

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Einfügung eines neuen Satzes 5, durch den bei der Günstigerrechnung Kindergeld, das wegen der Sechsmonatsfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 nicht zur Auszahlung gelangt ist, unberücksichtigt bleibt.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmisbrauch (SozialMissbrG) v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814).

§ 31

Familienleistungsausgleich

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch SozialMissbrG v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814)

¹Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird im gesamten Veranlagungszeitraum entweder durch die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 oder durch Kindergeld nach Abschnitt X bewirkt. ²Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie. ³Im laufenden Kalenderjahr wird Kindergeld als Steuervergütung monatlich gezahlt. ⁴Bewirkt der Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum die nach Satz 1 gebotene steuerliche Freistellung nicht vollständig und werden deshalb bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 vom Einkommen abgezogen, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum; bei nicht zusammenveranlagten Eltern wird der Kindergeldanspruch im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt. ⁵Bei der Prüfung der Steuerfreistellung und der Hinzurechnung nach Satz 4 bleibt der Anspruch auf Kindergeld für Kalendermonate unberücksichtigt, in denen durch Bescheid der Familienkasse ein Anspruch auf Kindergeld festgesetzt, aber wegen § 70 Absatz 1 Satz 2 nicht ausgezahlt wurde. ⁶Satz 4 gilt entsprechend für mit dem Kindergeld vergleichbare Leistungen nach § 65. ⁷Besteht nach ausländischem Recht Anspruch auf Leistungen für Kinder, wird dieser insoweit nicht berücksichtigt, als er das inländische Kindergeld übersteigt.

Autor: Rainer *Wendl*, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

J 20-1 Inhalt der Änderungen:

► **Satz 5:** Nach den ebenfalls durch das SozialMissbrG neu in § 70 Abs. 1 eingefügten Sätzen 2 und 3 erfolgt die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist, wobei der Anspruch auf Kindergeld von dieser Auszahlungsbeschränkung unberührt bleibt. Bei der Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4 soll nach dem neuen Satz 5 der Anspruch auf Kindergeld jedoch insoweit unberücksichtigt bleiben, als das Kindergeld wegen der Sechsmonatsfrist nicht ausgezahlt wurde.

► **Satz 6:** Die Regelung ist mit dem bisherigen Satz 5 identisch (s. § 31 Anm. 36).

► **Satz 7:** Die Regelung ist mit dem bisherigen Satz 6 identisch (s. § 31 Anm. 37).

J 20-2 Rechtsentwicklung:

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2018** s. § 31 Anm. 2.

► **SozialMissbrG v. 11.7.2019** (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814): Einfügung eines neuen Satzes 5, aufgrund dessen der Kindergeldanspruch bei der Günstigerprüfung insoweit unberücksichtigt bleibt, als das Kindergeld wegen der Sechsmonatsfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 nicht zu Auszahlung gelangt. Die bisherigen Sätze 5 und 6 bleiben unverändert und werden zu den Sätzen 6 und 7 (BTDrucks. 19/10683, 32, 51).

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderung ist gem. Art. 18 Abs. 1 des SozialMissbrG v. 11.7.2019 am Tag nach der Verkündung und somit am 18.7.2019 in Kraft getreten. Sie ist daher nach § 52 Abs. 1 Satz 1 in der am 18.7.2019 geltenden Fassung erstmals im VZ 2019 anzuwenden.

J 20-4 Grund und Bedeutung der Änderung:

► **Grund der Änderung:** Infolge der neuen Regelung in § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG (Art. 9 Nr. 7 des SozialMissbrG v. 11.7.2019), die gem. § 52 Abs. 50 idF des SozialMissbrG auf Kindergeldanträge anzuwenden ist, die nach dem 18.7.2019 eingehen, wird die rückwirkende Auszahlung des Kindergeldes auf die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist, begrenzt. Zudem wird in dem ebenfalls neue eingefügten § 70 Abs. 1 Satz 3 bestimmt, dass der Anspruch auf Kindergeld nach § 62 von dieser Auszahlungsbeschränkung unberührt bleibt. Nach der Systematik des Familienleistungsausgleichs sieht Satz 4 allerdings eine Vergleichsrechnung zwischen den Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 und dem „Anspruch auf Kindergeld“ vor. Um zu

