.2023 als unbegründet zurückwies.

7

Zur Begründung führte sie aus, dass für das Kind zugleich im EU-Staat C ein Anspruch auf Kindergeld bestehe. Welcher Anspruch vorrangig sei, bestimme sich im Verhältnis zu den EU-/EWR-Staaten nach den Regelungen der VO Nr. 883/2004 i.V.m. 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 (ABl L 284 vom 30.10.2009, S. 1, im Folgenden: VO Nr. 987/2009).

8

Seien für denselben Zeitraum und für dieselben Familienangehörigen Leistungen nach den Rechtsvorschriften mehrerer EU-Staaten zu gewähren, so sei vorrangig der Staat zuständig, in dem eine Beschäftigung oder eine selbständige Tätigkeit ausgeübt werde. Hierauf folgten die durch den Bezug einer Rente und schließlich die durch den Wohnort ausgelösten Ansprüche (vgl. Art. 68 Abs. 1 Buchstabe a) VO Nr. 883/2004).

9

Seien die Leistungen nach den Rechtsvorschriften mehrerer EU-Staaten zu gewähren und werde in diesen Staaten jeweils eine Beschäftigung bzw. eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt, aus den jeweiligen EU-Staaten eine Rente bezogen oder würden die Ansprüche in den EU-Staaten allein durch den Wohnsitz ausgelöst, so sei der Staat vorrangig zuständig, in dem sich der Wohnort der Kinder befinde. Voraussetzung sei, dass in dem Wohnstaat der Kinder eine solche Tätigkeit ausgeübt werde, aus diesem Staat eine Rente bezogen werde bzw. sich in diesem Staat der Wohnort eines der Berechtigten befinde (vgl. Art. 68 Abs. 1 Buchstabe b) VO Nr. 883/2004).

10

Nach der Rechtsprechung des BFH finde Art. 68 VO Nr. 883/2004 nur Anwendung, wenn im vorrangig für die Gewährung von Familienleistungen zuständigen Mitgliedstaat ein Anspruch auf Kindergeld und damit eine echte Anspruchskonkurrenz (Anspruchskumulierung) bestehe. Dies sei vorliegend der Fall, da aufgrund der Entsendung des Klägers von einer Firma in C nach Deutschland die Rechtsvorschriften aus C auf ihn anzuwenden seien. Ebenso seien auf die Kindesmutter aufgrund ihrer Erwerbstätigkeit in C diese Rechtsvorschriften anzuwenden. C sei folglich der vorrangig für die Gewährung von Familienleistungen zuständige Mitgliedstaat. In C bestehe auch ein Anspruch auf Kindergeld und damit eine echte Anspruchskonkurrenz.

11

Aufgrund von Art. 68 Abs. 2 Satz 3 VO Nr. 883/2004 komme für Kinder mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat keine Gewährung von Unterschiedsbeträgen in Betracht, wenn der Anspruch in Deutschland lediglich durch den Wohnort ausgelöst werde, unabhängig davon, ob im anderen Mitgliedstaat eine

Erwerbstätigkeit ausgeübt oder eine Rente bezogen werde. Als durch den Wohnort ausgelöst würden Ansprüche auch dann gelten, wenn eine Beschäftigung im Rahmen einer Entsendung ausgeübt und im Inland weder eine den deutschen Rechtsvorschriften unterliegende Erwerbstätigkeit ausgeübt noch eine Rente bezogen werde.

12

Bestehe neben dem durch den Wohnort ausgelösten Anspruch eines Entsandten auf deutsches Kindergeld für dasselbe Kind und denselben Zeitraum Anspruch auf Familienleistungen in einem anderen Mitgliedstaat, der zugleich der Wohnsitzstaat des Kindes sei, sei der Anspruch auf deutsches Differenzkindergeld ausgeschlossen. Daher bestehe im Streitfall nur in C Anspruch auf Familienleistungen.

13

Mit der am 26.06.2023 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter und trägt zur Begründung im Wesentlichen Folgendes vor:

14

Nach Art. 12 Abs. 1 VO Nr. 883/2004 gelte die Sonderregelung nur, wenn der Arbeitnehmer voraussichtlich weniger als 24 Monate entsendet werde. Die Familienkasse habe keine Feststellungen zur Dauer der Entsendung getroffen. Ob vorliegend C als erster Mitgliedstaat zuständig sei, lasse sich demnach nicht feststellen.

