



Bundeszentralamt  
für Steuern

# **Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz**

**(DA-KG)**

Stand *2018*

## Vorwort

Die DA-KG Stand **2018** regelt die Anwendung der seit dem 1.1.2018 geltenden und für die Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des EStG relevanten Vorschriften. **Die in Abschnitt V 9 DA-KG in Bezug genommene DSGVO ist für Zeiträume ab dem 25.5.2018 anzuwenden.**

Die vorgenommenen Änderungen berücksichtigen den ausgewählten aktuellen Stand der im Bundessteuerblatt bis zum **26.2.2018** veröffentlichten höchstrichterlichen Rechtsprechung, BMF-Schreiben und Weisungen des Bundeszentralamtes für Steuern.

Die DA-KG **2018** regelt nicht die Anwendung der durch das Gesetz zur Beendigung der Sonderzuständigkeit der Familienkassen des öffentlichen Dienstes im Bereich des Bundes zum 14.12.2016 eingetretenen Änderungen zu § 68 Abs. 4 und § 72 Abs. 1 EStG sowie zu § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG. Insoweit gilt die Weisung des BZSt vom 14.12.2016 – BStBl I S. 1429.

Die DA-KG **2018** gibt auch die Rechtslage der Jahre **2014** bis **2017** wieder. Sie ist in allen noch nicht bestandskräftig festgesetzten Kindergeldfällen anzuwenden, soweit die zeitliche Anwendbarkeit nicht beispielsweise durch Gesetz oder innerhalb der Dienstanweisung selbst ausdrücklich eingeschränkt wird.

Zitiervorschlag:

A 19.5.2 Abs. 2 DA-KG **2018**

# Inhaltsverzeichnis

<b>Kapitel O – Organisation</b>	<b>13</b>
<b>O 1 Familienleistungsausgleich</b>	<b>13</b>
O 1.1 Allgemeines	13
O 1.2 Durchführung des Familienleistungsausgleichs	13
<b>O 2 Familienkassen</b>	<b>13</b>
O 2.1 Eigenschaft	13
O 2.2 Bundes- und Landesfamilienkassen	14
O 2.3 Authentifizierungsverfahren	14
O 2.4 Aufgaben	14
O 2.5 Sachausstattung	15
O 2.6 Vordrucke	15
O 2.7 Steuergeheimnis und Datenschutz	15
O 2.8 Kindergeldakten	17
O 2.8.1 Allgemeines	17
O 2.8.2 Elektronische Akten	17
O 2.8.3 Aufbewahrungsfristen	18
O 2.9 IdNr-Kontrollverfahren Kindergeld	18
O 2.10 Überprüfung von Kindergeldfestsetzungen	18
O 2.11 Statistiken	19
O 2.12 Absetzen des Kindergeldes von der Lohnsteuer	19
O 2.13 Zuordnung von Zinsen, Säumniszuschlägen, Bußgeldern und Kosten	19
<b>O 3 Fachaufsicht</b>	<b>19</b>
<b>O 4 Zusammenarbeit der Behörden</b>	<b>20</b>
O 4.1 Zusammenarbeit der Familienkassen mit dem BZSt	20
O 4.2 Zusammenarbeit zwischen Familienkassen	20
O 4.3 Bescheinigungen für Finanzämter	20
O 4.4 Auskunftserteilung an Bezügestellen des öffentlichen Dienstes	21
<b>Kapitel A – Anspruchsvoraussetzungen</b>	<b>22</b>
<b>I. Anspruchsberechtigte</b>	<b>22</b>
<b>A 1 Allgemeines</b>	<b>22</b>
<b>A 2 Unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen</b>	<b>22</b>
A 2.1 Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland	22
A 2.1.1 Allgemeines	22
A 2.1.2 Wohnung	23
A 2.1.3 Innehaben der Wohnung	23
A 2.1.4 Nutzung zu Wohnzwecken	24
A 2.1.5 Familienwohnsitz	24
A 2.1.6 Wohnsitz bei Aufenthalt in einem anderen Staat	24
A 2.1.7 Auslandsaufenthalt eines Arbeitnehmers	24
A 2.1.8 NATO-Truppenstatut	25
A 2.1.9 Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen und über konsularische Beziehungen	25
A 2.1.10 Protokoll (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der EU	25
A 2.2 Personen ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland	26
A 2.2.1 Allgemeines	26
A 2.2.2 Nachweis der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht	27
<b>A 3 Identifizierung des Berechtigten</b>	<b>27</b>
<b>A 4 Kindergeldanspruch für Ausländer</b>	<b>27</b>

A 4.1	Allgemeines	27
A 4.2	Niederlassungserlaubnis und Erlaubnis zum Daueraufenthalt-EU	28
A 4.3	Zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit berechtigende Aufenthaltserlaubnisse	28
A 4.3.1	Aufenthaltserlaubnisse nach §§ 16, 17 oder 18 Abs. 2 AufenthG	29
A 4.3.2	Aufenthaltserlaubnisse nach §§ 23 Abs. 1, 23a, 24 oder 25 Abs. 3 bis 5 AufenthG	29
A 4.4	Asylberechtigte, anerkannte Flüchtlinge und subsidiär Geschützte	30
A 4.5	Freizügigkeitsberechtigte Ausländer	30
A 4.6	Arbeitnehmer aus einem Abkommensstaat	31
<b>A 5</b>	<b>Mitglieder und Beschäftigte diplomatischer Missionen sowie konsularischer Vertretungen und deren Angehörige</b>	<b>32</b>
<b>A 6</b>	<b>Bedienstete internationaler Organisationen</b>	<b>32</b>
<b>II. Kinder</b>		<b>33</b>
<b>A 7</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>33</b>
<b>A 8</b>	<b>Altersgrenze</b>	<b>33</b>
<b>A 9</b>	<b>Haushaltsaufnahme</b>	<b>34</b>
<b>A 10</b>	<b>Im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder</b>	<b>34</b>
A 10.1	Abstammungsrechtlich zugeordnete Kinder	34
A 10.2	Angenommene Kinder	34
<b>A 11</b>	<b>Pflegekinder</b>	<b>35</b>
A 11.1	Allgemeines	35
A 11.2	Haushaltsaufnahme	35
A 11.3	Familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band; nicht zu Erwerbszwecken	36
A 11.4	Fehlendes Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern	36
<b>A 12</b>	<b>Vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten oder Lebenspartners</b>	<b>37</b>
<b>A 13</b>	<b>Vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Enkel</b>	<b>37</b>
<b>A 14</b>	<b>Volljährige Kinder ohne Arbeitsplatz</b>	<b>38</b>
A 14.1	Allgemeines	38
A 14.2	Erkrankung und Mutterschaft	38
<b>A 15</b>	<b>Volljährige Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden</b>	<b>39</b>
A 15.1	Begriff	39
A 15.2	Maßnahmen	39
A 15.3	Ernsthaftigkeit	40
A 15.4	Behinderte Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden	41
A 15.5	Schulausbildung	41
A 15.6	Berufsbezogene Ausbildungsverhältnisse	42
A 15.7	Hochschulausbildung	42
A 15.8	Praktikum, Volontariat und Trainee-Programm	43
A 15.9	Sprachaufenthalte im Ausland	43
A 15.10	Beginn, Ende und Unterbrechung der Ausbildung	44
A 15.11	Unterbrechung der Ausbildung infolge Erkrankung oder Mutterschaft	45
<b>A 16</b>	<b>Volljährige Kinder in einer Übergangszeit</b>	<b>46</b>
<b>A 17</b>	<b>Volljährige Kinder ohne Ausbildungsplatz</b>	<b>47</b>
A 17.1	Allgemeines	47
A 17.2	Erkrankung und Mutterschaft	48

<b>A 18</b>	<b>Volljährige Kinder in einem geregelten Freiwilligendienst</b>	<b>49</b>
A 18.1	Allgemeines	49
A 18.2	Freiwilliges soziales Jahr oder freiwilliges ökologisches Jahr	49
A 18.3	Freiwilligendienst der EU	50
A 18.4	Anderer Dienst im Ausland	50
A 18.5	Entwicklungspolitischer Freiwilligendienst „weltwärts“	50
A 18.6	Freiwilligendienst aller Generationen	51
A 18.7	Internationaler Jugendfreiwilligendienst	51
A 18.8	Bundesfreiwilligendienst	51
<b>A 19</b>	<b>Volljährige behinderte Kinder</b>	<b>52</b>
A 19.1	Allgemeines	52
A 19.2	Nachweis der Behinderung	53
A 19.3	Ursächlichkeit der Behinderung	54
A 19.4	Außerstande sein, sich selbst zu unterhalten	55
A 19.5	Verfügbares Nettoeinkommen	58
A 19.5.1	Einkünfte	59
A 19.5.2	Steuerfreie Einnahmen	59
A 19.5.3	Renten und Versorgungsbezüge	60
A 19.6	Leistungen Dritter	61
<b>A 20</b>	<b>Ausschluss volljähriger Kinder aufgrund einer Erwerbstätigkeit</b>	<b>61</b>
A 20.1	Allgemeines	61
A 20.2	Erstmalige Berufsausbildung und Erststudium	62
A 20.2.1	Berufsausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG	62
A 20.2.2	Erstmalige Berufsausbildung	63
A 20.2.3	Erststudium	63
A 20.2.4	Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums	64
A 20.3	Anspruchsunschädliche Erwerbstätigkeit	65
A 20.3.1	Regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit bis zu 20 Stunden	65
A 20.3.2	Ausbildungsdienstverhältnis	66
A 20.3.3	Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis	67
A 20.4	Monatsprinzip	67
<b>A 21</b>	<b>Volljährige Kinder, die einen Verlängerungstatbestand erfüllen</b>	<b>67</b>
<b>A 22</b>	<b>Identifizierung des Kindes</b>	<b>69</b>
A 22.1	Identifizierung bei Vergabe einer IdNr	69
A 22.2	Identifizierung bei nicht vergebener IdNr	69
<b>A 23</b>	<b>Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt der Kinder</b>	<b>70</b>
A 23.1	Territoriale Voraussetzungen	70
A 23.2	Ausnahmen	71
<b>III. Zusammentreffen mehrerer Ansprüche</b>		<b>72</b>
<b>A 24</b>	<b>Zahlung des Kindergeldes nur an einen Elternteil</b>	<b>72</b>
<b>A 25</b>	<b>In den Haushalt eines Berechtigten aufgenommene Kinder</b>	<b>72</b>
A 25.1	Allgemeines	72
A 25.2	Haushaltsaufnahme	73
<b>A 26</b>	<b>Nicht in den Haushalt eines Berechtigten aufgenommene Kinder</b>	<b>73</b>
<b>A 27</b>	<b>Sonderregelung für Berechtigte in den neuen Ländern</b>	<b>73</b>
<b>IV. Andere Leistungen für Kinder</b>		<b>74</b>
<b>A 28</b>	<b>Den Kindergeldanspruch ausschließende Leistungen</b>	<b>74</b>
A 28.1	Allgemeines	74
A 28.2	Ausländische Leistungen für Kinder	74

A 28.3	Leistungen zwischen- oder überstaatlicher Einrichtungen für Kinder	75
<b>A 29</b>	<b>Kindergeld in Höhe eines Unterschiedsbetrages</b>	<b>75</b>
<b>V.</b>	<b>Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum</b>	<b>76</b>
<b>A 30</b>	<b>Höhe des Kindergeldes</b>	<b>76</b>
<b>A 31</b>	<b>Anspruchszeitraum</b>	<b>76</b>
<b>Kapitel V –</b>	<b>Verfahrensvorschriften allgemein</b>	<b>77</b>
<b>I.</b>	<b>Zuständigkeit</b>	<b>77</b>
<b>V 1</b>	<b>Sachliche Zuständigkeit i. S. d. § 16 AO</b>	<b>77</b>
V 1.1	Zuständigkeit der Familienkassen der BA	77
V 1.2	Zuständigkeit der Familienkassen des öffentlichen Dienstes	77
V 1.3	Angehörige des öffentlichen Dienstes	77
V 1.4	Besonderheiten bei der Deutschen Post AG, der Deutschen Postbank AG und der Deutschen Telekom AG	79
V 1.5	Besondere Zuständigkeit der Familienkassen der BA	80
V 1.5.1	Vorübergehende Beschäftigung im öffentlichen Dienst	80
V 1.5.2	Zuständigkeit bei Anwendung über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften	80
V 1.5.3	Aufrechnungs- und Erstattungsersuchen ausländischer Träger	80
V 1.6	Festsetzung durch eine sachlich unzuständige Behörde	81
<b>V 2</b>	<b>Örtliche Zuständigkeit</b>	<b>81</b>
<b>V 3</b>	<b>Zuständigkeitswechsel</b>	<b>81</b>
V 3.1	Allgemeines	81
V 3.2	Wechsel der sachlichen Zuständigkeit	82
V 3.2.1	Zuständigkeitswechsel aufgrund Umwandlung der Rechtsform	83
V 3.2.2	Zusammenarbeit der Familienkassen bei Anwendung über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften	83
V 3.3	Wechsel der örtlichen Zuständigkeit	83
<b>II.</b>	<b>Verfahrensgrundsätze</b>	<b>84</b>
<b>V 4</b>	<b>Beteiligung am Verfahren</b>	<b>84</b>
V 4.1	Beteiligte	84
V 4.2	Handlungsfähigkeit	84
V 4.3	Bevollmächtigte	84
<b>V 5</b>	<b>Beginn des Verfahrens</b>	<b>84</b>
V 5.1	Allgemeines	84
V 5.2	Antrag eines Berechtigten	84
V 5.3	Antrag im berechtigten Interesse	85
V 5.4	Antrag bei volljährigen Kindern	86
<b>V 6</b>	<b>Feststellung der Anspruchsvoraussetzungen</b>	<b>86</b>
V 6.1	Sachverhaltsaufklärung	86
V 6.2	Amtssprache	87
V 6.3	Vermeiden von Doppelfestsetzungen	87
V 6.4	Zusammenarbeit der Familienkassen beim Feststellen des Zählkindvorteils	87
<b>V 7</b>	<b>Mitwirkungspflichten</b>	<b>88</b>
V 7.1	Mitwirkungspflichten der Beteiligten	88
V 7.1.1	Allgemeines	88
V 7.1.2	Pflicht zur Erteilung von Auskünften und Angaben	88
V 7.1.3	Vorlage von Urkunden	89

V 7.1.4	Pflicht zur Mitteilung von Änderungen in den Verhältnissen	89
V 7.2	Mitwirkungspflicht volljähriger Kinder	89
V 7.3	Mitwirkungspflichten anderer Personen	90
V 7.4	Folgen fehlender Mitwirkung	90
<b>V 8</b>	<b>Beratung, Auskunft</b>	<b>90</b>
<b>V 9</b>	<b>Auskunft über gespeicherte Daten und Akteneinsicht</b>	<b>91</b>
<b>III.</b>	<b>Festsetzung des Kindergeldes</b>	<b>92</b>
<b>V 10</b>	<b>Festsetzung des Kindergeldes durch Bescheid</b>	<b>92</b>
<b>V 11</b>	<b>Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, vorläufige Kindergeldfestsetzung</b>	<b>93</b>
<b>V 12</b>	<b>Festsetzungsverjährung</b>	<b>93</b>
V 12.1	Festsetzungsfrist	93
V 12.2	Beginn der Festsetzungsfrist	94
V 12.3	Ablaufhemmung	94
<b>IV.</b>	<b>Korrektur von Kindergeldfestsetzungen</b>	<b>95</b>
<b>V 13</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>95</b>
<b>V 14</b>	<b>Korrektur bei einer Änderung in den Verhältnissen nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG</b>	<b>95</b>
V 14.1	Anwendungsbereich	95
V 14.2	Änderung in den Verhältnissen	96
V 14.3	Korrekturzeitraum	96
<b>V 15</b>	<b>Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten nach § 129 AO</b>	<b>96</b>
V 15.1	Anwendungsbereich	96
V 15.2	Korrekturzeitraum	96
<b>V 16</b>	<b>Änderung von Bescheiden nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO</b>	<b>96</b>
V 16.1	Anwendungsbereich	96
V 16.2	Korrekturzeitraum	97
<b>V 17</b>	<b>Aufhebung oder Änderung aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 AO</b>	<b>97</b>
V 17.1	Änderung zu Ungunsten des Berechtigten	97
V 17.1.1	Allgemeines	97
V 17.1.2	Tatsachen und Beweismittel	97
V 17.1.3	Nachträgliches Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel	97
V 17.1.4	Rechtserheblichkeit der Tatsachen oder Beweismittel	98
V 17.2	Änderung zu Gunsten des Berechtigten	98
V 17.2.1	Grobes Verschulden des Berechtigten	98
V 17.3	Umfang der Änderung	98
V 17.4	Korrekturzeitraum	98
<b>V 18</b>	<b>Widerstreitende Festsetzungen nach § 174 AO</b>	<b>98</b>
V 18.1	Anwendungsbereich	98
V 18.2	Korrekturzeitraum	99
<b>V 19</b>	<b>Korrektur von Folgebescheiden nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO</b>	<b>99</b>
V 19.1	Anwendungsbereich	99
V 19.2	Korrekturzeitraum	99

<b>V 20</b>	<b>Korrektur aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO</b>	<b>99</b>
V 20.1	Anwendungsbereich	99
V 20.2	Korrekturzeitraum	100
<b>V 21</b>	<b>Korrektur einer materiell fehlerhaften Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 3 EStG</b>	<b>100</b>
V 21.1	Anwendungsbereich	100
V 21.2	Korrekturzeitraum	100
<b>V. Erhebung</b>		<b>101</b>
<b>V 22</b>	<b>Fälligkeit, Auszahlungsbeschränkung und Zahlungswege</b>	<b>101</b>
V 22.1	Fälligkeit	101
V 22.2	Auszahlungsbeschränkung	101
V 22.3	Zahlungswege	102
<b>V 23</b>	<b>Pfändung und Berechnung des auf ein Kind entfallenden Kindergeldanteils</b>	<b>102</b>
V 23.1	Allgemeines zur Pfändung	102
V 23.2	Berechnung des auf ein Kind entfallenden Kindergeldanteils	103
V 23.3	Abtretung und Verpfändung des Kindergeldanspruchs	103
<b>V 24</b>	<b>Stundung</b>	<b>103</b>
V 24.1	Allgemeines	103
V 24.2	Voraussetzungen	104
V 24.3	Berichtspflicht und Zustimmungspflicht	104
<b>V 25</b>	<b>Erläss</b>	<b>104</b>
V 25.1	Allgemeines	104
V 25.2	Voraussetzungen	105
V 25.3	Berichtspflicht und Zustimmungspflicht	106
<b>V 26</b>	<b>Reihenfolge der Tilgung</b>	<b>106</b>
V 26.1	Bestimmung durch den Schuldner	106
V 26.2	Zahlung ohne Bestimmung	106
<b>V 27</b>	<b>Aufrechnung</b>	<b>106</b>
V 27.1	Allgemeines	106
V 27.2	Zusammentreffen einer Aufrechnung mit anderen Verfügungen über den Kindergeldanspruch	107
<b>V 28</b>	<b>Zahlungsverjährung</b>	<b>107</b>
V 28.1	Gegenstand der Verjährung	107
V 28.2	Beginn und Dauer der Verjährung	108
V 28.3	Unterbrechung der Verjährung	108
<b>V 29</b>	<b>Zinsen</b>	<b>108</b>
V 29.1	Allgemeines	108
V 29.2	Stundungszinsen	109
V 29.3	Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung	109
V 29.4	Hinterziehungszinsen	109
V 29.5	Prozesszinsen	109
<b>V 30</b>	<b>Säumniszuschläge</b>	<b>109</b>
V 30.1	Allgemeines	109
V 30.2	Berechnung	110
V 30.3	Rechtsbehelf und Korrektur	110
<b>V 31</b>	<b>Mahnung, Vollstreckung und Niederschlagung</b>	<b>110</b>

V 31.1	Mahnung	110
V 31.2	Vollstreckung	110
V 31.3	Niederschlagung	110
<b>VI.</b>	<b>Abzweigung und Erstattung</b>	<b>112</b>
<b>V 32</b>	<b>Auszahlung an Dritte (Abzweigung)</b>	<b>112</b>
V 32.1	Allgemeines	112
V 32.2	Abzweigungsvoraussetzungen	112
V 32.3	Abzweigungsempfänger	113
V 32.4	Vorläufige Zahlungseinstellung und Anhörung	113
V 32.5	Höhe des Abzweigungsbetrages	113
V 32.6	Ermessensausübung	114
V 32.7	Korrektur von Abzweigungsentscheidungen	114
<b>V 33</b>	<b>Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG</b>	<b>115</b>
V 33.1	Allgemeines	115
V 33.2	Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG bei nachrangigen Leistungen	115
V 33.3	Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG bei Kostenbeiträgen	116
V 33.4	Zusammentreffen eines Erstattungsanspruchs mit anderen Verfügungen über den Kindergeldanspruch	117
V 33.5	Verzinsung von Erstattungsansprüchen	117
V 33.6	Erfüllungsfiktion	117
V 33.7	Rückerstattungsanspruch bei Korrektur der Festsetzung	118
<b>VII.</b>	<b>Besonderheiten beim Berechtigtenwechsel</b>	<b>119</b>
<b>V 34</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>119</b>
<b>V 35</b>	<b>Zusammenarbeit zwischen den Familienkassen</b>	<b>119</b>
<b>V 36</b>	<b>Erfüllung des Erstattungsanspruchs durch Weiterleitung</b>	<b>120</b>
<b>Kapitel R – Rechtsbehelfsverfahren</b>		<b>122</b>
<b>I.</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>122</b>
<b>R 1</b>	<b>Rechtsbehelfsliste</b>	<b>122</b>
<b>II.</b>	<b>Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren</b>	<b>123</b>
<b>R 2</b>	<b>Allgemeines zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren</b>	<b>123</b>
R 2.1	Untersuchungsgrundsatz	123
R 2.2	Mitwirkungspflichten	123
R 2.3	Rechtliches Gehör	123
<b>R 3</b>	<b>Abgrenzung zu anderen Verwaltungsverfahren</b>	<b>123</b>
<b>R 4</b>	<b>Zulässigkeitsvoraussetzungen</b>	<b>123</b>
R 4.1	Grundsätze	123
R 4.2	Statthaftigkeit	124
R 4.3	Beschwer	124
R 4.4	Anbringungsbehörde, Form und Inhalt des Einspruchs	125
R 4.5	Einspruchsfrist	125
R 4.5.1	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	125
R 4.6	Folgen der Unzulässigkeit	126
<b>R 5</b>	<b>Durchführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens</b>	<b>126</b>
R 5.1	Aussetzung der Vollziehung	126

R 5.1.1	Grundsätze	126
R 5.1.2	Voraussetzungen	127
R 5.1.3	Folgen	127
R 5.2	Akteneinsicht und Recht auf Mitteilung der Besteuerungsunterlagen	127
R 5.3	Erörterung des Sach- und Rechtsstandes	128
R 5.4	Ausschlussfrist (Präklusionsfrist)	128
R 5.5	Verböserung	128
R 5.6	Ruhen des Verfahrens	128
R 5.7	Hinzuziehung	129
<b>R 6</b>	<b>Beendigung des Rechtsbehelfsverfahrens</b>	<b>130</b>
R 6.1	Umfang der Prüfung	130
R 6.2	Rücknahme des Einspruchs	130
R 6.3	Abhilfe- und Teilabhilfebescheid	130
R 6.4	Einspruchsentscheidung	131
R 6.4.1	Rubrum	131
R 6.4.2	Tenor	132
R 6.4.3	Begründung	132
R 6.4.4	Rechtsbehelfsbelehrung	132
R 6.5	Kosten	133
<b>III. Finanzgerichtsverfahren</b>		<b>134</b>
<b>R 7</b>	<b>Rechtsgrundlagen für den Finanzgerichtsprozess</b>	<b>134</b>
<b>R 8</b>	<b>Allgemeines zum gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren</b>	<b>134</b>
<b>R 9</b>	<b>Klagearten</b>	<b>135</b>
R 9.1	Anfechtungsklage	135
R 9.2	Verpflichtungsklage	135
R 9.3	Allgemeine Leistungsklage	135
R 9.4	Feststellungsklage	135
R 9.5	Einstweiliger Rechtsschutz	136
<b>R 10</b>	<b>Zulässigkeitsvoraussetzungen der finanzgerichtlichen Klage</b>	<b>136</b>
R 10.1	Finanzrechtsweg	136
R 10.2	Zuständigkeit des Gerichts	136
R 10.3	Statthafte Klageart	136
R 10.4	Erfolgles Vorverfahren	136
R 10.5	Klagebefugnis und Feststellungsinteresse	137
R 10.6	Beteiligtenfähigkeit	137
R 10.7	Prozessfähigkeit	137
R 10.8	Postulationsfähigkeit (Prozessbevollmächtigter)	137
R 10.9	Klagefrist	137
R 10.10	Passivlegitimation	138
R 10.11	Ordnungsmäßigkeit der Klageerhebung	138
R 10.12	Rechtsschutzbedürfnis	138
R 10.13	Negative Sachentscheidungsvoraussetzungen	138
<b>R 11</b>	<b>Gang des finanzgerichtlichen Verfahrens</b>	<b>138</b>
R 11.1	Amtsermittlungsgrundsatz nach 76 FGO	138
R 11.2	Beiladung	138
R 11.3	Akteneinsicht	139
<b>R 12</b>	<b>Beendigung des Klageverfahrens</b>	<b>139</b>
R 12.1	Urteil	139
R 12.2	Erledigungserklärung	139
R 12.3	Klagerücknahme	139
R 12.4	Tatsächliche Verständigung (Vergleich)	140
<b>R 13</b>	<b>Kosten im Klageverfahren</b>	<b>140</b>

