

§ 66 Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch 3. Corona-SteuerhilfeG v. 10.3.2021 (BGBl. I 2021, 330; BStBl. I 2021, 335)

(1) ¹Das Kindergeld beträgt monatlich für das erste und zweite Kind jeweils 219 Euro, für das dritte Kind 225 Euro und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 250 Euro. ²Darüber hinaus wird für jedes Kind, für das für den Monat Mai 2021 ein Anspruch auf Kindergeld besteht, für den Monat Mai 2021 ein Einmalbetrag in Höhe von 150 Euro gezahlt. ³Ein Anspruch in Höhe des Einmalbetrags von 150 Euro für das Kalenderjahr 2021 besteht auch für ein Kind, für das nicht für den Monat Mai 2021, jedoch für mindestens einen anderen Kalendermonat im Kalenderjahr 2021 ein Anspruch auf Kindergeld besteht. ⁴Der Einmalbetrag nach den Sätzen 2 und 3 wird als Kindergeld im Rahmen der Vergleichsberechnung nach § 31 Satz 4 berücksichtigt.

(2) Das Kindergeld wird monatlich vom Beginn des Monats an gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen.

(3) (weggefallen)

Autor: Rainer *Wendl*, Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas *Musil*, Universität Potsdam

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 66

I. Grundinformation zu § 66	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 66	
II. Rechtsentwicklung des § 66	2	1. Bedeutung	3
		2. Verfassungsmäßigkeit	4

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Höhe des Kindergeldes und Kinderbonus

I. Höhe des Kindergeldes (Abs. 1 Satz 1)		III. Kinderbonus bei Kindergeldanspruch in anderem Monat des Jahres 2020 oder des Jahres 2021 (Abs. 1 Satz 3)	13
1. Bemessung nach der Ordnungszahl des Kindes	10	IV. Einbeziehung des Kinderbonus in die Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 (Abs. 1 Satz 4)	14
2. Kindergeldsätze für Auslandskinder	11		
II. Kinderbonus bei Kindergeldanspruch im September 2020 oder Mai 2021 (Abs. 1 Satz 2)	12		

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Zahlungszeitraum und Anspruchszeitraum

I. Zahlungszeitraum	15	II. Anspruchszeitraum (Monatsprinzip)	16
-------------------------------	----	---	----

**D. Erläuterungen zu Abs. 3 aF:
Ausschlussfrist für die rückwirkende Geltendmachung
des Kindergeldanspruchs**

<p>I. Vorbemerkung zur Ausschlussfrist 17</p> <p>II. Rückwirkender Antrag 18</p> <p>III. Beschränkung der rückwirkenden Festsetzung auf Sechsmonatszeitraum</p> <p>1. Sechsmonatsfrist 19</p>		<p>2. Beschränkung der rückwirkenden Festsetzung</p> <p>a) Wirkung im Festsetzungsverfahren 20</p> <p>b) Festsetzung für Zeiträume außerhalb des Sechsmonatszeitraums 21</p>
--	--	--

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 66

Schrifttum: *Thüsing/Hütter*, Kindergeld und Europarecht: Welcher Handlungsspielraum besteht?, NZS 2016, 411; *Bering/Friedenberger*, Reform der Familienkassen und Anhebung von Kindergeld und Kinderfreibetrag, NWB 2017, 331; *Schwarz*, Aktuelles zu steuerlichen Freibeträgen, Anhebung von Kindergeld und Kinderzuschlag, Ausgleich der „kalten Progression“, Der Familien-Rechts-Berater 2017, 30; *Wendl*, Zählkindervorteil in einer „Patchwork-Familie“, HFR 2018, 721; *Wendl*, Sechsmonatige Ausschlussfrist für die rückwirkende Gewährung von Kindergeld nach § 66 Abs. 3 EStG nF, DStR 2018, 2065; *Schwarz*, Steuerliche Entlastung von Familien in den Jahren 2019 und 2020, Der Familien-Rechts-Berater 2019, 30; *Schwarz*, Missbrauchsbekämpfung beim Kindergeld, Der Familien-Rechts-Berater 2019, 417; *Kanzler*, Die Entlastungen für Elternpaare und Alleinerziehende als familienbezogene Steuerermäßigung nach den Corona-Steuerhilfegesetzen, FR 2020, 657; *Mader*, Zweites Corona-Steuerhilfegesetz verkündet, B+P 2020, 582; *Schumann*, Zweites Corona-Steuerhilfegesetz, EStB 2020, 261; *Dorn*, Weitere Änderungen der Steuergesetze anlässlich der Corona-Pandemie, DB 2021, 410; *Viefhues*, Unterhaltsrechtliche Berücksichtigung des Kinderbonus von 300 Euro, jurisPR-FamR 3/2021 Anm. 9.

Verwaltungsanweisungen: BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, zur Durchführung der Regelung über den Sechs-Monats-Zeitraum nach § 66 Abs. 3 EStG ab 1.1.2018; BZSt. v. 9.7.2019 – St II 2 - S 2280 - DA/19/00002, BStBl. I 2019, 654, Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz – DA-KG 2019; BZSt. v. 15.8.2019 – St II 2 - S 2280 - PB/19/00016, BStBl. I 2019, 846, Kindergeldmerkblatt 2021, www.bzst.de; BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Familienleistungsausgleich, Kinderbonus 2020; BZSt. v. 27.8.2020 – St II 2 - S 2280 - DA/19/00001, BStBl. I 2020, 703, Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz – DA-KG 2020; H 66 EStH 2018; Merkblätter und Flyer in verschiedenen Sprachen über Kindergeld für Staatsangehörige Bosnien und Herzegowinas, Serbiens, Montenegros, des Kosovo, Marokkos, Tunesiens und der Türkei sowie für Asylberechtigte und Flüchtlinge, www.arbeitsagentur.de;

1 I. Grundinformation zu § 66

Die Vorschrift regelt die Höhe des Kindergeldes (Abs. 1), die Gewährung eines einmaligen Kinderbonus (Abs. 1 Sätze 2 bis 4), Zahlungszeitraum und Anspruchsdauer (Abs. 2) sowie eine Ausschlussfrist für die rückwirkende Geltendmachung des Kindergeldanspruchs (Abs. 3).

Abs. 1 bestimmt, dass ab 1.1.2021 für das erste und zweite Kind jeweils 219 €, für das dritte 225 € und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 250 € monatlich

zu zahlen sind (s. Anm. 10). Abs. 1 Sätze 2 und 3 sehen einen einmaligen Kinderbonus iHv. 150 € pro Kind für das Jahr 2021 vor, der für alle Kinder bezahlt wird, für die im Kj. 2021 ein mindestens einmonatiger Kindergeldanspruch besteht (s. Anm. 12f.). Abs. 1 Satz 4 stellt klar, dass dieser Kinderbonus im Rahmen der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 zu berücksichtigen ist (s. Anm. 14).

Abs. 2 regelt, dass das Kindergeld monatlich gezahlt wird (s. Anm. 15). Ferner bestimmt die Vorschrift, dass Kindergeld vom Beginn des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen an irgendeinem Tag erfüllt sind, bis zum Ende des Monats gezahlt wird, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen (s. Anm. 16).

Abs. 3 bestimmte für im Zeitraum 1.1.2018 bis 17.7.2019 eingehende Kindergeldanträge, dass eine rückwirkende Gewährung von Kindergeld nur für einen Zeitraum von sechs Monaten vor Beginn des Monats, in dem der Kindergeldantrag eingegangen ist, in Betracht kommt (s. Anm. 17 ff.).

II. Rechtsentwicklung des § 66

2

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Vorschrift wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der estrechtl. Kindergeldvorschriften in das EStG eingefügt (zur Rechtsentwicklung s. im Einzelnen Vor §§ 62–78 Anm. 3 ff.).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die Höhe des Kindergeldes (Abs. 1) für das erste und zweite Kind ab VZ 1997 wurde nochmals auf 220 DM festgelegt (war so über § 52 Abs. 32a bereits im JStG 1996 geregelt).

1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970): Die Abs. 3 und 4, die eine Ausschlussfrist für die rückwirkende Beantragung von Kindergeld enthielten, wurden gestrichen (BTDrucks. 13/8994, 76). Nach § 52 Abs. 62 ist Abs. 3 „letztmals für das Kalenderjahr 1997 anzuwenden, so dass Kindergeld auf einen nach dem 31. Dezember 1997 gestellten Antrag rückwirkend längstens bis einschließlich Juli 1997 gezahlt werden kann“.

StEntlG 1999 v. 19.12.1998 (BGBl. I 1998, 3779; BStBl. I 1999, 81): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde für den VZ 1999 auf jeweils 250 DM angehoben.

FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Zur Umsetzung der Entsch. des BVerfG zur Familienbesteuerung (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BStBl. II 1999, 182) wurde in der 1. Stufe das Kindergeld für erste und zweite Kinder auf 270 DM erhöht. Ein Teilkindergeldanspruch für behinderte Kinder, deren sächliches Existenzminimum durch Eingliederungshilfe abgedeckt ist, wurde iHv. 30 DM gewährt (Abs. 1 Satz 2).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Kindergeldsätze wurden für das erste und zweite Kind von 270 DM auf 138 €, für das dritte Kind von 300 DM auf 154 €, und für das vierte und jedes weitere Kind von 350 DM auf 179 € umgerechnet. Das Teilkindergeld für behinderte Kinder wurde auf 16 € festgesetzt.

2. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Als 2. Stufe des Gesetzgebungsauftrags des BVerfG wurde das Kindergeld für das erste bis dritte Kind einheitlich auf jeweils 154 € angehoben. Für weitere Kinder blieb es bei 179 €. Das durch BFH v. 15.10.1999 (VI R 40/98, BStBl. II 2000, 75) und BFH v. 15.10.1999 (VI R 182/98, BStBl. II 2000, 79) überholte Teilkindergeld für behinderte Kinder wurde wieder aufgehoben.

AuslAnsprG v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62): Mit Einfügung des Begriffs „monatlich“ in Abs. 2 wurde das Prinzip der monatlichen Zahlweise aus dem gleichzeitig aufgehobenen § 71 nach § 66 überführt.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde auf 164 €, für das dritte auf 170 € und für das vierte und weitere Kinder auf 195 € erhöht.

Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland v. 2.3.2009 (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434): Durch den in Abs. 1 eingefügten Satz 2 wird ein Anspruch auf einen einmaligen Kinderbonus iHv. 100 € pro Kind für das Kj. 2009 begründet.

WachstumsbeschleunigungsG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde auf 184 €, für das dritte auf 190 € und für das vierte und weitere Kinder auf 215 € erhöht. Diese Beträge gelten unverändert bis einschließlich 2014.

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde auf 188 € (2015) bzw. 190 € (2016), für das dritte auf 194 € (2015) bzw. 196 € (2016) und für das vierte und weitere Kinder auf 219 € (2015) bzw. 221 € (2016) erhöht. Die in Abs. 2 enthaltene Regelung über den Kinderbonus wurde wegen Zeitablaufs gestrichen.

BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde auf 192 € (2017) bzw. 194 € (2018), für das dritte auf 198 € (2017) bzw. 200 € (2018) und für das vierte und weitere Kinder auf 223 € (2017) bzw. 225 € (2018) erhöht.

StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865): Beschränkung der rückwirkenden Kindergeldzahlung auf die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag eingeht. Die Vorschrift ist gem. § 52 Abs. 49a Satz 7 idF des Art. 7 Nr. 6 Buchst. c StUmgBG nur auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen.

FamEntlastG v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde auf 204 €, für das dritte auf 210 € und für das vierte und weitere Kinder auf 235 € erhöht. Die Erhöhung erfolgte gem. § 52 Abs. 49a idF des Art. 2 Nr. 1 FamEntlastG erst für Anspruchszeiträume ab Juli 2019.

SozialMissbrG v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814): Abs. 3 wurde mW ab 18.7.2019 aufgehoben. Die Vorschrift ist deshalb nach § 52 Abs. 49a Satz 8 auf Kindergeldanträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.7.2019 eingehen. An die Stelle des Abs. 3 traten die in § 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3 eingefügten Regelungen über eine sechsmonatige Ausschlussfrist, die nach § 52 Abs. 50 auf nach dem 18.7.2019 eingehende Kindergeldanträge anzuwenden sind (BTDrucks. 19/8691, 24, 51). Für am 18.7.2019 eingehende Kindergeldanträge gilt daher keine Ausschlussfrist.

