



Beglaubigte Abschrift

SÄCHSISCHES  
FINANZGERICHT

Im Namen des Volkes

## URTEIL

Az: 4 K 98/17 (Kg)

In dem Finanzrechtsstreit

Frau [REDACTED] Polen,

- Klägerin -

Prozessbevollmächtigte/r: Rechtsanwalt Kamil Gwozdz, Elisabethstraße 42/43,  
02826 Görlitz,

gegen

Familienkasse Sachsen der Bundesagentur für Arbeit, vertreten durch den Leiter, Heinrich-Lorenz-Straße 20, 09120 Chemnitz,

- Beklagte -

wegen Familienleistungsausgleich (Kindergeld für Januar 2014, August 2014, November 2014 bis Dezember 2014, Januar 2015 bis Oktober 2015, April 2016 bis Mai 2016, Oktober 2016)

hat der 4. Senat unter Mitwirkung der Vorsitzenden Richterin am Finanzgericht König, des Richters am Finanzgericht Großmann, des Richters am Finanzgericht Schaefer sowie der ehrenamtlichen Richter Koschinsky und Mannschatz

ohne mündliche Verhandlung am 29.10.2019

für Recht erkannt:

1. Unter entsprechender Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 30.08.2016 und der Einspruchsentscheidung vom 12.12.2016 sowie unter Änderung des Teilabhilfebeseids vom 23.08.2017 ist der Klägerin Kindergeld für ihren Sohn [REDACTED] zu bewilligen:

- Jeweils in voller Höhe für Januar 2014, August 2014, Januar 2015 sowie Oktober 2016,

-Jeweils in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem bereits festgesetzten Differenzkindergeld und dem vollen Kindergeld für November und Dezember 2014 sowie für Februar bis Oktober 2015.

2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen
3. Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

### **Tatbestand**

Die Klägerin wendet sich gegen den Bescheid vom 30.08.2016 (Kindergeldakte Bl. 117), mit dem die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für den Sohn der Klägerin, [REDACTED] ab März 2013 abgelehnt hatte. Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 12.12.2016, Kindergeldakte Bl. 175) erhobenen Klage beehrte die Klägerin zunächst die Festsetzung von Kindergeld für die Zeit von Januar 2014 bis Dezember 2016. Nach zwischenzeitlich erfolgter Festsetzung des vollen Kindergeldes für die Monate Februar 2014 bis Juli 2014, September 2014 bis Oktober 2014, November 2015 bis März 2016 und November 2016 bis Dezember 2016 und insoweit übereinstimmend erklärter Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache sowie nach einer Verfahrensabtrennung für diese Zeiträume (vgl. Trennungsbeschluss vom 28.05.2017, Bl. 210 dA) begehrt sie zuletzt noch die Festsetzung des vollen Kindergeldes für die verbliebenen Streitzeiträume Januar 2014, August 2014, November 2014 bis Oktober 2015, April 2016 bis Mai 2016 sowie Oktober 2016.

Für die Monate Januar 2014, August 2014, Januar 2015, April und Mai 2016 sowie Oktober 2016 beansprucht die Klägerin Festsetzung und Auszahlung des vollen Kindergeldbetrages. Für diese Monate hatte die Familienkasse kein Kindergeld festgesetzt mit der Begründung, dass der nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelte Klägerin keine inländischen Einkünfte zugeflossen seien.

Für die verbleibenden Monate des Streitzeitraums (November 2014 bis Dezember 2014, Februar 2015 bis Oktober 2015) hatte die Familienkasse im Rahmen des Klageverfahrens lediglich Differenzkindergeld festgesetzt (vgl. Teilabhilfebescheid vom 23.08.2017). Auf den Teilabhilfebescheid vom 23.08.2017 wird verwiesen (Bl. 152, 160 dA). Ergänzend wird Bezug genommen auf die weiteren im gerichtlichen Verfahren ergangenen Teilabhilfebescheide vom 01.11.2017 und 10.11.2017 (Bl. 191, 199a RS), die jedoch nach erfolgter Verfahrenstrennung nicht mehr entscheidungsrelevant sind. Wegen der Entwicklung des Verfahrensstandes wird zudem Bezug genommen auf den Vermerk des Berichterstatters

vom 25.05.2018 (Bl. 208 dA). Die Festsetzung von Differenzkindergeld für den o.a. Zeitraum erfolgte, weil die Klägerin nach Auffassung der Familienkasse nicht nachgewiesen hat, dass ihr kein Anspruch auf polnische Familienleistungen zugestanden habe. Insoweit beschränkt sich das Klagebegehren auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem vollen Kindergeld und dem bereits festgesetzten Differenzkindergeld.