<b>R 14</b>	<b>Prozesszinsen</b>	<b>140</b>
<b>Kapitel S – Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten</b>		<b>141</b>
<b>S 1</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>141</b>
S 1.1	Gesetzliche Vorschriften	141
S 1.2	Verwaltungsanweisungen	141
<b>S 2</b>	<b>Tatbestände des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts</b>	<b>141</b>
S 2.1	Tatbestände des Steuerstrafrechts	141
S 2.2	Tatbestände des Steuerordnungswidrigkeitenrechts	143
S 2.3	Vorsatz, Leichtfertigkeit, Schuld	144
S 2.3.1	Vorsatz	144
S 2.3.1.1	Begriffsdefinition	144
S 2.3.1.2	Abgrenzung zum Tatbestandsirrtum	144
S 2.3.2	Leichtfertigkeit	144
S 2.3.2.1	Begriffsdefinition	144
S 2.3.2.2	Abgrenzung zur einfachen Fahrlässigkeit und bedingtem Vorsatz	145
S 2.3.3	Schuld	145
S 2.3.3.1	Begriffsdefinition	145
S 2.3.3.2	Abgrenzung zum Verbotsirrtum	146
S 2.4	Versuchte Steuerhinterziehung	146
S 2.5	Vollendung und Beendigung der Tat	146
<b>S 3</b>	<b>Täterkreis</b>	<b>147</b>
<b>S 4</b>	<b>Verfolgungsverjährung</b>	<b>147</b>
S 4.1	Straftat	147
S 4.2	Ordnungswidrigkeit	147
<b>S 5</b>	<b>Ermittlungsgründe</b>	<b>147</b>
S 5.1	Mitteilung des Betroffenen	147
S 5.2	Mitteilung von dritter Seite	148
S 5.3	Sonstige Ermittlungsgründe	148
<b>S 6</b>	<b>Selbstanzeige</b>	<b>148</b>
S 6.1	Allgemeines	148
S 6.2	Form und Inhalt der Selbstanzeige	149
S 6.3	Ausschlussgründe	149
S 6.4	Nachrichtungspflicht (§ 371 Abs. 3 AO)	150
S 6.5	Beendigung des Strafverfahrens im Falle der Selbstanzeige	150
S 6.6	Absehen von der Verfolgung in besonderen Fällen nach § 398a AO	150
S 6.7	Bußgeldbefreiende Selbstanzeige	151
<b>S 7</b>	<b>Aussetzung des Verfahrens</b>	<b>151</b>
<b>S 8</b>	<b>Verfahren</b>	<b>151</b>
S 8.1	Steuerstrafverfahren	151
S 8.1.1	Sachliche und örtliche Zuständigkeit	151
S 8.1.2	Selbständiges Ermittlungsverfahren	151
S 8.1.3	Staatsanwaltschaft als Herrin des Ermittlungsverfahrens	152
S 8.1.4	Allgemeines zum Ermittlungsverfahren	152
S 8.1.5	Einleitung des Ermittlungsverfahrens	153
S 8.1.6	Gang des Ermittlungsverfahrens	153
S 8.1.7	Einstellung des Ermittlungsverfahrens	153
S 8.1.7.1	Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO	154
S 8.1.7.2	Einstellung nach § 398 AO und §§ 153 ff. StPO	154
S 8.1.8	Antrag auf Erlass eines Strafbefehls	155
S 8.1.9	Verfahrenshindernisse	155
S 8.2	Verfahren bei Steuerordnungswidrigkeiten	155

<b>S 9</b>	<b>Strafzumessung</b>	<b>156</b>
<b>S 10</b>	<b>Ahndung von Ordnungswidrigkeiten</b>	<b>157</b>
S 10.1	Allgemeines	157
S 10.2	Zumessungsgrundsätze	157
S 10.2.1	Geldbußen bei Ordnungswidrigkeiten i. S. d. § 378 AO	157
S 10.2.2	Geldbußen bei Ordnungswidrigkeiten i. S. d. § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO	158
<b>S 11</b>	<b>Gebühren, Vollstreckung von Bußgeldbescheiden</b>	<b>158</b>
<b>S 12</b>	<b>Listenführung, Statistik und Aktenabgabe</b>	<b>158</b>
<b>Stichwortverzeichnis</b>		<b>159</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>		<b>168</b>

# Kapitel O – Organisation

## O 1 Familienleistungsausgleich

### O 1.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts darf bei der Besteuerung von Eltern ein Einkommensbetrag in Höhe des sächlichen Existenzminimums, des Betreuungsbedarfs und des Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfs ihrer Kinder nicht besteuert werden. <sup>2</sup>Unter Beachtung dieser und weiterer verfassungsrechtlicher Vorgaben erfolgt die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Kindern bei ihren Eltern im System des Familienleistungsausgleichs, indem bei der Besteuerung der Eltern ein dementsprechender Betrag (Freibeträge für Kinder i. S. d. § 32 Abs. 6 EStG) steuerfrei belassen wird, zunächst aber durch monatlich auf Antrag festgesetztes und ausgezahltes Kindergeld (vgl. § 31 EStG).

(2) <sup>1</sup>Nach Ablauf des Kalenderjahres prüft das Finanzamt von Amts wegen bei der Veranlagung der Eltern zur Einkommensteuer, ob mit dem Anspruch auf Kindergeld bzw. mit den mit dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen i. S. d. § 65 EStG das Existenzminimum der Kinder steuerfrei gestellt wurde. <sup>2</sup>Ist dies nicht der Fall, werden die Freibeträge für Kinder vom Einkommen abgezogen und der Anspruch auf Kindergeld mit der steuerlichen Wirkung der Freibeträge verrechnet. <sup>3</sup>In diesem Fall beschränkt sich der Familienleistungsausgleich auf die verfassungsrechtlich gebotene Steuerfreistellung. <sup>4</sup>Soweit das Kindergeld bzw. diesem vergleichbare Leistungen im Inland oder Ausland darüber hinausgehen, bleiben diese der Familie erhalten und dienen deren Förderung.

(3) <sup>1</sup>Personen, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind (§ 1 Abs. 1 und 2 EStG) oder so behandelt werden (§ 1 Abs. 3 EStG), können einen Anspruch auf Kindergeld nach Maßgabe der §§ 31, 62 bis 78 EStG haben. <sup>2</sup>Andere Personen sowie Vollwaisen können Anspruch auf sozialrechtliches Kindergeld nach dem BKGG haben. <sup>3</sup>Kindergeld und Kinderzuschlag nach dem BKGG werden als Sozialleistungen ausschließlich durch die Familienkassen der BA nach den fachlichen Weisungen des BMFSFJ bewilligt.

### O 1.2 Durchführung des Familienleistungsausgleichs

<sup>1</sup>Die Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach Maßgabe der §§ 31, 62 bis 78 EStG obliegt gem. § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG dem BZSt. <sup>2</sup>Kindergeld wird auf Antrag des Berechtigten von den Familienkassen als Steuervergütung festgesetzt und ausgezahlt. <sup>3</sup>Die BA stellt hierfür ihre Dienststellen als Familienkassen zur Verfügung. <sup>4</sup>Sind nach § 72 Abs. 1 EStG Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts für die Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes zuständig, sind diese Rechtsträger insoweit Familienkasse, soweit sie das Verfahren durchführen, insbesondere das Festsetzungs-, Erhebungs-, BuStra- und Rechtsbehelfsverfahren. <sup>5</sup>Zu Familienkassen i. S. d. § 72 Abs. 2 EStG vgl. V 1.4.

## O 2 Familienkassen

### O 2.1 Eigenschaft

(1) **<sup>1</sup>Jeder Dienstherr bzw. Arbeitgeber i. S. d. § 72 EStG, der Kindergeld festsetzt oder auszahlt, ist Familienkasse. <sup>2</sup>Auch Dienstherrn bzw. Arbeitgeber, die sowohl die Aufgabe der Kindergeldfestsetzung als auch der Kindergeldauszahlung an die Bundes- oder eine Landesfamilienkasse übertragen haben, sind Familienkasse.**

(2) <sup>1</sup>Die Familienkassen sind gem. § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO Finanzbehörden. <sup>2</sup>Sie sind im Wege der Organleihe für das BZSt tätig. <sup>3</sup>Davon unberührt bleibt die organisatorische Zuordnung einer öffentlich-rechtlichen Familienkasse zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. <sup>4</sup>Hinsichtlich der fachlichen Aufgabenerledigung im Rahmen der Durchführung des Familienleistungsausgleichs werden die Familienkassen gem. § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG als Bundesfinanzbehörde tätig. <sup>5</sup>Sie unterliegen der Fachaufsicht des BZSt (vgl. O 3).

(3) Das BZSt erteilt den Familienkassen nach § 72 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 5 Abs. 1 Nr. 11 Satz 12 FVG ein Merkmal zu ihrer Identifizierung (Familienkassenschlüssel; vgl. O 2.3 Abs. 3).

(4) Schriftliche Verwaltungsakte und sonstige Schreiben einer Familienkasse müssen im Briefkopf den Zusatz „Familienkasse“ tragen.

## Beispiele

- „Bundesfamilienkasse beim Bundesverwaltungsamt“,
- „Stadt Neustadt – Die Bürgermeisterin – Familienkasse –“,
- „Familienkasse Nord Bundesagentur für Arbeit“.

## O 2.2 Bundes- und Landesfamilienkassen

<sup>1</sup>Nach § 5 Abs. 1 Nr. 11 Satz 5 bzw. 7 FVG können Bundes- und Landesfamilienkassen eingerichtet werden. <sup>2</sup>Auf diese Familienkassen können die Aufgaben einer Familienkasse i. S. v. § 72 Abs. 1 und 2 EStG nach Maßgabe der jeweils gültigen Rechtsverordnung (Bundes- oder Landesfamilienkassenverordnung) übertragen werden. <sup>3</sup>Die Aufgabenübertragung ist von der aufnehmenden Bundes- oder Landesfamilienkasse über das Authentifizierungsverfahren (vgl. O 2.3) dem BZSt anzuzeigen. <sup>4</sup>Sie kann zusätzlich von dem übertragenden Rechtsträger angezeigt werden. <sup>5</sup>Eine Aufgabenwahrnehmung durch nicht autorisierte Dritte, insbesondere durch kommunalrechtliche Vereinbarungen und sonstige vertragliche Gestaltungen ohne entsprechende Rechtsverordnung, ist rechtswidrig.

## O 2.3 Authentifizierungsverfahren

(1) <sup>1</sup>Jede Familienkasse ist verpflichtet, **sich beim BZSt anzumelden**. <sup>2</sup>**Die Anmeldung hat unverzüglich nach Aufnahme der Tätigkeit als Familienkasse zu erfolgen**. <sup>3</sup>**Neben Anschrift, Kontaktdaten und Rechtsform hat die Familienkasse insbesondere anzugeben, welche (ggf. abweichende) Familienkasse das Kindergeld festsetzt und unter welcher Steuernummer die Absetzung des Kindergeldes erfolgt**. <sup>4</sup>**Unterscheiden sich festsetzende Familienkasse und Steuernummer des Absetzers für unselbständige Teilbereiche (z. B. Eigenbetriebe) oder einzelne Gruppen von Beschäftigten (z. B. Beamte, Arbeitnehmer, Versorgungsempfänger), sind diese Angaben für jeden dieser Teilbereiche bzw. jede Gruppen gesondert mitzuteilen**. <sup>5</sup>**Für die Anmeldung stehen die Vordrucke „Anmeldung als Familienkasse“ und „Anlage TFK“ zur Verfügung**.

(2) **Haben sich die bei der Anmeldung angegebenen Daten geändert, hat die Familienkasse die Änderungen unverzüglich dem BZSt mitzuteilen**. <sup>2</sup>**Hierfür stehen die Vordrucke „Änderungsmitteilung Familienkasse“ und „Anlage TFK“ zur Verfügung**. <sup>3</sup>**Wurden einzelne Aufgaben an eine andere Familienkasse (z. B. Landesfamilienkasse) übertragen, hat die abgebende Familienkasse dies zum Zeitpunkt der Abgabe mitzuteilen**. <sup>4</sup>**Zusätzlich teilt die aufnehmende Familienkasse dem BZSt mit, zu welchem Zeitpunkt die Aufgabe übernommen wurde**. <sup>5</sup>**Wird eine Familienkasse (die juristische Person) aufgelöst und abgewickelt oder umgewandelt (z. B. im Rahmen von Verschmelzungen oder Spaltungen), hat sie dies ebenfalls dem BZSt anzuzeigen und anzugeben, welche Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für die bisherigen Beschäftigten übernimmt**. <sup>6</sup>**Hierfür steht der Vordruck „Löschungsmitteilung Familienkasse“ zur Verfügung**. <sup>7</sup>**Eine im Rahmen von Umwandlungen neu entstehende Familienkasse hat sich erstmals anzumelden (siehe Abs. 1)**.

(3) <sup>1</sup>Nach Prüfung der Anmeldung erhält die festsetzende Familienkasse ihren 11-stelligen Familienkassenschlüssel und einen Zugangscode, der zur Teilnahme an weiteren Verfahren berechtigt. <sup>2</sup>Bundes- oder Landesfamilienkassen erhalten für die Erledigung der ihnen übertragenen Kindergeldfälle nur einen Familienkassenschlüssel. <sup>3</sup>Familienkassen, die ausschließlich die Auszahlung des Kindergeldes bzw. die Absetzung des ausgezahlten Kindergeldes im Lohnsteuer-Anmeldungsverfahren vornehmen, erhalten keinen eigenen Familienkassenschlüssel.

(4) Für die Familienkassen der BA gelten besondere Regelungen.

## O 2.4 Aufgaben

(1) Außer der Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes sind unter anderem folgende Aufgaben wahrzunehmen:

- regelmäßige Überprüfung des Kindergeldanspruchs (vgl. O 2.10),
- Rückforderung überzahlter Beträge, Überwachung von Rückforderungen, Mahnung und Einleitung der Vollstreckung durch das Hauptzollamt,
- Bearbeitung von Stundungsanträgen (V 24), Erlassanträgen (V 25) und Durchführung von Niederschlagungen (V 31.3),
- Berechnung und Erhebung von Säumniszuschlägen,

- Durchführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens (z. B. Erstellung von Einspruchsentscheidungen, Bearbeitung von Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung), Führung der Rechtsbehelfsliste (vgl. Kapitel R),
- Prozessvertretung bei Klagen, bei Revisionen und Nichtzulassungsbeschwerden (vgl. R 10.8),
- Ahndung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten, Führung der Bußgeldliste und Überwachungsliste für Strafverfahren (vgl. Kapitel S),
- Festsetzung und Erhebung von Hinterziehungszinsen (vgl. V 29.4),
- Teilnahme an automatisierten Verfahren des BZSt, z. B. zur Authentifizierung und zur Vermeidung von Doppelfestsetzungen (vgl. O 2.3 und O 2.9),
- monatliche Erstellung und Übersendung der Daten zur Kindergeldstatistik nach § 4 Abs. 2 und 3 StStatG (vgl. O 2.11),
- Übermittlung von Daten von Kindergeldberechtigten und Kindern nach § 91 EStG an die ZfA, vgl. Weisung des BZSt vom 8.7.2013 – BStBl I S. 848,
- Erfüllung von Berichtspflichten gegenüber dem BZSt (vgl. O 4.1 Abs. 3).

(2) <sup>1</sup>Die Familienkassen haben insbesondere das EStG, die AO, die FGO, das FVG und das StStatG zu beachten. <sup>2</sup>Außerdem sind von den Familienkassen zu berücksichtigen:

- Weisungen an die Finanzbehörden (EStR, LStR, AEAO, AStBV (St), BMF-Schreiben),
- Weisungen des BZSt an die Familienkassen und
- im BStBl Teil II veröffentlichte oder vom BMF unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) zur Veröffentlichung vorgesehene Entscheidungen des BFH, des BVerfG und des EuGH.

<sup>3</sup>In besonderen Fällen sind auch über- und zwischenstaatliche Rechtsvorschriften zu beachten (§ 72 Abs. 8 EStG). <sup>4</sup>Familienkassen, die Daten aus der IdNr-Datenbank des BZSt abrufen, sind verpflichtet, die Vorgaben des entsprechenden Nutzungskonzeptes einzuhalten.

(3) Die Familienkassen haben sicherzustellen, dass das Steuergeheimnis und der Datenschutz gewahrt werden (vgl. O 2.7) und die Mitarbeiter insbesondere das EStG und die AO rechtssicher anwenden können, soweit es für die Festsetzung und die Auszahlung des steuerlichen Kindergeldes erforderlich ist.

## O 2.5 Sachausstattung

<sup>1</sup>Den Mitarbeitern einer Familienkasse müssen die in O 2.4 Abs. 2 genannten Vorschriften und Regelungen zur Verfügung stehen. <sup>2</sup>Die Familienkasse hat sicherzustellen, dass jeder der bei ihr tätigen Personen über einen Internetzugang verfügt und für das Informations- und Lernsystem LernCULTur angemeldet ist. <sup>3</sup>Außerdem haben sich die in den Familienkassen tätigen Personen für den „Infobrief Familienleistungsausgleich“ für Familienkassen des BZSt anzumelden. <sup>4</sup>Das in den Familienkassen eingesetzte Personal soll zwecks Aus- und Fortbildung an den Schulungsmaßnahmen des BZSt teilnehmen. <sup>5</sup>Weitere Informationen sind auf der Internetseite des BZSt zu finden.

## O 2.6 Vordrucke

<sup>1</sup>Die Familienkassen haben Vordrucke nach den vom BZSt vorgegebenen Mustern in inhaltlich unveränderter Form bei der Durchführung des Familienleistungsausgleichs zu verwenden. <sup>2</sup>In den Vordrucken „Antrag auf Kindergeld“ und „Anlage Kind **zum Kindergeldantrag**“ sind weder inhaltliche noch sonstige Änderungen zulässig. <sup>3</sup>Die Vordrucke sind auf der Internetseite des BZSt abrufbar.

## O 2.7 Steuergeheimnis und Datenschutz

(1) <sup>1</sup>Durch das Steuergeheimnis nach § 30 AO werden alle Verhältnisse geschützt, die einer in der Familienkasse tätigen Person

- in einem Kindergeldverfahren,
- in einem Steuerstrafverfahren (vgl. S 8.1),
- in einem Verfahren bei einer Steuerordnungswidrigkeit (vgl. S 8.2),
- in einem Verfahren vor der Finanzgerichtsbarkeit oder
- aus anderem Anlass durch Mitteilung einer Finanzbehörde

über Kindergeldberechtigte, andere Personen oder juristische Personen bekannt geworden sind. <sup>2</sup>Ob diese Personen in einem derartigen Verfahren auskunftspflichtig sind oder ihre Angaben ohne rechtliche Verpflichtung abgegeben haben, ist für die Zuordnung zum geschützten Personenkreis unerheblich (BFH vom 8.2.1994, VII R 88/92, BStBl II S. 552). <sup>3</sup>Dabei macht es keinen Unterschied, ob diese Tatsachen für die Entscheidung der Familienkasse Bedeutung haben.

<sup>4</sup>Das Steuergeheimnis erstreckt sich auf die gesamten persönlichen, wirtschaftlichen, rechtlichen, öffentlichen und privaten Verhältnisse von natürlichen und juristischen Personen. <sup>5</sup>Zu den Verhältnissen zählen auch das Verwaltungsverfahren selbst, die Art der Beteiligung am Verwaltungsverfahren und die Maßnahmen, die vom Beteiligten getroffen wurden. <sup>6</sup>So unterliegt z. B. auch dem Steuergeheimnis, ob und bei welcher Familienkasse ein Beteiligter kindergeldrechtlich geführt wird oder ob Kindergeld festgesetzt ist und an wen es ausgezahlt wird, ob ein Beteiligter oder das Kind seinen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist und welche Anträge gestellt worden sind.

<sup>7</sup>Zur Information des Kindergeldberechtigten über ein Auskunftersuchen gegenüber Dritten vgl. AEAO zu § 93, Nr. 1.2.7.

(2) <sup>1</sup>Den bei der Verarbeitung von Daten beschäftigten Personen ist es nach § 5 BDSG untersagt, personenbezogene Daten unbefugt zu erheben, zu verarbeiten oder zu nutzen (Datengeheimnis). <sup>2</sup>Die Erhebung, Verarbeitung und Nutzung personenbezogener Daten und die Auswahl und Gestaltung von Datenverarbeitungssystemen sind nach § 3a Satz 1 BDSG an dem Ziel auszurichten, so wenig personenbezogene Daten wie möglich zu erheben, zu verarbeiten oder zu nutzen. <sup>3</sup>Die in Satz 1 genannten Personen sind, soweit sie bei nicht öffentlichen Stellen beschäftigt werden, bei der Aufnahme ihrer Tätigkeit auf das Datengeheimnis zu verpflichten. <sup>4</sup>Das Datengeheimnis ist neben dem Steuergeheimnis zu wahren.

(3) <sup>1</sup>Die Wahrung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO und des Datenschutzes nach dem BDSG ist durch organisatorische Maßnahmen in den Familienkassen sicherzustellen. <sup>2</sup>Die Familienkasse ist organisatorisch von anderen Bereichen der juristischen Person des öffentlichen Rechts, der sie angehört, zu trennen. <sup>3</sup>Eine Verletzung des Steuergeheimnisses oder des Datengeheimnisses kann für eine in der Familienkasse tätige Person straf- und disziplinarrechtliche Folgen sowie für sie oder ihren Dienstherrn oder Arbeitgeber zivilrechtliche Schadenersatzansprüche nach sich ziehen. <sup>4</sup>Steuergeheimnisse und Datengeheimnisse sind auch über das Ende der Tätigkeit in der Familienkasse hinaus bzw. nach Auflösung einer Familienkasse zu wahren.

(4) <sup>1</sup>Die in der Familienkasse tätigen Personen (Amtsträger i. S. v. § 7 AO und ihnen gleich gestellte Personen) haben bei ihrer sämtlichen mündlichen, telefonischen, schriftlichen und elektronischen Kommunikation das Steuergeheimnis zu wahren. <sup>2</sup>Amtsträger sind in der Familienkasse tätige Beamte, Angestellte und Tarifbeschäftigte. <sup>3</sup>Den Amtsträgern gleichgestellt sind die nach § 30 Abs. 3 Nr. 1 AO i. V. m. § 11 Abs. 1 Nr. 4 StGB für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteten.

(5) Nach § 30 Abs. 3 Nr. 1 AO i. V. m. § 11 Abs. 1 Nr. 4 StGB sind die für die Familienkasse tätigen Personen, die keine Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrnehmen (z. B. Reinigungskräfte) oder nur als Hilfskräfte an solchen mitwirken (z. B. Registratur- und Schreibkräfte), auf die gewissenhafte Erfüllung ihrer Obliegenheiten aufgrund eines Gesetzes (z. B. nach dem Verpflichtungsgesetz) zu verpflichten, da diese nicht nach § 7 Nr. 3 AO Amtsträger sind.

(6) <sup>1</sup>Das Steuergeheimnis ist insbesondere bei der Informationsweitergabe an Kindergeldberechtigte, Kinder und andere Dritte sowie innerhalb der Familienkasse und an andere Stellen (z. B. eine andere Familienkasse, einen Sozialleistungsträger oder eine Besoldungsstelle) zu beachten. <sup>2</sup>Die vom Steuergeheimnis geschützten Verhältnisse dürfen unter den Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 und 5 AO offenbart werden. <sup>3</sup>§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO erlaubt die Offenbarung zur Durchführung der in Abs. 1 Satz 1 genannten Verfahren, z. B. die Weitergabe von Informationen an eine andere Familienkasse bei einem Berechtigtenwechsel (vgl. V 35) und im Rahmen der Abstimmung zwischen Familienkasse und Finanzamt (vgl. O 4.3). <sup>4</sup>Auf § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO kann eine Offenbarung nur gestützt werden, wenn die Befugnis zum Offenbaren in einem **Bundesgesetz** ausdrücklich enthalten ist. <sup>5</sup>Eine Bestimmung über die allgemeine Pflicht zur Amtshilfe genügt nicht. <sup>6</sup>Die Befugnis kann in einem Steuergesetz oder in außersteuerlichen Vorschriften geregelt sein. <sup>7</sup>Dazu gehören insbesondere:

- § 21 Abs. 4 FVG,
- § 68 Abs. 4 Satz 1 EStG (vgl. O 4.4),
- § 91 Abs. 1 Satz 1 EStG,
- § 21 Abs. 4 SGB X und
- § 24 Abs. 2 und 6 BDSG.

<sup>8</sup>Die geschützten Verhältnisse dürfen nur in dem jeweils erlaubten Umfang offenbart werden.

(7) <sup>1</sup>Bei der Übermittlung elektronischer Dokumente ist § 87a Abs. 1 Satz 3 AO zu beachten. <sup>2</sup>Danach darf die Familienkasse Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, auf elektronischem Weg nur übermitteln, wenn sie mit einem geeigneten Verfahren verschlüsselt sind. <sup>3</sup>Daraus folgt, dass eine Übermittlung per E-Mail grundsätzlich unzulässig ist. <sup>4</sup>Eine Übermittlung per E-Mail ist innerhalb

geschützter Netze (z. B. Informationsverbund Berlin-Bonn) zulässig.<sup>5</sup>Eine solche Übermittlung ist ebenfalls zulässig, wenn die Person oder Stelle, deren Daten betroffen sind, sich mit einer Übermittlung per E-Mail einverstanden erklärt hat (**z. B. telefonisch oder per E-Mail**).<sup>6</sup>**Das Einverständnis des Berechtigten kann die Familienkasse auch schriftlich einholen.**<sup>7</sup>Allein aus dem Umstand, dass der Kindergeldberechtigte die Familienkasse per E-Mail anschreibt (z. B. bei einem Einspruch), ist nicht von dessen Einverständnis zur ungeschützten elektronischen Kommunikation auszugehen.<sup>8</sup>**Das Verschlüsselungsgebot wird auch beachtet, wenn das Verfahren De-Mail entsprechend der Empfehlung des BSI angewendet wird (§ 87a Abs. 1 Satz 4 AO).**

(8) Eine Beteiligung der außerhalb der Familienkasse tätigen Dienst- und Prüfungsstellen, z. B. zur Untersuchung der Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit von Verfahrensabläufen, ist nur unter Beachtung von § 30 AO und § 14 Abs. 3 BDSG zulässig.