2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563): In Abs. 1 Satz 2 wurde für das Jahr 2020 ein einmaliger Kinderbonus iHv. 300 € eingeführt, der in zwei Teilbeträge von 200 € und 100 € ausgezahlt werden soll. Dadurch sollte ein Nachfrageimpuls entstehen, der dem durch die Pandemie bewirkten Konjunkturerinbruch entgegenwirkt (BTDrucks. 19/20058, 23). Voraussetzung war das Bestehen eines Kindergeldanspruchs für einen Monat im Jahr 2020 (Abs. 1

Satz 3). Der Einmalbetrag soll im Rahmen der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 berücksichtigt werden (Abs. 1 Satz 4).

2. FamEntlastG v. 1.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde auf 219 €, für das dritte auf 225 € und für das vierte und weitere Kinder auf 250 € erhöht (BTDrucks. 19/21988, 21). Die Erhöhung erfolgte gem. § 52 Abs. 49a idF des Art. 1 Nr. 8 2. FamEntlastG erst für Anspruchszeiträume, die nach dem 31.12.2020 beginnen.

3. Corona-SteuerhilfeG v. 10.3.2021 (BGBl. I 2021, 330; BStBl. I 2021, 335): In Abs. 1 Satz 2 wurde für das Jahr 2021 ein einmaliger Kinderbonus iHv. 150 € eingeführt. Dadurch sollen die anhaltenden Belastungen von Familien mit Kindern aufgrund der Einschränkungen während der Corona-Pandemie ausgeglichen werden (BTDrucks. 19/26544, 11). Voraussetzung war das Bestehen eines Kindergeldanspruchs für einen Monat im Jahr 2021 (Abs. 1 Satz 3). Der Einmalbetrag soll im Rahmen der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 berücksichtigt werden (Abs. 1 Satz 4).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 66

1. Bedeutung

3

Die Regelung der Kindergeldsätze in Abs. 1 entspricht § 6 Abs. 1 BKGG. Der einmalige Kinderbonus ist in Abs. 1 Satz 2 entsprechend der Vorschrift des § 6 Abs. 3 BKGG geregelt. Der Zahlungszeitraum in Abs. 2 entspricht der Vorschrift des § 11 Abs. 1 BKGG. Die Anspruchsdauer nach Abs. 2 stimmt mit § 5 Abs. 1 BKGG überein. Die in Abs. 3aF geregelte Ausschlussfrist entspricht § 6 Abs. 3 BKGG aF.

Steuersystematische Bedeutung: Abs. 1 enthält keine Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld, sondern geht von deren Vorliegen (§§ 62–65) aus. Abs. 1 Sätze 2 und 3 enthalten dagegen die Anspruchsvoraussetzungen für den Kinderbonus 2020 und 2021. Der Zahlungszeitraum (monatlich) ist nach Aufhebung des § 71 aF nun in Abs. 2 enthalten. Anders als in den Vorgängervorschriften (§ 10 Abs. 2 und 3 BKGG aF) kommt es auf die Höhe des Einkommens des Berechtigten nicht mehr an (BTDrucks. 13/1558, 161, zu § 66). Mit der Aufhebung der Abs. 3 und 4 durch das 1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 wurde die Möglichkeit der rückwirkenden Geltendmachung des Kindergeldanspruchs nicht mehr an den Zeitpunkt der Antragstellung geknüpft. Es galten die allgemeinen Regelungen zur Festsetzungsverjährung bei StVergütungen (§ 155 Abs. 4 AO iVm. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Mit dem StUmgBG führte der Gesetzgeber in Abs. 3 die Ausschlussfrist für die rückwirkende Geltendmachung eines Kindergeldanspruchs für nach dem 31.12.2017 eingegangene Anträge erneut wieder ein. Mit dem SozialMissbrG v. 11.7.2019 reagierte der Gesetzgeber auf die hiergegen in der finanzgerichtlichen Rspr. und in der Literatur vorgebrachten steuersystematischen Bedenken, hob die Regelung auf und führte dafür im verfahrensrechtl. Teil der Kindergeldvorschriften (§ 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3) neue Regelungen über eine Ausschlussfrist ein (BTDrucks. 19/8691, 65).

Familienleistungsausgleich: § 66 steht über § 31 im Zusammenhang mit der Gewährleistung des Familienleistungsausgleichs. Im laufenden Jahr wird das Kindergeld als StVergütung gezahlt (§ 31 Satz 3). Bei der EStVeranlagung wird geprüft, ob die stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes durch den Anspruch auf Kindergeld bewirkt wird. Hierzu wird eine Vergleichsberechnung unter alternati-

vem Ansatz des Kindergeldes oder der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 durchgeführt und das danach für den Stpfl. günstigere Erg. zugrunde gelegt (sog. Optionsmodell). Sind die Freibeträge günstiger, kommen diese zum Ansatz. Die tarifliche ESt erhöht sich zur Vermeidung einer Doppelförderung um den Anspruch auf Kindergeld (§ 31 Satz 4, § 2 Abs. 6 Satz 3). Ist das Kindergeld günstiger, kommen die Freibeträge nicht zum Ansatz. Das nicht zum stl. Familienleistungsausgleich erforderliche Kindergeld dient dann der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2), erfüllt also eine von den verfassungsrechtl. Anforderungen an die strechtl. Belastung unabhängige sozialrechtl. Funktion. In diese Günstigerrechnung wird auch der Kinderbonus 2020 und 2021 einbezogen (Abs. 1 Satz 4).

Ansteigende Kindergeldsätze bei erhöhter Kinderzahl: Die Staffelung der Kindergeldsätze bei erhöhter Kinderzahl lässt kein einheitliches Konzept erkennen. Während bei Einf. des stl. Kindergeldes im Jahr 1996 noch eine deutliche Spreizung zwischen zweiten, dritten und weiteren Kindern vorgenommen wurde, ebnete sich der Unterschied bis 2002 deutlich ein. Ab 2009 wurde die Staffelung dann erneut ausgeweitet. Dabei wurde die Einebnung mit der Verringerung der „Zählkinderproblematik“ begründet (BTDrucks. 14/6160, 14). Die erneute Spreizung diene dagegen der Förderung der Mehrkinderfamilie sowie der Familien im unteren und mittleren Einkommensbereich (BTDrucks. 16/10809, 10 [16]). Die ab dem dritten Kind ansteigenden Kindergeldsätze tragen ua. auch dem Umstand Rechnung, dass das Pro-Kopf-Einkommen und die Möglichkeit zur Erwerbstätigkeit beider Elternteile mit steigender Kinderzahl abnehmen (*Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich*, § 66 Rz. 10 [9/2020]; s. dagegen FG Ba.-Württ. v. 1.7.1999 – 6 K 176/98, EFG 2001, 984, rkr., das von einer sich bei steigender Kinderzahl effektiv verringern den wirtschaftlichen Belastung der Eltern ausgeht). Der Umfang der Spreizung beruht danach in erster Linie auf der Verfolgung familien-, sozial-, bevölkerungs-, konjunktur- oder auch haushaltspolitischer Ziele. Der Gesetzgeber bewegt sich damit aber innerhalb des auch vom BVerfG anerkannten Gestaltungsspielraums (s. Anm. 4).

4 2. Verfassungsmäßigkeit

Die Regelungen zu Beginn und Ende des Anspruchs auf Kindergeld sind verfassungsrechtl. unbedenklich; sie entsprechen dem kindergeldrechtl. Monatsprinzip, an das auch der Kinderfreibetrag angepasst wurde (s. § 32 Anm. 76 und 89).

Verfassungsmäßigkeit der Kindergeldsätze: Zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Höhe nach ist zwischen dem Kindergeld als StVergütung und dem Kindergeld als Mittel zur sozialen Förderung der Familie zu unterscheiden (s. auch § 31 Anm. 5 und 10).

► **Kindergeld als Steuervergütung:** Da dem Kindergeld im Rahmen des Familienleistungsausgleichs nur eine begrenzte strechtl. Funktion zugewiesen wird (s. Anm. 3), enthält das sich aus Art. 1, Art. 6 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 GG ergebende verfassungsrechtl. Gebot der stl. Verschonung des Existenzminimums des Stpfl. und seiner unterhaltsberechtigten Familie keine zwingenden Vorgaben für die Höhe des Kindergeldes (BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BGBl. I 2004, 2570; BFH v. 11.3.2003 – VIII R 76/02, BFH/NV 2003, 1303, im Hinblick auf den zusätzlich eingeführten Betreuungsfreibetrag; BFH v. 14.2.2007 – III B 176/06, BFH/NV 2007, 904, im Hinblick auf die Einf. des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf; BFH v. 24.2.2010 – III B

105/09, BFH/NV 2010, 884). Nur § 32 Abs. 6 bestimmt für alle Stpfl. gleichmäßig die Höhe des stl. freizustellenden Existenzminimums (s. hierzu auch die regelmäßigen Existenzminimumsberichte der BReg., BTDrucks. 16/11065 für 2010, BTDrucks. 17/5550 für 2012, BTDrucks. 17/11425 für 2014; BTDrucks. 18/3893 für 2016; BTDrucks. 18/10220 für 2018; BTDrucks. 19/5400 für 2020; BTDrucks. 19/22800 für 2022). Auch für eine dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) entsprechende Ausgestaltung des Kindergeldrechts fehlt es weitgehend an präzisen verfassungsrechtl. Vorgaben (BFH v. 26.2.2002 – VIII R 92/98, BStBl. II 2002, 596). Zwar begründet die Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip die allgemeine Pflicht des Staats zum Ausgleich familienbedingter finanzieller Belastungen, lässt aber die Kriterien dafür, in welchem Umfang und in welcher Weise ein solcher sozialer Ausgleich vorzunehmen ist, weitgehend offen. Im Hinblick auf konkrete Folgerungen für die einzelnen Rechtsgebiete und Teilsysteme, in denen der Familienleistungsausgleich zu verwirklichen ist, besteht grds. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Nicht beanstandet hat das BVerfG auch, dass bei einem Teil der Stpfl. die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums nicht schon durch das Kindergeld, sondern erst durch Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bewirkt wird (BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692; BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, HFR 2004, 1139; BVerfG v. 7.9.2009 – 2 BvR 1966/04, HFR 2010, 173; zur Unbeachtlichkeit der entstehenden Zinsnachteile s. auch BFH v. 26.2.2002 – VIII R 92/98, BStBl. II 2002, 596).

- ▶ *Kindergeld in seiner Sozialzweckfunktion:* Soweit das Kindergeld nach § 31 Satz 2 der Förderung der Familie dient, stellt es keine Sozialleistung dar, sondern eine estl. Förderung der Familie durch eine Sozialzwecknorm (BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279). Insoweit lässt sich weder aus Art. 6 Abs. 1 GG noch aus dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 GG ein Anspruch auf Erhalt von Kindergeld in einer bestimmten Höhe herleiten (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BStBl. II 1990, 653; BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692; BFH v. 13.8.2002 – VIII R 80/97, BFH/NV 2002, 1456; BFH v. 26.8.2008 – III B 153/07, BFH/NV 2008, 2009; BFH v. 24.2.2010 – III B 105/09, BFH/NV 2010, 884).