Die Klägerin ist polnische Staatsangehörige. Sie lebte mit ihrem Ehemann und ihrem im Januar 2013 geborenen Sohn [REDACTED] im Streitzeitraum am gemeinsamen Familienwohnsitz in Polen.

Ihr Ehemann war in Polen unselbständig erwerbstätig, und zwar nach den Angaben der Klägerin vom 26.10.2016 im Fragebogen zur Prüfung des Anspruchs auf Kindergeld „von: 02.10.2006 bis: unbefristet“ mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden (vgl. Kindergeldakte Bl. 135). Er erzielte nach den Einkommensbescheinigungen der zuständigen polnischen Finanzbehörde in [REDACTED] vom 04.10.2017 (vgl. Bl. 166-171 dA) ein in der Steuererklärung ausgewiesenes Gesamteinkommen ohne Abzug von Sozialversicherungs- und Krankenversicherungsbeiträgen und der Einkommensteuer i.H. von 80.303,19 Zloty (2014), 82.886,05 Zloty (2015) und 90.236,33 Zloty (2016).

Die Klägerin erhielt in den Streitjahren 2014 bis 2016 keine polnischen Familienleistungen. Für den nach polnischem Recht maßgeblichen Beihilfezeitraum vom 01.11.2013 bis 31.10.2014 lehnte die zuständige polnische Behörde mit Bescheid vom 04.02.2014 den Antrag der Klägerin auf Kindergeld für ihren Sohn [REDACTED] ab (Bl. 180-184 dA) mit der Begründung, das maßgebliche Familieneinkommen pro Person und Monat von 539 Zloty sei überschritten. Der Ehemann der Klägerin habe im Jahr 2012 ein Netto-Einkommen aufgrund seiner Beschäftigung i.H. von 49.690 Zloty erzielt, was umgerechnet monatlich pro Person in der Familie 1.380 Zloty betrage und den maßgeblichen Betrag von 539 Zloty überschreite.

Die Klägerin bezog im Jahr 2013 Elterngeld (vgl. Bescheid des Landkreises [REDACTED] vom 29.04.2013, Kindergeldakte Bl. 150).

Vom 02.01.2014 bis 31.03.2016 war sie beschäftigt als [REDACTED] bei einem [REDACTED] gegen eine monatliche Vergütung von 500 €, die am Anfang des Folgemonats überwiesen werden sollte. Auf den Arbeitsvertrag und das Arbeitszeugnis wird Bezug genommen (Kindergeldakte Bl. 79, 164). Die Klägerin, die vom 01.01.2016 bis 13.05.2016 arbeitsunfähig krank war, erhielt nach dem Ende des

Entgeltfortzahlungszeitraums vom 12.02.2016 bis 13.05.2016 Krankengeld (vgl. Schreiben der AOK Plus vom 18.03.2016, 03.05.2016 und 20.05.2016, Kindergeldakte Bl. 143-147).

Seit 01.10.2016 war die Klägerin beschäftigt als [REDACTED] mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 20 Stunden zu einem Grundgehalt von 736,70 € (vgl. Arbeitgeberbescheinigung vom 26.10.2016 sowie Arbeitsvertrag vom 08.09.2016, Kindergeldakte Bl. 136, 162).

In den Monaten Januar 2014, August 2014, Januar 2015 sowie Oktober 2016 sind auf dem Konto der Klägerin keine Entgeltzahlungen eingegangen. Die Vergütungen für diese Monate sind erst in den Folgemonaten auf dem Konto eingegangen. Auf die von der Klägerin vorgelegten Kontoauszüge für den Streitzeitraum wird Bezug genommen (Bl. 86-141 dA).

Das Finanzamt [REDACTED] veranlagte die Klägerin für die Kalenderjahre 2014 bis 2016 zur Einkommensteuer (vgl. Einkommensteuerbescheide 2014 – 2016, Bl. 48-59 dA). Ausweislich der Bescheinigung des Finanzamts [REDACTED] vom 26.06.2017 (Bl. 78 dA) wurde die Klägerin in den Kalenderjahren 2014, 2015 und 2016 antragsgemäß nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt (vgl. auch Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid 2016).