(9) Zur Auskunftserteilung oder Akteneinsicht siehe V 9.

## O 2.8 Kindergeldakten

### O 2.8.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Kindergeldakten können in Papierform oder elektronisch geführt werden. <sup>2</sup>Die Familienkasse muss für die Kindergeldakten eine organisatorische Ablage- bzw. Speicherform wählen, die die Wahrung des Steuergeheimnisses und des Datenschutzes (vgl. O 2.7) sicherstellt. <sup>3</sup>Die Kindergeldakte soll nach Kindern aufgeteilt werden. <sup>4</sup>Aus der Kindergeldakte muss das Eingangsdatum von Unterlagen und Schriftstücken hervorgehen.

(2) <sup>1</sup>Für die Kindergeldvorgänge sind eigene Akten zu führen, die von anderen Akten, z. B. von Bezüge- oder Personalakten, getrennt aufzubewahren bzw. elektronisch abzulegen sind. <sup>2</sup>Auch geschlossene Akten (sogenannte Altakten) sind gesichert aufzubewahren bzw. elektronisch abzulegen. <sup>3</sup>Die Kindergeldakten dürfen nur von den für die Familienkasse eingesetzten Personen eingesehen werden. <sup>4</sup>Gleiches gilt für die bei der Kindergeldfestsetzung eingesetzten IT-Verfahren.

(3) <sup>1</sup>Die Familienkasse hat den Nachnamen und die Vornamen des Berechtigten und des Kindes (in der amtlichen Reihenfolge ohne Abkürzungen) sowie deren Identifikationsnummer i. S. v. § 139b AO zu erfassen. **<sup>2</sup>Bei der Aufnahme von Unterlagen ist der Grundsatz der Datensparsamkeit zu beachten (vgl. V 7.1.3 Abs. 2).**

(4) <sup>1</sup>Straf- und Bußgeldakten sind getrennt von der Kindergeldakte zu führen. <sup>2</sup>Sie können der Kindergeldakte jedoch vorgeheftet bzw. elektronisch zugeordnet werden. <sup>3</sup>Aus ihnen muss sich alles für das BuStra-Verfahren Relevante ergeben. <sup>4</sup>Der Vorgang ist mit einem eigenen Aktenzeichen zu versehen; dieses lautet für Strafsachen: StrL / ÜL - lfd. Nr. / Jahr - und für Bußgeldsachen: BL / ÜL - lfd. Nr. / Jahr -; einzufügen ist die laufende Nummer der Überwachungsliste.

### O 2.8.2 Elektronische Akten

(1) <sup>1</sup>Gescannte Papierdokumente sind als qualifizierte Dokumente in der elektronischen Akte abzulegen. <sup>2</sup>Die qualifizierte Signatur des gescannten Papierdokuments dient als Nachweis für einen ordnungsgemäßen Scanvorgang. <sup>3</sup>Sollte das Scannen der Dokumente durch Dritte erfolgen, so sind diese Personen zur Wahrung des Steuergeheimnisses gem. § 30 AO förmlich zu verpflichten (vgl. O 2.7 Abs. 5).

(2) <sup>1</sup>In sinngemäßer Anwendung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (BMF vom 14.11.2014 – BStBl I S. 1450 Abschnitt 9.3) müssen die digitalen Dokumente nach dem Scannen mit einem unveränderbaren Index sowie mit Metadaten zum Auffinden der eingescannten Schriftstücke versehen werden. <sup>2</sup>Es muss sichergestellt sein, dass das digitale Dokument unveränderbar ist. <sup>3</sup>Die weitere Bearbeitung in der Familienkasse darf nur mit dem digitalen Dokument erfolgen.

(3) <sup>1</sup>Urkunden, die nicht ausdrücklich für Belange des Kindergeldes bestimmt sind (z. B. eine Geburtsurkunde ohne Zweckbestimmung), dürfen nicht vernichtet werden, sondern sind nach dem Scannen zurückzusenden. <sup>2</sup>Im Übrigen können gescannte Unterlagen acht Wochen nach dem Scannen vernichtet werden.

### **O 2.8.3 Aufbewahrungsfristen**

(1) <sup>1</sup>Die Aufbewahrungsfrist für Kindergeldakten beträgt grundsätzlich sechs Jahre. <sup>2</sup>Sie beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres, für das letztmalig Kindergeld festgesetzt wurde, oder nachdem der letzte in der Akte befindliche Bescheid unanfechtbar geworden ist. <sup>3</sup>Maßgebend ist der spätere Fristbeginn.

(2) <sup>1</sup>Rechtsbehelfsakten sind bis zur Freigabe der Akten, zu denen sie sachlich gehören, aufzubewahren. <sup>2</sup>Die Aufbewahrungsfrist beträgt jedoch mindestens sechs Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die das Rechtsbehelfsverfahren abschließende Entscheidung unanfechtbar geworden ist.

(3) Für Schriftgut in Steuerstraf- und Bußgeldverfahren gilt eine Aufbewahrungsfrist von fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Verfahren rechtskräftig abgeschlossen oder eingestellt worden ist, jedoch nicht, bevor etwaige Ansprüche aus diesem Steuerschuldverhältnis erloschen sind; im Falle einer rechtskräftigen Ahndung (Bußgeldbescheid) durch die Verwaltungsbehörde jedoch nicht vor Erlöschen der festgesetzten Geldbuße oder Kosten des Verfahrens.

(4) Akten und sonstige Unterlagen sind nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist auszusondern und unter Wahrung des Steuergeheimnisses und des Datenschutzes (vgl. O 2.7) zu vernichten bzw. zu löschen.

#### **Beispiel**

Für drei Kinder eines Berechtigten war Kindergeld festgesetzt worden. Die Familienkasse hat die Kindergeldakte nach Kindern aufgeteilt. Das älteste Kind vollendete am 3. Oktober 2015 sein 25. Lebensjahr. Die letzte Festsetzung für dieses Kind war bis zum 31. Oktober 2015 befristet. Der Teil der Kindergeldakte, der für dieses Kind geführt wurde, ist mit Ablauf des Jahres 2021 zu vernichten.

### **O 2.9 IdNr-Kontrollverfahren Kindergeld**

(1) <sup>1</sup>Zur Vermeidung von Doppelfestsetzungen betreibt das BZSt für Anspruchszeiträume ab 1.1.2016 das IdNr-Kontrollverfahren Kindergeld. <sup>2</sup>Die Familienkassen sind zur Teilnahme an diesem Verfahren unter Beachtung der vom BZSt zur Verfügung gestellten Kommunikationshandbücher verpflichtet.

(2) <sup>1</sup>Die Familienkasse muss bezogen auf das Kind die Daten zur Zuständigkeit und zur Festsetzungslage sowie die IdNr des Kindes an die IdNr-Datenbank des BZSt melden. <sup>2</sup>Die IdNr wird im Rahmen des IdNr-Kontrollverfahrens Kindergeld überprüft. <sup>3</sup>Sofern bereits die Zuständigkeit einer Familienkasse hinterlegt ist, erhält die neu meldende Familienkasse eine elektronische Überschneidungsmittelteilung.

(3) <sup>1</sup>Zählkinder werden in diesem Verfahren nicht berücksichtigt. <sup>2</sup>Sie werden bei der Familienkasse erfasst, bei der sie als Zahlkind berücksichtigt werden.

(4) Zur Verfahrensweise vgl. V 6.3 Abs. 3.

### **O 2.10 Überprüfung von Kindergeldfestsetzungen**

(1) <sup>1</sup>Sachverhalte, die zum Bezug von Kindergeld berechtigen, sind häufig Änderungen unterworfen, die der Familienkasse nicht immer rechtzeitig bekannt werden. <sup>2</sup>Um Überzahlungen zu vermeiden, sind für laufende Kindergeldfälle regelmäßige Überprüfungen notwendig. <sup>3</sup>Unabhängig davon besteht die Pflicht des Kindergeldberechtigten, Änderungen in den Verhältnissen, die für die Leistung erheblich sind oder über die im Zusammenhang mit der Leistung Erklärungen abgegeben worden sind, der Familienkasse gem. § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG anzuzeigen. <sup>4</sup>Kindergeldberechtigte sollten deshalb regelmäßig auf diese Pflicht hingewiesen werden, z. B. durch Übersendung des Merkblattes zum Kindergeld oder durch einen entsprechenden Hinweis im Festsetzungsbescheid.

(2) <sup>1</sup>Für bestimmte Anspruchstatbestände sind in Kapitel A Zeiträume zur Überprüfung von Kindergeldfestsetzungen vorgegeben. <sup>2</sup>Diese stellen Mindestanforderungen dar, kürzere Prüfintervalle liegen im Ermessen der Familienkasse. <sup>3</sup>Bei volljährigen Kindern ist jeweils der Zeitraum seit der vorangegangenen Überprüfung bzw. seit der letzten Festsetzung zu überprüfen.

(3) <sup>1</sup>Bei der Überprüfung ist der Kindergeldberechtigte aufzufordern, innerhalb einer Frist von einem Monat das Vorliegen der erforderlichen Anspruchsvoraussetzungen nachzuweisen. <sup>2</sup>Dabei ist er auf die Folgen fehlender Mitwirkung gem. § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG hinzuweisen. <sup>3</sup>Nach ergebnislosem Ablauf der Frist ist der Kindergeldberechtigte einmalig mit einer Frist von einem Monat an die Einreichung der Unterlagen zu erinnern. <sup>4</sup>Bei fehlender Mitwirkung (vgl. V 7.2 und V 7.4) sind je nach

Sachlage im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu Lasten des Kindergeldberechtigten nachteilige Schlüsse zu ziehen.

## O 2.11 Statistiken

(1) <sup>1</sup>Die Rechtsträger der Familienkassen (Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts) und die Familienkassen der BA melden an das BZSt monatlich die in § 4 StStatG geforderten Daten. <sup>2</sup>Das BZSt erstellt daraus Geschäftsstatistiken über Kindergeldberechtigte und deren Kinder (Kindergeldstatistik).

(2) <sup>1</sup>Die Meldungen für die Kindergeldstatistik sind je öffentlich-rechtlichem Arbeitgeber (Familienkasse) unter einer Arbeitgeberrnummer zu übermitteln. <sup>2</sup>Erfolgt die Übermittlung unter Nutzung mehrerer Arbeitgeberrnummern, so sind in den Meldungen entsprechende Erläuterungen zur Unterscheidung dieser mit aufzunehmen. <sup>3</sup>Als Arbeitgeberrnummer ist die von der BA für Zwecke der Sozialversicherung vergebene achtstellige (Haupt-) Betriebsnummer zu verwenden. <sup>4</sup>Im Falle einer Übertragung der Festsetzung des Kindergeldes auf eine Bundes- oder Landesfamilienkasse kann die Meldung zur Kindergeldstatistik auch von dieser unter ihrer Arbeitgeberrnummer erfolgen. <sup>5</sup>Die Bundes- oder Landesfamilienkasse tritt insoweit an die Stelle des öffentlich-rechtlichen Arbeitgebers.

(3) <sup>1</sup>Die statistischen Daten von den öffentlich-rechtlichen Arbeitgebern sind bis zum 15. des auf den Meldemonat folgenden Monats zu übermitteln und fünf Jahre lang aufzubewahren. <sup>2</sup>Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Meldemonat liegt. <sup>3</sup>Die Übermittlung der statistischen Daten erfolgt ausschließlich durch einen maschinell lesbaren Datensatz (Datenfernübertragung). <sup>4</sup>Für die Datenfernübertragung steht das kostenlose Verfahren ElsterFT zur Verfügung, es ist unter [www.elster.de/verw\\_home.php](http://www.elster.de/verw_home.php) abrufbar. <sup>5</sup>Erläuterungen zum Aufbau des maschinell lesbaren Datensatzes und weitere technische Details sind auf der Internetseite des BZSt zu finden.

(4) Für die Erstellung weiterer Statistiken haben Familienkassen nach besonderer Aufforderung durch das BZSt zusätzliche statistische Daten zu erheben und an das BZSt zu übermitteln.

## O 2.12 Absetzen des Kindergeldes von der Lohnsteuer

<sup>1</sup>Der Rechtsträger einer Familienkasse i. S. v. § 72 Abs. 1 EStG (Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts) hat die Summe des von ihm für alle Berechtigten ausgezahlten Kindergeldes nach § 72 Abs. 7 Satz 2 und 3 EStG dem Betrag, den er insgesamt an Lohnsteuer einzubehalten hat, zu entnehmen und bei der nächsten Lohnsteuer-Anmeldung gesondert abzusetzen. <sup>2</sup>Übersteigt das insgesamt ausgezahlte Kindergeld den Betrag, der insgesamt an Lohnsteuer abzuführen ist, wird der übersteigende Betrag auf Antrag des Rechtsträgers von dem Finanzamt, an das die Lohnsteuer abzuführen ist, aus den Einnahmen der Lohnsteuer ersetzt. <sup>3</sup>Sätze 1 und 2 gelten für die Familienkassen der in § 72 Abs. 2 EStG genannten Unternehmen entsprechend. <sup>4</sup>**Für die Bundesfamilienkasse beim BVA gilt eine Sonderregelung.**

## O 2.13 Zuordnung von Zinsen, Säumniszuschlägen, Bußgeldern und Kosten

(1) <sup>1</sup>Zinsen i. S. d. §§ 234 bis 237 AO (Stundungs-, Hinterziehungs- und Prozesszinsen sowie Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung) sind von allen Familienkassen bei den öffentlich-rechtlichen Arbeitgebern i. S. d. § 72 Abs. 1 EStG – wie zurück- bzw. ausgezahltes Kindergeld – bei der Lohnsteuer-Anmeldung mit der an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführenden Lohnsteuer zu verrechnen.

(2) Säumniszuschläge i. S. d. § 240 AO verbleiben der Familienkasse.

(3) <sup>1</sup>Bußgelder für Ordnungswidrigkeiten i. S. d. §§ 378, 379 AO, die von den BuStra-Stellen der Familienkassen erhoben wurden (vgl. Kapitel S), fließen nach § 90 Abs. 2 OWiG ausschließlich der Bundeskasse zu. <sup>2</sup>Die Bußgelder sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG von den Familienkassen beizutreiben. <sup>3</sup>Im Bedarfsfall sind nähere Informationen zum Verfahren beim BZSt zu erfragen. <sup>4</sup>Die Kosten im Ordnungswidrigkeitenverfahren (§§ 105 ff. OWiG) stehen dagegen der Familienkasse zu.

(4) Die im Rechtsbehelfsverfahren zu erstattenden Kosten (vgl. R 6.5 und R 13) sind von der Familienkasse zu tragen.

## O 3 Fachaufsicht

(1) <sup>1</sup>Im Rahmen der Fachaufsicht stellt das BZSt sicher, dass die Familienkassen ihre Aufgaben rechtmäßig und zweckmäßig erfüllen. <sup>2</sup>Das BZSt erlässt Dienstanweisungen und Einzelweisungen zur

Anwendung der für die Durchführung des Familienleistungsausgleichs relevanten Vorschriften und führt Fachprüfungen durch. <sup>3</sup>Familienkassen haben fachaufsichtliche Fragen, z. B. zur Auslegung des materiellen Rechts und des Verfahrensrechts, mit dem BZSt zu klären (vgl. O 4.1 Abs. 1).

(2) Das BZSt unterstützt die Familienkassen u. a. durch

- Schulungen für Familienkassen,
- das im Internet bereitgestellte Informations- und Lernsystem für Familienkassen LernCULTur,
- verbindlich vorgegebene Vordrucke (vgl. O 2.6),
- Merkblätter für Kindergeldberechtigte und
- per E-Mail verteilte Infobriefe für Familienkassen.

(3) Das BZSt führt das Anmeldeverfahren zur Authentifizierung durch (vgl. O 2.3) und betreibt das IdNr-Kontrollverfahren Kindergeld (vgl. O 2.9).

## O 4 Zusammenarbeit der Behörden

### O 4.1 Zusammenarbeit der Familienkassen mit dem BZSt

(1) <sup>1</sup>Falls eine Familienkasse eine Abstimmung durch das BZSt benötigt, kann sie sich zu diesem Zweck über das Kontaktformular auf der Internetseite des BZSt an die Fachaufsicht wenden. <sup>2</sup>Anfragen der Familienkassen der BA werden von der Familienkasse Direktion an das BZSt gerichtet.

(2) <sup>1</sup>Anfragen an das BZSt müssen die Rechtsfrage, den vollständigen Sachverhalt, eine rechtliche Würdigung durch die Familienkasse und ihren Vorschlag umfassen. <sup>2</sup>Falls in Zusammenhang mit einer Anfrage bereits zu einem früheren Zeitpunkt mit dem BZSt Kontakt aufgenommen wurde, ist das anzugeben, ggf. mit Aktenzeichen des BZSt. <sup>3</sup>Über den Einzelfall entscheidet die jeweilige Familienkasse unter Beachtung der Rechtsauffassung des BZSt.

(3) <sup>1</sup>Fordert das BZSt zum Bericht in einer Kindergeldangelegenheit auf, hat die Familienkasse dem innerhalb der in der Berichtsaufforderung gesetzten Frist nachzukommen. <sup>2</sup>Die entsprechende Kindergeldakte ist in Kopie bzw. als Ausdruck beizufügen.

(4) Die Zusammenarbeit mit dem BZSt bei finanzgerichtlichen Verfahren ist in R 8 Abs. 3 geregelt.

### O 4.2 Zusammenarbeit zwischen Familienkassen

Die Zusammenarbeit zwischen den Familienkassen ist geregelt:

- für den Fall eines Zuständigkeitswechsels in V 3,
- für den Fall eines Berechtigtenwechsels in V 35 und V 36 sowie
- zur Feststellung eines Zählkindvorteils in V 6.4.

### O 4.3 Bescheinigungen für Finanzämter

(1) <sup>1</sup>Werden bei der Einkommensteuerveranlagung durch das Finanzamt die Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 EStG) abgezogen, so erhöht sich die Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld. <sup>2</sup>Hat das Finanzamt bei der Steuerfestsetzung Zweifel, ob ein Anspruch auf Kindergeld bestand, soll es diese entweder durch Anfrage bei der Familienkasse ausräumen oder die Vorlage einer Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG verlangen (vgl. R 31 Abs. 4 EStR 2012). <sup>3</sup>In diesen Fällen sind nicht die ausgezahlten Kindergeldbeträge, sondern die dem Kindergeldberechtigten zustehenden Ansprüche zu bescheinigen. <sup>4</sup>Anzugeben sind auch diejenigen Ansprüche, die wegen einer Abzweigung an Dritte oder einer Aufrechnung nicht an den Kindergeldberechtigten ausgezahlt worden sind, ihm aber zugestanden haben, und Ansprüche, deren Festsetzung aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht erfolgen konnte. <sup>5</sup>**Ein ggf. ungeprüfter Zeitraum, der vor einem Sechs-Monats-Zeitraum des § 66 Abs. 3 EStG endet (vgl. V 10 Abs. 3 Satz 2), ist dem Finanzamt als ungeprüfter Zeitraum mitzuteilen.**

(2) <sup>1</sup>Stellt sich nachträglich heraus, dass ein Anspruch auf Kindergeld nicht besteht, ist das zuständige Finanzamt hierüber zu unterrichten, falls zuvor eine Bescheinigung i. S. d. § 68 Abs. 3 EStG ausgestellt oder eine Auskunft erteilt worden ist. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt, wenn sich nachträglich herausstellt, dass ein Kindergeldanspruch besteht, unabhängig davon, ob dieser festgesetzt werden kann. <sup>3</sup>Die Verpflichtung zur Zusammenarbeit ergibt sich auch aus § 21 Abs. 4 FVG.

#### O 4.4 Auskunftserteilung an Bezügestellen des öffentlichen Dienstes

(1) <sup>1</sup>§ 68 Abs. 4 Satz 1 EStG regelt eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses (vgl. O 2.7). <sup>2</sup>Danach sind Auskünfte der Familienkassen an Stellen, die die Bezüge im öffentlichen Dienst anweisen, zulässig, soweit die Kindergelddaten für die Festsetzung kindergeldabhängiger Leistungen des Besoldungs-, Versorgungs- und Tarifrechts von Bedeutung sind. <sup>3</sup>Eine Auskunft darf nur erteilt werden, wenn die Bezüge anweisende Stelle um Auskunft ersucht hat. <sup>4</sup>Auf Bitte der Bezüge anweisenden Stelle ist die Familienkasse berechtigt, jedoch nicht verpflichtet, der Bezüge anweisenden Stelle Auskunft über Änderungen der Festsetzungslage zu erteilen. <sup>5</sup>Der für die Kindergeldzahlung maßgebende Sachverhalt i. S. d. § 68 Abs. 4 EStG umfasst nur Angaben zur Festsetzungslage, jedoch weder den der Entscheidung der Familienkasse zu Grunde liegenden Sachverhalt noch die IdNr des Berechtigten oder des Kindes. <sup>6</sup>**Ein ggf. ungeprüfter Zeitraum, der vor einem Sechs-Monats-Zeitraum des § 66 Abs. 3 EStG endet (vgl. V 10 Abs. 3 Satz 2), ist der Bezügestelle als ungeprüfter Zeitraum mitzuteilen.**

(2) Der für die Kindergeldzahlung maßgebende Sachverhalt kann nach § 68 Abs. 4 EStG auch durch ein automatisiertes Abrufverfahren übermittelt werden.

(3) <sup>1</sup>Beihilfestellen dürfen von den Familienkassen nicht informiert werden. <sup>2</sup>Zur Zulässigkeit von Mitteilungen an eine für die Durchführung dienstrechtlicher Maßnahmen bei Beamten und Richtern zuständige Stelle ist der AEAO zu § 30, Nr. **11.8** zu beachten.

# Kapitel A – Anspruchsvoraussetzungen

## I. Anspruchsberechtigte

### A 1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>§ 62 EStG bestimmt den Kreis der Anspruchsberechtigten. <sup>2</sup>Ein Anspruch besteht, wenn ein Elternteil die umschriebenen persönlichen Voraussetzungen erfüllt und bei ihm mindestens ein Kind zu berücksichtigen ist, für das weder ein Ausschlussstatbestand nach § 65 EStG noch nach über- bzw. zwischenstaatlichem Recht vorliegt. <sup>3</sup>Zu berücksichtigen sind hier insbesondere:

- zwischenstaatliche (zwei- oder mehrseitige) Vereinbarungen und Abkommen über Soziale Sicherheit,
- die Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 und Nr. 987/2009, anzuwenden im Verhältnis zu den EU-Staaten, zur Schweiz und zu den EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen,
- die Verordnung (EG) Nr. 859/2003, gültig im Verhältnis zu Großbritannien,
- die Verordnung (EU) Nr. 1231/2010, gültig in allen Mitgliedstaaten der EU mit Ausnahme von Dänemark und Großbritannien.

<sup>4</sup>V 1.5.2 ist zu beachten.

(2) <sup>1</sup>Ein Anspruch nach § 62 EStG (auch eines anderen Elternteils) geht stets einem Anspruch für dasselbe Kind nach § 1 BKGG vor (Ausnahme § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG); auf die Vorrangregelung des § 64 EStG kommt es insoweit nicht an. <sup>2</sup>Soweit für Kinder Ansprüche nach dem BKGG bestehen können, sind die im öffentlichen Dienst Beschäftigten an die zuständige Familienkasse der BA (§ 13 BKGG) zu verweisen.

### A 2 Unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen

#### A 2.1 Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland

##### A 2.1.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Anspruchsberechtigt ist grundsätzlich nur, wer einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat (§ 62 Abs. 1 Satz 1 EStG). <sup>2</sup>Ob ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegt, prüft die Familienkasse auf Grundlage des AEAO zu § 8. <sup>3</sup>Zum Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts vgl. den AEAO zu § 9. <sup>4</sup>Ausländer müssen zusätzlich die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 EStG erfüllen.

(2) <sup>1</sup>Spätaussiedler sind Deutsche und bedürfen zur Begründung eines Wohnsitzes oder ihres gewöhnlichen Aufenthalts im Inland keines Aufenthaltstitels. <sup>2</sup>Der Nachweis der Spät-aus-siedler-eigen-schaft erfolgt durch Vorlage einer vom **BVA** ausgestellten Bescheinigung nach § 15 Abs. 1 BVFG für den Spätaussiedler (Bezugsperson) bzw. nach § 15 Abs. 2 BVFG für den in den Aufnahmebescheid der Bezugsperson einbezogenen Ehegatten. <sup>3</sup>Mit der Ausstellung einer Bescheinigung nach § 15 BVFG wird kraft Gesetzes (§ 7 StAG) die deutsche Staatsangehörigkeit erworben; die Bescheinigung ist ein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung (vgl. V 19). <sup>4</sup>Die Anspruchsberechtigung von Spätaussiedlern besteht ab dem Zeitpunkt der Ausstellung der Bescheinigung durch das Bundes-verwaltungsamt.