Verfassungsmäßigkeit der Ausschlussfrist: Für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der in Abs. 3 für nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.7.2019 eingehende Kindergeldanträge wiedereingeführten Ausschlussfrist ist danach zu differenzieren, ob das Kindergeld als StVergütung dazu dient, den existenznotwendigen Bedarf des Kindes in angemessener, realitätsgerechter Höhe von der Est freizustellen, oder ob es einen Sozialzweck verfolgt, der in der Förderung der Familie besteht (BVerfG v. 6.11.2003 – 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260). Die stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes erfolgt nach der gesetzgeberischen Konzeption des Familienleistungsausgleichs zwar entweder durch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 oder durch das Kindergeld nach §§ 62 ff. (§ 31 Satz 1). Insoweit hat der Gesetzgeber aber kein vollständiges Optionsmodell im Sinne einer Wahlfreiheit des Stpfl. verwirklicht. Vielmehr dient das Kindergeld nur der vorläufigen Freistellung des Existenzminimums während des laufenden VZ (§ 31 Satz 3). Die endgültige Freistellung erfolgt erst durch die nach Ablauf des VZ durchzuführende Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4. Bei dieser kommt es seit dem VZ 2004 nicht mehr auf das gezahlte Kindergeld, sondern nur noch auf den Kindergeldanspruch an (s. dazu BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723; BFH v. 13.9.2012 –

V R 59/10, BStBl. II 2013, 228). Entsprechend hat die Verfassungsmäßigkeitsprüfung uE auch erst bei dieser Günstigerprüfung anzusetzen. Insoweit kann die Ausschlussfrist dazu führen, dass der durch den LStAbzug oder die EStVorauszahlungen erfolgende Zugriff auf Einkommen, das zur Deckung des Familienexistenzminimums benötigt wird, nicht durch die Kindergeldzahlung kompensiert wird. Hielte man daran fest, dass auch bei Eingreifen der Ausschlussfrist der volle Kindergeldanspruch in die Günstigerprüfung des § 31 Satz 4 eingestellt wird, könnte selbst im Rahmen der Veranlagung keine stl. Freistellung des Existenzminimums mehr erfolgen (zur Kritik an der mangelnden Folgerichtigkeit s. *Bauhaus in Korn*, § 66 Rz. 15 [4/2018]). Unseres Erachtens ist daher eine verfassungskonforme Auslegung des § 31 Satz 4 geboten. Danach ist ein Kindergeldanspruch, der innerhalb seiner Festsetzungsfrist geltend gemacht wurde, aber von der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 erfasst wird, nur in Höhe von „Null“ in die Vergleichsrechnung einzustellen (Hess. FG v. 17.9.2019 – 6 K 174/19, EFG 2019, 1983, Az. BFH III R 50/19; *Avvento in Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 66 Rz. 9; *Wendl*, DStR 2018, 2065 [2070 f.]; aA FG Köln v. 5.2.2020 – 14 K 1612/19, juris, Az. BFH III R 18/20). Hierdurch wird sichergestellt, dass die stl. Freistellung jedenfalls im Rahmen der EStVeranlagung erfolgt (s. im Einzelnen § 31 Anm. 32). Die Notwendigkeit einer solchen Auslegung hat der Gesetzgeber nun auch dadurch bestätigt, dass er für die durch das SozialMissbrG v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814) in die § 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3 überführte Ausschlussfrist einen neuen § 31 Satz 5 geschaffen hat. Danach bleibt bei der Prüfung der StFreistellung und der Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 der Anspruch auf Kindergeld für Kalendermonate unberücksichtigt, in denen durch Bescheid der Familienkasse ein Anspruch auf Kindergeld festgesetzt, aber wegen § 70 Abs. 1 Satz 2 nicht ausgezahlt wurde.

Soweit das Kindergeld dagegen der Förderung der Familie dient, muss sich der Gesetzgeber nicht an die engen Grenzen halten, die Art. 1 iVm. Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG zum Schutz des Familienexistenzminimums ziehen. Vielmehr ist ihm hier ein weiterer Gestaltungsspielraum eröffnet. Dass der Gesetzgeber für die EStVeranlagung mit der vierjährigen Festsetzungsfrist eine längere Frist vorgesehen hat als die für die Beantragung des Kindergeldes vorgesehene Sechsmonatsfrist, hielt der BFH (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, HFR 2002, 1024) und diesem folgend das BVerfG (BVerfG v. 6.11.2003 – 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260) im Hinblick auf die bis 31.12.1997 bereits früher geltende Ausschlussfrist für durch sachliche Gründe gerechtfertigt und damit mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar. Es wurde insoweit darauf abgestellt, dass das Kindergeld als StVergütung ohne Rücksicht auf die stl. Verhältnisse des Antragstellers gewährt wird, während für eine EStVeranlagung alle estrechtl. relevanten Verhältnisse des Stpfl. für den betreffenden VZ zu ermitteln sind. Deshalb sei für die Festsetzung der ESt eine längere Frist erforderlich als für den Antrag auf Kindergeld. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Kindergeldes könne im Allgemeinen ohne besonderen Aufwand festgestellt werden. Der Kindergeldberechtigte sei im Regelfall auch nicht gehindert, den Antrag innerhalb der Frist von sechs Monaten bei der Behörde einzureichen. Diese sachlichen Gründe sind auch hinsichtlich der wiederingeführten Sechsmonatsfrist anzuerkennen (s. auch *Pust in LBP*, § 66 Rz. 70 [2/2021]).

5–9 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Höhe des Kindergeldes und Kinderbonus

I. Höhe des Kindergeldes (Abs. 1 Satz 1)

1. Bemessung nach der Ordnungszahl des Kindes

10

Die in Abs. 1 geregelten Kindergeldsätze sind entsprechend der Anzahl und Reihenfolge (Ordnungszahl) der Kinder gestaffelt. Für erste und zweite Kinder werden ab 1.1.2021 jeweils 219 €, für dritte Kinder 225 € und für das vierte und jedes weitere Kind des Kindergeldberechtigten iSd. § 62 jeweils 250 € monatlich gezahlt.

Staffelung nach der Geburtenreihenfolge: Der Gesetzgeber hat die Begriffe „erstes“, „zweites“, „drittes“, „viertes“ Kind nicht definiert. Eine ausdrückliche Regelung enthielt jedoch § 32 Abs. 8 Satz 3 idF des § 54 idF des StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665) mit der Klarstellung: „Die Reihenfolge der Kinder richtet sich nach ihrem Alter“. Nach diesem auch auf § 66 anwendbaren Grundsatz ist maßgeblich, an welcher Stelle das bei dem betreffenden Kindergeldberechtigten zu berücksichtigende Kind in der Reihenfolge der Geburten steht (s. auch Rz. A 30 Satz 2 DA-KG 2020). Danach ist das erstgeborene, die Altersvoraussetzungen erfüllende Kind das erste Kind iSd. Abs. 1; die danach geborenen Kinder sind zweites und drittes Kind usw. (BFH v. 25.4.2018 – III R 24/17, BStBl. II 2018, 721). Diese Reihenfolge gilt auch für alle beim Kindergeldberechtigten nach § 63 zu berücksichtigenden unehelichen Kinder, Kinder aus verschiedenen Ehen, Adoptiv-, Pflege- und Enkelkinder (FG München v. 5.3.2007 – 10 K 4061/06, EFG 2007, 943, rkr.). Nicht zu berücksichtigen sind dagegen Kinder des mit dem Stpfl. in nichtehelicher Lebensgemeinschaft lebenden Partners, selbst wenn daneben noch gemeinsame Kinder in dem Haushalt leben (sog. Patchwork-Familie, BFH v. 25.4.2018 – III R 24/17, BStBl. II 2018, 721, mit Anm. *Wendl*, HFR 2018, 723). Auch bei Mehrlingsgeburten kommt es auf die genaue Geburtenreihenfolge an. Die Geburtenreihenfolge ist für jeden Anspruchsmonat neu zu bestimmen, weshalb sich die Ordnungszahlen der Kinder zB durch Wegfall der Berücksichtigungsfähigkeit einzelner Kinder verändern können (vgl. *Pust* in *LBP*, § 66 Rz. 7 [2/2021]). Im Hinblick auf die Bestimmtheit des Bescheides (§§ 119 Abs. 1, 157 Abs. 1 Satz 2 AO) hat dieser auch einen Ausspruch über die Höhe des für das einzelne Kind festgesetzten Kindergeldes zu enthalten (FG Saarl. v. 16.5.2018 – 2 K 1020/18, EFG 2018, 1329, rkr.).

Beispiel:

Der Stpfl. hat drei leibliche Kinder B, C und D, die 2006, 2008 und 2011 geboren sind. Nachdem er das 2005 geborene Kind A im Februar 2021 adoptiert hat, ist dieses Kind das erste Kind iSd. Abs. 1; die Ordnungszahl der Kinder B, C und D (1., 2. und 3. Kind) erhöht sich um jeweils 1, so dass sich das Kindergeld ab Februar 2021 für C von 219 € auf 225 € und für D von 225 € auf 250 € erhöht.

Zählkinder ebenfalls zu berücksichtigen: In der Reihenfolge der Kinder werden auch diejenigen mitgezählt, für die der Berechtigte nur deshalb keinen Kindergeldanspruch hat, weil für sie gem. § 64 der Anspruch vorrangig einem anderen Elternteil zusteht oder weil einer der Ausschlussstatbestände des § 65 vorliegt; schließlich auch, wenn der Kindergeldanspruch durch Vorschriften über- und zwischenstaatlichen Rechts ausgeschlossen ist (Rz. A 28.3 DA-KG 2020). Diese Kinder werden als Zählkinder bezeichnet (s. § 63 Anm. 4, § 64 Anm. 5, § 65 Anm. 6). Die Berücksichtigung trägt dem Umstand Rechnung, dass der Berechtigte idR auch durch die Zählkinder noch finanziell belastet wird (BSG v. 25.3.1982 – 10/8b RKG

17/80, BSGE 53, 201). Nicht zu den Zählkindern gehören dagegen Kinder, die nur Ansprüche nach dem BKGG auslösen (§ 63 Abs. 1 Satz 7).

Die Kindergeldsätze des Abs. 1 Satz 1 haben sich ab dem VZ 2000 wie folgt entwickelt:

Veranlagungszeitraum	1. Kind	2. Kind	3. Kind	4. und jedes weitere Kind
2000 und 2001	270 DM/138 €	270 DM/138 €	300 DM/154 €	350 DM/179 €
2002 bis 2008	154 €	154 €	154 €	179 €
2009	164 €	164 €	170 €	195 €
2010 bis 2014	184 €	184 €	190 €	215 €
2015	188 €	188 €	194 €	219 €
2016	190 €	190 €	196 €	221 €
2017	192 €	192 €	198 €	223 €
2018	194 €	194 €	200 €	225 €
Juli 2019 bis 2020	204 €	204 €	210 €	235 €
2021	219 €	219 €	225 €	250 €

Zur Entwicklung seit Einf. des Familienleistungsausgleichs durch das JStG 1996 und für die Zeiträume bis zum VZ 1996 s. die Übersichten Vor §§ 62–78 Anm. 3.

Verfahrensrecht: Aufgrund des durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (s. Anm. 2) eingefügten § 70 Abs. 2 Satz 2 kann aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bei einer bloßen Anhebung der Kindergeldsätze von einem schriftlichen Änderungsbescheid abgesehen werden (s. § 70 Anm. 14).

11 2. Kindergeldsätze für Auslandskinder

Für Auslandskinder von Anspruchsberechtigten nach § 62 gelten die gleichen oder geminderte Kindergeldsätze aufgrund europäischer Rechtsvorschriften oder zwischenstaatlicher Vereinbarungen (s. § 62 Anm. 20–22, § 63 Anm. 18–20, § 65 Anm. 9f.). Zur Günstigerrechnung nach § 31 sind ggf. nach der Ländergruppeneinteilung geminderte Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 4 anzusetzen (s. § 32 Anm. 177).

Kinder in EU-, EWR-Mitgliedstaaten oder der Schweiz: Der Anspruchsberechtigte kann für Kinder, die in einem Mitgliedstaat der EU, des EWR oder der Schweiz leben, die gleichen Beträge beanspruchen wie bei einem Inlandswohnsitz der Kinder (Art. 67 VO [EG] Nr. 883/2004 v. 29.4.2004; dieser gilt ab 1.5.2010 im Verhältnis zu den EU-Staaten, ab 1.4.2012 im Verhältnis zur Schweiz und ab 1.6.2012 gegenüber den EWR-Staaten; s. auch EuGH v. 5.10.1995 – C-321/93, EuZW 1995, 772). Dagegen dürfen bei den kindbedingten Freibeträgen wegen der deutlich niedrigeren Lebenshaltungskosten für Auslandskinder in einigen EU-Mitgliedstaaten nach § 32 Abs. 6 Satz 4 in Verbindung mit der Ländergruppeneinteilung nur 50 % oder 75 % der für Deutschland gültigen Beträge angesetzt werden. Entsprechend hat Deutschland in seinen bilateralen Abkommen über die Soziale Sicherheit auch deutlich niedrigere Sätze für das Abkommenskindergeld vereinbart. Die EU-Regelungen zu den Familienleistungen führen im Erg. zu einer Privilegierung von Eltern mit Kindern in Ländern mit niedrigem Lebenshaltungskos-

tenniveau. Österreich hat deshalb in § 8a Familienlastenausgleichsgesetz bestimmt, dass die Familienbeihilfebeträge für Kinder, die sich ständig in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat oder der Schweiz aufhalten, ab 1.1.2019 auf Basis der vom Statistischen Amt der EU veröffentlichten vergleichenden Preisniveaus für jeden einzelnen Mitgliedstaat der EU, des EWR und der Schweiz im Verhältnis zu Österreich zu bestimmen sind (s. dazu das unter dem Az. C-163/20 beim EuGH anhängige Verfahren). Fraglich ist jedoch, ob sich diese Regelung umsetzen lässt, wenn Art. 67 Satz 1 VO (EG) Nr. 883/2004 fingiert, dass die betreffenden Kinder in Österreich wohnen (zu weiteren Problemen im Hinblick auf Art. 4 und 7 VO [EG] Nr. 883/2004 und die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV vgl. *Thüsing/Hütter*, NZS 2016, 411; zu Indexierungsbestrebungen auf europäischer Ebene auf Betreiben Großbritanniens s. *Bering/Friedenberger*, NWB 2017, 331 [341]).