15

Unabhängig davon seien die Vorschriften der VO Nr. 883/2004 im Streitfall unzutreffend ausgelegt worden, auch wenn sich dies auf die jüngsten Entscheidungen des BFH in Entsendungsfällen stützen lasse.

16

Der EuGH habe sich u.a. mit dem Kindergeldanspruch entsandter Wanderarbeitnehmer aus der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14.06.1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (ABl L 149 vom 05.07.1971, S. 2, im Folgenden: VO Nr. 1408/71) befasst (vgl. Urteil vom 12.06.2010 C-611/10 und C-612/10 – Hudzinski und Wawrzyniak, DStRE 2012, 999). Diese Normen seien nahezu wortgleich in Art. 12 der VO Nr. 883/2004 enthalten.

17

Demnach unterliege der entsandte Kläger gemäß Art. 12 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 weiterhin den Rechtsvorschriften seines Heimatlandes. Für den Fall, dass der entsandte Wanderarbeitnehmer den Kindergeldantrag in Deutschland gestellt habe, habe der EuGH entschieden, dass die frühere Antikumulierungsregelung keine Anwendung finde. Dies gelte ebenso für die heutige Vorschrift des Art. 68 der VO 883/2004.

18

Ein entsandter Arbeitnehmer könne gemäß Art. 11 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 nur den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates unterliegen. Nach Art. 12 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 unterliege der von seinem Arbeitgeber entsendete Kläger den Rechtsvorschriften des Entsendestaats, also C. Sein Anspruch im Sinne des Art. 68 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 werde daher einzig durch die Beschäftigung ausgelöst. Im Sinne des Art. 68 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 könne der Kläger daher keinen konkurrierenden Anspruch auf Kindergeld in Deutschland haben, der im Sinne der genannten Verordnung zu koordinieren wäre. Der nationale Anspruch auf Kindergeld in Deutschland bestehe in der vorliegenden Konstellation trotzdem und werde auch nicht durch § 65 EStG verdrängt. Dies sei gefestigte Rechtsprechung des EuGH (Hinweis auf Urteil vom 11.07.2018 C-356/15, ZESAR 2019, 225, insbes. Rn. 79 ff.).

19

Es sei unklar, wie die Beklagte zu einer anderen Rechtsauffassung gelange. Sie folge lediglich dem BFH, der in seinen Entscheidungen nicht auf die Vorgaben des EuGH eingehe.

20

Der BFH habe mit Urteil vom 26.07.2017 (III R 18/16, BStBl II 2017, 1237) ausgeführt, dass für die im Rahmen der Konkurrenzregelung des Art. 68 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 zu prüfende Frage, was die Ansprüche auslöst, nicht auf die nationalen Regelungen nach §§ 62 ff. EStG, sondern auf die Vorschriften

der Art. 11 bis 16 der VO Nr. 883/2004 abzustellen ist. Hiervon scheine er in seiner Entscheidung vom 20.04.2023 (III R 4/20, BFH/NV 2023, 953) abzuweichen und setze sich in Widerspruch zum EuGH.

21

Im vorliegenden Fall könne der Kläger nicht gleichzeitig einen Anspruch auf Kindergeld aus Beschäftigung (=C) und Wohnort (=Deutschland) im Sinne der Verordnung haben. In die Koordinierung der Ansprüche auf Familienleistungen in verschiedenen Mitgliedstaaten nach Art. 68 der VO Nr. 883/2004 seien nur die Ansprüche in Mitgliedstaaten, deren Rechtsvorschriften die Eltern nach Art. 11 bis 16 der VO Nr. 883/2004 unterliegen, einbezogen. Ansprüche auf Familienleistungen auf Grund von Wohnortvoraussetzungen in einem Mitgliedstaat, in dem die Berechtigten wohnten, ohne europarechtlich dessen Rechtsvorschriften zu unterliegen, könnten nach den nationalen Rechtsvorschriften bestehen, würden aber nicht in die Koordinierung nach Art. 68 der VO Nr. 883/2004 einbezogen.