Die Klägerin macht geltend, ihr stehe Kindergeld zu auch für die Monate Januar 2014, August 2014, Januar 2015, April 2016, Mai 2016 und Oktober 2016. Zu Unrecht habe die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung auf die Monate beschränkt, in denen nach den vorgelegten Kontoauszügen Entgeltzahlungen auf das Konto der Klägerin eingegangen seien. In unzutreffender Weise seien die Monate unberücksichtigt geblieben, in denen die Klägerin nachweislich in Deutschland gearbeitet habe, in denen aber aus auf Seiten des Arbeitgebers liegenden Gründen kein Entgelt auf dem klägerischen Konto eingegangen sei. Der Kindergeldanspruch bestehe nach klägerischer Auffassung für die Monate, in denen nachweislich Entgeltansprüche entstanden seien, aber der Klägerin aus von ihr nicht zu vertretenden Gründen erst später zugeflossen seien. Die Erwägungen des Bundesfinanzhofs in dessen Urteil vom 14.03.2018 III R 5/17 könnten auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit übertragen werden.

Zudem stehe der Klägerin Kindergeld für den Zeitraum zu, in dem sie Krankengeld von der AOK bezogen habe, d.h. zwischen dem 12.02.2016 und dem 13.05.2016. Die Beklagte habe Kindergeld nur bis März 2016 bezahlt, wogegen der Klägerin aber weiteres Kindergeld für April und Mai 2016 zustehe.

Schließlich habe die Beklagte zu Unrecht für den Zeitraum von November 2014 bis Oktober 2015 lediglich Differenzkindergeld festgesetzt und insoweit das Kindergeld um polnische Familienleistungen in Höhe von monatlich 77 Zloty gekürzt. Die Klägerin habe keine polnischen Familienleistungen bezogen, und ihr stünden auch keine solchen Leistungen zu.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

unter entsprechender Aufhebung des ablehnenden Bescheids vom 30.08.2016 und der Einspruchsentscheidung vom 12.12.2016 sowie unter Änderung des Teilabhilfebescheids vom 23.08.2017 Kindergeld für ihren Sohn [REDACTED] zu bewilligen

- jeweils in voller Höhe für Januar 2014, August 2014, Januar 2015, April und Mai 2016 sowie für Oktober 2016,
- jeweils in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem bereits festgesetzten Differenzkindergeld und dem vollen Kindergeldbetrag für November und Dezember 2014 und für Februar bis Oktober 2015.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Für die Monate, in denen kein Kindergeld festgesetzt worden sei, bestehe kein Anspruch gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG i.V. mit § 1 Abs. 3 EStG. Für diese Monate sei nicht nachgewiesen, dass der Klägerin steuerpflichtige Einkünfte zugeflossen seien. Aus der zu inländischen gewerblichen Einkünften ergangenen Entscheidung des BFH vom 14.03.2018 III R 5/17 ergebe sich für den Streitfall keine andere Beurteilung mit Blick darauf, dass die Klägerin im Streitzeitraum nichtselbständig tätig gewesen sei und keine gewerblichen Einkünfte erzielt habe. Hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit habe der BFH in früheren Entscheidungen auf den Zufluss der Einnahmen abgestellt.

Die Klage sei auch nicht begründet, soweit lediglich Differenzkindergeld festgesetzt worden sei. Für den Zeitraum November 2014 bis Oktober 2015 habe die Klägerin nicht nachgewiesen, dass materiell-rechtlich kein Anspruch auf ausländische Familienleistungen bestanden habe.

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt (vgl. Schriftsätze des Klägervertreters vom 27.02.2017 sowie der Beklagten vom 01.02.2017, Bl. 23 und 18 dA).

## Entscheidungsgründe

Die Klage ist überwiegend begründet. Der Klägerin ist volles Kindergeld zu gewähren für die Monate Januar 2014, August 2014, November 2014 bis Oktober 2015 und für Oktober 2016, wobei sich für die Monate November und Dezember 2014 sowie für Februar 2015 bis Oktober 2015 die Festsetzung beschränkt auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem bereits festgesetzten Differenzkindergeld und dem noch festzusetzenden vollen Kindergeldbetrag. Im Übrigen, in Bezug auf die Monate April und Mai 2016, war die Klage hingegen abzuweisen.

1. Der Klägerin steht auch für die Monate Januar 2014, August 2014, Januar 2015 und Oktober 2016 ein Kindergeldanspruch gemäß §§ 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu. Sie wurde ausweislich der Bescheinigung des Finanzamts [REDACTED] vom 26.06.2017 (Bl. 78 dA) in den Kalenderjahren 2014, 2015 und 2016 nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig veranlagt.

a) Bei Anwendung des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG liegt eine Behandlung "nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig" nur für die Kalendermonate vor, in denen der Kindergeldberechtigte Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielt, die nach § 1 Abs. 3 EStG der Einkommensteuer unterliegen. Die Kindergeldberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG ist monatsbezogen zu beurteilen. Der Wortlaut dieser Regelung verweist auf § 1 Abs. 3 EStG, nach der entscheidend ist, inwieweit die natürlichen Personen und damit die Kindergeldberechtigten Einkünfte i.S. des § 49 EStG haben. Dieses "haben" solcher Einkünfte ist - mit Blick auf § 66 Abs. 2 EStG - monatsbezogen festzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2018 III R 5/17, BStBl II 2018, 482 m.w.N.).