verhindern, dass in Fällen, in denen der Kindergeldantrag nicht rechtzeitig gestellt wurde, bei der ESt infolge der in Satz 4 vorgesehenen Hinzurechnung des Anspruchs auf Kindergeld das Existenzminimum eines Kindes nicht vollständig freigestellt wird, hielt der Gesetzgeber eine Ausnahmeregelung für erforderlich. In diesen Fällen soll nicht auf den Anspruch auf Kindergeld abgestellt werden, da dies zur Folge hätte, dass die Freibeträge für Kinder sich stl. nur in Höhe des Betrages auswirken würden, der das verrechnete, aber nicht erhaltene Kindergeld übersteigt. In diesen Fällen soll deshalb auf das ausgezahlte Kindergeld abgestellt werden (BTDrucks. 19/10683, 52). Der Gesetzgeber reagierte insoweit auf die in der Sachverständigenanhörung vorgetragene Kritik des Bundesverbands der Lohnsteuerhilfevereine e.V. und des DGB (Protokoll-Nr. 19/41 der Sitzung des Finanzausschusses des deutschen Bundestages v. 6.5.2019, 49ff., 83).

► **Bedeutung der Änderung:** Die Günstigerrechnung nach Satz 4 dient der Sicherstellung der stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes. Die kindbedingten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 (Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) kommen dann zum Abzug, wenn der Anspruch auf Kindergeld die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes nicht bewirkt. Es ist also eine Vergleichsrechnung zwischen den Freibeträgen und dem Kindergeld durchzuführen. Dabei kommt es seit dem VZ 2004 nicht mehr auf das ausgezahlte Kindergeld, sondern nur noch auf den Anspruch auf Kindergeld an. Bleibt der Anspruch auf Kindergeld durch eine Auszahlungsbeschränkung unberührt, wie dies der neue § 70 Abs. 1 Satz 3 für rückwirkend geltend gemachte Kindergeldansprüche vorsieht, wäre er grds. in die Günstigerrechnung einzubeziehen, obwohl der Kindergeldberechtigte das Kindergeld tatsächlich nicht erhält. Wäre der vollständige Kindergeldanspruch danach günstiger, käme der Stpfl. nicht in den Genuss der kindbedingten Freibeträge und erhielte nur das Kindergeld für den Sechsmonatszeitraum. Wären die Freibeträge günstiger, erhielte er zwar die Freibeträge, die tarifliche ESt erhöhte sich aber um den vollständigen Kindergeldanspruch und somit auch um das Kindergeld, das tatsächlich nicht zur Auszahlung gelangt ist. Tatsächlich könnte also eine ESt entstehen, obwohl der Stpfl. weder durch das Kindergeld noch durch die kindbedingten Freibeträge die gebotene stl. Entlastung des Kinderexistenzminimums erhalten hat.

Der neue Satz 5 will dieses Erg. verhindern und sieht deshalb vor, dass nicht auf den Kindergeldanspruch, sondern auf das tatsächlich zur Auszahlung gekommene Kindergeld abzustellen ist, soweit die Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 3 eingreift. Die Vorschrift dient daher der verfassungsrechtl. gebotenen stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes.