22

Hilfsweise werde Antrag auf Zulassung der Revision gestellt. Der BFH habe sich bislang nicht zur Frage geäußert, ob er trotz der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache C-356/15 (vom 11.07.2018 C-356/15, ZESAR 2019, 225) an seiner Rechtsprechung festhalte oder dem EuGH die Frage vorlege, ob in Entsendungsfällen Art. 68 Abs. 2 Satz 3 der VO Nr. 883/2004 anwendbar sei.

23

Alternativ komme eine Vorlage des FG an den EuGH in Betracht. In der Entscheidung vom 25.04.2024 (vgl. EuGH-Urteil vom 25.04.2024 C-36/23, DStR 2024, 1237 – Familienkasse Sachsen) habe der Europäische Gerichtshof zwar die Vorlagefragen 2 und 3 nicht beantwortet, aber nochmals auf den 35. Erwägungsgrund der VO Nr. 883/2004 hingewiesen. Dort sei niedergelegt, dass die Prioritätsregeln der Vermeidung ungerechtfertigter Doppelleistungen dienten, für den Fall, dass es zum Zusammentreffen von Ansprüchen auf Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats mit Ansprüchen auf Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats komme. Ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzung des Art. 68 der VO 883/2004 sei demnach, dass ein Auseinanderfallen von zuständigem Mitgliedstaat und Wohnmitgliedstaat der Familienangehörigen vorliege und allein aus diesem Grund die national bestehenden Ansprüche zu koordinieren seien. Der EuGH weise in Rn. 44 seines Urteils explizit darauf hin, dass er an seiner Rechtsprechung zu Art. 76 der VO Nr. 1408/71 festhalte.

24

Abschließend weist der Kläger darauf hin, dass die Beklagte mit Bescheid vom 28.02.2023 den Bescheid vom 11.10.2022 nicht nach § 70 Abs. 3 EStG habe aufheben dürfen. Dieser sei nicht ursprünglich rechtswidrig gewesen. Die Dienstanweisung sei erst Anfang 2023 geändert worden.

25

Der Kläger beantragt, den Bescheid vom 28.02.2023 und die Einspruchsentscheidung hierzu vom 23.05.2023 aufzuheben und hilfsweise die Revision zuzulassen.

26

Die Familienkasse beantragt, die Klage abzuweisen.

27

Zur Begründung ergänzt sie die Einspruchsentscheidung dahingehend, dass nach der Rechtsprechung des BFH Art. 68 der VO Nr. 883/2004 nur Anwendung finde, wenn im vorrangig für die Gewährung von Familienleistungen zuständigen Mitgliedstaat ein Anspruch auf Kindergeld und damit eine echte Anspruchskonkurrenz (Anspruchskumulierung) bestehe. Aufgrund von Art. 68 Abs. 2 Satz 3 der VO Nr. 883/2004 komme für Kinder mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat keine Gewährung von Unterschiedsbeträgen in Betracht, wenn der Anspruch in Deutschland lediglich durch den Wohnsitz ausgelöst werde. Dies sei insbesondere auch dann der Fall, wenn eine Beschäftigung im Rahmen einer Entsendung ausgeübt und im Inland weder eine den deutschen Rechtsvorschriften unterliegende Erwerbstätigkeit ausgeübt noch eine Rente bezogen werde.

28

Der Kläger sei ein nach Deutschland entsandter Arbeitnehmer. Dies ergebe sich aus der A1-Bescheinigung, aus der hervorgehe, dass die Entsendung für den Zeitraum von 26.08.2022 bis 25.08.2024 geplant sei. Zwar sei zutreffend, dass der Nachweis der Entsendung im streitigen Zeitraum bislang nicht geführt worden

und vom Kläger ggf. noch zu erbringen sei. Der Kläger trage jedoch selbst vor, dass er weiterhin von seinem Arbeitgeber in C nach Deutschland entsandt sei und sich bis dato in F aufhalte.

29

Die Sonderregelung des Art. 12 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 sei anwendbar. Danach unterliege eine entsandte Person weiterhin den Rechtsvorschriften des Entsendestaates, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit 24 Monate nicht überschreite. Nach der vorliegenden A1 Bescheinigung sei die Entsendung von 26.08.2022 bis 25.08.2024 geplant. Der Kläger unterliege als Entsandter damit nach Art. 12 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 den Rechtsvorschriften des Entsendestaats C.