(3) <sup>1</sup>Die Begriffe des Wohnsitzes (§ 8 AO) bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 9 AO) haben insbesondere Bedeutung für die persönliche Steuerpflicht natürlicher Personen oder für familienbezogene Entlastungen. <sup>2</sup>Sie sind auch maßgeblich, wenn die Familienkassen in eigener Zuständigkeit und ohne Bindung an die Beurteilung des Finanzamtes im Besteuerungsverfahren die Voraussetzungen des Kindergeldanspruchs nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 63 Abs. 1 EStG prüfen. <sup>3</sup>Die Begriffe des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes stellen allein auf die tatsächlichen Verhältnisse ab. <sup>4</sup>Zwischenstaatliche Vereinbarungen enthalten dagegen z. T. hiervon abweichende Fiktionen, die den an die tatsächlichen Verhältnisse anknüpfenden allgemeinen Regelungen der §§ 8 und 9 AO vorgehen (z. B. Art. 13 des Protokolls 7 über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union vom 26.10.2012, ABl. EU Nr. C 326 S. 266; Art. X des NATO-Truppenstatuts i. V. m. §§ 68 Abs. 4 und 73 des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut; WÜD und WÜK). <sup>5</sup>Für deutsche Auslandsbedienstete gilt hinsichtlich der Frage der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht die Sonderregelung des § 1 Abs. 2 EStG. <sup>6</sup>Die Anspruchsvoraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG

spiegeln die völkerrechtlich verbindlichen Regelungen des WÜD und des WÜK wieder, die dem Gedanken der Exterritorialität von Diplomaten und der ihnen gleichgestellten Personen Rechnung tragen.

<sup>7</sup>Als unbeschränkt einkommensteuerepflichtig können auch solche natürlichen Personen behandelt werden, die die Kriterien des § 1 Abs. 3 EStG erfüllen. <sup>8</sup>Damit ist teilweise auch die Höhe der Einkünfte Anknüpfungskriterium für den Umfang der Einkommensteuerepflicht (§ 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG). <sup>9</sup>Der Begriff der Ansässigkeit i. S. d. Doppelbesteuerungsabkommen ist allein auf deren Anwendung (insbesondere hinsichtlich der Abkommensberechtigung und der Zuteilung der Besteuerungsrechte) beschränkt und hat keine Auswirkung auf die persönliche Einkommensteuerepflicht. <sup>10</sup>Die deutsche unbeschränkte Einkommensteuerepflicht besteht daher auch dann, wenn jemand je eine Wohnung bzw. einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und im Ausland hat und nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen im ausländischen Vertragsstaat ansässig ist. <sup>11</sup>Auch wenn eine Person im Inland keinen Wohnsitz mehr hat, kann sie hier noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

(4) <sup>1</sup>Nach § 8 AO hat jemand einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. <sup>2</sup>Ob im Einzelfall eine solche Benutzung vorliegt, ist unter Würdigung der Gesamtumstände nach den Verhältnissen des jeweiligen Anspruchszeitraums zu beurteilen; die tatsächliche Entwicklung der Verhältnisse in den Folgejahren ist nur zu berücksichtigen, soweit ihr Indizwirkung für die Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse im zurückliegenden Zeitraum zukommt (BFH vom 23.6.2015, III R 38/14, BStBl 2016 II S. 102). <sup>3</sup>Die bloße Absicht, einen Wohnsitz zu begründen oder aufzugeben, bzw. die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde entfalten allein keine unmittelbare steuerliche Wirkung (BFH vom 14.11.1969, III R 95/68, BStBl 1970 II S. 153). <sup>4</sup>Hat der Berechtigte eine Wohnung inne, die nach objektiven Maßstäben dauerhaft genutzt und beibehalten werden soll, kommt einem etwaigen Willen des Berechtigten, an diesem Platz keinen Wohnsitz begründen oder beibehalten zu wollen, keine Bedeutung zu (vgl. BFH vom 23.11.1988, II R 139/87, BStBl 1989 II S. 182). <sup>5</sup>Maßgeblich sind alleine die tatsächlichen Lebensverhältnisse; völkerrechtliche Vereinbarungen, insbesondere des Konsularrechts, stehen der Annahme eines Wohnsitzes gemäß § 8 AO im Inland daher nicht entgegen (BFH vom 8.8.2013, VI R 45/12, BStBl 2014 II S. 836). <sup>6</sup>Die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde können im Allgemeinen als Indizien dafür angesehen werden, dass der Berechtigte seinen Wohnsitz unter der von ihm angegebenen Anschrift begründet bzw. aufgegeben hat.

(5) <sup>1</sup>Ein Berechtigter kann gleichzeitig mehrere Wohnungen und mehrere Wohnsitze i. S. d. § 8 AO haben. <sup>2</sup>Diese können im Inland und/oder Ausland gelegen sein. <sup>3</sup>Zur Begründung eines steuerlichen Wohnsitzes im Inland ist nicht Voraussetzung, dass sich dort auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet oder dass der Berechtigte von dort aus seiner täglichen Arbeit nachgeht (BFH vom 19.3.1997, I R 69/96, BStBl II S. 447 und vom 18.12.2013, III R 44/12, BStBl 2015 II S. 143). <sup>4</sup>Für die Annahme eines Wohnsitzes auf Grund einer Zweit- bzw. Nebenwohnung ist es nicht erforderlich, dass diese der Erstwohnung hinsichtlich Größe und Ausstattung gleichrangig ist. <sup>5</sup>Es ist dem begrenzten Zweck Rechnung zu tragen, dem die Zweit- bzw. Nebenwohnung dient.

### **A 2.1.2 Wohnung**

<sup>1</sup>Mit Wohnung sind stationäre Räumlichkeiten gemeint, die – mindestens im Sinne einer bescheidenen Bleibe – für den Berechtigten auf Dauer zum Wohnen geeignet sind. <sup>2</sup>Weil „Bewohnen“ mehr ist als „Aufenthalt“ oder „Übernachtung“, erfüllt eine nur kurzfristige, lediglich vorübergehende oder eine notdürftige Unterbringungsmöglichkeit den Wohnungsbegriff nicht. <sup>3</sup>Nicht erforderlich ist eine abgeschlossene Wohnung mit Küche und separater Waschgelegenheit i. S. d. Bewertungsrechts bzw., dass das zur Wohnung gehörende Bad in den Wohnbereich integriert ist. <sup>4</sup>In rechtlicher Hinsicht reicht es aus, wenn die Wohnung mit einfachsten Mitteln ausgestattet ist. <sup>5</sup>Darauf, ob die Ausstattungsgegenstände vom Vermieter gestellt oder vom Mieter selbst beschafft worden sind, kommt es nicht an (BFH vom 14.11.1969, III R 95/68, BStBl 1970 II S. 153).

### **A 2.1.3 Innehaben der Wohnung**

<sup>1</sup>Der Berechtigte muss die Wohnung innehaben. <sup>2</sup>Danach muss die Wohnung in objektiver Hinsicht dem Berechtigten jederzeit (wann immer er es wünscht) als Bleibe zur Verfügung stehen. <sup>3</sup>An der objektiven Eignung fehlt es bei sog. Standby-Wohnungen oder –Zimmern, wenn auf Grund von Vereinbarungen oder Absprachen zwischen den Wohnungsnutzern die Nutzungsmöglichkeit des Berechtigten derart beschränkt ist, dass er die Wohnung oder das Zimmer nicht jederzeit für einen Wohnaufenthalt nutzen kann.

## **A 2.1.4 Nutzung zu Wohnzwecken**

(1) <sup>1</sup>Die Nutzung muss zu Wohnzwecken erfolgen. <sup>2</sup>Die Wohnnutzung muss weder regelmäßig noch über eine längere Zeit erfolgen; erforderlich ist aber eine Nutzung, die über bloße Besuche, kurzfristige Ferienaufenthalte bzw. unregelmäßige kurze Aufenthalte zu Erholungszwecken oder zu Verwaltungszwecken hinausgeht. <sup>3</sup>Die ausschließliche Nutzung als Betriebsstätte, Büro, Ladengeschäft, Warenlager o. ä. stellt keine Nutzung zu Wohnzwecken dar (BFH vom 8.5.2014, III R 21/12, BStBl 2015 II S. 135). <sup>4</sup>Es ist nicht erforderlich, dass der Berechtigte sich während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr zu Wohnzwecken in der Wohnung aufhält (BFH vom 19.3.1997, I R 69/96, BStBl II S. 447). <sup>5</sup>Eine Nutzung zu Wohnzwecken kann – insbesondere in Arbeitnehmer-Entsende-Fällen – auch vorliegen, wenn der Berechtigte eine Wohnung innerhalb eines Kalenderjahres nicht nutzt.

(2) <sup>1</sup>Es muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wahrscheinlich sein, dass der Berechtigte die Nutzung der Wohnung zu Wohnzwecken auch in der Zukunft fortsetzen wird. <sup>2</sup>Hierin kommt u. a. ein Zeitpunkt zum Ausdruck, Anhaltspunkte können aber auch Ausstattung und Einrichtung sein. <sup>3</sup>Als Anhaltspunkt zur Bestimmung des Zeitmoments kann auf den in § 9 Satz 2 AO normierten Sechsmonatszeitraum zurückgegriffen werden (BFH vom 8.11.2014, III R 21/12, BStBl 2015 II S. 135). <sup>4</sup>Dieser Sechsmonatszeitraum kann auch jahresübergreifend sein.

(3) <sup>1</sup>Wer eine Wohnung von vornherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend (für bis zu sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz (BFH vom 30.8.1989, I R 215/85, BStBl II S. 956). <sup>2</sup>Entscheidend ist jedoch die Absicht des Berechtigten. <sup>3</sup>Im Einzelfall kann daher auch ein tatsächlicher Aufenthalt von bis zu sechs Monaten als ein nicht nur vorübergehender anzusehen sein. <sup>4</sup>Dann muss sich jedoch die ursprüngliche Absicht auf einen längeren Aufenthalt bezogen haben (BFH vom 30.8.1989, I R 215/85, BStBl II S. 956).

## **A 2.1.5 Familienwohnsitz**

<sup>1</sup>Die Frage des Wohnsitzes ist für jeden Berechtigten gesondert zu prüfen. <sup>2</sup>Ein Ehegatte oder Lebenspartner, der nicht dauernd getrennt lebt, hat seinen Wohnsitz grundsätzlich dort, wo seine Familie lebt (BFH vom 6.2.1985, I R 23/82, BStBl II S. 331). <sup>3</sup>Diese Vermutung gilt regelmäßig unabhängig davon, welche räumliche Entfernung zwischen den Ehegatten oder Lebenspartnern besteht. <sup>4</sup>Deshalb ist eine inländische Wohnung, die von einem Ehegatten oder Lebenspartner gelegentlich zu Wohnzwecken genutzt wird, auch dann ein Wohnsitz, wenn er sich zeitlich überwiegend im Ausland aufhält. <sup>5</sup>Wer sich – auch in regelmäßigen Abständen – in der Wohnung eines Angehörigen oder eines Bekannten aufhält, begründet dort keinen Wohnsitz (BFH vom 24.10.1969, IV 290/64, BStBl 1970 II S. 109), sofern es nicht wie im Fall einer Familienwohnung oder der Wohnung einer Wohngemeinschaft gleichzeitig die eigene Wohnung ist. <sup>6</sup>Minderjährige Kinder teilen grundsätzlich den Wohnsitz ihrer Eltern, weil sie über die Haushaltszugehörigkeit eine abgeleitete Nutzungsmöglichkeit besitzen und damit regelmäßig zugleich die elterliche Wohnung i. S. d. § 8 AO innehaben.

## **A 2.1.6 Wohnsitz bei Aufenthalt in einem anderen Staat**

<sup>1</sup>Wer einen Wohnsitz im Ausland begründet, hat auch im Inland einen Wohnsitz i. S. v. § 8 AO, sofern er die inländische Wohnung weiterhin unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, sie beibehalten und nutzen zu wollen (BFH vom 19.3.1997, I R 69/96, BStBl II S. 447). <sup>2</sup>Das Innehaben der inländischen Wohnung kann nach den Umständen des Einzelfalles auch dann anzunehmen sein, wenn der Berechtigte sie während eines Auslandsaufenthalts vorübergehend (bis zu sechs Monaten) vermietet oder untervermietet, um sie alsbald nach Rückkehr ins Inland wieder zu benutzen. <sup>3</sup>Wird die inländische Wohnung zur bloßen Vermögensverwaltung zurückgelassen, endet der Wohnsitz mit dem Wegzug. <sup>4</sup>Bloße Vermögensverwaltung liegt z. B. vor, wenn ein ins Ausland versetzter bzw. ein im Ausland lebender Berechtigter seine Wohnung bzw. sein Haus verkaufen oder langfristig vermieten will und dies in absehbarer Zeit auch tatsächlich verwirklicht.

## **A 2.1.7 Auslandsaufenthalt eines Arbeitnehmers**

(1) <sup>1</sup>Bei einem ins Ausland versetzten Arbeitnehmer ist ein inländischer Wohnsitz widerlegbar zu vermuten, wenn er seine Wohnung im Inland beibehält, deren Benutzung ihm weiterhin möglich ist und die nach ihrer Ausstattung jederzeit als Bleibe dienen kann (BFH vom 17.5.1995, I R 8/94, BStBl 1996 II S. 2). <sup>2</sup>Ist ein Arbeitnehmer z. B. im Rahmen einer Entsendung im Ausland tätig und wird er von seiner Familie begleitet, so ist ein inländischer Familienwohnsitz i. S. d. § 8 AO weiterhin

anzunehmen, wenn dieser über die Dauer der Entsendung beibehalten werden soll und nach objektiven Maßstäben jederzeit durch die Familie zu Wohnzwecken genutzt werden kann.

(2) <sup>1</sup>Entscheidend ist, ob objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen, dass der Berechtigte die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehält. <sup>2</sup>Nach der Lebenserfahrung spricht es für die Beibehaltung eines inländischen Wohnsitzes i. S. d. § 8 AO, wenn jemand eine Wohnung, die er vor einem Auslandsaufenthalt als einzige ständig nutzte, während desselben unverändert und in einem ständig nutzungsbereiten Zustand beibehält und zu Wohnzwecken nutzt oder nutzen kann (vgl. A 2.1.4 Abs. 1). <sup>3</sup>Von Bedeutung kann dabei auch sein, ob der Berechtigte nach Beendigung des Auslandsaufenthaltes mit hoher Wahrscheinlichkeit die Wohnung wieder ständig nutzen wird (BFH vom 19.3.1997, I R 69/96, BStBl II S. 447). <sup>4</sup>Insoweit handelt es sich um eine Sachverhaltsvermutung, die vom Berechtigten widerlegt werden kann; ihm obliegt insoweit die Feststellungslast (BFH vom 17.5.1995, I R 8/94, BStBl 1996 II S. 2).

(3) <sup>1</sup>Für die Beurteilung, ob die einen ins Ausland entsendeten Arbeitnehmer begleitenden (Familien-)Angehörigen ihren inländischen Wohnsitz beibehalten oder aufgegeben haben, gelten grundsätzlich (Hinweis insbesondere auf A 2.1.5 Satz 2 bis 4 und 6) dieselben Maßstäbe. <sup>2</sup>Nach einem auf Dauer angelegten Wegzug der Familie ins Ausland führt das Vorhalten einer eigenen Wohnung allein nicht zur Begründung bzw. Beibehaltung eines inländischen Wohnsitzes, wenn die Wohnung nur kurzzeitig zu Urlaubs- oder Besuchszwecken (vgl. A 2.1.4 Abs. 1 Satz 2) genutzt wird. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt für eine Wohnung, die unentgeltlich von Dritten (z. B. Eltern) zur Verfügung gestellt wird.

### **A 2.1.8 NATO-Truppenstatut**

<sup>1</sup>Hält sich ein Mitglied einer Truppe oder des zivilen Gefolges des Entsendungsstaates „nur in dieser Eigenschaft“ i. S. d. Art. X des NATO-Truppenstatuts bzw. dessen Angehörige nach Art. 68 Abs. 4 des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut im Inland auf, wird das Fehlen des inländischen steuerrechtlichen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts fingiert, wenn anhand der Lebensumstände aus Sicht des jeweiligen Anspruchszeitraums bzw. Kalenderjahres festgestellt werden kann, dass die betreffende Person in dem maßgeblichen Zeitraum fest entschlossen war, nach Beendigung des Dienstes in den Ausgangs- oder in ihren Heimatstaat zurückzukehren (BFH vom 9.11.2005, I R 47/04, BStBl 2006 II S. 374). <sup>2</sup>Voraussetzung dafür ist eine gewisse zeitliche Fixierung im Hinblick auf die Rückkehr nach der Beendigung des Dienstes. <sup>3</sup>Die Rückkehr muss in einer gewissen zeitlichen Nähe zur Beendigung des Dienstes stehen. <sup>4</sup>Ferner setzt die Fiktion voraus, dass die betreffende Person nicht vor Aufnahme ihrer Tätigkeit einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet hat und sich nicht auch aus anderen Gründen im Inland aufhält. <sup>5</sup>Im Umkehrschluss kann das Vorliegen eines inländischen steuerlichen Wohnsitzes angenommen werden, wenn anhand der Lebensumstände während des jeweiligen Anspruchszeitraums bzw. Kalenderjahres festgestellt werden kann, dass die betreffende Person entschlossen war, nach Beendigung des Dienstes nicht zeitnah in den Ausgangs- oder Heimatstaat zurückzukehren bzw. wenn die betreffende Person bereits vor Aufnahme ihrer Tätigkeit einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet hat.

### **A 2.1.9 Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen und über konsularische Beziehungen**

<sup>1</sup>Diplomaten einer ausländischen Mission und Konsularbeamte einer ausländischen konsularischen Vertretung haben nach dem WÜD bzw. nach dem WÜK kraft völkerrechtlicher Fiktion im Inland keinen Wohnsitz und sind demnach von innerstaatlichen Steuern befreit, sofern sie nicht die deutsche Staatsangehörigkeit haben oder nach den Sonderregelungen des WÜD bzw. WÜK im Inland ständig ansässig sind. <sup>2</sup>Gleiches gilt für die zum Haushalt des Diplomaten oder Konsularbeamten gehörenden Familienmitglieder sowie Mitglieder des Verwaltungs- und des technischen Personals ausländischer Missionen und ausländischer konsularischer Vertretungen.

### **A 2.1.10 Protokoll (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der EU**

<sup>1</sup>Hält sich eine Person zur Ausübung ihrer Amtstätigkeit im Dienste der EU im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates auf als dem, in dem sie vor Dienstantritt ihren steuerlichen Wohnsitz hatte, werden sie und ihr nicht berufstätiger Ehegatte oder Lebenspartner in beiden genannten Staaten so behandelt, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten (Art. 13 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der **EU** vom 26.10.2012, ABl. EU C 326 S. 266). <sup>2</sup>Gleiches gilt für die

Kinder, die unter der Aufsicht der in diesem Art. bezeichneten Personen stehen und von ihnen unterhalten werden.

## **A 2.2 Personen ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland**

### **A 2.2.1 Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Ein Elternteil ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland ist nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b EStG anspruchsberechtigt, wenn er entweder nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder auf Antrag von den Finanzbehörden nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. <sup>2</sup>Zur Nachweisführung siehe A 2.2.2. <sup>3</sup>Sind die Voraussetzungen für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht weder nach § 1 Abs. 1 noch nach Abs. 2 oder Abs. 3 EStG erfüllt, liegt keine Anspruchsberechtigung nach § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG vor. <sup>4</sup>Ggf. kann aber ein Anspruch nach dem EStG i. V. m. den EU-rechtlichen Koordinierungsvorschriften oder dem BKGK bestehen; A 1 Abs. 2 ist zu beachten. <sup>5</sup>Ein Anspruch nach dem BKGK kann auch bestehen, wenn ein Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG beim Finanzamt nicht gestellt oder abgelehnt wurde.

(2) <sup>1</sup>Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind im Ausland wohnhafte deutsche Staatsangehörige, die als entsandte Beamte, Richter, Soldaten oder Arbeitnehmer zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen. <sup>2</sup>Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG sind auch zu dem Haushalt einer in Satz 1 genannten Person gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. <sup>3</sup>Die in den Sätzen 1 und 2 genannten Personen sind nach § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG nur dann unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie im Ausland lediglich in einem der deutschen beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zur Einkommensteuer herangezogen werden. <sup>4</sup>Der Bezug steuerfreier Einkünfte schließt eine unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland nicht aus. <sup>5</sup>Hatten die in den Sätzen 1 und 2 genannten Personen hingegen bereits längere Zeit vor der Entsendung ihren Wohnsitz im Empfangsstaat, gelten sie als ständig ansässig und können damit grundsätzlich dort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (BFH vom 19.9.2013, V R 9/12, BStBl 2014 II S. 715). <sup>6</sup>In einem solchen Fall ist eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG ausgeschlossen.

(3) <sup>1</sup>Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 2 EStG sind insbesondere ins Ausland entsandte deutsche Staatsangehörige, die Mitglied einer diplomatischen Mission oder konsularischen Vertretung sind – einschließlich der zu ihrem Haushalt gehörenden Angehörigen –, soweit die Voraussetzung des § 1 Abs. 2 EStG erfüllt ist. <sup>2</sup>Auslandslehrkräfte können auch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG sein. <sup>3</sup>So z. B. bei Lehrkräften, die in den USA, Kolumbien oder Ecuador tätig sind, vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.1994 (BStBl I S. 853) und vom 17.6.1996 (BStBl I S. 688). <sup>4</sup>Ist die Auslandslehrkraft nicht nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, kann die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG vorliegen, vgl. dazu Abs. 5. <sup>5</sup>Scheidet eine Auslandslehrkraft vor dem Auslandsaufenthalt aus dem öffentlichen Dienst aus und gibt sie ihren inländischen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt auf, so ist sie weder nach § 1 Abs. 1 noch nach Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. <sup>6</sup>§ 1 Abs. 2 Satz 1 EStG erfasst nicht die im Ausland beschäftigten und dort auch wohnenden Personen, die in einem privatrechtlichen Arbeitsverhältnis stehen.

(4) <sup>1</sup>Der Kindergeldanspruch der in Abs. 2 Satz 2 genannten Personen endet mit Ablauf des Monats, in dem die Hausgemeinschaft auf Dauer beendet wird. <sup>2</sup>Besitzt diese Person nicht die deutsche Staatsangehörigkeit, endet ihr Kindergeldanspruch ferner mit Ablauf des Monats, in dem sie erstmals Einkünfte erzielt, die nicht ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. <sup>3</sup>Ist diese Person deutscher Staatsangehöriger, endet der Kindergeldanspruch außer in Fällen des Satzes 1 mit Ablauf des Monats, in dem sie erstmals Einkünfte erzielt, die in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht führen.

(5) <sup>1</sup>Personen, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, können unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig bei dem nach § 19 Abs. 2 AO zuständigen Finanzamt stellen. <sup>2</sup>Die Familienkasse ist an die Entscheidung des Finanzamts gebunden.

## A 2.2.2 Nachweis der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht

(1) <sup>1</sup>Eine Festsetzung nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG hat zunächst im Rahmen einer Prognoseentscheidung zu erfolgen. <sup>2</sup>Dabei sind die Feststellungen des Finanzamtes zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht bindend. <sup>3</sup>Ist ein Arbeitnehmer ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland in die Steuerklasse II, III, IV oder V eingereiht, kann ohne weitere Prüfung davon ausgegangen werden, dass er unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (§ 1 Abs. 2 EStG) oder so behandelt wird (§ 1 Abs. 3 EStG); bei Steuerklasse III, IV oder V kann auch davon ausgegangen werden, dass der im gemeinsamen Haushalt lebende Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder so behandelt wird. <sup>4</sup>Der Nachweis kann durch Vorlage einer Lohnabrechnung oder einer Bescheinigung erfolgen, woraus die Lohnsteuerabzugsmerkmale ersichtlich sind. <sup>5</sup>Bestehen Zweifel darüber, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen, hat der Nachweis durch eine vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt für Zwecke des Lohnsteuerabzugs erstellte Bescheinigung zu erfolgen. <sup>6</sup>Werden andere inländische Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, hat der Berechtigte eine Bescheinigung vorzulegen, mit der das Finanzamt die Behandlung nach § 1 Abs. 3 EStG bestätigt hat. <sup>7</sup>Hierfür steht der Vordruck „Erklärung über die **Behandlung** als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG“ zur Verfügung. <sup>8</sup>Unabhängig davon, dass die Bescheinigung über die unbeschränkte Steuerpflicht regelmäßig für das gesamte Kalenderjahr ausgestellt wird, besteht der Anspruch auf Kindergeld nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG nur für die Monate, in denen der Steuerpflichtige inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielt (BFH vom 24.10.2012, V R 43/11, BStBl 2013 II S. 491).

(2) <sup>1</sup>Nach Ablauf des Kalenderjahres ist abschließend zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG tatsächlich vorgelegen haben (z. B. durch Vorlage des Steuerbescheids) und in welchen Monaten der Berechtigte tatsächlich inländische Einkünfte erzielt hat (z. B. durch Vorlage der Lohnsteuerbescheinigung, Rechnungen über ausgeführte Arbeiten, Kaufverträge über Arbeitsmittel). <sup>2</sup>**Zur Korrektur einer betragsmäßigen Kindergeldfestsetzung bei Wegfall der Anspruchsvoraussetzung nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG vgl. V 20.1 Abs. 1.**

## A 3 Identifizierung des Berechtigten

(1) <sup>1</sup>Ein Anspruch auf Kindergeld hängt für Zeiträume ab 1.1.2016 nach § 62 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG grundsätzlich davon ab, ob der Berechtigte durch die an ihn vergebene IdNr nach § 139b AO identifiziert wird. <sup>2</sup>Der Berechtigte ist in diesen Fällen ausschließlich anhand der IdNr zu identifizieren. <sup>3</sup>Der Berechtigte ist identifiziert, wenn der Familienkasse die IdNr des Berechtigten vorliegt. <sup>4</sup>Liegt die IdNr nicht vor, kann die Familienkasse die IdNr ggf. über das ADI bzw. über das MAV oder durch Anfrage beim Berechtigten ermitteln. <sup>5</sup>O 2.4 Abs. 2 Satz 4 ist zu beachten. <sup>6</sup>Der Berechtigte ist nur dann nicht identifiziert, wenn die Familienkasse die IdNr über keine der ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ermitteln konnte.