- ▷ *Bei der Prüfung der Steuerfreistellung:* Satz 5 wirkt sich zum einen auf die zur StFreistellung des Existenzminimums durchzuführende Günstigerprüfung aus. Es ist jedoch nicht generell auf das ausgezahlte Kindergeld abzustellen, sondern nur insoweit, als der Kindergeldanspruch von der Ausschlussfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2 betroffen ist. Dieser Teil des Anspruchs ist in die Vergleichsrechnung mit dem Wert Null € einzustellen. Die Voraussetzungen für das Vorliegen der Ausschlussfrist hat das FA nicht selbständig zu prüfen. Vielmehr ist das FA insoweit an die Verfahrensweise der Familienkasse oder eine nachfolgende Finanzgerichtsentscheidung gebunden. Trägt der Stpfl. vor, dass die rückwirkende Auszahlung des Kindergeldes auf sechs Monate begrenzt wurde, ist dem FA der betreffende Kindergeldbescheid oder eine Bescheinigung der Familienkasse nach § 68 Abs. 3 vorzulegen (BTDrucks. 19/10683, 51). Im Erg. kann daher auch bei geringem zVE bereits die Freibetragsgewährung für den Stpfl. günstiger sein, da wegen der Ausschlussfrist nicht ausgezahltes Kindergeld unberücksichtigt bleibt. Soweit der Kindergeldanspruch nicht von der Auszahlungssperre betroffen ist, greift die allgemeine Regelung des Satzes 4, dh., das FA prüft selbständig, ob und inwieweit der in die Günstigerrechnung einzustellende Kindergeldanspruch besteht (s. § 31 Anm. 33).
- ▷ *Bei der Hinzurechnung:* Ergibt die Vergleichsrechnung, dass die Freibeträge für den Stpfl. günstiger sind, wird nach Satz 4 der von der Ausschlussfrist betroffene Kindergeldanspruch nur mit dem Wert Null € hinzugerechnet. Das heißt, die tarifliche ESt erhöht sich insoweit nicht.
- ▷ *Der Anspruch auf Kindergeld bleibt unberücksichtigt:* Als Ausnahmeregelung zu Satz 4 kommt es nicht auf die Höhe des Anspruchs, sondern darauf an, dass das Kindergeld wegen der Ausschlussfrist nicht zur Auszahlung gelangt ist. Der Anspruch ist deshalb bei der Vergleichsrechnung und bei der Hinzurechnung mit Null € anzusetzen.
- ▷ *Für Kalendermonate:* Die Ausnahme zu Satz 4 bezieht sich nur auf die von der Ausschlussfrist betroffenen Kalendermonate. Im Übrigen bleibt es bei der Maßgeblichkeit des Kindergeldanspruchs, den das FA ohne Bindung an die Entsch. der Familienkasse in eigener Zuständigkeit zu prüfen hat.
- ▷ *Durch Bescheid der Familienkasse ein Anspruch auf Kindergeld festgesetzt:* Die Nichtberücksichtigung des Kindergeldanspruchs setzt voraus, dass dieser von der Familienkasse festgesetzt, das Kindergeld aber wegen § 70 Abs. 1 Satz 2 nicht ausgezahlt wurde. Nicht geregelt hat der Gesetzgeber, was zu geschehen hat, wenn die Familienkasse sich auf die Ausschlussfrist beruft, ohne den Anspruch vorher festgesetzt zu haben. Dann kann uE nichts anderes gelten. Dies ergibt sich

jedenfalls aus einer verfassungskonformen Auslegung des § 31 Satz 4 (s. dazu § 31 Anm. 32).

- ▷ *Wegen § 70 Abs. 1 Satz 2 nicht ausgezahlt:* Die Ausnahmeregelung nach Satz 5 gilt nur für den Spezialfall des § 70 Abs. 1 Satz 2. Im Übrigen gilt der Grundsatz des Satzes 4, dh., es kommt nicht auf das ausgezahlte Kindergeld, sondern auf den Kindergeldanspruch an. Dies gilt insbes. für bereits festsetzungsverjährte Kindergeldansprüche.
- ▷ Nach dem klaren Wortlaut des § 31 Satz 5 schließt die Neuregelung nur die Ausschlussfrist nach § 70 Abs. 1 Satz 2 mit ein. Keine Regelung hat der Gesetzgeber hingegen für die Frage getroffen, wie der Kindergeldanspruch zu behandeln ist, der unter die Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 aF fällt. Für im Zeitraum vom 1.1.2018 bis 17.7.2019 eingehende Kindergeldanträge war eine Ausschlussfrist in § 66 Abs. 3 vorgesehen (§ 52 Abs. 49a Satz 8 idF des SozialMissbrG v. 11.7.2019, BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814). Auch aufgrund dieser Vorschrift wurde in etlichen Fällen trotz Vorliegens der Anspruchsvoraussetzungen Kindergeld entweder bereits nicht festgesetzt oder jedenfalls nicht ausgezahlt. Unseres Erachtens verbleibt es insoweit bei der verfassungskonformen Beschränkung des § 31 Satz 4, nach der von der Ausschlussfrist betroffene Ansprüche nur mit dem Wert Null € anzusetzen sind (§ 31 Anm. 32; Hess. FG v. 17.9.2019 – 6 K 174/19, juris, rkr.; *Avvento* in *Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 66 Rz. 11; *Wendl*, DStR 2018, 2065 [2070f.]).