30

Die Kindesmutter sei in C erwerbstätig und unterliege damit ebenfalls den Rechtsvorschriften des Staates C. Das Konkurrenzverhältnis bestimme sich nach Art. 68 Abs. 1 Buchst. a der VO Nr. 883/2004, so dass die Ansprüche in C vorrangig seien, die durch die Beschäftigung ausgelöst würden.

31

Art. 68 der VO Nr. 883/2004 sei anwendbar, da in C tatsächlich ein konkurrierender Anspruch auf Kindergeld für das Kind B bestehe. Dies habe der Kläger in dem Fragebogen zur Prüfung des Anspruches auf Kindergeld, ausgestellt am 20.02.2023, bestätigt. Ein Anspruch auf Differenzkindergeld aus Deutschland scheide wegen Art. 68 Abs. 2 Satz 3 der VO Nr. 883/2004 aus, da der Kindergeldanspruch in Deutschland ausschließlich durch den Wohnort ausgelöst werde und das Kind im anderen Mitgliedstaat C wohne.

32

Wegen der Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze sowie den Akteninhalt verwiesen.

Entscheidungsgründe

33

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

I.

34

Der Bescheid vom 28.02.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.05.2023 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

35

Die Familienkasse hat zu Recht die Kindergeldfestsetzung für das Kind B für den Zeitraum von Mai 2023 bis einschließlich Juni 2023 aufgehoben.

36

1. Der Senat kann in der Sache entscheiden.

37

Das Verfahren ist nicht gemäß § 74 FGO i.V.m. Art. 267 AEUV zwecks Vorlage an den EuGH im Hinblick auf die vom Kläger gerügte gemeinschaftsrechtswidrige Rechtsprechung des BFH auszusetzen.

38

Eine Vorlageverpflichtung besteht nur für einzelstaatliche Gerichte, deren Entscheidungen nicht mehr mit innerstaatlichen Rechtsmitteln angefochten werden können.

39

Als Instanzgericht, gegen dessen Urteil mit Nichtzulassung der Revision das Rechtsmittel der Nichtzulassungsbeschwerde gegeben ist, ist das Finanzgericht gemäß Art. 267 Abs. 2 und 3 AEUV zur Vorlage an den EuGH berechtigt, aber nicht verpflichtet (vgl. BVerfG-Beschluss vom 02.12.2014 2 BvR 655/14, WM 2015, 122, Rz. 18).

40

Eine Vorlage an den EuGH ist zudem im Hinblick darauf, dass nach der Überzeugung des Senats der Auslegung der europäischen Rechtsvorschriften durch den BFH zu folgen ist, auch nicht geboten.

41

Schließlich ist das von dem Prozessbevollmächtigten angeführte Verfahren in der Rechtssache C-36/23 zwischenzeitlich abgeschlossen (vgl. EuGH-Urteil vom 25.04.2024 C-36/23, DStR 2024, 1237 – Familienkasse Sachsen). In der Entscheidung hat der EuGH u.a. festgestellt, dass Art. 68 VO Nr. 883/2004 dahin auszulegen ist, dass er es dem Träger eines Mitgliedstaats, dessen Rechtsvorschriften nachrangig sind, nicht gestattet, von der betroffenen Person in diesem Mitgliedstaat gezahlte Familienleistungen aufgrund dessen teilweise zurückzuverlangen, dass nach den vorrangig geltenden Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats ein Anspruch auf solche Leistungen besteht, sofern in diesem anderen Mitgliedstaat eine Familienleistung weder festgesetzt noch ausgezahlt wurde. Der Streitfall betrifft jedoch keine Rückforderung, sondern eine Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für die Zukunft. Zu den vorliegenden rechtlichen Fragestellungen, insbesondere im Zusammenhang mit Entsendungen, hat sich der EuGH nicht geäußert.

42

2. Nach § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG setzt der Anspruch auf Kindergeld u.a. voraus, dass der Anspruchsteller im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird.