Bei einer gewerblichen Tätigkeit des nach § 1 Abs. 3 EStG veranlagten Kindergeldberechtigten kommt es auf den Kalendermonat an, in dem die inländische Tätigkeit ausgeübt wurde, und nicht auf den Zuflusszeitpunkt der hieraus resultierenden Betriebseinnahmen. Der BFH hat zwischenzeitlich für gewerbliche Tätigkeiten entschieden, dass der Zeitpunkt der tatbestandlichen Verwirklichung des Besteuerungssachverhalts durch die ausgeübte inländische steuerliche Tätigkeit entscheidend ist (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2018 III R 5/17, BStBl II 2018, 482 m.w.N.).

Für die im Streitfall vorliegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist die Frage dagegen unbeantwortet geblieben. Insoweit hat der III. Senat des BFH in dem o.a. Urteil vom 14.03.2018 zunächst auf die bisherige Rechtsprechung (auch des III. Senats) hingewiesen, wonach es bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen nach § 11 EStG ankomme (vgl. die Rechtsprechungsnachweise unter Rn. 14 des BFH-Urteils). Ob daran festzuhalten sei, hat er offen gelassen (Rn. 15).

b) Nach Auffassung des Senats sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 14.03.2018 III R 5/17 auf die hier vorliegenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu übertragen. Damit ist wie bei einer gewerblichen Tätigkeit auch bei einer nichtselbständigen Tätigkeit des nach § 1 Abs. 3 EStG veranlagten Kindergeldberechtigten der Zeitpunkt der tatbestandlichen Verwirklichung des Besteuerungssachverhalts durch die ausgeübte inländische steuerliche Tätigkeit entscheidend. In der Folge steht der Klägerin ein Kindergeldanspruch aus § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b i.V. mit § 1 Abs. 3 EStG auch in den Monaten Januar 2014, August 2014, Januar 2015 und Oktober 2016 zu, in denen sie zwar ihre Tätigkeit im Inland ausgeübt hat, ihr jedoch die hieraus resultierende Vergütung (noch) nicht zugeflossen ist.

Dass auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Zeitpunkt der tatbestandlichen Verwirklichung des Besteuerungssachverhalts durch die ausgeübte inländische steuerliche Tätigkeit entscheidend ist, folgt zunächst aus § 49 EStG. Denn diese Vorschrift normiert – wie für die gewerblichen Einkünfte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 14.03.2018 III R 5/17 Rn. 22) - auch für die hier relevanten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit weitere tatbestandliche Voraussetzungen, die einen Inlandsbezug herstellen und die jeweiligen Einkünfte damit überhaupt erst zu "inländischen" i.S. des § 49 EStG machen. Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG liegen inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) vor, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Damit kommt es für die Zuordnung nicht entscheidend auf den zeitlichen, sondern auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit der im Inland ausgeübten bzw. verwerteten Arbeit an.

Die Tatbestandsmerkmale „ausgeübt“ und „verwertet“ stimmen mit § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG – betreffend Einkünfte aus selbständiger Arbeit - überein (vgl. Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 49 Rn. 87). Eine Verwertung durch die Klägerin – dies ist ein Vorgang, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nichtselbständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt, und der ein Nutzbarmachen erfordert, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann (vgl. BFH-Urteile vom 12.11.1986 I R 69/83 sowie I R 320/83, BStBl

II 1987, 379 und 381) – scheidet hier aus. In Betracht kommt lediglich eine Ausübung der Arbeit.

Vorliegend hat die Klägerin ihre Arbeit im Inland auch in den Monaten Januar 2014, August 2014, Januar 2015 und Oktober 2016 ausgeübt. Denn eine nichtselbständige wie auch eine selbständige Arbeit wird im Inland ausgeübt, wenn sich der Arbeitnehmer dort physisch aufhält und die Arbeitsleistung persönlich erbringt (vgl. Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 49 Rn. 87 i.V. mit Rn. 73). Die Klägerin hat in den genannten Monaten ihre arbeitsvertraglich geschuldete Arbeitsleistung als [REDACTED] an ihrem Arbeitsplatz in [REDACTED] erbracht, was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht. Demzufolge „hatte“ sie in diesen Monaten inländische Einkünfte i.S. von § 1 Abs. 3 EStG.