(2) <sup>1</sup>Wird eine IdNr erst nachträglich vergeben, wirkt diese Vergabe nach § 62 Abs. 1 Satz 3 EStG auf Monate zurück, in denen die Anspruchsvoraussetzungen nach § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG vorlagen. <sup>2</sup>**Zur Korrektur der Aufhebung oder Ablehnung einer Kindergeldfestsetzung bei nachträglicher Vergabe einer IdNr vgl. V 20.1 Abs. 1.**

(3) Der Berechtigte ist nach § 52 Abs. 49a Satz 1 EStG auch bei betragsmäßigen Festsetzungen, die bereits am 31.12.2015 bestanden und über diesen Zeitpunkt hinaus fortgelten, anhand der IdNr zu identifizieren.

**(4) A 22.1 Abs. 4 gilt entsprechend.**

## A 4 Kindergeldanspruch für Ausländer

### A 4.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Nach § 62 Abs. 2 EStG erhält ein nicht freizügigkeitsberechtigter Ausländer Kindergeld nur, wenn er

1. eine Niederlassungserlaubnis besitzt,
2. eine Aufenthaltserlaubnis besitzt, die zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit berechtigt oder berechtigt hat, es sei denn, die Aufenthaltserlaubnis wurde
  - a) nach § 16 oder § 17 AufenthG erteilt,

- b) nach § 18 Abs. 2 AufenthG erteilt und die Zustimmung der BA darf nach der BeschV nur für einen bestimmten Höchstzeitraum erteilt werden,
- c) nach § 23 Abs. 1 AufenthG wegen eines Krieges in seinem Heimatland oder nach den §§ 23a, 24, 25 Abs. 3 bis 5 AufenthG erteilt

oder

- 3. eine in Nr. 2 Buchst. c genannte Aufenthaltserlaubnis besitzt und
  - a) sich seit mindestens drei Jahren rechtmäßig, gestattet oder geduldet im Bundesgebiet aufhält und
  - b) im Bundesgebiet berechtigt erwerbstätig ist, laufende Geldleistungen nach dem SGB III bezieht oder Elternzeit in Anspruch nimmt.

<sup>2</sup>Diese Regelung stellt für nicht freizügigkeitsberechtigte Ausländer (auch Staatenlose und Kontingentflüchtlinge) aufenthaltsrechtliche Anspruchsvoraussetzungen auf, die zusätzlich zu den Voraussetzungen in § 62 Abs. 1 EStG vorliegen müssen (zu den freizügigkeitsberechtigten Ausländern siehe A 4.5).

(2) Zur Anwendung von § 62 Abs. 2 EStG bestehen aufgrund über- und zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften Ausnahmen für:

- Asylberechtigte und anerkannte Flüchtlinge (vgl. A 4.4),
- Staatsangehörige aus einem Abkommensstaat (vgl. A 4.6),
- Mitglieder und Beschäftigte diplomatischer Missionen sowie konsularischer Vertretungen und deren Angehörige (vgl. A 5) und
- Bedienstete internationaler Organisationen (vgl. A 6).

(3) <sup>1</sup>Bei Vorlage eines der in § 62 Abs. 2 EStG genannten Aufenthaltstitel ist das Datum seiner Erteilung zu Grunde zu legen; ein rückwirkender Anspruch wird dadurch nicht begründet. <sup>2</sup>Wird die Verlängerung einer Aufenthaltserlaubnis oder die Erteilung eines anderen genannten Aufenthaltstitels vor dem Ablauf des ursprünglichen Aufenthaltstitels beantragt, jedoch erst nach dessen Ablauf beschieden, besteht auch für die Zeit bis zur Bescheidung durchgehend Anspruch auf Kindergeld. <sup>3</sup>In diesem Zeitraum gilt die bisherige Aufenthaltserlaubnis als fortbestehend (sog. Fiktionswirkung, vgl. § 81 Abs. 4 AufenthG). <sup>4</sup>Über die Fiktionswirkung ist dem Antragsteller nach § 81 Abs. 5 AufenthG eine „Fiktionsbescheinigung“ auszustellen. <sup>5</sup>Zur Fortgeltung von vor dem 1.1.2005 erteilten Aufenthaltsgenehmigungen siehe § 101 AufenthG.

(4) Ein nicht freizügigkeitsberechtigter Ausländer, der sich rechtmäßig in Deutschland aufhält, voraussichtlich dauerhaft in Deutschland einer erlaubten Erwerbstätigkeit nachgeht und in das Sozialversicherungssystem eingegliedert ist, jedoch kraft gesetzlicher Regelung vom Erfordernis eines Aufenthaltstitels befreit ist und ausschließlich deshalb keinen Aufenthaltstitel erhält, ist in analoger Anwendung des § 62 Abs. 2 EStG so zu behandeln, als sei er im Besitz eines der in § 62 Abs. 2 EStG genannten Aufenthaltstitels (BFH vom 25.7.2007, III R 55/02, BStBl 2008 II S. 758 und BFH vom 8.8.2013, III R 22/12, BStBl 2014 II S. 838).

#### **A 4.2 Niederlassungserlaubnis und Erlaubnis zum Daueraufenthalt-EU**

<sup>1</sup>Ausländer, denen eine Niederlassungserlaubnis (z. B. nach den §§ 9, 18b, 19, 19a Abs. 6, 23 Abs. 2, 26 Abs. 3 und 4, 28 Abs. 2, 31 Abs. 3, 35 oder 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AufenthG) erteilt wurde, haben Anspruch auf Kindergeld. <sup>2</sup>Die Niederlassungserlaubnis ist ein unbefristeter Aufenthaltstitel. <sup>3</sup>Eine Erlaubnis zum Daueraufenthalt-EU gem. § 9a AufenthG ist der Niederlassungserlaubnis gleichgestellt.

#### **A 4.3 Zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit berechtigende Aufenthalts-erlaubnisse**

(1) <sup>1</sup>Ausländer, denen eine Aufenthaltserlaubnis erteilt wurde, die zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit berechtigt oder berechtigt hat, haben grundsätzlich Anspruch auf Kindergeld (zu Ausnahmen siehe A 4.3.1 und A 4.3.2). <sup>2</sup>Als Erwerbstätigkeit ist sowohl die selbständige Tätigkeit als auch die Beschäftigung i. S. d. § 7 SGB IV anzusehen. <sup>3</sup>Die Berechtigung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit folgt unmittelbar aus dem AufenthG oder aus einer ausdrücklichen Erlaubnis im Aufenthaltstitel. Die gesetzliche Erlaubnis für eine Erwerbstätigkeit ergibt sich für Aufenthaltserlaubnisse insbesondere aus § 19a Abs. 1 bis 5, § 25 Abs. 1 und 2, §§ 28 bis 38, § 38a Abs. 3 und 4 und § 104a AufenthG.

(2) <sup>1</sup>Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 AufenthG muss jeder Aufenthaltstitel erkennen lassen, ob die Ausübung einer Erwerbstätigkeit erlaubt ist. <sup>2</sup>Dies ergibt sich aus dem Eintrag in der Aufenthaltserlaubnis, der von der Ausländerbehörde vorzunehmen ist.

(3) <sup>1</sup>Für den Anspruch auf Kindergeld kommt es darauf an, ob überhaupt einmal die Ausübung einer Erwerbstätigkeit i. S. d. Abs. 1 Satz 2 erlaubt gewesen ist. <sup>2</sup>Auch wenn aktuell keine Erwerbstätigkeit erlaubt sein sollte, reichen frühere Berechtigungen zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit aus.

#### **A 4.3.1 Aufenthaltserlaubnisse nach §§ 16, 17 oder 18 Abs. 2 AufenthG**

<sup>1</sup>Nicht anspruchsberechtigt sind trotz Berechtigung zur Erwerbstätigkeit (§ 62 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a und b EStG):

- Personen, die eine Aufenthaltserlaubnis für ein Studium, einen Sprachkurs, einen Schulbesuch oder eine sonstige nicht betriebliche Ausbildung nach § 16 AufenthG besitzen,
- Personen, die eine Aufenthaltserlaubnis zum Zwecke der betrieblichen Aus- und Weiterbildung nach § 17 AufenthG für höchstens sechs Monate besitzen, und
- Personen, die eine Aufenthaltserlaubnis zum Zwecke einer Beschäftigung nach § 18 Abs. 2 AufenthG (ggf. i. V. m. Abs. 3 oder Abs. 4) besitzen, wenn ihnen die Aufenthaltserlaubnis als entsandter bzw. innerbetrieblich versetzter Arbeitnehmer (§ 10 bzw. § 19 Abs. 2 BeschV), Au-pair (§ 12 BeschV) oder Saisonbeschäftigter (§ 15a BeschV) erteilt wurde.

<sup>2</sup>Aufgrund Art. 12 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2011/98/EU, der unmittelbar anwendbar ist, haben hingegen Anspruch auf Kindergeld:

- Personen, die eine Aufenthaltserlaubnis zum Zwecke der betrieblichen Aus- und Weiterbildung nach § 17 AufenthG für mehr als sechs Monate besitzen, und
- Personen, die eine Aufenthaltserlaubnis zum Zwecke einer Beschäftigung nach § 18 Abs. 2 AufenthG (ggf. i. V. m. Abs. 3 oder Abs. 4) besitzen, wenn ihnen die Aufenthaltserlaubnis als Sprachlehrer oder Spezialitätenkoch (§ 11 BeschV), Hausangestellter eines Entsandten (§ 13 BeschV), Schaustellergehilfe (§ 15b BeschV), Haushaltshilfe (§ 15c BeschV) oder Werkvertragsarbeitnehmer bzw. Gastarbeitnehmer auf Grundlage zwischenstaatlicher Vereinbarungen (§ 29 Abs. 1 und 2 BeschV) erteilt wurde.

#### **A 4.3.2 Aufenthaltserlaubnisse nach §§ 23 Abs. 1, 23a, 24 oder 25 Abs. 3 bis 5 AufenthG**

(1) <sup>1</sup>Ausländer, denen eine Aufenthaltserlaubnis nach § 23 Abs. 1 AufenthG (Aufenthaltsgewährung nach Anordnung durch die obersten Landesbehörden) erteilt worden ist, haben grundsätzlich einen Anspruch auf Kindergeld nach § 62 Abs. 2 Nr. 2 EStG. <sup>2</sup>Es handelt sich dabei vor allem um Personen, denen auf Grund der Altfall- bzw. Bleiberechtsregelungen aus den Jahren 1999, 2000, 2001, 2006 und 2009, die von der Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder beschlossen wurden, eine Aufenthaltserlaubnis nach § 23 Abs. 1 AufenthG erteilt bzw. verlängert wurde. <sup>3</sup>Diese Gruppe ist von der Gruppe von Ausländern, der eine Aufenthaltserlaubnis nach § 23 Abs. 1 AufenthG „wegen eines Krieges in ihrem Heimatland“ erteilt wurde, zu unterscheiden: nur für Letztere gelten die Einschränkungen nach § 62 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c und Nr. 3 EStG (vgl. Abs. 2 bis 5).

(2) Ausländer, die Inhaber einer in § 62 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c EStG genannten Aufenthaltserlaubnis nach

- § 23 Abs. 1 AufenthG wegen eines Krieges in ihrem Heimatland (Aufenthaltsgewährung durch die obersten Landesbehörden),
- § 23a AufenthG (Aufenthaltsgewährung in Härtefällen),
- § 24 AufenthG (Aufenthaltsgewährung zum vorübergehenden Schutz) oder
- § 25 Abs. 3 bis 5 AufenthG (Aufenthalt aus humanitären Gründen)

sind, müssen für einen Anspruch auf Kindergeld zusätzlich folgende zwei Voraussetzungen erfüllen (§ 62 Abs. 2 Nr. 3 EStG):

1. Sie müssen sich seit mindestens drei Jahren rechtmäßig, gestattet oder geduldet im Bundesgebiet aufhalten (vgl. Abs. 3) und
2. im Bundesgebiet berechtigt erwerbstätig sein, laufende Geldleistungen nach dem SGB III beziehen oder Elternzeit in Anspruch nehmen (vgl. Abs. 4).

(3) <sup>1</sup>Der mindestens dreijährige rechtmäßige, gestattete oder geduldete Aufenthalt nach § 62 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG darf nicht unterbrochen sein. <sup>2</sup>Eine der in § 62 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c EStG genannten Aufenthaltserlaubnisse muss zu Beginn oder während dieses Aufenthaltszeitraums oder unmittelbar daran anschließend erworben werden (BFH vom 24.5.2012, III R 20/10, BStBl 2014 II S. 27). <sup>3</sup>Bestehen Zweifel hinsichtlich des Vorliegens der notwendigen Aufenthaltsdauer, muss der Ausländer verwaltungsgerichtlich feststellen lassen, dass er während seines mindestens dreijährigen Aufenthalts stets über einen rechtmäßigen, gestatteten oder geduldeten Aufenthalt verfügte. <sup>4</sup>**Der Aufenthalt gilt nach § 55 Abs. 1 AsylG ab Ausstellung des Ankunftsnachweises oder, wenn kein Ankunftsnachweis ausgestellt wird, mit Stellung des Asylantrags als gestattet.**

(4) <sup>1</sup>Erwerbstätigkeit i. S. v. § 62 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG ist nach § 2 Abs. 2 AufenthG die selbständige Tätigkeit und die Beschäftigung i. S. v. § 7 SGB IV (nichtselbständige Arbeit insbesondere in einem Arbeitsverhältnis mit weisungsgebundener Tätigkeit und Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers). <sup>2</sup>Unter berechtigter Erwerbstätigkeit ist jede erlaubte selbständige und nichtselbständige Tätigkeit zu verstehen einschließlich der Ausbildungen, bei denen den Auszubildenden eine Vergütung gezahlt wird, sowie der geringfügigen Beschäftigung (sog. „Minijobs“) und geringfügigen selbständigen Tätigkeit i. S. d. § 8 Abs. 1 SGB IV; nicht dazu zählen jedoch die in § 16d SGB II genannten Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung. <sup>3</sup>Zu den laufenden Geldleistungen nach dem SGB III gehören gem. § 3 Abs. 1 SGB III („Leistungen der Arbeitsförderung“) u. a. Alg bei Arbeitslosigkeit oder beruflicher Weiterbildung (§ 136 Abs. 1 SGB III) und Berufsausbildungsbeihilfe; gleichgesetzt sind Leistungen nach dem Gesetz zur Förderung der beruflichen Aufstiegsfortbildung (BFH vom 4.8.2011, III R 62/09, BStBl 2012 II S. 732). <sup>4</sup>Hinsichtlich der Voraussetzung „Inanspruchnahme von Elternzeit“ kommt es nicht darauf an, ob Anspruch auf Elterngeld besteht; es muss sich jedoch um eine Elternzeit i. S. d. § 15 BEEG handeln. <sup>5</sup>Während der dreijährigen Mindestaufenthaltsdauer muss keine der in § 62 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG genannten Voraussetzungen erfüllt sein.

(5) <sup>1</sup>Sind die zusätzlichen Voraussetzungen nach § 62 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a und b EStG erfüllt, besteht Anspruch auf Kindergeld ab dem Kalendermonat, in dem der vorausgehende dreijährige Mindestaufenthalt (vgl. Abs. 3) endet. <sup>2</sup>Endet dieser jedoch am letzten Tag eines Kalendermonats, besteht Anspruch auf Kindergeld erst ab dem Folgemonat.

#### **A 4.4 Asylberechtigte, anerkannte Flüchtlinge und subsidiär Geschützte**

(1) <sup>1</sup>Asylberechtigte und anerkannte Flüchtlinge sind anspruchsberechtigt nach § 62 Abs. 2 Nr. 2 EStG ab dem Zeitpunkt der Anerkennung als politisch Verfolgte nach Art. 16a Abs. 1 GG bzw. der Zuerkennung der Flüchtlingseigenschaft nach **§ 3 AsylG**. <sup>2</sup>Dasselbe gilt für Ausländer, denen subsidiär Schutz nach **§ 4 AsylG** zuerkannt worden ist. <sup>3</sup>**Als Zeitpunkt der Anerkennung bzw. Zuerkennung ist das Ausfertigungsdatum des Bescheides des BAMF zugrunde zu legen.** <sup>4</sup>Nach Art. 2 des VEA i. V. m. Art. 2 des Zusatzprotokolls zu diesem Abkommen haben anerkannte Asylberechtigte und **anerkannte** Flüchtlinge zudem unabhängig davon, ob der Aufenthaltstitel bereits erteilt wurde, einen Anspruch auf Leistungen des Vertragsstaates unter denselben Bedingungen wie dessen Staatsangehörige, sofern sie sich seit mindestens sechs Monaten im Vertragsstaat aufhalten. <sup>5</sup>Das VEA ist in diesen Fällen rückwirkend auch auf Zeiträume anwendbar, die vor dem Zeitpunkt der Anerkennung, aber nach Ablauf der Sechs-Monats-Frist liegen. <sup>6</sup>**Wird Kindergeld rückwirkend beantragt, ist die Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG zu beachten (vgl. V 22.2).**

(2) <sup>1</sup>Ist das Kindergeld wegen fehlender Anspruchsberechtigung abgelehnt worden und wird nach erfolgter Anerkennung als Asylberechtigter **nach Art. 16a Abs. 1 GG** oder als Flüchtling nach **§ 3 AsylG** oder der Zuerkennung subsidiären Schutzes nach **§ 4 AsylG** eine Aufenthaltserlaubnis nach § 25 Abs. 1 oder § 25 Abs. 2 AufenthG erteilt und dann für dieselben Kinder erneut ein Antrag auf Kindergeld gestellt, ist erneut über eine Festsetzung unter Berücksichtigung von Abs. 1 zu entscheiden. <sup>2</sup>Ist die ursprüngliche ablehnende Festsetzung materiell bestandskräftig geworden, kann sie nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ab dem Monat der Anerkennung zu ändern sein (vgl. V 19).

(3) Gem. V 1.5.2 ist in diesen Fällen die Familienkasse der BA für die Festsetzung und die Auszahlung des Kindergeldes zuständig.

#### **A 4.5 Freizügigkeitsberechtigte Ausländer**

(1) <sup>1</sup>Die Erfordernisse nach § 62 Abs. 2 EStG gelten nicht für freizügigkeitsberechtigte Ausländer. <sup>2</sup>Dabei handelt es sich um Staatsangehörige der EU- bzw. EWR-Staaten und ihre Familienangehörigen, deren Rechtsstellung vom FreizügG/EU erfasst ist (vgl. § 1 Abs. 2

Nr. 1 AufenthG i. V. m. § 2 Abs. 2 FreizügG/EU). <sup>3</sup>Dies gilt für Staatsangehörige der Schweiz entsprechend. <sup>4</sup>Zur EU bzw. zum EWR gehören neben der Bundesrepublik Deutschland folgende Staaten: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Italien, Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, **Tschechien**, Ungarn und Zypern.

(2) <sup>1</sup>Grundsätzlich ist bei Staatsangehörigen der EU- bzw. EWR-Staaten und der Schweiz von der Freizügigkeitsberechtigung auszugehen. <sup>2</sup>Werden einer Familienkasse im Einzelfall konkrete Umstände bekannt, aufgrund derer Zweifel an der Freizügigkeitsberechtigung bestehen, **wendet sie sich zwecks Überprüfung an die Ausländerbehörde**. <sup>3</sup>Solche Umstände können vorliegen, wenn der Berechtigte kein Daueraufenthaltsrecht hat und er seinen Lebensunterhalt allein durch Leistungen nach dem SGB II oder dem SGB XII sichert oder wenn er bereits zusammenhängend länger als sechs Monate arbeitslos ist. <sup>4</sup>Ferner können Zweifel an der Freizügigkeitsberechtigung auch in Fällen der Verwendung von gefälschten oder verfälschten Dokumenten oder bei Vorspiegelung falscher Tatsachen – etwa über ein tatsächlich nicht bestehendes Arbeitsverhältnis, einen tatsächlich nicht bestehenden Wohnsitz oder eine tatsächlich nicht bestehende familiäre Lebensgemeinschaft – bestehen. <sup>5</sup>Ergibt **die Abstimmung mit der Ausländerbehörde** das Vorliegen der Freizügigkeitsberechtigung, ist bei Vorliegen der sonstigen Anspruchsvoraussetzungen Kindergeld für sechs Monate befristet festzusetzen. <sup>6</sup>Zum Ende des Zeitraums der befristeten Festsetzung ist das Fortbestehen des Anspruchs zu überprüfen und Kindergeld ggf. für weitere sechs Monate festzusetzen. <sup>7</sup>Stellt sich heraus, dass die Freizügigkeitsberechtigung nicht besteht, hat die Familienkasse zu prüfen, ob die Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld nach § 62 Abs. 2 EStG vorliegen. <sup>8</sup>Zur Feststellung des Verlustes des Freizügigkeitsrechts nach dem FreizügG/EU sind ausschließlich die Ausländerbehörden befugt (**vgl. BFH vom 15.3.2017, III R 32/15, BStBl II S. 963**).

(3) <sup>1</sup>**Wird einer Familienkasse aufgrund einer Meldung gem. § 18f AZRG bekannt, dass bei einem im Ausländerzentralregister geführten Unionsbürger das Nichtbestehen oder der Verlust des Rechts auf Einreise und Aufenthalt nach § 2 Abs. 7, § 5 Abs. 4 oder § 6 Abs. 1 FreizügG/EU gespeichert wurde, hat sie den Sachverhalt unter Beteiligung der zuständigen Ausländerbehörde aufzuklären.** <sup>2</sup>**Ergibt die Prüfung, dass die Meldung zweifelsfrei einem Berechtigten zugeordnet werden kann, und bestätigt die zuständige Ausländerbehörde das Nichtbestehen oder den Verlust des Rechts auf Einreise und Aufenthalt nach § 2 Abs. 7, § 5 Abs. 4 oder § 6 Abs. 1 FreizügG/EU, hat die Familienkasse zu prüfen, ob die Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld nach § 62 Abs. 2 EStG vorliegen.** <sup>3</sup>**Sind auch die Anspruchsvoraussetzungen nach § 62 Abs. 2 EStG nicht erfüllt, ist die Kindergeldfestsetzung ab dem Folgemonat der Feststellung des Nichtbestehens oder des Verlusts aufzuheben.**

(4) **Gem. V 1.5.2 ist in diesen Fällen die Familienkasse der BA für die Festsetzung und die Auszahlung des Kindergeldes zuständig.**

#### **A 4.6 Arbeitnehmer aus einem Abkommensstaat**

(1) <sup>1</sup>Arbeitnehmer aus Staaten, mit denen zwischenstaatliche Vereinbarungen und Abkommen über Soziale Sicherheit bestehen, müssen nicht die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 EStG erfüllen. <sup>2</sup>Abkommensstaaten sind: Bosnien und Herzegowina, Kosovo, Marokko, Montenegro, Serbien, Türkei und Tunesien. <sup>3</sup>Arbeitnehmer sind in diesem Zusammenhang insbesondere

- Personen in einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis einschließlich der Zeiten des Bezugs von Kurzarbeitergeld,
- Bezieher von Alg nach § 136 SGB III und
- Personen, die Geldleistungen der Krankenversicherung wegen vorübergehender Arbeitsunfähigkeit erhalten.

<sup>4</sup>Personen, die lediglich eine geringfügige Beschäftigung ausüben, gelten nicht als Arbeitnehmer i. S. d. genannten Abkommen (BFH vom 21.2.2008, III R 79/03, BStBl 2009 II S. 916).

(2) <sup>1</sup>Für türkische Arbeitnehmer ergibt sich ein Anspruch auf Kindergeld ferner aus dem Beschluss Nr. 3/80 des Assoziationsrates vom 19.9.1980 (ABl. EG 1983 Nr. C 110 S. 60). <sup>2</sup>Für Arbeitnehmer aus Algerien, Marokko und Tunesien ergibt sich der Kindergeldanspruch auch aus den Assoziationsabkommen, die die EG mit diesen Staaten geschlossen hat. <sup>3</sup>Für Fälle der Sätze 1 und 2 ist der Arbeitnehmerbegriff der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 zu Grunde zu legen. <sup>4</sup>Der Arbeitnehmerbegriff nach Art. 1 Buchst. a Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 ist abhängig von der

Zugehörigkeit zu einem System der sozialen Sicherheit (pflichtversichert oder freiwillig (weiter-)versichert); darunter fällt die (gesetzliche) Krankenversicherung.<sup>5</sup> Arbeitnehmer sind danach z. B. Angestellte, Beamte, Rentner, Studenten und (freiwillig weiterversicherte) Selbständige.<sup>6</sup> Für die übrigen Fälle türkischer Staatsangehöriger folgt auch aus dem VEA nach einem sechsmonatigen Aufenthalt im Bundesgebiet ein Anspruch auf Kindergeld.

(3) Gem. V 1.5.2 ist in diesen Fällen die Familienkasse der BA für die Festsetzung und die Auszahlung des Kindergeldes zuständig.