43

Diese Voraussetzungen lagen bei dem im Streitzeitraum in Deutschland erwerbstätigen Kläger nach Aktenlage vor. Er hatte jedenfalls seinen gewöhnlichen Aufenthalt i.S.v. § 9 AO im Streitzeitraum im Inland und erfüllte die Identifikationsvoraussetzungen des § 62 Abs. 1 Satz 2 EStG.

44

3. Der Anspruch des Klägers wird jedoch durch vorrangige Ansprüche für das Kind B in anderen Mitgliedstaaten (hier: C) ausgeschlossen.

45

a) Dies bestimmt sich nach den Prioritätsregeln des Art. 68 der VO Nr. 883/2004, die daran anknüpfen, ob der jeweilige Anspruch durch eine Beschäftigung oder eine selbstständige Erwerbstätigkeit, durch den Bezug einer Rente oder durch den Wohnort ausgelöst wird.

46

Insoweit ist zu berücksichtigen, dass für die Frage, was die Ansprüche i.S. des Art. 68 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 auslöst, darauf abzustellen ist, aufgrund welchen Tatbestands die berechtigte Person den Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats nach Art. 11 bis 16 der VO Nr. 883/2004 unterstellt ist (vgl. BFH-Urteile vom 26.07.2017 III R 18/16, BStBl II 2017, 1237, Rz 25; jeweils vom 01.07.2020 III R 22/19, BFH/NV 2021, 134, Rz. 18; III R 39/18, BFH/NV 2021, 451, Rz. 18 und III R 13/19, BFH/NV 2021, 453, Rz. 19).

47

Im Streitfall handelt es sich bei dem Kindsvater in den Streitmonaten um einen von C nach Deutschland entsandten Arbeitnehmer. Als solcher unterlag dieser nach Art. 12 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 weiterhin den Rechtsvorschriften des Entsendestaats C, weshalb bei europarechtlicher Betrachtung der Kindergeldanspruch des Klägers in Deutschland nicht durch die Beschäftigung ausgelöst worden ist.

48

b) Aus der vorgelegten Entsendebescheinigungen (A1) des zuständigen Trägers in C vom 23.01.2023 folgt aus den Angaben unter Ziffer 2.1 ("Mitgliedstaat, dessen Rechtsvorschriften anzuwenden sind"), dass auf den Kläger in den Streitmonaten das Recht des Staates C Anwendung findet.

49

Mit der "Bescheinigung über die Rechtsvorschriften der sozialen Sicherheit, die auf den/die Inhaber/in anzuwenden sind A1" wird für einen einzelnen Arbeitnehmer dokumentiert, welches Recht welchen Staats während seiner Tätigkeit auf ihn anwendbar ist. Der entsendende Mitgliedstaat bzw. Ansässigkeitsstaat erteilt gemäß Art. 15 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 2 der VO Nr. 987/2009 eine Bescheinigung über die weitere Anwendung seiner Rechtsvorschriften. Gelten die Rechtsvorschriften des Entsendestaates weiter, wird der Vordruck A1 verwendet. In Übergangsfällen, in denen die Rechtsvorschriften des Entsendestaates auf Grundlage der VO Nr. 1408/71 gelten, wird der Vordruck E 101 verwendet.

50

Diese Bescheinigung entfaltet nach dem Grundsatz der vertrauensvollen Zusammenarbeit bis zu ihrem Widerruf Bindungswirkung gegenüber dem anderen Mitgliedstaat (vgl. EuGH-Urteile vom 10.02.2000 C-202/97 – Fitzwilliam Executive Search Ltd., Slg 2000, I-883; vom 26.01.2006 C-2/05 – Herbosch Kiere, Slg. 2006, I-1079; BFH-Urteil vom 15.03.2012 III R 51/08, BFH/NV 2012, 1765, Rz. 27 jeweils zum Formular E 101; vom 11.07.2018 C-356/15, ZESAR 2019, 225, Rn. 53).

51

Eine einmal erteilte Entsendebescheinigung ist von allen Mitgliedstaaten und deren Behörden sowie Gerichten als inhaltlich richtig anzuerkennen. Die Bindungswirkung erstreckt sich nach dem EuGH-Urteil "Herbosch Kiere" (vom 26.01.2006 – C 2/05, Slg. 2006, I-1079) auch auf die der Entsendung zugrundeliegenden Tatsachen, also beispielsweise das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses zu dem entsendenden Unternehmen, sofern die Bescheinigung nicht betrügerisch erlangt oder geltend gemacht wurde (vgl. EuGH-Urteil vom 06.02.2018 C-359/16 – Altun, ZESAR 2018, 433).