Demgegenüber kommt es auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitsentgelts nicht an, wie der BFH in seiner Entscheidung zu den gewerblichen Einkünften betont hat. Denn die Vorschrift des § 11 EStG über Zufluss und Abfluss von Einnahmen und Ausgaben regelt nicht, unter welchen Voraussetzungen Einnahmen oder Aufwendungen mit bestimmten Einkünften zusammenhängen, sie betrifft allein die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (BFH-Urteil vom 14.03.2018 III R 5/17 Rn. 22).

Im Übrigen kommt es nicht auf den Zufluss von „Einkünften“ an, worauf die Familienkasse abstellt. Denn „Einkünfte“ aus nichtselbständiger Arbeit sind der rechnerische Überschuss der Einnahmen (also der Arbeitsvergütung) über die Werbungskosten, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG (sog. Überschusseinkunftsarten). Ein derartiger Überschuss kann aber schon rechtstechnisch nicht „zufließen“ – vielmehr ist zu differenzieren zwischen dem Zufluss von Einnahmen und dem Abfluss von Werbungskosten. Ersteres ist geregelt in § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG, letzteres in § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG.

Zu keinem anderen Ergebnis führt § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a dritte Alternative EStG, wonach Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch solche sind, bei denen die Arbeit im Inland ausgeübt „worden ist“. Damit sollen lediglich nachträgliche Einkünfte erfasst werden, die der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen (§ 49 Abs. 1 i.V. § 1 Abs. 4 EStG), etwa solche nach Ende des Dienstverhältnisses, z.B. Ruhegelder (vgl. Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 49 Rn. 87). Damit stellt sich die Rechtslage bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht anders als bei gewerblichen Einkünften dar, bei denen auch nachträgliche Einkünfte anfallen und damit der beschränkten Steuerpflicht unterliegen können

(vgl. Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 49 Rn. 15; BFH- Urteil vom 28.10.2009 I R 28/08, BFH/NV 2010, 432). Dies ändert jedoch nichts daran, dass nach der gesetzgeberischen Konzeption der Kindergeldanspruch nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b i.V. mit § 1 Abs. 3 EStG an die Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit im Inland geknüpft ist. Für gewerbliche Einkünfte hat der BFH dies in seiner Entscheidung vom 14.03.2018 III R 5/17 entsprechend klargestellt. Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kann nichts anderes gelten. Dafür spricht auch, dass die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG in nationalrechtlicher Hinsicht nur das Kriterium des Wohnsitzes ersetzt, an dem sich die grundsätzliche Ausrichtung der Kindergeldberechtigung nach dem Territorialitätsprinzip widerspiegelt (vgl. BFH-Urteil vom 22.02.2018 III R 10/17, BStBl II 2018, 717 Rn. 30).

Als Konsequenz hieraus steht dem Steuerpflichtigen grundsätzlich der Kindergeldanspruch aus § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, § 1 Abs. 3 EStG in dem Monat zu, in dem er seine Arbeitsleistung im Inland erbracht hat, unabhängig davon, wann ihm das jeweilige Arbeitsentgelt zugeflossen ist. Anderenfalls hinge der Anspruch auf Kindergeld, wie der BFH dies auch für den Bereich der gewerblichen Einkünfte erörtert hat, von der gewählten Vertragsgestaltung ab (im Arbeitsverhältnis z.B. Vorschüsse, oder – wie im Falle der Klägerin vereinbart – der nachträglichen Zahlung des Arbeitsentgelts im Folgemonat) oder von bloßen Zufälligkeiten wie der Zahlungswilligkeit und -fähigkeit des Arbeitgebers bzw. von bankinternen Laufzeiten von Überweisungen.

Derartige Zufälligkeiten finden sich auch im Streitfall: Das Entgelt für Januar 2014 ging auf dem Konto der Klägerin am 03.02.2014 ein, das Entgelt für August 2014 am 02.09.2014, das Entgelt für Januar 2015 am 04.02.2015 und das Entgelt für Oktober 2016 gar am 01.11.2016. Demgegenüber sind in einzelnen Monaten gleich zwei Gehaltseingänge auf dem Konto der Klägerin zu verzeichnen, so im Monat Juli 2014 (Gehalt Juni 2014 am 02.07., Gehalt Juli 2014 am 25.07.2014) und im Dezember 2014 (Gehalt November 2014 am 04.12., Gehalt Dezember 2014 am 24.12.2014). Dies veranschaulicht die Widersinnigkeit, die mit einem Abstellen auf den Zeitpunkt des Zuflusses verbunden ist.