## A 5 Mitglieder und Beschäftigte diplomatischer Missionen sowie konsularischer Vertretungen und deren Angehörige

(1) <sup>1</sup>**Personen, auf die das WÜD bzw. das WÜK anzuwenden ist, haben im Inland keinen Wohnsitz und sind infolgedessen nicht anspruchsberechtigt nach § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG.** <sup>2</sup>Zu Einzelheiten zum Personenkreis und zu Ausnahmen siehe A 2.1.9 und H 3.29 (Wiener Übereinkommen) EStH 2017. <sup>3</sup>**§ 62 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 EStG ist zu beachten (vgl. A 3 und A 4).**

(2) <sup>1</sup>Ins Ausland entsandte deutsche Staatsangehörige, die Mitglied einer diplomatischen Mission oder konsularischen Vertretung sind, haben grundsätzlich Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG, vgl. A 2.2.1 Abs. 3. <sup>2</sup>Auch so genannte „Ortskräfte“ deutscher Dienststellen im Ausland **erfüllen die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG, wenn** sie auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 EStG behandelt werden (vgl. A 2.2.1 Abs. 5). <sup>3</sup>Ist keine unbeschränkte **Einkommensteuerpflicht** gegeben, kann dieser Personenkreis ggf. nach dem BKGG berücksichtigt werden. <sup>4</sup>**Für** Fälle des Satzes 3 sind **die Familienkassen der BA zuständig.**

## A 6 Bedienstete internationaler Organisationen

(1) <sup>1</sup>Im Inland beschäftigte Bedienstete internationaler Organisationen sind aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen (siehe Zusammenstellung im BMF-Schreiben vom 18.3.2013 – BStBl I S. 404) von der Einkommensteuer befreit. <sup>2</sup>Sie können dann anspruchsberechtigt sein, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und im Besitz eines in § 62 Abs. 2 EStG geforderten Aufenthaltstitels sind. <sup>3</sup>§ 65 EStG findet Anwendung. <sup>4</sup>Mit einer Entsendung zur vorübergehenden Dienstleistung im Inland allein sind die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erfüllt. <sup>5</sup>Ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 EStG erfüllt sind, prüft die Familienkasse in eigener Zuständigkeit (vgl. A 2.1.1 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2). <sup>6</sup>Zur Prüfung der Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG siehe A 2.2.2.

(2) <sup>1</sup>**Ins Inland entsandte Mitglieder einer NATO-Truppe oder des zivilen Gefolges und deren nichtdeutsche Ehegatten oder Lebenspartner haben grundsätzlich** weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (vgl. A 2.1.8). <sup>2</sup>Stellt sich jedoch **im Einzelfall** heraus, dass im Inland ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt vorliegt oder dass eine Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig erfolgt (vgl. A 2.2.2), ist die Wohnsitzfiktion des NATO-Truppenstatuts durchbrochen; § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG ist erfüllt; **§ 62 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 EStG ist zu beachten (vgl. A 3 und A 4).**

<sup>5</sup>Für den nichtdeutschen Ehegatten eines Mitglieds der Truppe oder des zivilen Gefolges, der die Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Mitgliedstaates besitzt und in Deutschland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, kommt ein Anspruch nach dem BKGG in Betracht. <sup>6</sup>Der deutsche Ehegatte eines Mitglieds der NATO-Truppe oder des zivilen Gefolges ist dagegen stets unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und daher **anspruchsberechtigt nach § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG**, auch wenn kein Versicherungspflichtverhältnis zur BA besteht.

(3) V 1.5.2 ist zu beachten.

## II. Kinder

### A 7 Allgemeines

(1) Anspruch auf Kindergeld kann nach § 63 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 32 Abs. 1 EStG bestehen

- für im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder (vgl. A 10),
- für Pflegekinder (vgl. A 11),
- für die vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommenen Kinder seines Ehegatten (Stiefkinder, vgl. A 12) und
- für die vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommenen Enkel (vgl. A 13).

<sup>2</sup>Anspruch auf Kindergeld besteht nach § 63 Abs. 1 Satz 2 bis 6 EStG i. V. m. § 32 Abs. 3 EStG ab dem Monat der Geburt eines Kindes bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres, wenn das Kind identifiziert ist (vgl. A 22) und die territorialen Voraussetzungen vorliegen (vgl. A 23). <sup>3</sup>Nach Vollendung des 18. Lebensjahres besteht für ein Kind Anspruch auf Kindergeld, wenn zusätzlich ein Anspruchstatbestand nach § 32 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG erfüllt ist (vgl. A 14 bis A 21). <sup>4</sup>In A 8 bis A 23 wird an den betreffenden Stellen auf § 32 Abs. 1 und Abs. 3 bis 5 EStG verwiesen, nicht jedoch zusätzlich auf § 63 Abs. 1 EStG.

**<sup>5</sup>Das Kindschaftsverhältnis nach Satz 1 ergibt sich aus den Angaben, die der Berechtigte im Kindergeldantrag gemacht hat. <sup>6</sup>Wenn das Kind nicht durch IdNr identifiziert ist (zur Identifizierung vgl. A 22.1) oder wenn die Familienkasse nicht das ADI oder das MAV nutzt, sind die im Kindergeldantrag zum Kindschaftsverhältnis gemachten Angaben zu belegen, und zwar:**

- **bei einem in Deutschland geborenen Kind durch eine Kopie der Geburtsbescheinigung für Kindergeld oder der Geburtsurkunde,**
- **bei einem im Ausland geborenen Kind durch einen amtlichen Nachweis (z. B. ausländische Geburtsurkunde, amtlicher Ausweis).**

<sup>7</sup>Bei einem im Ausland geborenen Kind, das seinen Wohnsitz in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat oder in der Schweiz hat, richtet sich die Nachweisführung nach den EU-rechtlichen Koordinierungsvorschriften.

(2) <sup>1</sup>Besteht für ein Kind Anspruch auf Kindergeld sowohl nach EStG als auch nach BKGG, ist derjenige kindergeldberechtigt, in dessen Haushalt das Kind lebt bzw. der in Fällen, in denen das Kind weder im Haushalt des einen noch des anderen Berechtigten lebt, den höchsten Unterhalt zahlt. <sup>2</sup>Hat dieser vorrangig Berechtigte einen Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG, kann ein anderer Berechtigter keinen Anspruch nach dem EStG geltend machen (§ 63 Abs. 1 Satz 7 EStG). <sup>3</sup>In Fällen, in denen Eltern und Kinder in einem gemeinsamen Haushalt leben, ein Elternteil beschränkt, der andere unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, ist der Anspruch auf Kindergeld nach EStG vorrangig.

(3) Die zu berücksichtigenden Kinder können bei dem Elternteil, zu dem das Kindschaftsverhältnis besteht, entweder als Zahlkind einen Anspruch auf Kindergeld begründen oder als Zählkinder (vgl. A 30 Satz 4, V 6.4) zur Erhöhung des Anspruchs für jüngere Zahlkinder beitragen.

(4) <sup>1</sup>Vermisste Kinder sind bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Von einem Elternteil ins Ausland entführte Kinder werden nur berücksichtigt, wenn sie die territorialen Voraussetzungen des § 63 Abs. 1 Satz 6 EStG erfüllen, vgl. A 23.

### A 8 Altersgrenze

<sup>1</sup>Die allgemeine Altersgrenze, bis zu der Kinder ohne besondere Voraussetzungen zu berücksichtigen sind, liegt bei der Vollendung des 18. Lebensjahres (vgl. § 32 Abs. 3 EStG). <sup>2</sup>Nach § 108 Abs. 1 AO gilt für die Berechnung des Lebensalters § 187 Abs. 2 BGB. <sup>3</sup>Danach ist ein Lebensjahr mit Ablauf des dem jeweiligen Geburtstag vorangehenden Tages vollendet. <sup>4</sup>Über das 18. Lebensjahr hinaus werden Kinder nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 und 5 EStG berücksichtigt. <sup>5</sup>Für behinderte Kinder gilt keine Höchstaltersgrenze, d. h., sie können einen Kindergeldanspruch auslösen, solange noch ein möglicher Kindergeldberechtigter vorhanden ist; die Behinderung muss allerdings vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten sein (siehe aber Übergangsregelung in § 52 Abs. 32 Satz 1 EStG; siehe auch A 19.1 Abs. 4).

## A 9 Haushaltsaufnahme

(1) <sup>1</sup>Unter Haushaltsaufnahme ist das örtlich gebundene Zusammenleben von Kind und Berechtigtem in einer gemeinsamen Familienwohnung zu verstehen. <sup>2</sup>Das Kind muss in diesem Haushalt seine persönliche Versorgung und Betreuung finden und sich hier grundsätzlich nicht nur zeitweise, sondern durchgängig aufhalten. <sup>3</sup>Eine Haushaltsaufnahme ist dann gegeben, wenn das Kind in die Familiengemeinschaft mit einem dort begründeten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis aufgenommen worden ist. <sup>4</sup>Neben dem örtlich gebundenen Zusammenleben müssen Voraussetzungen materieller (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein, BFH vom 20.6.2001, VI R 224/98, BStBl II S. 713.

(2) <sup>1</sup>Eine räumliche Trennung steht dem Fortbestand der Haushaltsaufnahme dann nicht entgegen, wenn die auswärtige Unterbringung nur von vorübergehender Natur ist. <sup>2</sup>Von einem vorübergehenden Zustand kann im Allgemeinen ausgegangen werden, wenn das Kind im Rahmen seiner Möglichkeiten regelmäßig in den Haushalt des Berechtigten zurückkehrt. <sup>3</sup>Durch eine zeitweilige auswärtige Unterbringung zur Schul- oder Berufsausbildung wird die Haushaltszugehörigkeit i. d. R. nicht unterbrochen (vgl. aber A 25.1).

(3) <sup>1</sup>Die Familienkassen i. S. v. § 72 Abs. 1 und 2 EStG fordern die Berechtigten in Abständen von sechs Jahren auf, eine schriftliche Erklärung abzugeben, ob ihr minderjähriges Kind noch ihrem Haushalt angehört. <sup>2</sup>Hat die Familienkasse Zugriff auf andere Erklärungen über die Haushaltszugehörigkeit des Kindes, kann sie diese Informationen für die Prüfung verwenden. <sup>3</sup>In die Kindergeldakte ist ein entsprechender Vermerk aufzunehmen. <sup>4</sup>Die Familienkassen der BA gleichen bei ihr vorliegende Daten mit in der IdNr-Datenbank des BZSt gespeicherten Daten maschinell ab. <sup>5</sup>Die Überprüfung erfolgt zeitlich verteilt einmal jährlich pro Kind und berechtigter Person. <sup>6</sup>O 2.4 Abs. 2 Satz 4 ist zu beachten.

## A 10 Im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder

### A 10.1 Abstammungsrechtlich zugeordnete Kinder

<sup>1</sup>Mutter eines Kindes ist die Frau, die es geboren hat (§ 1591 BGB). <sup>2</sup>Vater eines Kindes ist der Mann, der zum Zeitpunkt der Geburt mit der Mutter des Kindes verheiratet ist, die Vaterschaft anerkannt hat oder dessen Vaterschaft gerichtlich festgestellt ist (§ 1592 BGB). <sup>3</sup>Sobald die Vaterschaft anerkannt oder gerichtlich festgestellt ist, kann das Kind auch rückwirkend als Zählkind bei dem Vater berücksichtigt werden. <sup>4</sup>**Wird eine Scheinvaterschaft rechtswirksam angefochten, entfällt rückwirkend auch der Kindergeldanspruch des Scheinvaters** (vgl. BFH vom 28.7.2005, III R 68/04, BStBl 2008 II S. 350). <sup>5</sup>**Zur Korrektur der Ablehnung einer Kindergeldfestsetzung oder einer betragsmäßigen Festsetzung in Fällen von Satz 3 und 4 vgl. V 20.1 Abs. 1**, zu Korrekturen bei Änderung der Rangfolge vgl. V 14.1 Abs. 2.

### A 10.2 Angenommene Kinder

(1) <sup>1</sup>Ein angenommenes minderjähriges Kind ist ein Kind i. S. v. § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG. <sup>2</sup>Die Annahme wird vom Familiengericht ausgesprochen und durch Zustellung des Annahmebeschlusses an die annehmende Person rechtswirksam (§ 197 Abs. 2 FamFG). <sup>3</sup>Mit der Annahme als Kind erlischt das Verwandtschaftsverhältnis des Kindes zu seinen leiblichen Eltern; nimmt ein Ehegatte oder Lebenspartner das Kind seines Ehegatten oder Lebenspartners an, erlischt das Verwandtschaftsverhältnis nur zu dem anderen Elternteil und dessen Verwandten (§ 1755 BGB).

(2) <sup>1</sup>Ein minderjähriges Kind, das mit dem Ziel der Annahme als Kind in Pflege der annehmenden Person aufgenommen ist, kann bei seinen leiblichen Eltern auch dann noch als Zählkind berücksichtigt werden, wenn diese die Einwilligung zur Annahme erteilt haben. <sup>2</sup>Die Berücksichtigung endet mit Ablauf des Monats der Zustellung des Annahmebeschlusses an die annehmende Person. <sup>3</sup>Ab dem Folgemonat sind ggf. die Kindergeldfestsetzungen für die Zahlkinder der leiblichen Eltern nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG zu ändern.

(3) <sup>1</sup>Wird eine volljährige Person als Kind angenommen, gilt diese ebenfalls als im ersten Grad mit der annehmenden Person verwandt. <sup>2</sup>Das Verwandtschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern erlischt jedoch nur dann, wenn das Familiengericht der Annahme die Wirkung einer Minderjährigenannahme beigelegt hat (§ 1772 BGB). <sup>3</sup>Ist dies nicht der Fall, kann eine volljährige Person bei ihren leiblichen Eltern somit auch dann noch als Zählkind berücksichtigt werden, wenn sie von einer anderen Person als dem Ehegatten eines leiblichen Elternteils oder Lebenspartners angenommen worden ist.

(4) <sup>1</sup>Da der Zeitpunkt der Zustellung eines Annahmebeschlusses den leiblichen Eltern manchmal nicht bekannt wird, ist das Ende der Berücksichtigung als Zählkind bei den leiblichen Eltern seitens der Familienkasse von Amts wegen festzustellen. <sup>2</sup>Bei der Anweisung des Kindergeldes ist die Überprüfung der Zählkind-Eigenschaft durch einen entsprechenden Wiedervorlagetermin (höchstens ein Jahr) sicherzustellen. <sup>3</sup>Auskunft über den Zeitpunkt, zu dem der Annahmebeschluss den Adoptiveltern bekannt gegeben worden ist, kann das Jugendamt erteilen, sofern es aufgrund der Einwilligung der leiblichen Eltern in die Annahme Vormund des Kindes geworden ist. <sup>4</sup>Eine Anfrage über diesen Zeitpunkt kann auch beim zuständigen Familiengericht unter Hinweis auf die bisherige Berücksichtigung als Zählkind erfolgen.

(5) <sup>1</sup>Annahmen, die im Ausland wirksam zustande gekommen sind (z. B. durch ausländischen Gerichtsbeschluss), können ab dem Monat berücksichtigt werden, ab dem das angenommene Kind die Voraussetzungen des § 63 Abs. 1 Satz 6 EStG erfüllt (vgl. A 23.1 Abs. 2 Satz 5 bis 7). <sup>2</sup>Eine Entscheidung des Familiengerichts über die Anerkennung einer im Ausland vollzogenen Annahme eines minderjährigen Kindes nach §§ 2 ff. Adoptionswirkungsgesetz oder eine Bescheinigung nach Art. 23 des Haager Übereinkommens vom 29.5.1993 über den Schutz von Kindern und die Zusammenarbeit auf dem Gebiet der internationalen Adoption (BGBl II 2001 S. 1035), welche die Anerkennung der Auslandsadoption ermöglicht, sind der Familienkasse vorzulegen. <sup>3</sup>Privatrechtliche Vereinbarungen zwischen leiblichen Eltern und aufnehmenden Eltern sind unbeachtlich.

(6) <sup>1</sup>Wird ein Kind mit dem Ziel der Annahme in den Haushalt der derzeitigen Pflegeeltern und künftigen Adoptiveltern aufgenommen, so kann zur Wahrung der Vertraulichkeit i. d. R. auf die Bekanntgabe des Namens und der Anschrift der leiblichen Eltern durch die Adoptionsvermittlungsstellen verzichtet werden (vgl. §§ 1744, 1751 Abs. 4, 1758 BGB). <sup>2</sup>Die Adoptionsvermittlungsstelle ist formlos zu ersuchen, bei leiblichen Eltern des Kindes die für die Entscheidung der Familienkasse erforderlichen Auskünfte einzuholen.

(7) <sup>1</sup>Die Adoptionsvermittlungsstelle hat die Angaben der leiblichen Eltern der Familienkasse mitzuteilen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit sowie die Glaubhaftigkeit der Angaben zu bestätigen. <sup>2</sup>Sie hat ferner die ansonsten der ermittelnden Familienkasse obliegende Verpflichtung, die für den Wohnort der leiblichen Eltern zuständige Familienkasse über die Personalien des betreffenden Kindes und den Zeitpunkt der Inpflegenahme durch die künftigen Adoptiveltern (ohne Namensnennung) zu unterrichten, falls die leiblichen Eltern angegeben haben, für das Kind Kindergeld zu beziehen oder beantragt zu haben.

(8) <sup>1</sup>Lässt sich das in Abs. 6 und 7 beschriebene Verfahren nicht anwenden, hat die Familienkasse die erforderlichen Feststellungen von Amts wegen zu treffen. <sup>2</sup>Dabei ist besonders darauf zu achten, dass die Namen der leiblichen Eltern oder der Pflege- bzw. künftigen Adoptiveltern den jeweils anderen Elternteilen nicht preisgegeben werden (§ 1758 BGB).

## **A 11 Pflegekinder**

### **A 11.1 Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Pflegekinder i. S. v. § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG müssen mit dem Pflegevater bzw. der Pflegemutter durch ein familienähnliches, auf längere Dauer angelegtes Band verbunden und außerdem in den Haushalt aufgenommen sein. <sup>2</sup>Weitere Voraussetzung ist, dass ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und die Haushaltsaufnahme nicht zu Erwerbszwecken erfolgt.

(2) <sup>1</sup>Soweit in der Kindergeldangelegenheit eines Pflegeelternteils ein Auskunftsersuchen an einen anderen Elternteil gerichtet wird, sind zur Wahrung des Steuergeheimnisses (vgl. O 2.7) keine Angaben zum Pflegeelternteil zulässig. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist lediglich in abstrakter Form mitzuteilen, dass der Pflegevater oder die Pflegemutter Kindergeld beansprucht.

(3) Das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist im Abstand von drei Jahren zu prüfen.

### **A 11.2 Haushaltsaufnahme**

<sup>1</sup>Ein Kind, das sich wechselweise bei der Pflegeperson und bei seinen Eltern aufhält, ist nicht in den Haushalt der Pflegeperson aufgenommen. <sup>2</sup>A 9 gilt entsprechend. <sup>3</sup>Bei behinderten Pflegekindern wird durch eine vollstationäre Unterbringung die Haushaltsaufnahme nicht beendet.

### **A 11.3 Familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band; nicht zu Erwerbszwecken**

(1) <sup>1</sup>Ein familienähnliches Band wird allgemein dann angenommen, wenn zwischen der Pflegeperson und dem Kind ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis wie zwischen Eltern und leiblichem Kind besteht. <sup>2</sup>Es kommt nicht darauf an, ob die Pflegeeltern die Personensorge innehaben.

(2) <sup>1</sup>Die nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG erforderliche familienähnliche Bindung muss von vornherein auf mehrere Jahre angelegt sein. <sup>2</sup>Maßgebend ist nicht die tatsächliche Dauer der Bindung, wie sie sich aus rückschauender Betrachtung darstellt, sondern vielmehr die Dauer, die der Bindung nach dem Willen der Beteiligten bei der Aufnahme des Kindes zugedacht ist. <sup>3</sup>Dabei kann bei einer von den Beteiligten beabsichtigten Dauer von mindestens zwei Jahren im Regelfall davon ausgegangen werden, dass ein Pflegekindschaftsverhältnis i. S. d. EStG begründet worden ist. <sup>4</sup>Das Gleiche gilt, wenn ein Kind mit dem Ziel der Annahme als Kind in Pflege genommen wird.

(3) <sup>1</sup>Ein familienähnliches Band kann auch noch begründet werden, wenn ein Kind kurz vor Eintritt der Volljährigkeit in den Haushalt der Pflegeperson aufgenommen wird. <sup>2</sup>Die Aufnahme einer volljährigen Person, insbesondere eines volljährigen Familienangehörigen, in den Haushalt und die Sorge für diese Person begründet für sich allein regelmäßig kein Pflegekindschaftsverhältnis, selbst wenn die Person behindert ist. <sup>3</sup>Wenn es sich bei der Person jedoch um einen schwer geistig oder seelisch behinderten Menschen handelt, der in seiner geistigen Entwicklung einem Kind gleichsteht, kann ein Pflegekindschaftsverhältnis unabhängig vom Alter der behinderten Person und der Pflegeeltern begründet werden. <sup>4</sup>Die Wohn- und Lebensverhältnisse der behinderten Person müssen den Verhältnissen leiblicher Kinder vergleichbar sein und eine Zugehörigkeit der behinderten Person zur Familie widerspiegeln, außerdem muss ein dem Eltern-Kind-Verhältnis vergleichbares Erziehungsverhältnis bestehen (siehe auch BFH vom 9.2.2012, III R 15/09, BStBl II S. 739).

(4) <sup>1</sup>Anhaltspunkt für das Vorliegen einer familienähnlichen Bindung kann eine vom Jugendamt erteilte Pflegeerlaubnis nach § 44 SGB VIII sein. <sup>2</sup>Sie ist jedoch nicht in jedem Fall vorgeschrieben, z. B. dann nicht, wenn das Kind der Pflegeperson vom Jugendamt vermittelt worden ist, wenn Pflegekind und Pflegeperson miteinander verwandt oder verschwägert sind, oder wenn es sich um eine nicht gewerbsmäßige Tagespflege handelt. <sup>3</sup>Wird eine amtliche Pflegeerlaubnis abgelehnt bzw. eine solche widerrufen, kann davon ausgegangen werden, dass ein familienähnliches, auf längere Dauer angelegtes Band zwischen Pflegeperson und Kind nicht bzw. nicht mehr vorliegt.

(5) <sup>1</sup>Ein Altersunterschied wie zwischen Eltern und Kindern braucht nicht unbedingt zu bestehen. <sup>2</sup>Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann daher auch zwischen Geschwistern, z. B. Waisen, gegeben sein (BFH vom 5.8.1977, VI R 187/74, BStBl II S. 832). <sup>3</sup>Das Gleiche gilt ohne Rücksicht auf einen Altersunterschied, wenn der zu betreuende Geschwisteranteil von Kind an wegen Behinderung pflegebedürftig war und der betreuende Teil die Stelle der Eltern, etwa nach deren Tod, einnimmt. <sup>4</sup>Ist der zu betreuende Geschwisteranteil dagegen erst nach Eintritt der Volljährigkeit pflegebedürftig geworden, so wird im Allgemeinen ein dem Eltern-Kind-Verhältnis ähnliches Pflegeverhältnis nicht mehr begründet werden können.

(6) <sup>1</sup>Werden von einer Pflegeperson bis zu sechs Kinder in ihren Haushalt aufgenommen, ist davon auszugehen, dass die Haushaltsaufnahme nicht zu Erwerbszwecken erfolgt. <sup>2</sup>Keine Pflegekinder sind sog. Kostkinder. <sup>3</sup>Hat die Pflegeperson mehr als sechs Kinder in ihren Haushalt aufgenommen, spricht eine Vermutung dafür, dass es sich um Kostkinder handelt, vgl. R 32.2 Abs. 1 EStR 2012. <sup>4</sup>In einem erwerbsmäßig betriebenen Heim (Kinderhaus) oder in einer sonstigen betreuten Wohnform nach § 34 SGB VIII untergebrachte Kinder sind keine Pflegekinder (BFH vom 23.9.1998, XI R 11/98, BStBl 1999 II S. 133 und BFH vom 2.4.2009, III R 92/06, BStBl 2010 II S. 345). <sup>5</sup>Die sozialrechtliche Einordnung hat Tatbestandswirkung (BFH vom 2.4.2009, III R 92/06, BStBl 2010 II S. 345), d. h., sie ist ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung zukommt (vgl. V 19).

### **A 11.4 Fehlendes Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern**

(1) <sup>1</sup>Ein Pflegekindschaftsverhältnis setzt des Weiteren voraus, dass ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht. <sup>2</sup>Ob ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern noch besteht, hängt vom Einzelfall ab und ist insbesondere unter Berücksichtigung des Alters des Kindes, der Anzahl und der Dauer der Besuche der Eltern bei dem Kind sowie der Frage zu beurteilen, ob und inwieweit vor der Trennung bereits ein Obhuts- und Pflegeverhältnis des Kindes zu den Eltern bestanden hat (BFH vom 20.1.1995, III R 14/94, BStBl II S. 582 und BFH vom 7.9.1995, III R 95/93, BStBl 1996 II S. 63).