52

Insoweit ist auch ein nationales Gericht des Gaststaats nicht befugt, die Gültigkeit einer vom zuständigen Träger des Entsendestaats erteilten Bescheinigung A1 im Hinblick auf die Bestätigung der Tatsachen, auf deren Grundlage eine solche Bescheinigung ausgestellt wurde, zu überprüfen. Können die betroffenen Träger im Einzelfall zu keiner Übereinstimmung über das anwendbare Recht gelangen, haben diese über die Verwaltungskommission für die soziale Sicherheit der Wanderarbeitnehmer, ein von einem Mitgliedstaat eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren bzw. das im Rahmen der VO Nr. 883/2004 eingeführte Vermittlungs- und Dialogverfahren die Möglichkeit, die Richtigkeit der bescheinigten Angaben überprüfen zu lassen (vgl. EuGH-Urteil vom 26.01.2006 C-2/05 – Herbosch Kiere, Slg. 2006, I-1079 Rdnrn. 28 f., m.w.N. zum Formular E 101). Die Beteiligten können sich nicht auf eine Unrichtigkeit der von der zuständigen Behörde ausgestellten Bescheinigung A1 bzw. E 101 berufen, sondern nur eines der vorgenannten Verfahren zur Aufhebung der Bescheinigung anstrengen (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2012 III R 51/08, BStBl II 2013, 623, Rn. 27 zum Formular E 101).

53

c) Dies gilt auch – wie im Streitfall – bei zwei hintereinander geschalteten Entsendungen, die jeweils für sich genommen "die voraussichtliche Dauer" von 24 Monaten nicht überschritten haben bzw. nicht überschreiten werden (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21.09.2023 12 K 1355/23, juris).

54

Mithin entfaltet der Vordruck A1 vom 23.01.2023 im Streitfall eine Bindungswirkung dahingehend, dass auf den Kläger als entsandten Arbeitnehmer in den Monaten Mai 2023 und Juni 2023 die Rechtsvorschriften des Staates C anwendbar sind.

55

Der gewöhnliche Aufenthalt des Klägers i.S.v. § 9 AO ist dem Wohnsitz (§ 8 AO) im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 nach der Begriffsdefinition des Art. 1 Buchst. j der VO Nr. 883/2004 gleichgestellt (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 20.04.2023 III R 4/20, BFH/NV 2023, 953 m.w.N.).

56

Da auch weder eine den deutschen Rechtsvorschriften unterliegende selbstständige Erwerbstätigkeit noch ein Rentenbezug in Bezug auf den Kläger in Deutschland festgestellt werden können, ist der Anspruch des Klägers auf Kindergeld in Deutschland im Streitzeitraum als durch den Wohnort ausgelöst anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 20.04.2023 III R 4/20, BFH/NV 2023, 953; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 21.09.2023 12 K 1355/23, juris).

57

d) Weiter ist zu prüfen, ob dem Kläger selbst oder der Kindsmutter in C oder einem anderen Mitgliedstaat für dasselbe Kind und denselben Zeitraum Ansprüche auf Familienleistungen zustehen. Dies ist ggf. durch Auskunftersuchen an die jeweils zuständige Behörde des anderen Mitgliedstaats (hier: C) zu klären (vgl. BFH-Urteile vom 22.02.2018 III R 10/17, BStBl II 2018, 717, Rz. 30; jeweils vom 01.07.2020 III R 39/18, BFH/NV 2021, 451, Rz. 19 und III R 13/19, BFH/NV 2021, 453, Rz. 20).

58

Es bestanden unstreitig Ansprüche auf Familienleistungen in C für das Kind B in den Streitmonaten. Dies wurde sowohl durch den Kläger selbst als auch durch die Behörden im Staat C bestätigt.