c) Doch selbst wenn man mit der Familienkasse auf den Zufluss der Arbeitsvergütung gemäß § 11 Abs. 1 EStG abstellt, wäre die Klage für die Monate Januar 2014, August 2014, Januar 2015 sowie Oktober 2016 gleichwohl begründet. Dies folgt aus einer konsequenten entsprechenden Anwendung von § 11 Abs. 1 EStG. Danach sind Einnahmen grundsätzlich innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zufließen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Abweichend hiervon gelten regelmäßig wiederkehrende Einnahmen – wie das

hier zu beurteilende monatliche Arbeitsentgelt aus einem dauerhaften Arbeitsverhältnis -, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr bezogen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 EStG). Als „kurze Zeit“ in diesem Sinne ist regelmäßig ein Zeitraum bis zu 10 Tagen vor Beginn oder nach Ende des Jahres anzusehen (vgl. Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 11 Rn. 27 m.w.N.). Wendet man mit der Familienkasse die Vorschrift des § 11 Abs. 1 EStG über ihren Wortlaut hinaus nicht nur auf die Zuordnung von Einnahmen auf verschiedene Kalenderjahre an (damit gemeint ist jeweils das Kalenderjahr als einkommensteuerrechtlicher Veranlagungszeitraum, vgl. die Legaldefinition in § 25 Abs. 1 EStG), sondern entsprechend der im Kindergeldrecht geltenden monatsbezogenen Betrachtungsweise (vgl. § 66 Abs. 2 EStG) auch auf die Zuordnung von Einnahmen auf einzelne Kalendermonate, so muss konsequenterweise in entsprechender Anwendung von § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG die kurz vor Beginn bzw. kurz nach Ende eines Monats zufließende Arbeitsvergütung dem Monat zugeordnet werden, zu dem sie jeweils „wirtschaftlich gehört“. Hier sind die Arbeitsentgelte für die streitbefangenen Monate jeweils kurze Zeit nach Beendigung des jeweiligen Monats zugeflossen, nämlich für Januar 2014 am 03.02.2014, für August 2014 am 02.09.2014, für Januar 2015 am 04.02.2015 und für Oktober 2016 am 01.11.2016. Folglich hätte die Familienkasse für diese Monate auch auf der Grundlage ihrer Rechtsauffassung konsequenterweise Kindergeld gewähren müssen.

d) Eine Festsetzung von Differenzkindergeld – anstelle des vollen Kindergeldes - kommt für die Monate Januar 2014, August 2014, Januar 2015 und Oktober 2016 nicht in Betracht. Der Klägerin stand in diesen Zeiträumen wegen des Überschreitens der maßgeblichen Einkommensgrenzen kein Anspruch auf polnisches Kindergeld zu:

Für die Monate Januar 2014 und August 2014 ergibt sich dies aus der Entscheidung des Woiwodschaftsmarschalls der Woiwodschaft [REDACTED] vom 04.02.2014, mit welcher der Antrag der Klägerin auf Kindergeld für den Beihilfezeitraum 01.11.2013 bis 31.10.2014 abgelehnt worden war (Bl. 180-184).

Für den Monat Oktober 2016 steht aufgrund der vorgelegten Einkommensnachweise des Ehemannes der Klägerin fest, dass ein Anspruch auf Familienbeihilfe im polnischen Beihilfezeitraum November 2015 bis Oktober 2016 wegen Überschreitens der Einkommensgrenze nicht bestanden hat. Mit Blick darauf hat die Familienkasse zuletzt für die in diesen Beihilfezeitraum fallenden Monate November 2015 bis März 2015 auch volles Kindergeld gewährt. Ebenso wenig war die Festsetzung für Oktober 2016 zu mindern um die

zum 01.04.2016 eingeführte Familienleistung 500+. Denn es steht zwischen den Beteiligten ebenfalls nicht im Streit, dass der Klägerin kein Anspruch auf die zum 01.04.2016 eingeführte Familienleistung 500+ zustand, die für das erste Kind ab einer Einkommensgrenze von 800 Zloty netto monatlich je Familienmitglied entfällt. Folgerichtig hat die Familienkasse auch für die nicht mehr streitgegenständlichen Monate November und Dezember 2016 volles Kindergeld festgesetzt – ohne Anrechnung der Leistung 500+.

Auch für den – in den polnischen Leistungszeitraum November 2014 bis Oktober 2015 fallenden - Monat Januar 2015 stand der Klägerin kein Anspruch auf polnisches Kindergeld zu wegen Überschreitens der Einkommensgrenzen (vgl. dazu unter Ziff. 2).