(2) <sup>1</sup>Ein Pflegekindschaftsverhältnis liegt nicht vor, wenn die Pflegeperson nicht nur mit dem Kind, sondern auch mit einem Elternteil des Kindes in häuslicher Gemeinschaft lebt, und zwar selbst dann nicht, wenn der Elternteil durch eine Schul- oder Berufsausbildung in der Obhut und Pflege des Kindes beeinträchtigt ist (BFH vom 9.3.1989, VI R 94/88, BStBl II S. 680). <sup>2</sup>Ein zwischen einem allein erziehenden Elternteil und seinem Kind im Kleinkindalter begründetes Obhuts- und Pflegeverhältnis wird durch die vorübergehende Abwesenheit des Elternteils nicht unterbrochen (BFH vom 12.6.1991, III R 108/89, BStBl 1992 II S. 20). <sup>3</sup>Die Auflösung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses des Kindes zu den Eltern kann i. d. R. angenommen werden, wenn ein noch nicht schulpflichtiges Kind mindestens ein Jahr lang bzw. ein noch schulpflichtiges Kind über zwei Jahre und länger keine ausreichenden Kontakte mehr hat (BFH vom 20.1.1995, III R 14/94, BStBl II S. 582 und BFH vom 7.9.1995, III R 95/93, BStBl 1996 II S. 63). **<sup>4</sup>Das Pflegekindschaftsverhältnis besteht dann nicht erst nach Ablauf dieses Zeitraums, sondern ab Aufnahme des Kindes in den Haushalt der Pflegeperson und Bestehen des familienähnlichen, auf längere Dauer berechneten Bandes. <sup>5</sup>Diese Grundsätze gelten auch für Prognoseentscheidungen. <sup>6</sup>Die Prognoseentscheidung basiert auf der Bewertung, ob zum Zeitpunkt der Entscheidung das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den abstammungsrechtlich zugeordneten Eltern besteht. <sup>7</sup>Kein ausreichendes Obhuts- und Pflegeverhältnis liegt beispielsweise vor, wenn:**

- ein Pflegekind von seinen Eltern nur gelegentlich im Haushalt der Pflegeperson besucht wird bzw. wenn es seine Eltern ebenfalls nur gelegentlich besucht,
- Besuche allein dem Zweck dienen, die vom Gericht oder Jugendamt festgelegten Besuchszeiten einzuhalten, oder
- die Kontakte mit den Eltern nicht geeignet sind, einen Beitrag für die Pflege und Obhut des Kindes zu leisten und Obhut und Pflege also im Wesentlichen durch die Pflegeperson erbracht werden.

(3) <sup>1</sup>Bei unbegleiteten minderjährigen Flüchtlingen kann das fehlende Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern unterstellt werden. <sup>2</sup>Als unbegleiteter minderjähriger Flüchtling gilt ein minderjähriges Kind, das ohne Begleitung eines nach dem Gesetz oder der Praxis des betreffenden Staates für das Kind verantwortlichen Erwachsenen geflüchtet ist.

## **A 12 Vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten oder Lebenspartners**

(1) <sup>1</sup>Nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG können Kinder des Ehegatten des Berechtigten berücksichtigt werden, wenn sie in den Haushalt des Berechtigten aufgenommen worden sind, vgl. hierzu A 9. <sup>2</sup>Hierbei handelt es sich um sog. Stiefkinder. <sup>3</sup>Diese Regelung ist nach § 2 Abs. 8 EStG auch auf Kinder des Lebenspartners des Berechtigten anzuwenden.

(2) Stirbt der **Ehegatte des Berechtigten** oder wird die Ehe geschieden bzw. aufgelöst **oder die Lebenspartnerschaft aufgehoben**, und verbleibt das Kind im Haushalt des bisher Berechtigten, erfüllt das Kind weiterhin das Kriterium „Kind des Ehegatten“.

(3) Bei behinderten Kindern des Ehegatten oder Lebenspartners wird durch eine vollstationäre Unterbringung die Haushaltsaufnahme nicht beendet, solange die Ehe bzw. Lebenspartnerschaft besteht und der Berechtigte mit seinem Ehegatten oder Lebenspartner in einem gemeinsamen Haushalt lebt.

(4) <sup>1</sup>Soweit in der Kindergeldangelegenheit eines Stiefelternteils ein Auskunftersuchen an einen anderen Elternteil gerichtet wird, sind zur Wahrung des Steuergeheimnisses (vgl. O 2.7) keine Angaben zum Stiefelternteil zulässig. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist lediglich in abstrakter Form mitzuteilen, dass der Stiefelternteil Kindergeld beansprucht.

(5) <sup>1</sup>Die Familienkassen i. S. v. § 72 Abs. 1 und 2 EStG prüfen die Haushaltsaufnahme im Abstand von drei Jahren. <sup>2</sup>A 9 Abs. 3 Satz 1 bis 3 gilt entsprechend.

## **A 13 Vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Enkel**

(1) <sup>1</sup>Nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG kann das Kind eines **abstammungsrechtlich zugeordneten** bzw. angenommenen Kindes (Enkelkind) bei einem Großelternteil berücksichtigt werden, wenn es in dessen Haushalt aufgenommen worden ist, vgl. hierzu A 9. <sup>2</sup>Allein die Unterhaltszahlung von Großeltern begründet keinen Anspruch auf Kindergeld.

(2) <sup>1</sup>Es kommt nicht darauf an, ob es sich bei dem Haushalt, in dem das Enkelkind lebt, um den alleinigen Haushalt der Großeltern oder einen gemeinsamen Haushalt mit den Eltern oder einem Elternteil des Kindes handelt. <sup>2</sup>Deshalb müssen beim Zusammenleben von Großeltern, Eltern und (Enkel-)Kind weder die Gesamthaushaltskosten noch die Kostenbeiträge der einzelnen Haushaltsmitglieder hierzu geprüft werden. <sup>3</sup>Es genügt das räumliche Zusammenleben mit gemeinsamer Versorgung in einem Haushalt.

(3) <sup>1</sup>Die Familienkassen i. S. v. § 72 Abs. 1 und 2 EStG prüfen die Haushaltsaufnahme im Abstand von drei Jahren. <sup>2</sup>A 9 Abs. 3 Satz 1 bis 3 gilt entsprechend.

## A 14 Volljährige Kinder ohne Arbeitsplatz

### A 14.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, kann nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt werden, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland arbeitsuchend gemeldet ist.

<sup>2</sup>Einer Berücksichtigung stehen nicht entgegen:

- eine geringfügige Beschäftigung i. S. v. § 8 SGB IV bzw. § 8a SGB IV (vgl. A 20.3.3 Abs. 1 und 2),
- eine selbständige oder gewerbliche Tätigkeit von insgesamt weniger als 15 Stunden wöchentlich (vgl. BFH vom 18.12.2014, III R 9/14, BStBl 2015 II S. 653),
- die **Zuweisung in Arbeitsgelegenheiten** nach § 16d SGB II,
- wenn die Meldung als Arbeitssuchender nicht im Inland, sondern bei der staatlichen Arbeitsvermittlung in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat oder in der Schweiz erfolgt ist.

<sup>3</sup>A 23 und V 1.5.2 sind zu beachten.

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis, dass ein Kind bei einer Agentur für Arbeit im Inland arbeitsuchend gemeldet ist, hat über eine Bescheinigung der zuständigen Agentur für Arbeit im Inland zu erfolgen. <sup>2</sup>**Hierfür steht der Vordruck „Bescheinigung über ein Kind ohne Ausbildungs- oder Arbeitsplatz“ zur Verfügung.** <sup>3</sup>Es sind diesbezüglich keine weiteren Prüfungen durch die Familienkasse erforderlich. <sup>4</sup>Auch der Nachweis der Arbeitslosigkeit oder des Bezugs von Alg nach § 136 SGB III dient als Nachweis der Meldung als arbeitsuchend.

(3) <sup>1</sup>Das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG ist halbjährlich zu prüfen. <sup>2</sup>O 2.10 Abs. 2 und 3 ist zu beachten.

### A 14.2 Erkrankung und Mutterschaft

(1) <sup>1</sup>Eine Berücksichtigung ist auch in einem Zeitraum möglich, in dem das Kind wegen Erkrankung nicht bei einer Agentur für Arbeit im Inland arbeitsuchend gemeldet ist. <sup>2</sup>Die Erkrankung und das voraussichtliche Ende der Erkrankung sind durch eine Bescheinigung des behandelnden Arztes nachzuweisen; die Bescheinigung ist jeweils nach Ablauf von sechs Monaten zu erneuern. <sup>3</sup>Ist nach den ärztlichen Feststellungen das voraussichtliche Ende der Erkrankung nicht absehbar, ist zu prüfen, ob das Kind wegen einer Behinderung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden kann. <sup>4</sup>Wurde das Kind nicht bereits vor der Erkrankung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt, muss es seinen Willen, sich unmittelbar nach Wegfall der Hinderungsgründe bei der zuständigen Agentur für Arbeit im Inland arbeitsuchend zu melden, durch eine schriftliche Erklärung glaubhaft machen (vgl. V 6.1 Abs. 1 Satz 8). <sup>5</sup>Meldet sich das Kind nach Wegfall der Hinderungsgründe nicht unmittelbar bei der zuständigen Agentur für Arbeit im Inland arbeitsuchend, ist die Festsetzung ab dem Monat, der dem Monat folgt, in dem die Hinderungsgründe wegfallen, nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG aufzuheben. <sup>6</sup>Für die Bearbeitung und Nachweisführung stehen die Vordrucke „Erklärung für ein erkranktes **volljähriges** Kind“ und „Bearbeitungsbogen für **ein** erkranktes **volljähriges** Kind“ zur Verfügung.

(2) <sup>1</sup>Ein Kind, das wegen eines Beschäftigungsverbots nach §§ 3, **13 Abs. 1 Nr. 3 oder 16 MuSchG** nicht bei einer Agentur für Arbeit im Inland arbeitsuchend gemeldet ist, kann nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt werden. <sup>2</sup>**Das Gleiche gilt, wenn das Kind wegen unzulässiger Tätigkeiten und Arbeitsbedingungen nach §§ 11, 12 MuSchG nicht arbeitsuchend gemeldet ist.** <sup>3</sup>**Die Schwangerschaft und der voraussichtliche Tag der Entbindung sind durch ein ärztliches Zeugnis oder das Zeugnis einer Hebamme oder eines Entbindungshelfers**

*nachzuweisen.* <sup>4</sup>Ein Beschäftigungsverbot nach § 16 MuSchG ist durch ärztliches Zeugnis zu bestätigen. <sup>5</sup>Die Nichtvermittelbarkeit wegen unzulässiger Tätigkeit nach §§ 11, 12 MuSchG ist durch eine Bescheinigung der Arbeitsvermittlung nachzuweisen. <sup>6</sup>Satz 1 und 2 gelten unabhängig davon, ob das Kind nach dem Ende des Beschäftigungsverbots nach §§ 3, 13 Abs. 1 Nr. 3 oder 6 MuSchG die Meldung als Arbeitsuchender im Inland erneut vornimmt (BFH vom 13.6.2013, III R 58/12, BStBl 2014 II S. 834). <sup>7</sup>Befindet sich das Kind jedoch in Elternzeit nach dem BEEG, wird es nur berücksichtigt, wenn es arbeitsuchend gemeldet ist.

## **A 15 Volljährige Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden**

### **A 15.1 Begriff**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG besteht für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, Anspruch auf Kindergeld, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird. <sup>2</sup>Das ist der Fall, wenn ein Kind sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet. <sup>3</sup>Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. <sup>4</sup>Die Ausbildungsmaßnahme muss konkret berufsbezogen sein; dies ist insbesondere nicht der Fall, wenn die Vermittlung nur allgemein nützlicher Fertigkeiten oder allgemeiner Lebenserfahrung oder die Herausbildung sozialer Eigenschaften im Vordergrund steht.

(2) <sup>1</sup>Das Berufsziel wird weitgehend von den Vorstellungen der Eltern und des Kindes bestimmt; diese haben bei der Ausgestaltung der Ausbildung einen weiten Entscheidungsspielraum. <sup>2</sup>Das Berufsziel kann sich auf grundsätzlich jede Tätigkeit beziehen, die in der Zukunft zur Schaffung bzw. Erhaltung einer Erwerbsgrundlage nachhaltig gegen Entgelt ausgeübt werden kann. <sup>3</sup>Für Ausbildungsmaßnahmen außerhalb geregelter Bildungsgänge sind vom Berechtigten die beruflichen Einsatzbereiche sowie die entsprechenden Anforderungen an Fertigkeiten und Kenntnisse darzulegen. <sup>4</sup>Eine Bestimmung des Berufsziels liegt nicht vor, wenn lediglich eine allgemeine Tätigkeitsrichtung angegeben wird (z. B. „etwas Soziales“), aus der sich nicht ohne weitere Konkretisierung ein Angebot für den Arbeitsmarkt formulieren lässt. <sup>5</sup>Dies schließt jedoch eine spätere Auswahl aus verschiedenen Ausprägungen desselben Tätigkeitsbildes (z. B. Bereiche der Kranken- und Altenpflege) oder eine Spezialisierung auf Einzelbereiche nicht aus; Abs. 4 bleibt unberührt.

(3) Die freie Selbstausbildung erfüllt – unabhängig vom Ausbildungsziel – nicht den Grundtatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

(4) Zu berücksichtigen ist auch die Weiterbildung im erlernten und ausgeübten Beruf, wenn diese dazu dient, zu einer höheren beruflichen Qualifikation zu gelangen, sowie die Ausbildung für einen anderen Beruf (beachte aber A 20.3).

### **A 15.2 Maßnahmen**

<sup>1</sup>Der Grundtatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erfasst insbesondere folgende Maßnahmen:

- den Besuch einer allgemein- oder berufsbildenden Schule (vgl. A 15.5),
- die Ausbildung in einem berufsbezogenen Ausbildungsverhältnis (vgl. A 15.6),
- den Besuch einer Hochschule (vgl. A 15.7),
- ein Praktikum (vgl. A 15.8),
- einen Sprachaufenthalt im Ausland (vgl. A 15.9).

<sup>2</sup>Zu berücksichtigen sind auch:

- der Vorbereitungsdienst der Lehramts- und Rechtsreferendare (BFH vom 10.2.2000, VI B 108/99, BStBl II S. 398),
- der Vorbereitungsdienst der Beamtenanwärter,
- die in Berufen des Sozialwesens und der nichtärztlichen medizinischen Hilfstätigkeiten im Anschluss an die schulische Ausbildung zu leistenden Berufspraktika, die Voraussetzung für die staatliche Anerkennung in dem ausgebildeten Beruf und die Berufsausübung sind,
- eine Ausbildung während des Strafvollzugs,
- die Unterweisung in einem Anlernverhältnis, wenn ihr ein Ausbildungsplan zugrunde liegt, sie auf qualifizierte Tätigkeiten ausgerichtet ist und nicht den Charakter einer Arbeitsleistung gegen Entgelt hat; dies wird insbesondere anzunehmen sein, wenn der Anlernling für die

übliche Dauer einer Berufsausbildung für einen Beruf ausgebildet wird, der früher als Ausbildungsberuf anerkannt war,

- die Einstiegsqualifizierung i. S. d. § 54a SGB III i. V. m. § 16 SGB II.

<sup>3</sup>In den Laufbahngruppen der Bundeswehr können folgende Berufsausbildungsmaßnahmen berücksichtigungsfähig sein:

- die Ausbildung eines Soldaten auf Zeit für seine spätere Verwendung in der Laufbahngruppe Mannschaft, wenn sie zu Beginn der Verpflichtungszeit erfolgt; die Ausbildung umfasst die Grundausbildung und die sich anschließende Dienstpostenausbildung (vgl. BFH vom 10.5.2012, VI R 72/11, BStBl II S. 895); dies gilt auch für den freiwilligen Wehrdienst nach § 58b SG,
- die Ausbildung eines Soldaten auf Zeit oder Berufssoldaten in der Laufbahngruppe Unteroffizier (mit oder ohne Portepee) bzw. in der Laufbahngruppe Offizier (BFH vom 16.4.2002, VIII R 58/01, BStBl 2002 II S. 523 und BFH vom 15.7.2003, VIII R 19/02, BStBl 2007 II S. 247); zur Ausbildung können auch zivilberufliche Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen (sog. ZAW-Maßnahmen), das Studium an einer Bundeswehrhochschule oder an einer zivilen Hochschule zählen, auch wenn diese Maßnahmen über die jeweilige Ernennung hinaus andauern,
- die während des Wehrdienstes stattfindende Ausbildung zum Reserveoffizier (BFH vom 8.5.2014, III R 41/13, BStBl II S. 717),
- zusätzliche Weiterbildungen bzw. Ausbildungsmaßnahmen eines Soldaten, die grundsätzlich dazu geeignet sind, den Aufstieg in eine höhere Laufbahngruppe, den Einstieg in eine Laufbahngruppe oder den Laufbahnwechsel vom Unteroffizier ohne Portepee zum Unteroffizier mit Portepee zu ermöglichen (darunter fallen nicht in der Bundeswehr übliche Verwendungslehrgänge, die nach dem Erwerb der Laufbahnbefähigung absolviert werden, vgl. BFH vom 16.9.2015, III R 6/15, BStBl 2016 II S. 281).

<sup>4</sup>Findet eine der in Satz 3 genannten Maßnahmen zu Beginn der Verpflichtungszeit statt, können die ersten vier Monate ohne näheren Nachweis anerkannt werden, lediglich der Dienstantritt ist glaubhaft zu machen. <sup>5</sup>Für die Prüfung der weiteren Berücksichtigung steht der Vordruck „Bescheinigung über die Ausbildung eines Soldaten/einer Soldatin bei der Bundeswehr“ zur Verfügung.

### A 15.3 Ernsthaftigkeit

(1) <sup>1</sup>Die Ausbildung **ist** berücksichtigungsfähig, **wenn sich das Kind ernsthaft und nachhaltig auf das Erreichen eines bestimmten Berufsziels vorbereitet.** <sup>2</sup>**Anders als z. B. bei einem Sprachunterricht im Ausland (vgl. A 15.9), ist bei einer Ausbildung in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang eine Prüfung der Ernsthaftigkeit, beispielsweise anhand zeitlicher Kriterien, regelmäßig nicht erforderlich (vgl. BFH vom 8.9.2016, III R 27/15, BStBl II 2017 S. 278).**

(2) <sup>1</sup>Sind bei Studenten die Semesterbescheinigungen aussagekräftig (durch Ausweis der Hochschulsemerester), sind diese als Nachweis **grundsätzlich** ausreichend. <sup>2</sup>**Bestehen trotz aussagekräftiger Semesterbescheinigungen Zweifel an der Ernsthaftigkeit des Studiums, sollte die Ernsthaftigkeit durch Vorlage von Leistungsnachweisen („Scheine“, Bescheinigungen des Betreuenden über Einreichung von Arbeiten zur Kontrolle), die Aufschluss über die Fortschritte des Lernenden geben, in den in A 15.10 Abs. 13 festgelegten Zeitpunkten belegt werden.** <sup>3</sup>**Bei Ausbildungsgängen, die keine regelmäßige Präsenz an einer Ausbildungsstätte erfordern (insbesondere bei als Fernstudium angebotenen Fernlehrgängen), sollte die Ernsthaftigkeit nach Satz 2 geprüft werden.**

(3) <sup>1</sup>**Es ist zwar kein zeitliches Mindestmaß an einer Ausbildungsmaßnahme zu fordern, gleichwohl kann die tatsächliche zeitliche Inanspruchnahme als Anhaltspunkt für die Ernsthaftigkeit der Ausbildung herangezogen werden.** <sup>2</sup>**So kann beispielsweise eine tatsächliche Unterrichts- bzw. Ausbildungszeit von zehn Wochenstunden regelmäßig als ausreichende Ausbildung anerkannt werden.** <sup>3</sup>Eine Unterrichts- bzw. Ausbildungszeit von weniger als zehn Wochenstunden kann als ausreichende Ausbildung anerkannt werden, wenn **z. B.**

- das Kind zur Teilnahme am Schulunterricht zur Erfüllung der Schulpflicht verpflichtet ist (BFH vom 28.4.2010, III R 93/08, BStBl II S. 1060),
- der zusätzliche ausbildungsbezogene Zeitaufwand (z. B. für Vor- und Nachbereitung) über das übliche Maß hinausgeht oder
- die besondere Bedeutung der Maßnahme für das angestrebte Berufsziel dies rechtfertigt.

<sup>3</sup>Üblich ist ein Zeitaufwand für die häusliche Vor- und Nacharbeit, welcher der Dauer der Unterrichts- bzw. Ausbildungszeit entspricht, sowie ein Zeitaufwand für den Weg von und zur Ausbildungsstätte bis zu einer Stunde für die einfache Wegstrecke. <sup>4</sup>Über das übliche Maß hinaus geht der ausbildungsbezogene Zeitaufwand z. B.

- bei besonders umfangreicher Vor- und Nacharbeit oder
- wenn neben die Unterrichtseinheiten zusätzliche ausbildungsfördernde Aktivitäten bzw. die praktische Anwendung des Gelernten treten.

<sup>5</sup>Die besondere Bedeutung der Maßnahme für das angestrebte Berufsziel rechtfertigt eine geringere Stundenanzahl, z. B. bei

- Erwerb einer qualifizierten Teilnahmebescheinigung,
- Prüfungsteilnahme,
- regelmäßigen Leistungskontrollen **oder**
- berufszielbezogener Üblichkeit der Durchführung einer solchen Maßnahme, wenn die Ausbildungsmaßnahme der üblichen Vorbereitung auf einen anerkannten Prüfungsabschluss dient oder wenn die einschlägigen Ausbildungs- oder Studienordnungen bzw. entsprechende Fachbereiche die Maßnahme vorschreiben oder empfehlen.

(4) <sup>1</sup>Die Ausbildung muss in ihrer zeitlichen Gestaltung einem von vornherein festgelegten Plan entsprechen. <sup>2</sup>Weicht die Dauer der Ausbildung erheblich von der üblichen Dauer vergleichbarer oder ähnlicher Ausbildungen ab, bedarf die Ernsthaftigkeit besonderer Begründung.

#### **A 15.4 Behinderte Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden**

<sup>1</sup>Ein behindertes Kind wird auch dann für einen Beruf ausgebildet, wenn es durch gezielte Maßnahmen auf eine – wenn auch einfache – Erwerbstätigkeit vorbereitet wird, die nicht spezifische Fähigkeiten oder Fertigkeiten erfordert. <sup>2</sup>Unter diesem Gesichtspunkt kann z. B. auch der Besuch einer Schule für behinderte Menschen, einer Heimsonderschule, das Arbeitstraining in einer Anlernwerkstatt oder die Förderung im Berufsbildungsbereich einer Werkstatt für behinderte Menschen den Grundtatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erfüllen.

#### **A 15.5 Schulausbildung**

(1) <sup>1</sup>Schulausbildung ist jede Ausbildung an allgemein- oder berufsbildenden öffentlichen oder privaten Schulen, in denen Unterricht nach staatlich genehmigten Lehrplänen bzw. in Anlehnung daran erteilt wird. <sup>2</sup>Die Schulausbildung dient der Allgemeinbildung oder der beruflichen Bildung.

(2) <sup>1</sup>Kennzeichnend für eine Schulausbildung ist die Vermittlung von Wissen an einer schulischen Einrichtung (auch Fernschulen). <sup>2</sup>Dies setzt voraus, dass der Schüler in eine schulische Mindestorganisation eingebunden ist, die eine dauernde Lernkontrolle ermöglicht. <sup>3</sup>Die Ausbildung darf nicht überwiegend in der Gestaltungsfreiheit des Schülers liegen. <sup>4</sup>Die Vorlage einer gültigen Schulbescheinigung reicht i. d. R. für den Nachweis der Ernsthaftigkeit aus.

(3) <sup>1</sup>Hängt die Dauer und Intensität der Ausbildung von der Entscheidung und Selbstverantwortung des Schülers ab, ist die Ernsthaftigkeit anhand geeigneter Nachweise (Bescheinigung über regelmäßige Einreichung von Hausarbeiten zur Korrektur bei der Fernschule, Bescheinigung über Fortgang) zu belegen. <sup>2</sup>Die Anerkennung eines Fernabiturs kommt entsprechend diesen Grundsätzen in Betracht (vgl. auch A 15.7 Abs. 1 Satz 4). <sup>3</sup>Die ernsthafte Vorbereitung auf ein Abitur für Nichtschüler ist zumindest ab dem Monat der Anmeldung zur Prüfung berücksichtigungsfähig (BFH vom 18.3.2009, III R 26/06, BStBl 2010 II S. 296). <sup>4</sup>Bereitet sich ein Kind, ohne in eine schulische Mindestorganisation eingebunden zu sein, ernsthaft auf eine Prüfung zur Erlangung des Hauptschulabschlusses, des mittleren Schulabschlusses, des schulischen Teils der Fachhochschulreife oder des Abiturs vor, ist es zu berücksichtigen. <sup>5</sup>An den Nachweis der für die Vorbereitung in Anspruch genommenen Zeit und Arbeitskraft des Kindes sind aufgrund der fehlenden Mindestorganisation strenge Anforderungen zu stellen. <sup>6</sup>Als mögliche Nachweise kommen insbesondere detaillierte Studienberichte sowie Bescheinigungen über die Teilnahme an Vorbereitungslehrgängen, über die Anmeldung zur Prüfung und über die Zulassung zur Prüfung in Betracht. <sup>7</sup>Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Vorbereitung gehen nach den Regeln der objektiven Beweislast zu Lasten des Kindergeldberechtigten.

(4) <sup>1</sup>Zur Schulausbildung zählt auch der Besuch einer vergleichbaren allgemein- oder berufsbildenden Schule im Ausland (z. B. im Rahmen von Schüleraustauschprogrammen, **vom EU-Bildungsprogramm Erasmus+** oder im Rahmen eines akademischen Jahres an einem

amerikanischen College; vgl. BFH vom 9.6.1999, VI R 34/98, BStBl II S. 705). <sup>2</sup>Gleiches gilt für die Teilnahme an Sprachkursen zur Erlernung der deutschen Sprache, wenn der Erwerb dieser Sprachkenntnisse Grundlage für eine anschließend beabsichtigte Ausbildung oder Berufsausübung in Deutschland ist.