59

e) Besteht ein solcher Anspruch – wie im Streitfall – in einem anderen Mitgliedstaat, ist der durch den Wohnort ausgelöste Kindergeldanspruch in Deutschland gemäß Art. 68 Abs. 1 Buchst. a der VO Nr. 883/2004 nachrangig, wenn der Familienleistungsanspruch im anderen Mitgliedstaat durch eine Beschäftigung, eine Erwerbstätigkeit oder durch den Bezug einer Rente ausgelöst wird (vgl. BFH-Urteile jeweils vom 01.07.2020 III R 22/19, BFH/NV 2021, 143, Rz. 20; III R 39/18, BFH/NV 2021, 451, Rz. 20 und III R 13/19, BFH/NV 2021, 451, Rz. 21). Das ist vorliegend der Fall, da die Kindsmutter im Streitzeitraum in C erwerbstätig war.

60

Im Falle der Nachrangigkeit des Kindergeldanspruchs in Deutschland wird dieser nach Art. 68 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 der VO Nr. 883/2004 bis zur Höhe des nach den vorrangig geltenden Rechtsvorschriften vorgesehenen Betrags ausgesetzt. Der an sich nach Art. 68 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 der VO Nr. 883/2004 vorgesehene Differenzbetrag muss gemäß Art. 68 Abs. 2 Satz 3 der VO Nr. 883/2004 allerdings nicht für Kinder gewährt werden, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, wenn der entsprechende Leistungsanspruch ausschließlich durch den Wohnort ausgelöst wird (vgl. BFH-Urteile vom 22.02.2018 III R 10/17, BStBl II 2018, 717, Rz. 28 f.; jeweils vom 01.07.2020 III R 22/19, BFH/NV 2021, 134, Leitsatz 3 und Rz. 21 mit Anm. Hartmann, EStB 2021, 69 und Anm. Selder, jurisPR-SteuerR 2/2021 Anm. 6; III R 39/18, BFH/NV 2021, 451, Rz. 21 und III R 13/19, BFH/NV 2021, 453, Rz. 22; vom 18.02.2021 III R 71/18, BFH/NV 2021, 884, Rz. 31; Wendl in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 324. Lieferung 3/2024, Vorbemerkungen vor §§ 62-78 EStG, Rz. 27; Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Fach D, 119. Lieferung Mai 2024, Art. 68 VO Nr. 883/2004, Rn. 6, 35 ff.).

61

Nicht zuzustimmen ist der vom Kläger vorgetragene Auffassung, dass ein Anspruch auf Familienleistungen nur dann allein durch den Wohnort ausgelöst ist i.S.v. Art. 68 Abs. 2 Satz 3 VO, wenn die anspruchsberechtigte Person weder auf Grund einer Beschäftigung oder selbständigen Erwerbstätigkeit den Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats unterliegt noch eine Rente aus diesem Mitgliedstaat bezieht, aber nach Art. 11 Abs. 3 Buchst. e VO (EG) Nr. 883/2004 den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats unterliegt (i.E. ebenso BeckOK EStG/Mutschler, 18. Ed. 15.3.2024, EStG § 65 Rn. 71.2; a.A. Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, 119. Lieferung Mai 2024, Artikel 68 VO Nr. 883/2004, Rn. 35).

62

Es ist vielmehr darauf abzustellen, aufgrund welchen Tatbestands der Art. 11-16 der VO Nr. 883/2004 die jeweils berechnete Person den Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats unterliegt. Der Senat schließt sich insoweit der Rechtsprechung des BFH an (vgl. BFH-Urteile vom 26.07.2017 III R 18/16, BStBl II 2017, 1237 und vom 25.07.2019 III R 34/18, BStBl II 2021, 20).

63

f) Der Kläger unterliegt nach Art. 12 Abs. 1 der VO Nr. 883/2004 weiterhin den Rechtsvorschriften des Staates C. Dieser Umstand entfaltet zwar keine europarechtliche Sperrwirkung hinsichtlich des deutschen Kindergeldanspruchs (vgl. BFH-Urteile vom 25.07.2019 III R 34/18, BStBl II 2021, 20 und vom 20.04.2023 III R 4/20, BFH/NV 2023, 953). Da der Tatbestand der Erwerbstätigkeit als entsandter Arbeitnehmer für die Anspruchsauslösung der Rechtsvorschriften des Staates C heranzuziehen ist und der Kläger auch keine inländische Rente erhält, kommt in unionsrechtlicher Hinsicht mithin nur eine Anspruchsauslösung der deutschen Rechtsvorschriften durch den Wohnort in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2019 III R 34/18, BStBl II 2021, 20).