2. Für die verbleibenden Monate November und Dezember 2014 sowie für Februar 2015 bis Oktober 2015 steht der Klägerin der Unterschiedsbetrag zwischen dem bereits festgesetzten Differenzkindergeld und dem vollen Kindergeld zu. Für diese Monate, in denen sie inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, sind keine fiktiven polnischen Familienleistungen gemäß § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzurechnen, weil der Klägerin in dem für diese Monate relevanten polnischen Leistungszeitraum 01.11.2014 bis 31.10.2015 kein Anspruch auf polnisches Kindergeld zustand.

a) Nach Art. 1 Abs. 2 Ziff. 1) und Art. 2 Abs. 1 des Polnischen Gesetzes über Familienleistungen vom 28.11.2003 (polnisch: Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych; Gesetzblatt der Republik Polen Nr. 228/2003 Pos. 2255) in der Fassung der Bekanntmachung vom 18.11.2013 (Gesetzblatt der Republik Polen 2013 Pos. 1456) wird Kindergeld als Familienleistung u.a. an polnische Staatsbürger gezahlt, und zwar gemäß Art. 4 Abs. 2 Nr. 1 an die Eltern. Als Leistungszeitraum gilt der Zeitraum vom 01.11. bis 31.10. des nachfolgenden Kalenderjahres (Art. 3 Abs. 10). Allerdings erfolgt die Zahlung nur, soweit das monatliche (Netto-) Familieneinkommen pro Familienmitglied höchstens 504 Zloty, ab November 2012 539 Zloty, ab November 2014 574 Zloty, ab November 2015 674 Zloty beträgt (Art. 5 Abs. 1). Als Familieneinkommen gilt nach Art. 3 Abs. 2 die Summe der Einnahmen der Familienmitglieder. Als Einkommen eines Familienmitglieds gilt das durchschnittliche monatliche Einkommen eines Familienmitglieds, das in dem Kalenderjahr erzielt wurde, das dem Leistungszeitraum vorangeht (Art. 3 Abs. 2a). Als Familienmitglieder gelten Eheleute, Eltern der Kinder sowie unterhaltspflichtige Kinder im Alter bis zum vollendeten 25. Lebensjahr (Art. 3 Abs. 16). Als Einkommen gelten – nach Abzug von geleisteten Unterhaltszahlungen zu Gunsten Dritter. - u.a. zu versteuernde Einkünfte, gemindert um die Werbungskosten, die Einkommensteuer von natürlichen Personen, die

Sozialversicherungsbeiträge, die nicht zu den Werbungskosten gehören sowie Krankenversicherungsbeiträge (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a).

b) Nach diesen Vorgaben betrug für den hier maßgeblichen Leistungszeitraum 01.11.2014 bis 31.10.2015 die Freigrenze für die dreiköpfige Familie der Klägerin 24.264 Zloty (674 Zl x 3 Personen x 12 Monate). Nach Überzeugung des Senats (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) hat das maßgebliche Familieneinkommen im dem Leistungszeitraum vorangegangenen Kalenderjahr 2013 diesen Betrag überschritten. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob und in welchem Umfang das der Klägerin von Januar bis Dezember 2013 bezahlte, nach deutschem Steuerrecht steuerbefreite Elterngeld (vgl. Elterngeldbescheid vom 29.04.2013, Kindergeldakte Bl. 150 ff.) in die Einkommensberechnung einzubeziehen ist. Denn nach Aktenlage war allein aufgrund des Einkommens des Ehemanns die Freigrenze überschritten. Dies steht fest, auch wenn für das hinsichtlich des Familieneinkommens maßgebliche Kalenderjahr 2013 – anders als für die Folgejahre 2014 bis 2016 – keine Einkommensbescheinigung des polnischen Finanzamts über die Netto-Einkünfte des Ehemannes vorliegt. Denn die Einkünfte des Ehemanns haben bereits in dem vorausgegangenen Kalenderjahr 2012 die Einkommensgrenze überschritten, wie sich aus dem ablehnenden Bescheid der zuständigen polnischen Stelle über die Ablehnung von Familienleistungen für den vorangegangenen Bewilligungszeitraum 01.11.2013 bis 31.10.2014 ergibt (Entscheidung des Woiwodschafsmarschalls der Woiwodschaft [REDACTED] vom 04.02.2014, Bl. 180-184 dA). Danach hatte das Nettoeinkommen des Ehemanns aus seiner Beschäftigung im Jahr 2012 49.690 Zloty betragen, was umgerechnet zu einem die Freigrenze von 539 Zloty übersteigenden monatlichen Familieneinkommen pro Person i.H. von 1.380,30 Zloty führte. Geht man von einem zumindest unveränderten Gehalt des Ehemanns im Folgejahr 2013 aus, ist die im darauf folgenden Bewilligungszeitraum 01.11.2014 bis 31.10.2015 maßgebliche Freigrenze von 674 Zloty ebenfalls deutlich überschritten. Tatsächlich dürfte sogar von einer steigenden Vergütung des Ehemannes für 2013 auszugehen sein, wie auch in den Folgejahren 2014 bis 2016 seine Vergütung stetig gestiegen ist (vgl. Einkommensbescheinigungen der polnischen Finanzbehörde für 2014 bis 2016, Bl. 166-171 dA). Anhaltspunkte dafür, dass der Ehemann 2013 seine Stelle und seine Vergütung verloren hat, sind nicht ersichtlich. Vielmehr ist nach den unwidersprochenen Angaben der Klägerin vom 26.10.2016 in ihrem Fragenbogen davon auszugehen, dass ihr Ehemann seit 02.10.2006 unverändert unbefristet, folglich auch im Kalenderjahr 2013, bei seinem dort benannten Arbeitgeber mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden tätig gewesen ist, und die Familie zumindest das im ablehnenden Bescheid über Kindergeld für die Zeit ab 01.11.2013 berechnete Netto-Familieneinkommen für 2012 erzielt hatte.