Kinder in Abkommensstaaten: Geminderte Beträge werden aufgrund weiterer zwischenstaatlicher Sozialabkommen gezahlt (BFH v. 13.5.2014 – III B 158/13, BFH/NV 2014, 1365). Diese ergeben sich für Marokko und Tunesien aus den jeweiligen Abkommen, für die Nachfolgestaaten des früheren Jugoslawiens und die Türkei aufgrund einer Meistbegünstigungsklausel dagegen aus dem früheren Abkommen mit Portugal (BGBl. II 1975, 380; zur Entwicklungsgeschichte s. *Helmke in Helmke/Bauer*, Familienleistungsausgleich, § 66 Rz. 11 [9/2020]). Aus den niedrigeren Sätzen ergibt sich keine Ungleichbehandlung gegenüber den im Bereich der EU bzw. des EWR lebenden Kindern (BFH v. 10.1.2013 – III B 103/12, BFH/NV 2013, 552; BFH v. 17.12.2015 – V R 13/15, BFH/NV 2016, 534). Für in der Türkei lebende Kinder von in Deutschland lebenden türkischen Staatsangehörigen ergibt sich auch aus dem Assoziationsratsbeschluss 3/80 (ABl. EG 1983 Nr. C 110, 60) keine Fiktion eines deutschen Wohnsitzes, da dieser Beschluss nicht auf die betreffenden EU-Koordinierungsregelungen verweist (BFH v. 15.7.2010 – III R 6/08, BStBl. II 2012, 883). Eine Aufstellung der Abkommen mit Fundstellen enthält H 31 EStH. Danach ergeben sich monatlich folgende Euro-Beträge:

Vertragsstaat	1. Kind	2. Kind	3. Kind	4. Kind	5. Kind	6. Kind	ab 7. Kind
Serbien, Bosnien-Herzegowina, Montenegro, Kosovo, (Kroatien bis 1.12.1998, Slowenien bis 1.9.1999, Nord-Mazedonien bis 1.1.2005)	5,11	12,78	30,68	30,68	35,79	35,79	35,79
Marokko	5,11	12,78	12,78	12,78	12,78	12,78	–
Türkei	5,11	12,78	30,68	30,68	35,79	35,79	35,79
Tunesien	5,11	12,78	12,78	12,78	–	–	–

Differenzkindergeld: Zu niedrigeren als den in Abs. 1 genannten Kindergeldbeträgen kann es dann kommen, wenn der Anspruchsberechtigte vorrangige ausländ. Ansprüche hat, die auf das deutsche Kindergeld anzurechnen sind. Dann erhält der Anspruchsberechtigte nur den Differenzbetrag zum deutschen Kindergeldsatz, falls letzterer höher ist als die ausländ. Leistung. Die Berechnung des Differenzkindergeldes hat kindbezogen und nicht familienbezogen zu erfolgen, weshalb eine Kürzung des Differenzkindergeldes bei einzelnen Kindern durch Verrechnung eines übersteigenden Betrags bei anderen Kindern ausgeschlossen ist (BFH v. 4.2.2016 – III R 9/15, BStBl. II 2017, 121, mit Anm. *Siegers* HFR 2016, 727; BFH v. 13.4.2016 – III R 34/15, BFH/NV 2016, 1465).

- ▶ *Anwendbarkeit der europarechtlichen Antikumulierungsregelungen:* Dies kann im Anwendungsbereich der VO (EG) Nr. 883/2004 der Fall sein, wenn Deutschland nach Art. 68 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004 der nachrangige Staat ist. Insofern bestimmt Art. 68 Abs. 2 Satz 1 VO (EG) Nr. 883/2004, dass der deutsche Anspruch bis zur Höhe des nach den vorrangig geltenden Rechtsvorschriften vorgesehenen Betrags ausgesetzt wird und erforderlichenfalls ein Unterschiedsbetrag in Höhe des darüber hinausgehenden Betrags der Leistungen zu gewähren ist. Ein solcher Anspruch auf Differenzkindergeld ist jedoch nach Art. 68 Abs. 2 Satz 2 VO (EG) Nr. 883/2004 ausgeschlossen, wenn der entsprechende Leistungsanspruch für die im anderen Mitgliedstaat wohnenden Kinder ausschließlich durch den Wohnort ausgelöst wird (BFH v. 22.2.2018 – III R 10/17, BStBl. II 2018, 717, mit Anm. Wendl, HFR 2018, 717; BFH v. 1.7.2020 – III R 39/18, BFH/NV 2021, 451; BFH v. 1.7.2020 – III R 22/19, BFH/NV 2021, 134, mit Anm. Wendl, HFR 2020, 1159); s. im Einzelnen § 65 Anm. 9.
- ▶ *Nichtanwendbarkeit der europarechtlichen Antikumulierungsregelungen:* Greifen die vorrangigen europarechtl. Antikumulierungsregelungen nicht ein und ist deshalb auf die nationale Antikumulierungsregelung des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zurückzugreifen, die an sich einen Anspruch auf deutsches Kindergeld komplett ausschließt, kann es aufgrund einer aus dem europäischen Primärrecht (Art. 45 und 48 AEUV) abgeleiteten Einschränkung des nationalen Rechts gleichwohl zu einem Differenzkindergeldanspruch kommen (EuGH v. 12.6.2012 – C 611/10, C 612/10 – *Hudzinski/Wawrzyniak*, DStRE 2012, 999; BFH v. 16.5.2013 – III R 8/11, BStBl. II 2013, 1040; § 65 Anm. 14). Soweit die Koordination von Familienleistungsansprüchen mehrerer EU-Mitgliedstaaten ab dem 1.5.2010 nach der VO (EG) Nr. 883/2004 und der VO (EG) Nr. 987/2000 erfolgt, ist jedoch zu beachten, dass der persönliche Geltungsbereich (Art. 2 VO [EG] Nr. 883/2004) und der Anwendungsbereich der Antikumulierungsregelung (Art. 68 VO [EG] Nr. 883/2004) wesentlich weiter gefasst sind als die der Vorgängerregelungen. Die nationale Konkurrenzvorschrift des § 65 Abs. 1 Nr. 2 und deren europarechtl. Einschränkung haben daher nur noch geringere praktische Relevanz (s. § 65 Anm. 9, 14).

12 II. Kinderbonus bei Kindergeldanspruch im September 2020 oder Mai 2021 (Abs. 1 Satz 2)

Mit dem 2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563) wurde ein einmaliger Kinderbonus iHv. 300 € für das Jahr 2020 eingeführt. Die Änderung trat gem. Art. 12 Abs. 1 des 2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 am 1.7.2020 in Kraft. Mit diesem Kinderbonus beabsichtigte der Gesetzgeber einen gezielten und kurzfristigen Nachfrageimpuls insbes. durch Familien mit geringem bis mittlerem Einkommen zu setzen und dadurch die durch die Corona-Pandemie geschwächte Konjunktur zu stärken (BTDrucks. 19/20058, 23). Damit griff der Gesetzgeber ein Instrument auf, das er bereits im Jahr 2009 einmalig zur Bekämpfung der infolge der Lehman-Brothers-Pleite entstandenen globalen Wirtschaftskrise zur Konjunkturstützung eingesetzt hatte. Die näheren Ausführungsbestimmungen hat das BZSt. in einem umfangreichen Schreiben v. 6.8.2020 geregelt (BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657). Für Bezieher von Kindergeld nach dem BKGG wurde ein entsprechender Anspruch auf Kinderbonus in § 6 Abs. 3 BKGG begründet. Der Wortlaut der Vorschrift lautete wie folgt:

„Darüber hinaus wird für jedes Kind, für das für den Monat September 2020 ein Anspruch auf Kindergeld besteht, für den Monat September 2020 ein Einmalbetrag von 200 Euro und für den Monat Oktober 2020 ein Einmalbetrag von 100 Euro gezahlt. ³Ein Anspruch in Höhe der Einmalbeträge von insgesamt 300 Euro für das Kalenderjahr 2020 besteht auch für ein Kind, für das nicht für den Monat September 2020, jedoch für mindestens einen anderen Kalendermonat im Kalenderjahr 2020 ein Anspruch auf Kindergeld besteht. ⁴Die Einmalbeträge nach den Sätzen 2 und 3 werden als Kindergeld im Rahmen der Vergleichsberechnung nach § 31 Satz 4 berücksichtigt.“

Mit dem 3. Corona-SteuerhilfeG v. 10.3.2021 (BGBl. I 2021, 330; BStBl. I 2021, ...) wurde ein einmaliger Kinderbonus iHv. 150 € für das Jahr 2021 eingeführt. Die Änderung trat gem. Art. 6 Abs. 1 des 3. Corona-SteuerhilfeG v. 10.3.2021 am 18.3.2021 in Kraft. Die Einmalzahlung erfolgt wegen der anhaltenden Belastungen von Familien mit Kindern aufgrund der Einschränkungen während der Corona-Pandemie. Auch hierdurch soll gezielt und kurzfristig ein zusätzlicher gesamtwirtschaftlicher Nachfrageimpuls insbesondere durch Familien mit geringem bis mittlerem Einkommen und mehreren Kindern zur Stärkung der Konjunktur geschaffen werden (BTDrucks. 19/26544, 11).

Anspruchsvoraussetzung ist grds., dass für das betreffende Kind für den Monat September 2020 bzw. Mai 2021 ein Anspruch auf Kindergeld besteht. Zur Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 13. Es reicht aus, dass der Kindergeldanspruch nur dem Grunde nach besteht (z.B. nach § 70 Abs. 1 Satz 3) oder nur in Höhe eines Differenzbetrages. Ist der Kindergeldanspruch dagegen bereits dem Grunde nach ausgeschlossen, etwa weil ein anderer Kindergeldberechtigter nach § 64 vorrangig ist oder der Anspruch durch einen konkurrierenden anderen Anspruch verdrängt wird (z.B. nach § 65) scheidet auch ein Anspruch auf den Kinderbonus aus.

Rechtsfolge: Sind die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt, entsteht ein Anspruch auf einen Einmalbetrag von 200 € „für“ den Monat September 2020 und auf einen Einmalbetrag von 100 € „für“ den Monat Oktober 2020 bzw. von 150 € „für“ den Monat Mai 2021.

Anspruchsberechtigt ist bei mehreren Berechtigten derjenige Elternteil, dem „für“ den betreffenden Monat nach § 64 der vorrangige Kindergeldanspruch zusteht. Ist zB bis September 2020 die Kindsmutter vorrangig, erhält sie 200 € Kinderbonus „für“ September 2020 und der ab Oktober 2020 vorrangige Kindsvater 100 € „für“ Oktober 2020. Ist zB bis Mai 2021 die Kindsmutter vorrangig, erhält sie 150 € Kinderbonus „für“ Mai 2021 und der ab Juni 2021 vorrangige Kindsvater erhält keinen Kinderbonus. Zur Kritik an der mangelnden Bestimmtheit der Regelung s. Pust in LBP, § 66 Rz. 21 [2/2021]).

Antrag: Eines gesonderten Antrags bedarf es grds. nicht. Besteht für den Monat September 2020 bzw. Mai 2021 bereits eine Kindergeldfestsetzung, prüft die Familienkasse von Amts wegen das Vorliegen der Voraussetzungen für den Kinderbonus. Besteht für den Monat September 2020 bzw. Mai 2021 keine Kindergeldfestsetzung, umfasst der Antrag auf das Kindergeld auch den Antrag auf den Kinderbonus (s. auch BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. IV.2). Insofern ist auch die Auszahlungsbeschränkung des § 70 Abs. 1 Satz 2 zu beachten, dh., der Antrag auf Kindergeld und Kinderbonus für den Monat September 2020 muss spätestens im März 2021 gestellt werden (aA die Verw., s. BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657,

Abschn. II.2, wonach ein bis 30.6.2021 gestellter Antrag „grundsätzlich“ ausreichen soll), der Antrag auf Kindergeld und Kinderbonus für den Monat Mai 2021 muss spätestens im November 2021 gestellt werden. Obwohl es für den Anspruch auf Kinderbonus ausreicht, dass der Kindergeldanspruch dem Grunde nach besteht, muss der Antrag auf Kindergeld innerhalb des Sechsmonatszeitraums gestellt werden, da sonst zwar ein Anspruch auf Kinderbonus entsteht, dieser aber nach § 70 Abs. 1 Satz 2 nicht mehr ausgezahlt werden darf.