64

Da in C für das Kind B ein Familienleistungsanspruch bestand und auch tatsächlich ausgezahlt wurde, ist nach Auffassung des Senats die Anspruchskumulierung durch Art. 68 Abs. 2 Satz 3 der VO Nr. 883/2004 aufzulösen und der vom Kläger begehrte Differenzkindergeldanspruch nach dem EStG ausgeschlossen.

65

4. Die Familienkasse war nach § 70 Abs. 3 EStG berechtigt, die Kindergeldfestsetzung für das Kind B ab dem Monat Mai 2023 aufzuheben.

66

a) Nach § 70 Abs. 3 EStG können materielle Fehler der letzten Festsetzung durch Aufhebung oder Änderung der Festsetzung mit Wirkung ab dem auf die Bekanntgabe der Aufhebung oder Änderung der Festsetzung folgenden Monat beseitigt werden. Bei der Aufhebung oder Änderung der Festsetzung nach Satz 1 ist § 176 AO entsprechend anzuwenden; dies gilt nicht für Monate, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Bundesgerichts beginnen (§ 70 Abs. 3 Satz 2 EStG).

67

§ 70 Abs. 3 EStG ist wie § 70 Abs. 2 EStG eine eigenständige, auf Dauerverwaltungsakte zugeschnittene Änderungsvorschrift außerhalb der AO. Die Vorschrift betrifft die Fälle, in denen der zutreffende Sachverhalt der Familienkasse bekannt ist, sie die ihr bekannten Tatsachen jedoch rechtlich unzutreffend würdigt, oder ihrer Entscheidung irrtümlich einen unrichtigen Sachverhalt zugrunde legt (vgl. BFH-Urteile vom 25.07.2001 VI R 18/99, BStBl II 2002, 81; vom 03.03.2011 III R 11/08, BStBl II 2011, 722). In diesen Fällen schafft § 70 Abs. 3 EStG einen Interessenausgleich dahingehend, dass die Familienkasse nicht über einen längeren Zeitraum hinweg an die später als unrichtig erkannte Festsetzung gebunden bleibt, der Kindergeldberechtigte jedoch für die Vergangenheit Vertrauensschutz hinsichtlich der fehlerhaften Festsetzung genießt (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2001 VI R 18/99, BStBl II 2002, 81).

68

Die Regelung des § 70 Abs. 3 Satz 1 EStG räumt der Familienkasse kein Ermessen ein, sondern regelt die Aufhebung oder Neufestsetzung als gebundene Entscheidung (vgl. BFH-Urteil vom 21.02.2018 III R 14/17, BStBl II 2018, 481).

69

b) § 70 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG erklärt § 176 AO im Rahmen der Korrektur nach Abs. 3 Satz 1 für entsprechend anwendbar. Geschützt wird danach das Vertrauen in die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes, in ein höchstrichterliches Urteil oder eine konkrete allgemeine Verwaltungsvorschrift, soweit diese der Kindergeldfestsetzung zugrunde gelegt wurden.

70

Nach § 70 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 gilt der Vertrauensschutz nach § 176 AO jedoch nicht für Monate, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofs des Bundes beginnen. Ändert sich die Rechtslage durch Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes, Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung oder Rechtswidrigkeit von Verwaltungsvorschriften, ist die Familienkasse für die Zukunft nicht an ihre Festsetzung gebunden (vgl. Wendl in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 325. Lieferung, 5/2024, § 70 EStG, Rn. 16).

71

c) Die Anwendungsvoraussetzung einer ursprünglich rechtswidrigen positiven Kindergeldfestsetzung liegt, wie oben dargelegt, vor. Nachdem die maßgeblichen Entscheidungen des BFH in den Jahren 2018 (III R 10/17) und 2021 (III R 39/18, III R 13/19 und III R 71/18) veröffentlicht wurden, greift der Vertrauensschutz des § 70 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStG i.V.m. § 176 AO für die streitgegenständlichen Monate Mai 2023 und Juni 2023 nicht.

72

5. Die Klage ist mithin abzuweisen.

II.

73

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

III.

74

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).