3. Hinsichtlich der Monate April und Mai 2016 war die Klage abzuweisen. In diesen Monaten war die Klägerin arbeitsunfähig erkrankt und bezog Krankengeld. Sie erbrachte jedoch keine Arbeitsleistung und bezog keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG. Das nach der Entgeltfortzahlung gewährte Krankengeld (§ 44 Abs. 1 SGB V) gehört nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sondern ist stattdessen als Versicherungsleistung gemäß § 22 Nr. 1 EStG steuerbar und zudem nach § 3 Nr. 1a EStG steuerbefreit. Im Übrigen unterliegt das Krankengeld wegen der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 1a EStG nicht der Einkommensteuer und vermag bereits aus diesem Grund einen Kindergeldanspruch nicht zu begründen, § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Soweit die Klägerin im Anschluss an ihre seit 01.01.2016 bestehende Arbeitsunfähigkeit eine sechswöchige Entgeltfortzahlung von ihrer Arbeitgeberin erhalten hat (Beginn des Krankengeldbezugs ab 12.02.2016), bedarf es keiner Entscheidung, ob und in welchem zeitlichen Umfang in den Monaten Januar und Februar 2016 ein Kindergeldanspruch bestanden hat. Denn für diese Monate haben die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt, nachdem die Familienkasse insoweit volles Kindergeld bewilligt hat. Entsprechendes gilt für den Monat März 2016, in dem die Klägerin ausschließlich Krankengeld bezogen hatte.

4. Die Kosten des Verfahrens waren der Klägerin aufzuerlegen. Soweit die Klage abgewiesen wurde, beruht die Kostenentscheidung auf § 135 Abs. 1 FGO. Soweit die Klägerin obsiegt hat, waren ihr auch insoweit die Kosten aufzuerlegen, da die Entscheidung auf Tatsachen beruht, die sie früher hätte geltend machen oder beweisen können und sollen, §§ 138 Abs. 2 Satz 2, 137 FGO.

5. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht erfüllt sind. Dies gilt auch, soweit Kindergeld für die Monate Januar 2014, August 2014, Januar 2015 und Oktober 2016 festzusetzen war, in denen die Klägerin ihre arbeitsvertragliche Leistung erbracht hat, ihr aber kein Arbeitsentgelt zugeflossen ist. Denn auch auf der Grundlage der Rechtsauffassung der Familienkasse zur Anwendbarkeit von § 11 EStG ist für diese Monate infolge einer konsequenten – entsprechend monatsbezogenen – Anwendung der Regelung über den Zufluss regelmäßig wiederkehrender Einnahmen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 EStG) Kindergeld festzusetzen.

## Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist bei dem Bundesfinanzhof, Postfach 86 02 40, 81629 München, Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, Telefax-Anschluss 089/9231-201, innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich oder auf elektronischem Weg einzulegen.

Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich oder auf elektronischem Weg zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Frist kann auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag von dem Vorsitzenden verlängert werden. In der Begründung müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) dargelegt werden.

Für den elektronischen Weg gelten § 52a FGO und die Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung – ERVV) vom 24. November 2017, BGBl. I S. 3803, mit späteren Änderungen.

Vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen in § 62 Abs. 4 FGO genannten Prozessbevollmächtigten vertreten lassen.

König

Großmann

Schaefer

Die Urteilsabstimmung der  
 Urteilsabstimmung mit der Urschrift  
 wird hiermit bestätigt.

Leipzig, 12. Nov. 2019