Festsetzung: Der Kinderbonus 2020 und 2021 ist gem. § 70 Abs. 1 Satz 1 durch Bescheid festzusetzen. In der Begründung ist der anspruchsbegründende Monat anzugeben. Allerdings kommt die Ausnahmeregelung des § 70 Abs. 2 Satz 2 zur Anwendung. Bei einer für September 2020 bzw. Mai 2021 bereits bestehenden Kindergeldfestsetzung kann der schriftliche Änderungsbescheid also durch einen konkludenten Verwaltungsakt ersetzt werden, der durch die Auszahlung des Einmalbetrags erlassen wird (BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. IV.2). Wird die Kindergeldfestsetzung für den anspruchsbegründenden Monat aufgehoben, ist zu prüfen, ob ein anderer anspruchsbegründender Monat des Jahres 2020 bzw. 2021 vorhanden ist. Ist dies der Fall erfolgt keine Aufhebung hinsichtlich des Kinderbonus, anderenfalls wird die Festsetzung hinsichtlich des Kinderbonus aufgehoben (BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. IV.3).

Auszahlung: Die Auszahlung erfolgt für 2020 grds. in zwei Teilbeträgen, wovon 200 € auf den Monat September und 100 € auf den Monat Oktober entfallen. Für 2021 wird der Kinderbonus in Form eines auf den Monat Mai 2021 entfallenden Einmalbetrages iHv 150 € gewährt.

Bei Abzweigung des Kindergeldes erhält der Abzweigungsberechtigte auch den Kinderbonus. Dies gilt nicht, wenn ein Sozialleistungsträger abzweigungsberechtigt ist. Da der Kinderbonus nach dem Gesetz zur Nichtanrechnung des Kinderbonus (KBNAAnrG, BGBl. I 2009, 416, geändert durch Art. 11 des 2. Corona-Steuerhilfeges, BGBl. I 2020, 1512 und durch Art. 5 des 3. Corona-Steuerhilfeges, BGBl. I 2021, 330) bei Sozialleistungen, deren Zahlung von anderen Einkommen abhängig ist, nicht als Einkommen gilt, geht er nicht auf den Sozialleistungsträger über. Vielmehr ist er dem Kindergeldberechtigten auszuführen (BFH v. 27.9.2012 – III R 2/11, BStBl. II 2013, 584; BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. II.5).

Zur Aufrechnung, Pfändung, Abtretung und Verpfändung s. BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. II.3 und II.4.

Unterhaltsrechtlich ist der Kinderbonus auf den Barunterhaltsanspruch entsprechend § 1612b BGB anzurechnen (vgl. AG Offenburg v. 23.7.2009 – 1 F 172/09, FamRZ 2009, 2014). Der Anspruch auf Unterhaltsvorschuss nach dem UnterhaltsvorschussG wird gem. KBNAAnrG jedoch nicht gemindert (BTDrucks. 19/20058, 23).

Sozialleistungen: Aufgrund des KBNAAnrG ist der Kinderbonus nicht auf Sozialleistungen wie das Arbeitslosengeld II nach dem SGB II oder Leistungen zum Unterhalt des Kindes oder des Jugendlichen nach dem SGB VIII anzurechnen (s. auch BTDrucks. 19/20058, 31).

Zur Einbeziehung bei der Streitwertberechnung vgl. FG Sachs. v. 9.12.2015 – 6 Ko 791/15, juris, rkr.

Verhältnis zum über- und zwischenstaatlichen Recht: Der Kinderbonus ist eine Familienleistung iSd. Art. 1 Buchst. z VO (EG) Nr. 883/2004 und fällt daher in den

sachlichen Geltungsbereich des europäischen Koordinierungsrechts (Art. 3 Abs. 1 Buchst. j VO [EG] Nr. 883/2004; s. auch vor §§ 62-78 Anm. 18). Bei der Berechnung von Differenzkindergeld ist der Kinderbonus in dem Monat anzusetzen „für“ den der Einmalbetrag gezahlt wird, also grds. für September (200 €), für Oktober 2020 (100 €) und für Mai 2021 (150 €) auch wenn die tatsächliche Auszahlung zu einem anderen Zeitpunkt erfolgt (aA ggf. BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. III., wonach es auf die tatsächliche Auszahlung ankommen soll). Für Kinder, bei denen sich der Kindergeldanspruch nicht nach § 66, sondern nach einem zwischenstaatlichen Abkommen richtet (s. Anm. 11), besteht kein Anspruch auf einen Kinderbonus (BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. I.3).

III. Kinderbonus bei Kindergeldanspruch in anderem Monat des Jahres 2020 oder des Jahres 2021 (Abs. 1 Satz 3)

13

Der Kinderbonus 2020 und 2021 wird auch dann in voller Höhe von 300 € (2020) bzw. 150 € (2021) gewährt, wenn für das Kind zwar nicht – wie von Abs. 1 Satz 2 vorausgesetzt – ein Kindergeldanspruch für den Monat September 2020 bzw. Mai 2021 bestand, dafür aber für irgendeinen anderen Monat im Jahr 2020 bzw. 2021. Das trifft etwa zu für Kinder, die zwischen Oktober und Dezember 2020 bzw. Juni und Dezember 2021 geboren wurden oder in 2020 und vor September 2020 bzw. in 2021 und vor Mai 2021 wegen Erreichens der Altersgrenze oder Beendigung der Berufsausbildung aus der Berücksichtigungsfähigkeit herausgefallen sind.

Anspruchsbegründender Monat: Es reicht aus, dass der Berechtigte in nur einem Monat des Jahres 2020 bzw. 2021 die Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch erfüllt. Der anspruchsbegründende Monat ist nicht ausdrücklich geregelt. Aus dem Sinnzusammenhang mit Abs. 1 Satz 2 lässt sich aber entnehmen, dass anspruchsbegründender Monat für den Kinderbonus 2020/2021 in einem solchen Fall immer der Monat ist, der dem Monat September 2020/Mai 2021 am nächsten liegt, also für die Monate Januar bis August 2020/Januar bis April 2021 immer der letzte Anspruchszeitraum und für die Monate Oktober bis Dezember 2020/Juni bis Dezember 2021 immer der erste Anspruchszeitraum (BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. I.1). Der betreffende Monat ist uE auch ausschlaggebend für die Berechnung der Sechsmonatsfrist des § 70 Abs. 1 Satz 2. Ist zB Januar 2020/2021 der anspruchsbegründende Monat, muss der Antrag auf Kindergeld spätestens im Juli 2020/2021 gestellt werden, da sonst weder das Kindergeld noch der Kinderbonus ausgezahlt werden können (aA ggf. die Verw., s. BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. II.2, wonach ein bis 30.6.2021 gestellter Antrag „grundsätzlich“ ausreichen soll).

Rechtsfolge: Die Frage „für“ welchen oder welche Anspruchsmonate der Anspruch auf den Kinderbonus entsteht, ist für diese Fälle im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Aus dem Gesetzeszweck, den Konjunkturimpuls 2020 möglichst nahe an den Monaten September und Oktober 2020 zu setzen, folgt uE, dass bei Anspruchsbegründung in den Monaten Januar bis August 300 € für den letzten dieser Monate ausbezahlt sind und bei Anspruchsbegründung in den Monaten Oktober bis Dezember 2020 300 € für den ersten dieser Monate (ebenso die Verw., s. BZSt. v. 6.8.2020 – St II 2 - S 2474 - PB/20/00001, BStBl. I 2020, 657, Abschn. II.1),

Insoweit ging auch der Gesetzgeber davon aus, dass die Auszahlung nicht zwingend im September und Oktober 2020 und nicht zwingend in Teilbeträgen erfolgen muss (BTDrucks. 19/20058, 23). Entsprechend wird dann der Kinderbonus 2021 iHv 150 € für ein volljähriges Kind, das im März 2021 seine Berufsausbildung beendet hat, für den Monat März 2021 festgesetzt; für ein im November 2021 geborenes Kind wird er für November 2021 festgesetzt.

14 IV. Einbeziehung des Kinderbonus in die Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 (Abs. 1 Satz 4)

Zur Klarstellung bestimmt Abs. 1 Satz 4, dass der Kinderbonus für 2020 und 2021 in den stl. Familienleistungsausgleich einzubeziehen ist (BTDrucks. 19/20058, 23 f.; BTDrucks. 19/26544, 12). Mangels entsprechender Erhöhung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 kommen dadurch Besserverdiener im Erg. nicht in den Genuss eines pandemiebedingten Konsumzuschusses (zu den Einkommensgrenzen s. *Mader*, B+P 2020, 511 [512]; *Schumann*, EStB 2020, 261 [262]). Die Einmalbeträge werden deshalb vom FA von Amts wegen in der Vergleichsrechnung nach § 31 Satz 4 berücksichtigt. Es wird dabei geprüft, ob die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 für den Stpfl. günstiger sind als die Summe aus dem Anspruch auf Kindergeld und dem Anspruch auf die Einmalbeträge. Sind die Freibeträge günstiger, verbleibt es bei der stl. Entlastung durch die Freibeträge. Die tarifliche ESt erhöht sich zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung um den Anspruch auf das Kindergeld und den Kinderbonus. Ist dagegen der Anspruch auf Kindergeld und Kinderbonus günstiger, kommen zur Vermeidung einer Doppelentlastung die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 nicht zum Abzug (zu Einzelheiten s. § 32 Anm. 32 ff.).

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Zahlungszeitraum und Anspruchszeitraum

15 I. Zahlungszeitraum

Der Auszahlungsmodus war ursprünglich in § 71 geregelt. Durch das AuslAnsprG v. 13.12.2006 (s. Anm. 2) wurde § 71 aufgehoben und das Prinzip der monatlichen Zahlweise durch Einfügung des Wortes „monatlich“ in Abs. 2 integriert. Ergänzend sind die Vorschriften der AO heranzuziehen. Das gilt zB für die Bestimmung der Fälligkeit des Kindergeldanspruchs (s. § 220 Abs. 2 AO; Rz. V 23.1 Abs. 1 DA-KG 2020). Die Auszahlung nimmt die Familienkasse (§§ 70, 72) vor.

Zeitpunkt der Zahlung: Abs. 2 bestimmt nicht, wann im Laufe eines Monats das Kindergeld ausbezahlt ist. Die Verwaltung geht davon aus, dass die Zahlung irgendwann im Laufe des Monats erfolgen kann (Rz. V 23.1 Abs. 1 Satz 1 DA-KG 2020). Entsprechend erstellt sie jährlich eine Liste, welche die Auszahlungstermine nach der Endziffer der Kindergeldnummer bestimmt (www.arbeitsagentur.de). § 220 Sätze 1 und 2 AO sehen bei Fehlen einer spezialgesetzlichen Regelung eine Fälligkeit mit Entstehung des Anspruchs, frühestens aber mit Bekanntgabe der Festsetzung vor. Es wird daher teilweise angenommen, dass der Anspruch für den ersten Monat mit der Bekanntgabe der Kindergeldfestsetzung und für die Folge-monate jeweils am ersten Tag des Monats fällig wird (FG Köln v. 28.12.2012 – 15 K 3283/11, EFG 2013, 659, rkr.; ebenso *Helmke* in *Helmkel/Bauer*, Familienleis-

tungsausgleich, § 66 Rz. 16 [9/2020]; *Pust in LBP*, § 66 Rz. 31 [2/2021]). Allerdings kann der Anspruch gem. § 38 AO auch zu einem späteren Tag im Laufe des Monats entstehen, wenn erst dann der gesetzliche Tatbestand verwirklicht wird (zB die Bewerbung um einen Ausbildungsplatz iSd. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c). Sinnvoll erschiene eine gesetzliche Regelung, die den praktischen Bedürfnissen der Verwaltung Rechnung trägt. Jedenfalls soweit ein öffentlich-rechtl. ArbG die Auszahlung vornimmt, wird man aus § 72 Abs. 7 die spezialgesetzliche Befugnis entnehmen können, das Kindergeld zusammen mit dem Lohn auszuzahlen. Der Kindergeldanspruch ist durch monatliche Zahlung zu erfüllen. Vorauszahlungen und Kapitalisierungen sind deshalb nicht zulässig (Rz. V 23.1 Abs. 1 Satz 4 DA-KG 2020). Eine Verzinsung nach § 233a AO findet nicht statt (BFH v. 20.4.2006 – III R 64/04, BStBl. II 2007, 240). Zum Anspruch auf Zahlung von Prozesszinsen nach § 236 AO s. BFH v. 25.1.2007 – III R 85/06, BStBl. II 2007, 598.

Einbehaltungsrecht: Durch das SozialMissbrG v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814) wurde ein neuer § 71 geschaffen, aufgrund dessen die Familienkasse die Zahlung des Kindergeldes ohne Erteilung eines Bescheides für die Dauer von maximal zwei Monaten vorläufig einstellen kann. Hierdurch soll der Familienkasse die Möglichkeit eingeräumt werden, bereits vor Wirksamwerden eines Aufhebungs- oder Änderungsbescheides die Zahlung des Kindergeldes einzustellen und dadurch ungerechtfertigte Überzahlungen und das mit einer Rückforderung verbundene Ausfallrisiko zu vermeiden. Vorausgesetzt wird, dass die Familienkasse Kenntnis von Tatsachen erhält, die kraft Gesetzes zum Ruhen oder zum Wegfall des Anspruchs führen, und die Festsetzung, aus der sich der Anspruch ergibt, deshalb mW für die Vergangenheit aufzuheben ist. Zu Einzelheiten s. § 71 Anm. 1 ff.

Auszahlungsart: Nach § 224 Abs. 3 Satz 1 AO ist Kindergeld unbar durch Überweisung auf ein Konto bei einem Geldinstitut zu zahlen (zur Tragung der Verlustgefahr s. BFH v. 10.11.1987 – VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41; FG Köln v. 12.10.1994 – 6 K 103/92, EFG 1995, 354, rkr.). Eine Rundung findet nicht statt (Rz. V 23.1 Abs. 1 Satz 3 DA-KG 2020). Der Berechtigte muss nicht Kontoinhaber sein (Rz. V 23.2 Abs. 1 Satz 2 DA-KG 2020). Weist jedoch der vorrangig Berechtigte (zB der Kindsvater) die Familienkasse an, das Kindergeld auf ein Konto des nachrangig Berechtigten (zB Kindsmutter) zu überweisen, setzt er sich dem Risiko einer Rückforderung durch die Familienkasse aus, wenn die Zahlung nach einem Vorrangwechsel (im Beispiel auf die Kindsmutter) ohne Änderung der Kindergeldfestsetzung weiter auf das angewiesene Konto erfolgt (s. etwa BFH v. 22.9.2011 – III R 82/08, BStBl. II 2012, 734). Eine Aufteilung auf mehrere Konten scheidet aus. Zur Barauszahlung mittels Zustellung durch die Post oder mittels Zahlungsanweisung zur Verrechnung s. Rz. V 23.2 Abs. 2 DA-KG 2020. Eine Zahlung durch Aufrechnung ist in beschränktem Umfang möglich (§ 75).

Beim Tod eines Berechtigten gehen bereits entstandene Ansprüche auf Auszahlung von Kindergeld gem. § 45 AO auf den Gesamtrechtsnachfolger über, ohne dass dieser selbst die Anspruchsvoraussetzungen erfüllen muss.

Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht: Begeht der Kindergeldberechtigte durch den zu Unrecht erfolgten Bezug von Kindergeld eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit, so folgt aus dem Monatsprinzip nicht, dass jede monatliche Auszahlung eine beendete Straftat oder Ordnungswidrigkeit darstellt, was zur Folge hätte, dass mit der Beendigung auch die Verfolgungsverjährung begäme (BFH v. 26.6.2014 – III R 21/13, BStBl. II 2015, 886; BFH v. 18.12.2014 – III R 13/14, BFH/

NV 2015, 948; BFH v. 6.4.2017 – III R 33/15, BStBl. II 2017, 997; *Lindwurm*, AO-StB 2017, 295).

16 II. Anspruchszeitraum (Monatsprinzip)

Nach Abs. 2 wird das Kindergeld vom Beginn des Monats an gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen (Anspruchszeitraum) (BFH v. 5.2.2015 – III R 19/14, BStBl. II 2015, 840; zur Bedeutung für die Auslegung des zeitlichen Umfangs eines nicht beschränkten Kindergeldantrags s. BFH v. 9.2.2012 – III R 45/10, BStBl. II 2013, 1028; BFH v. 20.6.2012 – V R 56/10, BFH/NV 2012, 1775; zur Bedeutung für die Auslegung eines zeitlich befristeten Bescheides s. BFH v. 26.6.2014 – III R 6/13, BStBl. II 2015, 149). Es wird danach für jeden Monat in voller Höhe gewährt, in dem wenigstens an einem Tag die Anspruchsvoraussetzungen vorgelegen haben (Rz. A 31 Abs. 1 Satz 1 DA-KG 2020; s. auch *Avvento in Kirchof*, 20. Aufl. 2021, § 66 Rz. 4). Da auch die Zahlung monatlich erfolgt (s. Anm. 15), stimmen Zahlungszeitraum und Anspruchszeitraum überein. Da der Anspruch auf die StVergütung „Kindergeld“ monatlich entsteht, beginnt die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Kj., in das der betreffende Anspruchsmonat fällt (BFH v. 20.6.2012 – V R 56/10, BFH/NV 2012, 1775).

Beginn und Ende des Monats: Für die Berechnung und Bestimmung der maßgebenden Zeitpunkte gelten gem. § 108 Abs. 1 AO die einschlägigen Vorschriften des BGB, insbes. § 187 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 188 Abs. 2 BGB. Die Stichtagsregelung orientiert sich am zu regelnden Sachverhalt und begegnet daher keinen Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz (BFH v. 18.4.2017 – V B 147/16, HFR 2017, 732).

Beispiel 1:

Ein am 2.1.2003 geborenes Kind vollendet mit Ablauf des 1.1.2021 das 18. Lebensjahr und kann daher für den Monat Januar 2021 noch berücksichtigt werden; nicht so ein am 1.1.2003 geborenes Kind, für das letztmalig im Dezember 2020 Kindergeld gezahlt wird.

Die Anspruchsvoraussetzungen sind erfüllt bzw. entfallen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung des Kindergeldes dem Grunde nach, also die materiell-rechtl. Voraussetzungen der Anspruchsberechtigung nach § 62 (s. § 62 Anm. 4 ff.; BFH v. 5.2.2015 – III R 19/14, BStBl. II 2015, 840) und die kindbezogenen Merkmale des § 63 erfüllt oder weggefallen sind (BFH v. 1.3.2000 – VI R 19/99, BStBl. II 2000, 462; BFH v. 22.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913). Darüber hinaus lässt auch ein Vorrangwechsel nach § 64 den Anspruch bei einem Berechtigten entstehen und beim anderen wegfallen. Daher kann auch ein bisher berücksichtigter Zählkindervorteil entfallen (BFH v. 28.3.2001 – VI B 256/00, BFH/NV 2001, 1117; FG Saarl. v. 14.8.2009 – 2 K 1178/09, EFG 2010, 156, rkr., zur Rückförderungsproblematik). Abs. 2 regelt damit nur die Rechtsfolgen, nicht die Anspruchsvoraussetzungen (BFH v. 1.3.2000 – VI R 19/99, BStBl. II 2000, 462). Abs. 2 gilt uE auch für Begr. und Fortfall der Tatbestandsvoraussetzungen der Höhe nach, namentlich bei Veränderung der Ordnungszahl eines Kindes iSd. Abs. 1 oder bei der Einreise eines Auslandskindes (s. Anm. 11). Aus dem Monatsprinzip folgt auch die entsprechende Teilbarkeit der mehrere Monate umfassenden Kindergeldfestsetzung (BFH v. 21.10.2015 – VI R 35/14, BFH/NV 2016, 178).

Beispiel 2:

Das älteste Kind A von vier Kindern A, B, C und D des Stpfl. vollendet sein 18. Lebensjahr im Oktober 2021; die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 und 5 liegen nicht vor. Für die Kinder B, C und D entfällt die Ordnungszahl 2, 3 und 4 erst mit Ende des Monats Oktober 2021, denn im Oktober 2021 ist A noch erstes Kind. Für D erhält der Stpfl. daher im Oktober 2021 noch 250 € Kindergeld, ab November 2021 dann nur noch 225 €.

Besonderheiten bei Eintritt und Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen:

- ▶ *Ein Berechtigtenwechsel* durch einen im Laufe des Kalendermonats erfolgten Haushaltswechsel des Kindes, durch eine Änderung der Berechtigtenbestimmung seitens der Eltern oder durch den Tod eines Berechtigten führt zu keiner mehrfachen Berücksichtigung des Kindes bei unterschiedlichen Berechtigten in einem Anspruchsmonat (s. im Einzelnen zum Haushaltswechsel § 64 Anm. 9; zur Änderung der Berechtigtenbestimmung s. § 64 Anm. 10; *Helmke in Helmkel Bauer*, Familienleistungsausgleich, § 66 Rz. 14f. [9/2020]).
- ▶ *Wechselt der Kindergeldberechtigte von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht* und umgekehrt, kann Kindergeld nur vom Beginn des Monats, in dem ein inländ. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt begründet wird, bis zum Ablauf des Monats, in dem dieser aufgegeben wird, gewährt werden (BFH v. 14.5.2014 – XI R 56/10, BFH/NV 2015, 169).
- ▶ *Fiktiv unbeschränkt steuerpflichtige Kindergeldberechtigte* (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b), die vom FA nach § 1 Abs. 3 veranlagt wurden, haben einen Kindergeldanspruch nur für die Monate, in denen sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 erzielt haben. Abzustellen ist auf die Ausübung der betreffenden Tätigkeit und nicht auf den Zufluss oder die Realisierung der Einkünfte (BFH v. 14.3.2018 – III R 5/17, BStBl. II 2018, 482, hinsichtlich gewerblicher Einkünfte; s. auch *Avvento*, NWB 2018, 2984; *Wendl*, DStRK 2018, 206).
- ▶ *Bei Einreise eines Auslandskindes*, für das zuvor Kindergeld nach einem der zwischenstaatlichen Sozialabkommen gezahlt worden war (s. Anm. 11), ist das uU höhere Kindergeld nach Abs. 1 vom Einreisemonat an zu zahlen (BSG v. 26.6.1980 – 8b RKG 10/79, SozR 5870 § 10 Nr. 4). Entsprechendes gilt für den Ausreisemonat, wenn das Kind seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Bundesgebiet im Laufe eines Monats aufgibt (s. hierzu und zu Ausnahmeregelungen nach den Abkommen für Marokko und Tunesien Rz. A 31 Abs. 2 DA-KG 2020).

D. Erläuterungen zu Abs. 3 aF: Ausschlussfrist für die rückwirkende Geltendmachung des Kindergeldanspruchs

I. Vorbemerkung zur Ausschlussfrist

17

Wortlaut: Abs. 3 aF lautete wie folgt:

„Das Kindergeld wird rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist.“

Wiedereinführung: Mit dem StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865) wurde ein neuer Abs. 3 eingefügt, durch den die rückwirkende Auszahlung des Kindergeldes auf die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats beschränkt wird, in dem der Kindergeldantrag eingegangen ist. Die Regelung ist gem. Art. 11 Abs. 2 StUmgBG am 1.1.2018 in Kraft getreten und gem. § 52

Abs. 49a Satz 7 idF des Art. 7 Nr. 6 Buchst. c StUmgBG nur auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen. Das BZSt. hatte in einer Dienststanweisung (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540) nähere Hinweise zur Durchführung der neuen Regelung gegeben. Eine parallele Änderung erfolgte in § 6 Abs. 3 BKGG.

Wortgleiche Vorgängerregelung: Der neue Abs. 3 belebte eine frühere Regelung wieder, die bereits in dem wortgleichen Abs. 3 der durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 eingeführten Ursprungsfassung des § 66 enthalten war. Diese wurde durch Art. 29 Nr. 8 I. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970 [2992]) gestrichen und war letztmals für das Kj. 1997 anwendbar (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2). Die Streichung der Vorschrift wurde seinerzeit damit begründet, dass die Regelung sich als sehr streitanfällig und verwaltungsaufwendig erwiesen habe. Zudem wurde eine Harmonisierung mit der für die Berücksichtigung des Kinderfreibetrags geltenden Festsetzungsverjährung angestrebt (BTDrucks. 13/8994, 76). Es ist zu befürchten, dass diese Probleme auch hinsichtlich der Neuregelung eintreten werden (zur Kritik s. auch *Bauhaus* in *Korn*, § 66 Rz. 14f. [4/2018]).

Grund der Änderung: Für vor dem 1.1.2018 eingehende Kindergeldanträge, die Kindergeldansprüche ab 1998 betreffen, war die rückwirkende Geltendmachung von Kindergeldansprüchen nur durch die vierjährige Festsetzungsfrist beschränkt. Die Neuregelung sollte verhindern, dass weiterhin für einen solchen mehrjährigen Zeitraum in der Vergangenheit rückwirkend Kindergeld ausgezahlt werden kann. Deshalb beschränkte Abs. 3 die rückwirkende Auszahlung auf den Zeitraum der letzten sechs Monate vor Beginn des Monats des Antragseingangs. Eine mehrjährige rückwirkende Auszahlung hielt der Gesetzgeber auch im Hinblick auf die Doppelfunktion des Kindergeldes als Mittel zur stl. Berücksichtigung der kindbedingten Leistungsfähigkeitsminderung und als Mittel zur sozialen Förderung der Familie für nicht geboten. Da das Kindergeld die stl. Freistellung des Existenzminimums eines Kindes im laufenden Kj. sicherstellen soll, sah der Gesetzgeber insoweit eine mehrjährige rückwirkende Zahlung nicht als erforderlich an (BTDrucks. 18/12127, 62). Soweit das Kindergeld nicht zur stl. Freistellung des Existenzminimums erforderlich ist und ihm deshalb nur Sozialleistungsfunktion zukommt (§ 31 Satz 2), hielt der Gesetzgeber einen Gleichklang mit der stl. Festsetzungsfrist nicht für notwendig (BTDrucks. 18/12127, 62). Die Einbettung der Neuregelung in das StUmgBG und die zur Umsetzung der Neuregelung ergangene Einzelweisung des BZSt. (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540) legen nahe, dass der Gesetzgeber und die Verwaltung Missbrauchsgefahren sahen, wenn es möglich ist, eine mehrjährig rückwirkende Kindergeldzahlung zu begehren. Gedacht wurde dabei wohl vor allem an Fälle, in denen Kindergeldansprüche von Staatsangehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten geltend gemacht werden (Wortprotokoll der 107. Sitzung des Finanzausschusses v. 27.3.2017, 25). Nähere Erläuterungen zur Art des Missbrauchs sind nicht ersichtlich (zur Kritik hieran s. BTDrucks. 18/12127, 48). Zu vermuten ist, dass im Zusammenhang mit weit zurückreichenden Anträgen wahrheitswidrige Angaben zu Anspruchsvoraussetzungen wie etwa dem Wohnsitz befürchtet wurden und umfangreichen Aufklärungsmaßnahmen vorgebeugt werden sollte. Allerdings könnte die Regelung gerade in den EU-Fällen ihren Zweck insoweit verfehlen, als wegen Art. 68 Abs. 3 Buchst. b und Art. 60 VO (EG) Nr. 987/2009 auch einem im Ausland gestellten Antrag auf Familienleistungen fristwahrende Funktion für das deutsche Kindergeld beigemessen wird (s. auch Anm. 21).

Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4: Hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3 im Zusammenhang mit der Einbeziehung des Kindergeldes in den Familienleistungsausgleich nach § 31 s. Anm. 4 und § 31 Anm. 32.

Verlagerung der Ausschlussfrist in den § 70 Abs. 1: Durch das SozialMissbrG v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814) wurde Abs. 3 mW ab 18.7.2019 aufgehoben. Abs. 3 ist nach der Anwendungsregelung des § 52 Abs. 49a Satz 8 daher nur auf Kindergeldanträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.7.2019 eingehen. An die Stelle des Abs. 3 traten die in § 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3 eingefügten Regelungen über eine sechsmonatige Ausschlussfrist, die nach § 52 Abs. 50 auf nach dem 18.7.2019 eingehende Kindergeldanträge anzuwenden sind (BTDrucks. 19/8691, 24, 51). Für am 18.7.2019 eingehende Kindergeldanträge gilt keine Ausschlussfrist, da weder Abs. 3 noch § 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3 für anwendbar erklärt wurden (*Avvento* in Kirchhof, 20. Aufl. 2021, § 70 Rz. 29).

Grund der erneuten Änderung: Die Änderung erfolgte nach der Entwurfsbegründung (BTDrucks. 19/8691, 66), weil in der finanzgerichtlichen Rspr. und im strechtl. Schrifttum die Auffassung vertreten wird, dass Abs. 3 im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen sei. Sofern Kindergeld rückwirkend für mehr als sechs Monate vor Antragstellung festgesetzt werde, stehe § 66 Abs. 3 der Auszahlung des festgesetzten Kindergeldes nicht entgegen. Der Gesetzgeber befürchtete daher, dass das Kindergeld für mehrere Jahre rückwirkend ausbezahlt wäre. Der neue Standort der allerdings auch inhaltlich veränderten Norm soll deutlich machen, dass die Vorschrift nicht dem Festsetzungs- sondern dem Erhebungsverfahren zuzuordnen ist.

II. Rückwirkender Antrag

18

Kindergeldantrag: Das Antragserfordernis ergibt sich aus § 67. Der Kindergeldantrag hatte nach der 1997 erfolgten Abschaffung der in § 66 Abs. 3 idF bis Kj. 1997 vorgesehenen Ausschlussfrist nur noch verfahrensrechtl. Bedeutung. Er leitet das Kindergeldfestsetzungsverfahren ein und ist Voraussetzung dafür, dass überhaupt eine Kindergeldfestsetzung erfolgen darf (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6, 8). Eine von Amts wegen vorzunehmende Kindergeldfestsetzung sieht das Gesetz auch dann nicht vor, wenn der Familienkasse das Vorliegen der Voraussetzungen für den Kindergeldanspruch ohne Kindergeldantrag bekannt wird. Der Antrag muss schriftlich gestellt werden und erkennen lassen, für welches Kind Kindergeld festgesetzt werden soll (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6). Im Hinblick auf § 62 Abs. 1 Satz 2 und § 63 Abs. 1 Satz 3 sollte er auch die Identifikationsnummer des Kindergeldberechtigten und des Kindes enthalten. Der Wortlaut des Abs. 3 enthält keine Beschränkung auf bestimmte Arten von Kindergeldanträgen.

- ▶ **Neuanträge:** Die Verwaltung wollte die Vorschrift wohl nur auf Neuanträge anwenden, nicht hingegen auf Fälle, in denen aufgrund der Anwendung einer Korrektornorm ein bestandskräftiger Bescheid geändert und rückwirkend Kindergeld festgesetzt werden soll (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.2 mit Beispielfällen; Rz. V 23.2 Satz 2 DA-KG 2019).
- ▶ **Korrekturanträge:** Bei Korrekturanträgen könnte dem Antragsteller ggf. sein den bestandskräftigen Bescheid auslösender früherer Antrag zur Fristwahrung zugutegehalten werden (vgl. etwa BSG v. 14.12.1982 – 10 RKg 29/81, juris, zum Zählkindervorteil). Der BFH hat hier eine gegenteilige Auffassung angedeutet

(BFH v. 25.11.1998 – VI B 269/98, BFH/NV 1999, 614, zu Abs. 3 idF bis Kj. 1997; zur Abgrenzung gegenüber Korrekturanträgen vgl. FG München v. 18.9.2008 – 10 K 4398/07, juris, rkr.).

- ▶ *Erstanträge*: Eine Anwendungsbeschränkung auf Erstanträge hat der BFH ebenfalls abgelehnt (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293, zu Abs. 3 idF bis Kj. 1997).

Eingang des Antrags: Der Antrag muss nach § 67 bei der sachlich und örtlich zuständigen Familienkasse gestellt werden (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6). Eingegangen ist der Antrag an dem Tag, an dem er bei der Familienkasse abgegeben oder in den Briefkasten eingeworfen wird. Auf den Zeitpunkt, in dem die zuständige Behörde „zu den behördenüblichen Zeiten die Möglichkeit der Kenntnisnahme“ vom Inhalt des Schriftstücks erhalten konnte, kommt es uE dagegen nicht an. Hält die Familienkasse einen Nachtbriefkasten vor, genügt ein Einwurf vor 24 Uhr, um einen Eingang an diesem Tag zu wahren. Hat der Briefkasten keinen oder keinen funktionstüchtigen Zeitmechanismus, ist der Antrag beim nachfolgenden Dienstbeginn so zu behandeln, als sei er vor Ablauf des letzten Werktags eingeworfen worden (BFH v. 28.10.1987 – I R 12/84, BStBl. II 1988, 111). Entsprechendes wird für Postabhol- und Postschließfächer vertreten (*Siegers in HHSp.*, § 355 AO Rz. 67 [2/2014]; *Werth in Beermann/Gosch*, § 355 AO Rz. 24 [5/2018]). Der BFH stellt zT auf die tatsächliche Abholung durch einen Bediensteten (BFH v. 20.12.2006 – X R 38/05, BStBl. II 2007, 823), zT auf den Zeitpunkt ab, in dem die zuständige Behörde zu den behördenüblichen Zeiten die Möglichkeit der Kenntnisnahme vom Inhalt des Schriftstücks erhalten konnte (BFH v. 20.1.2016 – VI R 14/15, BStBl. II 2016, 380). Bei Antragstellung durch Telefax kommt es auf den Zeitpunkt der vollständigen Aufzeichnung des Antragsschreibens auf dem Empfangsgerät der Familienkasse an (vgl. BFH v. 10.3.2014 – X B 230/12, BFH/NV 2014, 888), bei Eröffnung einer Antragstellung durch E-Mail ist der Antrag eingegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung das elektronische Dokument in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat (§ 87a Abs. 1 Satz 2 AO). Die Frist wird auch durch einen Eingang des Antrags bei einer Außenstelle derjenigen Agentur für Arbeit gewahrt, bei der die Familienkasse eingerichtet ist (BFH v. 25.9.2014 – III R 25/13, BStBl. II 2015, 847). In beweisrechtl. Hinsicht erbringt der formell ordnungsgemäße Eingangsstempel der Familienkasse den vollen Beweis des Eingangsdatums des Schriftstücks (BFH v. 7.7.1998 – VIII R 83/96, BFH/NV 1999, 475; BFH v. 19.5.1999 – VI B 342/98, BFH/NV 1999, 1460).

EU-Recht: Eine fristwahrende Weiterleitung eines Kindergeldantrages nach Art. 81 VO (EG) Nr. 883/2004 v. 29.4.2004 (Abl. EU 2004 Nr. L 166, 1) scheidet für Anträge, die vor Inkrafttreten der VO (EG) Nr. 883/2004 am 01.05.2010 eingegangen sind, aus (BFH v. 9.9.2020 – III R 37/19, BFH/NV 2021, 449).

III. Beschränkung der rückwirkenden Festsetzung auf Sechsmonatszeitraum

19 1. Sechsmonatsfrist

Materiell-rechtliche Wirkung der Ausschlussfrist: Der BFH hat mittlerweile entschieden, dass die Ausschlussfrist des Abs. 3 zu den materiellen Voraussetzungen des Kindergeldanspruchs gehört und bereits im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen ist (BFH v. 19.2.2020 – III R 66/18, BStBl. II 2020, 704; BFH v. 19.2.2020

– III R 70/18, BStBl. II 2020, 707; BFH v. 19.2.2020 – III R 38/19, BFH/NV 2020, 1065; BFH v. 9.9.2020 – III R 37/19, BFH/NV 2021, 449).

Keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Der materiell-rechtl. Charakter der Frist hat insbes. zur Folge, dass § 110 Abs. 1 Satz 1 AO keine Anwendung findet und somit bei verspäteter Antragstellung keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht kommt (s. zur Vorgängerregelung BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 50/00, juris). Mangels Anwendbarkeit des § 110 AO ist es unerheblich, ob der Kindergeldberechtigte seinen Anspruch kannte und ob ihn ein Verschulden an der verspäteten Antragstellung traf (vgl. FG Nds. v. 8.9.1998 – VI 788/97 Ki, EFG 1998, 1654, rkr.).

Berechnung des Sechsmonatszeitraums: Da die Sechsmonatsfrist sich nur auf die Monate „vor Beginn des Monats ... , in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist“ bezieht, ist bei der Berechnung der Rückwirkung der Eingangsmonat nicht mitzurechnen. Geht der Antrag am 15.4.2019 ein, umfasst der Sechsmonatszeitraum die Monate Oktober bis März 2019.

2. Beschränkung der rückwirkenden Festsetzung

a) Wirkung im Festsetzungsverfahren

20

Berücksichtigung im Festsetzungsverfahren: Der BFH hat mittlerweile entschieden, dass die Ausschlussfrist des Abs. 3 bereits im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen ist (BFH v. 19.2.2020 – III R 66/18, BStBl. II 2020, 704; BFH v. 19.2.2020 – III R 70/18, BStBl. II 2020, 707; BFH v. 19.2.2020 – III R 38/19, BFH/NV 2020, 1065; BFH v. 17.3.2020 – III R 31/19, BFH/NV 2021, 38). Die Familienkasse darf daher die Auszahlung im Erhebungsverfahren nicht unter Berufung auf die Ausschlussfrist des Abs. 3 beschränken, wenn sie das Kind auch für von der Ausschlussfrist betroffene Zeiträume vorbehaltlos festgesetzt hat.

Unterschied zur Nachfolgeregelung: Im neuen § 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3 hat der Gesetzgeber nun klarer differenziert. Das Kindergeld wird ungeachtet des Eingreifens der Ausschlussfrist in jedem Fall festgesetzt und der materiell-rechtl. Anspruch bleibt unberührt. Allerdings wird der Anspruch jenseits des Sechsmonatszeitraums nicht mehr ausgezahlt (s. § 70 Anm. 7).

b) Festsetzung für Zeiträume außerhalb des Sechsmonatszeitraums

21

Wie bei Abs. 3 aF kann sich in Einzelfällen die Notwendigkeit ergeben, eine über den Sechsmonatszeitraum hinausgehende Festsetzung vorzunehmen. Dies erfordert jedoch jeweils einen erheblichen rechtskonstruktiven Aufwand, der die Fragwürdigkeit der Regelung unterstreicht. Es lassen sich folgende Fallgruppen unterscheiden:

Unzulässige Rechtsausübung oder Rechtsmissbrauch: Der Familienkasse kann die Berufung auf die Sechsmonatsfrist ausnahmsweise verwehrt sein, wenn sich dies als unzulässige Rechtsausübung oder Rechtsmissbrauch darstellt (idS bereits BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109; BFH v. 23.3.2001 – VI R 181/98, juris; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 69/02, BFH/NV 2005, 524). Die insoweit aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Grundsatz von Treu und Glauben entwickelten Maßstäbe setzen ein qualifiziertes Fehlverhalten der Familienkasse voraus (vgl. BVerwG v. 25.11.1982 – 2 C 32/81, NVwZ 1983, 740), das sich insbes. aus einer Verletzung einer Beratungspflicht ergeben kann. Insoweit ist jedoch zu beachten,

dass sich aus § 89 Satz 1 AO keine allgemeine Pflicht der Familienkasse ergibt, gegenüber potentiell Kindergeldberechtigten die Stellung oder Berichtigung von Anträgen anzuregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig gestellt worden sind (FG Ba.-Württ. v. 26.1.2001 – 6 K 145/99, juris, rkr.). Vielmehr setzt die Vorschrift ein laufendes, noch nicht abgeschlossenes Verwaltungsverfahren voraus und begründet keine allgemeine Pflicht zur Überprüfung aller Kindergeldakten (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, HFR 2001, 1024). In Betracht käme eine unzulässige Rechtsausübung dagegen, wenn die Familienkasse den Kindergeldberechtigten durch eine Falschberatung von einer Antragstellung abgehalten hat.

Berechtigtes Interesse an der Festsetzung: Hat der Kindergeldberechtigte ausnahmsweise ein berechtigtes Interesse an der Festsetzung, weil die Festsetzung zB für andere Ansprüche von Bedeutung ist, hat die Familienkasse für diesen Zweck eine Festsetzung vorzunehmen. Ein solches berechtigtes Interesse kann sich aus dem Bereich des Kindergeldrechts (zB wegen des Zählkindervorteils für ein jüngeres Kind, Anm. 21 „Zählkindervorteil“), aus dem stl. Bereich (zB wegen der Kinderkomponente bei der Altersvorsorgezulage, § 85, wobei insoweit mittlerweile auch ausdrücklich auf die Kindergeldfestsetzung und nicht mehr auf die -auszahlung abgestellt wird, s. BTDrucks. 18/11286, 66) oder aufgrund außersteuerlicher vom Kindergeldanspruch abhängiger Leistungsansprüche ergeben (zB Familienzuschlag bei Beamten, Richtern und Soldaten nach § 40 Abs. 2 BBesG, s. dazu auch BVerwG v. 13.2.2007 – 2 B 65/06, HFR 2007, 801; oder Berücksichtigungsfähigkeit von Kindern im Rahmen der Beihilfegewährung nach § 4 Abs. 2 BBhV; s. dazu BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 1 und 2.4). Die Familienkasse muss das jedoch im Bescheid – etwa durch einen Hinweis auf die nur für Zwecke der Annexansprüche erfolgende deklaratorische Festsetzung – deutlich machen. Anderenfalls kann der Bescheid eine Zahlungspflicht konstitutiv begründen.

Festsetzung in Abhängigkeit vom Maß der Sachverhaltsklärung: Die FinVerw. wollte darüber hinaus die Festsetzung jenseits des Sechsmonatszeitraums davon abhängig machen, ob der Sachverhalt eindeutig oder unklar ist. Bei eindeutigem Sachverhalt sollte zwar festgesetzt, aber nicht ausgezahlt werden (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 1, 2.1 Beispiel 1; V 23.2 Satz 3 Beispiel 1 DA-KG 2019). Das ist uE im Hinblick auf ein noch nicht erkennbares berechtigtes Interesse (insbes. wegen Annexansprüchen) zulässig. Die Auszahlung kann jedoch nur verweigert werden, wenn der Festsetzungsbescheid eine inhaltliche Beschränkung enthält, die eine konstitutive Wirkung der Kindergeldfestsetzung eindeutig ausschließt. Bei unklarem Sachverhalt wollte die Verw. dagegen von einer Verbescheidung ganz absehen und den Antrag bis zum Vortrag eines berechtigten Interesses als offen behandeln (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 1). Dem steht uE entgegen, dass die Ausschlussfrist die verfahrensrechtl. Wirkung des Antrags nicht beeinträchtigt und die Verw. aufgrund des Legalitätsprinzips (§ 86 Satz 2 Nr. 1 AO) zur Verbescheidung verpflichtet ist. Der Bescheid kann sich dann aber auf den Ausspruch beschränken, dass ein Kindergeldanspruch jedenfalls wegen Eingreifens der Ausschlussfrist ausgeschlossen ist (Wendl, DStR 2018, 2065 [2069]).

Festsetzung bei Berechtigtenwechsel: Erhält die Familienkasse erst mit zeitlicher Verzögerung Kenntnis davon, dass die vorrangige Kindergeldberechtigung nach § 64 Abs. 2 oder 3 von einem Elternteil auf den anderen gewechselt ist, muss sie

die Kindergeldfestsetzung beim nachrangigen Elternteil in den Grenzen der Festsetzungsverjährung ab dem Folgemonat des Wechsels aufheben und das Kindergeld zurückfordern (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 76/99, BFH/NV 2004, 933). Beim vorrangigen Elternteil kann dagegen die rückwirkende Geltendmachung des Anspruchs von der Ausschlussfrist des Abs. 3 erfasst werden. Die Verwaltung wollte in einem solchen Fall bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung zugunsten des nun vorrangig berechtigten Elternteils Kindergeld festsetzen, diesem aber das Kindergeld nur für den Sechsmonatszeitraum auszahlen (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.3, Variante zu Beispiel 4). Eine über den Sechsmonatszeitraum hinausgehende Festsetzung kann uE nur vorgenommen werden, wenn die Anspruchsvoraussetzungen für diesen Zeitraum verifiziert sind und der Bescheid eine Einschränkung dahingehend enthält, dass die Festsetzung keinen Auszahlungsanspruch begründen soll. Die Festsetzung erfolgt dann nur für Zwecke der Wahrung von Annexansprüchen. Hat der nun vorrangig berechnete Elternteil in einer Weiterleitungserklärung anerkannt, dass der nun nachrangig berechnete Elternteil das Kindergeld an ihn weitergeleitet hat, erfolgte nach den Weisungen des BZSt. sowohl die Aufhebung der Festsetzung zulasten des nachrangig Berechneten als auch die Neufestsetzung zugunsten des vorrangig Berechneten bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.3, Ausgangsbeispiel 4). Die Familienkasse verzichtete aus Billigkeitsgründen auf die Rückforderung vom nachrangigen Elternteil und entsprechend auf die rückwirkende Auszahlung an den vorrangigen Elternteil. Die Festsetzung müsste somit wiederum mit der Einschränkung erfolgen, dass sie keinen weiteren Auszahlungsanspruch begründet. Das berechnete Interesse für die rückwirkende Festsetzung über den Sechsmonatszeitraum hinaus könnte in diesem Fall daraus abgeleitet werden, dass diese Festsetzung iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO den Rechtsgrund für das Behaltendürfen des weitergeleiteten Kindergeldes bildet. Ergibt sich aufgrund unterschiedlicher Zählkindervorteile beim vorrangig berechtigten Elternteil ein geringerer Kindergeldanspruch als beim nachrangig berechtigten, ist nur der Unterschiedsbetrag zurückzufordern (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.3). In Fällen mit EU-Bezug ist zudem die europarechtl. Wirkung des Antrags zu beachten, denn nach Art. 60 Abs. 1 Satz 3 VO (EG) Nr. 987/2009 gilt: Nimmt eine Person, die berechnete ist, Anspruch auf Leistungen zu erheben, dieses Recht nicht wahr, berücksichtigt die Familienkasse den Kindergeldantrag, der vom „anderen Elternteil“ gestellt wird. Ein im zeitlichen Anwendungsbereich der VO (EG) 883/2004 eingegangener Kindergeldantrag des vormals vorrangig berechneten, in Deutschland wohnhaften Kindsvaters müsste daher auch als Antrag zugunsten der nun vorrangig berechneten Kindsmutter in Polen berücksichtigt werden (zB BFH v. 28.4.2016 – III R 68/13, BStBl. II 2016, 776). Ein erst später gestellter Antrag des nunmehr vorrangigen Elternteils könnte die Ausschlussfrist nicht mehr auslösen. Damit würde die Ausschlussfrist im Falle des Berechnetenwechsels vor allem reine Inlandsfälle treffen. Eine fristwahrende Weiterleitung des in einem anderen Mitgliedstaat eingegangenen Antrags nach Art. 81 VO (EG) Nr. 883/2004 v. 29.4.2004 (ABl. EU 2004 Nr. L 166, 1) scheidet aber aus, wenn der Antrag noch vor dem Inkrafttreten der VO (EG) Nr. 883/2004 am 01.05.2010 eingegangen ist (BFH v. 9.9.2020 – III R 37/19, BFH/NV 2021, 449). Gleiches könnte gelten, wenn bei Antragszugang im anderen Mitgliedstaat noch keine Anknüpfungspunkte für einen weiteren Kindergeldanspruch in Deutschland bestanden und daher noch keine Weiterleitungspflicht nach Art. 68 Abs. 3 VO (EG) 883/2004 bestand.

Zählkindervorteil: Hat der Kindergeldberechtigte die Ausschlussfrist für ein bestimmtes Kind nicht beachtet, sollte sich dies nach Auffassung der Verw. nicht auf den Zählkindervorteil (Anm. 10) für andere Kinder auswirken, für die das Kindergeld rechtzeitig beantragt wurde (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.4 mit Fallbeispielen). Während der verspätete Antrag für das ältere Kind nur eine einen Zahlungsanspruch auslösende rückwirkende Festsetzung für den Sechsmonatszeitraum erlaubt, erhöht sich die Ordnungszahl und damit ggf. auch der Kindergeldbetrag für jüngere Kinder auch über den Sechsmonatszeitraum hinaus. Dem ist zuzustimmen, weil die Berücksichtigung als Zählkind nur davon abhängt, dass für dieses Kind die Anspruchsvoraussetzungen der §§ 62, 63 erfüllt sind, nicht dagegen davon, dass es für den betreffenden Zeitraum als Zahlkind berücksichtigt wurde. Gegebenenfalls kann für das Kind, für das der Kindergeldantrag verspätet gestellt wurde, zur Feststellung des Vorliegens der Berücksichtigungsvoraussetzungen eine Kindergeldfestsetzung über den Sechsmonatszeitraum hinaus vorgenommen werden, die aber unter explizitem Ausschluss eines Zahlungsanspruchs erfolgt. Hierdurch kann ein berechtigtes Interesse an der Wahrung des Zählkindervorteils berücksichtigt werden.