## **A 15.6 Berufsbezogene Ausbildungsverhältnisse**

(1) <sup>1</sup>Als berufsbezogenes Ausbildungsverhältnis ist ohne weiteres die Ausbildung in einem staatlich anerkannten Ausbildungsberuf anzuerkennen, wenn sie nach der maßgeblichen Ausbildungsordnung durchgeführt wird. <sup>2</sup>Gleiches gilt für einen sonst vorgeschriebenen, allgemein anerkannten oder üblichen Ausbildungsweg.

(2) <sup>1</sup>In Abgrenzung zu einem normalen Beschäftigungsverhältnis muss ein echtes Ausbildungsverhältnis vorliegen, das planmäßig ausgestaltet ist und sich an einem bestimmten Ausbildungsziel orientiert. <sup>2</sup>Dazu gehört i. d. R., dass ein sachkundiger, verantwortlicher Ausbilder bestellt ist, der den Auszubildenden anleitet, belehrt und ihn mit dem Ziel unterweist, ihm die für den angestrebten Beruf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten zu vermitteln.

(3) <sup>1</sup>Eine durch Alg bei Weiterbildung oder Übergangsgeld geförderte Maßnahme der beruflichen Weiterbildung oder zur beruflichen Eingliederung behinderter Menschen ist i. d. R. zu berücksichtigen, wenn die Maßnahme sechs Monate oder länger dauert. <sup>2</sup>Bei kürzeren Maßnahmen bedarf es einer eingehenden Prüfung, ob der Grundtatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erfüllt ist. <sup>3</sup>Ein Kind wird regelmäßig auch dann für einen Beruf ausgebildet, wenn es an einer berufsvorbereitenden Bildungsmaßnahme teilnimmt. <sup>4</sup>Als berufsvorbereitende Bildungsmaßnahmen gelten alle Maßnahmen, die im Zusammenhang mit Sofortprogrammen (z. B. von Bund, Ländern und Gemeinden) zum Abbau der Jugendarbeitslosigkeit durchgeführt werden. <sup>5</sup>Eine inhaltliche Prüfung dieser Maßnahmen erfolgt nicht.

**(4) Die Ausbildung für einen Beruf kann auch im Ausland erfolgen.**

## **A 15.7 Hochschulausbildung**

(1) <sup>1</sup>Der Besuch einer Hochschule erfüllt den Grundtatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, wenn und solange das Kind im In- oder Ausland als ordentlicher Studierender immatrikuliert ist. <sup>2</sup>Ebenso ist ein Aufbau- oder Ergänzungsstudium berücksichtigungsfähig, wenn es zu einer zusätzlichen beruflichen Qualifikation führt und mit einer Prüfung abgeschlossen wird. <sup>3</sup>Es genügt nicht, wenn das Kind lediglich als Gasthörer an Vorlesungen und Übungen teilnimmt. <sup>4</sup>Das Fernstudium an einer Hochschule ist als Hochschulausbildung anzuerkennen, sofern die in A 15.3 genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

(2) Studierende an Fachhochschulen werden auch während der sog. praktischen Studiensemester für einen Beruf ausgebildet.

(3) <sup>1</sup>Eine Beurlaubung vom Studium oder eine Befreiung von der Teilnahme an Vorlesungen (Befreiung von der Belegpflicht) ist auch bei fortdauernder Immatrikulation grundsätzlich als tatsächliche Unterbrechung des Hochschulbesuchs anzusehen (vgl. BFH vom 13.7.2004, VIII R 23/02, BStBl II S. 999), es sei denn, die Beurlaubung erfolgt zum Zwecke der Durchführung einer zusätzlichen Maßnahme i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, zum Zwecke der Prüfungsvorbereitung oder auf Grund von Erkrankung oder Mutterschaft (vgl. A 15.11). <sup>2</sup>Eine die Berücksichtigung ausschließende Unterbrechung liegt z. B. dann vor, wenn sich Studierende wegen Mitarbeit in der studentischen Selbstverwaltung der Hochschule vom Studium beurlauben lassen.

(4) Die Vorbereitung auf das Doktorexamen (Promotion) ist regelmäßig zu berücksichtigen, wenn sie im Anschluss an das erfolgreich abgeschlossene Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführt wird (vgl. BFH vom 9.6.1999, VI R 92/98, BStBl II S. 708).

(5) Wird eine inländische Hochschulausbildung durch ein Auslandsstudium unterbrochen, können die Kinder weiter berücksichtigt werden, wenn sie an der ausländischen Hochschule als ordentliche Studierende immatrikuliert sind und das Studium in der gleichen oder einer vergleichbaren Fachrichtung erfolgt.

(6) Im Ausland absolvierte Studiengänge sind zu berücksichtigen, wenn sie auf einen berufsqualifizierenden Abschluss gerichtet sind und die Kinder an der ausländischen Hochschule als ordentliche Studierende immatrikuliert sind.

## A 15.8 Praktikum, Volontariat und Trainee-Programm

(1) <sup>1</sup>Während eines Praktikums wird ein Kind für einen Beruf ausgebildet, sofern dadurch Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen vermittelt werden, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind (vgl. BFH vom 9.6.1999, VI R 16/99, BStBl II S. 713) und es sich nicht lediglich um ein gering bezahltes Arbeitsverhältnis handelt. <sup>2</sup>Das Praktikum muss für das angestrebte Berufsziel förderlich sein (BFH vom 15.7.2003, VIII R 79/99, BStBl II S. 843). <sup>3</sup>Es sind auch der Vervollkommnung und Abrundung von Fähigkeiten und Kenntnissen dienende Maßnahmen einzubeziehen, die außerhalb eines geregelten Bildungsganges ergriffen werden und damit über das vorgeschriebene Maß hinausgehen. <sup>4</sup>Es ist nicht erforderlich, dass die Ausbildungsmaßnahme einem im BBiG geregelten fest umrissenen Bildungsgang entspricht, sie in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben ist oder auf ein deutsches Studium angerechnet wird.

(2) <sup>1</sup>Ein vorgeschriebenes Praktikum ist als notwendige fachliche Voraussetzung oder Ergänzung der eigentlichen Ausbildung an einer Schule, Hochschule oder sonstigen Ausbildungsstätte ohne weiteres anzuerkennen. <sup>2</sup>Gleiches gilt für ein durch die Ausbildungs- oder Studienordnung empfohlenes Praktikum sowie für ein Praktikum, das in dem mit der späteren Ausbildungsstätte abgeschlossenen schriftlichen Ausbildungsvertrag oder der von dieser Ausbildungsstätte schriftlich gegebenen verbindlichen Ausbildungszusage vorgesehen ist.

(3) <sup>1</sup>Ein Praktikum, das weder vorgeschrieben noch empfohlen ist, kann unter den Voraussetzungen des Abs. 1 für die Dauer berücksichtigt werden, in der ein ausreichender Bezug zum Berufsziel glaubhaft gemacht wird, längstens für zwölf Monate. <sup>2</sup>Von einem ausreichenden Bezug kann ausgegangen werden, wenn dem Praktikum ein detaillierter Ausbildungsplan zu Grunde liegt, der darauf zielt, unter fachkundiger Anleitung für die Ausübung des angestrebten Berufs wesentliche Kenntnisse und Fertigkeiten zu vermitteln.

(4) Eine Tätigkeit kann für eine Dauer von bis zu drei Monaten als Praktikum berücksichtigt werden, wenn sie im Rahmen der Berufsorientierung dazu dient, Einblicke in Inhalte, Anforderungen, Strukturen und Themen des jeweiligen Berufsbildes zu vermitteln und es sich dabei nicht lediglich um ein gering bezahltes Arbeitsverhältnis handelt.

(5) <sup>1</sup>Eine Volontärtätigkeit, die ein ausbildungswilliges Kind vor Annahme einer voll bezahlten Beschäftigung gegen geringe Entlohnung absolviert, ist berücksichtigungsfähig, wenn das Volontariat der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation dient und somit der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht (vgl. BFH vom 9.6.1999, VI R 50/98, BStBl II S. 706; vgl. auch Anlernverhältnis, A 15.2 Satz 2); Gleiches gilt für eine Tätigkeit als Trainee. <sup>2</sup>Für eine Prägung durch Ausbildungszwecke spricht es, dass ein detaillierter Ausbildungsplan zu Grunde liegt, dass die Unterweisung auf qualifizierte Tätigkeiten ausgerichtet ist, dass auf der Grundlage der Ausbildung dem Kind eine den Lebensunterhalt selbständig sichernde Berufstätigkeit ermöglicht wird und dass die Höhe des Arbeitslohns dem eines Auszubildenden vergleichbar ist. <sup>3</sup>Es darf sich dagegen nicht lediglich um ein gering bezahltes Arbeitsverhältnis handeln.

## A 15.9 Sprachaufenthalte im Ausland

(1) <sup>1</sup>Sprachaufenthalte im Ausland sind regelmäßig berücksichtigungsfähig, wenn der Erwerb der Fremdsprachenkenntnisse nicht dem ausbildungswilligen Kind allein überlassen bleibt, sondern Ausbildungsinhalt und Ausbildungsziel von einer fachlich autorisierten Stelle vorgegeben werden. <sup>2</sup>Davon ist ohne weiteres auszugehen, wenn der Sprachaufenthalt mit anerkannten Formen der Berufsausbildung verbunden wird (z. B. Besuch einer allgemeinbildenden Schule, eines Colleges oder einer Universität). <sup>3</sup>In allen anderen Fällen – insbesondere bei Auslandsaufenthalten im Rahmen von Au-pair-Verhältnissen – setzt die Anerkennung voraus, dass der Aufenthalt von einem theoretisch-systematischen Sprachunterricht in einer Fremdsprache begleitet wird (vgl. BFH vom 9.6.1999, VI R 33/98 und VI R 143/98, BStBl II S. 701 und S. 710 und BFH vom 19.2.2002, VIII R 83/00, BStBl II S. 469).

(2) <sup>1</sup>Es kann regelmäßig eine ausreichende Ausbildung angenommen werden, wenn ein begleitender Sprachunterricht von wöchentlich zehn Unterrichtsstunden stattfindet. <sup>2</sup>Das Leben in der Gastfamilie zählt nicht dazu. <sup>3</sup>**Ein Sprachaufenthalt im Ausland kann ebenfalls berücksichtigt werden, wenn der begleitende Sprachunterricht weniger als wöchentlich zehn Unterrichtsstunden umfasst, der Auslandsaufenthalt aber von einer Ausbildungs- oder Prüfungsordnung vorausgesetzt wird.** <sup>4</sup>**Gleiches gilt, wenn der Sprachaufenthalt der Vorbereitung auf einen für die Zulassung zum Studium oder zu einer anderen Ausbildung erforderlichen Fremdsprachentest dient.** <sup>5</sup>Im Einzelnen gilt A 15.3.

## A 15.10 Beginn, Ende und Unterbrechung der Ausbildung

(1) <sup>1</sup>Die Schulausbildung und die schulische Berufsausbildung beginnen mit dem offiziellen Beginn des Schuljahres. <sup>2</sup>Sie enden mit Ablauf des Schuljahres (zur Ausnahme siehe Abs. 7). <sup>3</sup>Für allgemeinbildende Schulen ist das Ende des Schuljahres in den meisten Ländern auf den 31.7. festgesetzt; Beginn des neuen Schuljahres ist danach der 1.8. <sup>4</sup>Dies gilt regelmäßig auch für berufsbildende oder berufliche Schulen (Fach- und Berufsfachschulen). <sup>5</sup>Kinder, die eine solche Schule besuchen, sind daher ohne Rücksicht darauf, ob sie die Abschlussprüfung (z. B. das Abitur) bereits zu einem früheren Zeitpunkt abgelegt haben, auch im letzten Jahr des Schulbesuchs bis zum Ende des Schuljahres zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup>Sofern das offizielle Ende des Schuljahres an Gymnasien wegen der Neugestaltung der gymnasialen Oberstufe und der damit verbundenen Verlegung der Prüfungstermine oder aus sonstigen Gründen auf einen anderen Zeitpunkt festgelegt ist, endet das jeweilige Schuljahr zu dem abweichend festgelegten Termin. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Abweichungen des Schuljahres an berufsbildenden oder anderen Schulen von der Regel.

(3) <sup>1</sup>Die Berufsausbildung endet, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der es zur Berufsausübung nach dem angestrebten Berufsziel befähigt oder wenn einem schwerbehinderten Kind eine seinen Fähigkeiten angemessene Beschäftigung möglich ist; A 15.1 ist zu beachten. <sup>2</sup>Schließt die Berufsausbildung mit einer Prüfung ab, z. B. in Handwerksberufen mit der Gesellenprüfung, endet die Berufsausbildung mit Bestehen der Abschlussprüfung (zur Ausnahme siehe Abs. 1 und 7). <sup>3</sup>Eine Abschlussprüfung gilt als in dem Zeitpunkt bestanden, in dem das festgestellte Gesamtergebnis dem Prüfling offiziell schriftlich mitgeteilt wird. <sup>4</sup>Die Berufsausbildung ist bereits vor Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses beendet, wenn das Kind nach objektiven Maßstäben sein Ausbildungsziel erreicht hat, z. B. wenn das Kind nach Erbringung aller Prüfungsleistungen bereits eine Vollzeitberufstätigkeit im angestrebten Beruf aufnimmt (vgl. BFH vom 24.5.2000, VI R 143/99, BStBl II S. 473).

(4) <sup>1</sup>Wird die vorgeschriebene Abschlussprüfung vor Ablauf der vertragsmäßigen Ausbildungszeit bestanden, endet das Ausbildungsverhältnis bereits mit Bestehen der Abschlussprüfung. <sup>2</sup>Dies gilt grundsätzlich auch für Berufe, in denen die Ausübung von einer staatlichen Erlaubnis oder Anerkennung abhängig ist. <sup>3</sup>In diesen Fällen kann ein Kind für den Kindergeldanspruch ungeachtet der vertragsmäßigen Ausbildungszeit nur bis zum Ablauf desjenigen Monats berücksichtigt werden, in dem es Kenntnis vom Bestehen der Abschlussprüfung erlangt hat.

(5) <sup>1</sup>Wird die Abschlussprüfung nicht bestanden, so wird das Kind weiter für einen Beruf ausgebildet, wenn sich das Ausbildungsverhältnis auf sein Verlangen bis zur nächstmöglichen Wiederholungsprüfung verlängert, es zur Prüfung erneut zugelassen wird und den erfolgreichen Prüfungsabschluss weiterhin ernsthaft verfolgt. <sup>2</sup>Wird das Ausbildungsverhältnis lediglich mündlich verlängert, ist regelmäßig vom Fortbestehen des Ausbildungsverhältnisses auszugehen, weil die Wirksamkeit eines Berufsausbildungsvertrages nicht davon abhängig ist, dass der wesentliche Inhalt schriftlich niedergelegt ist. <sup>3</sup>Der Vertrag kann formlos, also auch mündlich, abgeschlossen werden (BAG vom 22.2.1972, BAGE 24, 133).

<sup>4</sup>Wird das Ausbildungsverhältnis nicht verlängert und besucht das Kind nicht weiter die Berufsschule, so ist es zu berücksichtigen, wenn es sich ernsthaft auf die nächstmögliche Wiederholungsprüfung vorbereitet. <sup>5</sup>Die ernsthafte Vorbereitung ist durch geeignete Nachweise zu belegen (z. B. die Anmeldung zur nächstmöglichen Wiederholungsprüfung). <sup>6</sup>Nimmt das Kind an der erstmaligen Wiederholungsprüfung teil und besteht diese, ist i. d. R. zu unterstellen, dass sich das Kind ernsthaft und nachhaltig auf diese Prüfung vorbereitet hat (BFH vom 2.4.2009, III R 85/08, BStBl 2010 II S. 298).

(6) <sup>1</sup>Endet das Berufsausbildungsverhältnis durch Insolvenz des Ausbildungsbetriebes, ist zu prüfen, ob die sich daran anschließenden Maßnahmen noch dem Grundtatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zugeordnet werden können. <sup>2</sup>Davon kann ausgegangen werden, wenn die zuständigen Kammern das Kind ohne Nachweis eines anschließenden Ausbildungsverhältnisses zur Prüfung zulassen und es bis zur Abschlussprüfung die Berufsschule besucht. <sup>3</sup>Trifft dies nicht zu, kommt eine Berücksichtigung unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 Buchst. c EStG in Betracht.

(7) **<sup>1</sup>Wenn die Dauer der Berufsausbildung durch Rechtsvorschrift festgelegt ist, endet die Ausbildung nicht bereits mit der Bekanntgabe des Ergebnisses der Abschlussprüfung, sondern erst mit Ablauf der Ausbildungszeit (BFH vom 14.9.2017, III R 19/16, BStBl 2018 II**

**S. 131).** <sup>2</sup>**Beispiele sind die** Berufsausbildungen zum Gesundheits- und (Kinder-) Krankenpfleger nach dem KrPflG, zum Altenpfleger nach dem **AltPflG** sowie zur Hebamme und zum Entbindungspfleger nach dem HebG; **in diesen Fällen dauert die Ausbildung** grundsätzlich drei Jahre.

(8) Wird ein in Ausbildung stehendes Kind in Untersuchungs- oder Strafhaft genommen, tritt eine Unterbrechung der Ausbildung ein, es sei denn, eine Ausbildung wird während der Haft fortgesetzt.

(9) <sup>1</sup>Die Hochschulausbildung beginnt mit offiziellem Beginn des Semesters. <sup>2</sup>Sie endet regelmäßig mit Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses, siehe Abs. 3 Satz 2 bis 4. <sup>3</sup>Ein Kind wird auch darüber hinaus für einen Beruf ausgebildet, wenn sich ein ergänzendes Studium oder ein nach der maßgebenden Ausbildungs- oder Prüfungsordnung vorgeschriebenes Dienstverhältnis oder Praktikum anschließt.

(10) <sup>1</sup>Für die Berücksichtigung von Prüfungszeiten ist es nicht erforderlich, dass das Kind weiterhin immatrikuliert ist. <sup>2</sup>Muss eine Prüfung wiederholt werden, so ist – wie auch bei der Regelung nach dem BBiG – die erneute Vorbereitungszeit als Hochschulausbildung anzusehen. <sup>3</sup>Das Kind muss sich jedoch nachweislich für den auf die nicht bestandene Prüfung folgenden Prüfungstermin, zu dem es erstmals wieder zur Prüfung zugelassen werden kann, gemeldet haben. <sup>4</sup>Eine längere Vorbereitungszeit nach nicht bestandener Prüfung zählt nur dann zur Hochschulausbildung, wenn sich das Kind nachweislich auf Anraten der Prüfungskommission erst zu einem späteren als dem nächstfolgenden Prüfungstermin meldet.

(11) <sup>1</sup>Wird das Studium abgebrochen, gilt die Ausbildung mit Ablauf des Monats als beendet, in dem die Abbruchentscheidung von dem Studierenden tatsächlich vollzogen wird, spätestens jedoch mit Ablauf des Monats, in dem die Exmatrikulation erfolgt. <sup>2</sup>Diese ist durch eine Exmatrikulationsbescheinigung nachzuweisen.

(12) <sup>1</sup>Die Ausbildung zum Arzt endet mit dem Bestehen der Ärztlichen Prüfung, siehe Abs. 3 Satz 2 und 3. <sup>2</sup>Für die anschließende Zeit bis zur Erteilung der Approbation kann das Kind nicht berücksichtigt werden.

(13) <sup>1</sup>Das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist bei Beginn und am Ende der Ausbildung zu prüfen. <sup>2</sup>Die Dauer der Schulausbildung eines volljährigen Kindes hat der Berechtigte durch Vorlage einer Schulbescheinigung nachzuweisen. <sup>3</sup>Eine abschließende Prüfung des Zeitraums der Schulausbildung ist abweichend von O 2.10 Abs. 2 Satz 3 nur erforderlich, falls weder ein Studium noch eine Ausbildung in einem staatlich anerkannten Ausbildungsberuf (vgl. A 15.6 Abs. 1 Satz 1) lückenlos anschließt. <sup>4</sup>Ein Studium oder eine Ausbildung i. S. v. Satz 3 schließen lückenlos an, wenn das Kind nach Abschluss seiner Schulausbildung spätestens im Anschluss an eine Übergangszeit nach § 32 Abs. 4 Satz 2 Buchst. b EStG ein Studium oder eine Ausbildung i. S. v. Satz 3 aufnimmt. <sup>5</sup>Für Studenten ist alle zwei Jahre eine Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen durchzuführen. <sup>6</sup>Hierfür sind Studienbescheinigungen anzufordern, aus denen die Anzahl der geleisteten Fachsemester ersichtlich ist; Satz 3 und O 2.10 Abs. 2 und 3 sind zu beachten.

## **A 15.11 Unterbrechung der Ausbildung infolge Erkrankung oder Mutterschaft**

(1) <sup>1</sup>Eine anspruchsschädliche Unterbrechung der Ausbildung liegt nicht vor, solange während einer Erkrankung die rechtliche Bindung zur Ausbildungsstätte bzw. zum Ausbilder fortbesteht. <sup>2</sup>Die Erkrankung und das voraussichtliche Ende der Erkrankung sind durch eine Bescheinigung des behandelnden Arztes nachzuweisen; die Bescheinigung ist jeweils nach Ablauf von sechs Monaten zu erneuern. <sup>3</sup>Ist nach den ärztlichen Feststellungen das voraussichtliche Ende der Erkrankung nicht absehbar, ist zu prüfen, ob das Kind wegen einer Behinderung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden kann. <sup>4</sup>Für die Bearbeitung und Nachweisführung stehen die Vordrucke „Erklärung für ein erkranktes **volljähriges** Kind“ und „Bearbeitungsbogen für **ein** erkranktes **volljähriges** Kind“ zur Verfügung.

(2) <sup>1</sup>Ein Studierender ist während einer Unterbrechung seines Studiums zu berücksichtigen, wenn er wegen Erkrankung beurlaubt oder von der Belegpflicht befreit ist und dies der Familienkasse unter Vorlage einer ärztlichen Bescheinigung nachgewiesen wird; vgl. Abs. 1 Satz 2. <sup>2</sup>Die Berücksichtigung erfolgt für das betreffende Studiensemester einschließlich der Semesterferien, in dem der Studierende durch Krankheit gehindert ist, seinem Studium nachzugehen. <sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn die Erkrankung vor Ablauf des Semesters endet, das Studium aber erst im darauf folgenden Semester fortgesetzt wird.

(3) <sup>1</sup>Das Vorliegen eines Beschäftigungsverbots nach §§ 3, **13 Abs. 1 Nr. 3 oder 16** MuSchG ist für den Anspruch unschädlich. <sup>2</sup>**Das Gleiche gilt, wenn das Kind wegen unzulässiger Tätigkeiten und**

**Arbeitsbedingungen nach §§ 11, 12 MuSchG die Ausbildung unterbricht.** <sup>3</sup>Die Schwangerschaft und der voraussichtliche Tag der Entbindung sind durch ein ärztliches Zeugnis oder das Zeugnis einer Hebamme oder eines Entbindungshelfers nachzuweisen. <sup>4</sup>Ein Beschäftigungsverbot nach § 16 MuSchG ist durch ärztliches Zeugnis zu bestätigen. <sup>5</sup>Die Unterbrechung der Ausbildung wegen unzulässiger Tätigkeit nach §§ 11, 12 MuSchG ist durch eine Bescheinigung des Ausbildungsbetriebes bzw. des Ausbilders nachzuweisen. <sup>6</sup>Unterbrechungszeiten wegen Kindesbetreuung, beispielsweise wegen Elternzeit gem. §§ 15 bis 21 BEEG, sind dagegen nicht zu berücksichtigen (BFH vom 15.7.2003, VIII R 47/02, BStBl II S. 848). <sup>7</sup>Eine Studierende ist für die Dauer des Semesters zu berücksichtigen, in dem die Entbindung zu erwarten ist, längstens bis zum Ablauf des Monats, in dem die Schutzfrist des § 3 Abs. 2 MuSchG endet. <sup>8</sup>Wird das Studium jedoch in dem darauf folgenden Semester fortgesetzt, ist die Studierende auch darüber hinaus bis zum Semesterbeginn zu berücksichtigen.

## **A 16 Volljährige Kinder in einer Übergangszeit**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG besteht für ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, Anspruch auf Kindergeld, wenn es sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung

- des freiwilligen Wehrdienstes nach § 58b SG (für Anspruchszeiträume ab 1.1.2015) oder
- eines geregelten Freiwilligendienstes i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG (vgl. A 18)

liegt.

<sup>2</sup>Kinder sind auch in Übergangszeiten von höchstens vier Monaten zwischen dem Abschluss der Ausbildung und dem Beginn eines der in Satz 1 genannten Dienste und Tätigkeiten zu berücksichtigen (vgl. BFH vom 25.1.2007, III R 23/06, BStBl 2008 II S. 664). <sup>3</sup>Die Übergangszeit beginnt am Ende des unmittelbar vorangegangenen Ausbildungsabschnittes oder Dienstes, auch wenn das Kind zu diesem Zeitpunkt das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat (BFH vom 16.4.2015, III R 54/13, BStBl 2016 II S. 25). <sup>4</sup>Die Übergangszeit von höchstens vier Monaten ist nicht taggenau zu berechnen, sondern umfasst vier volle Kalendermonate (BFH vom 15.7.2003, VIII R 105/01, BStBl II S. 847). <sup>5</sup>Endet z. B. ein Ausbildungsabschnitt im Juli, muss der nächste spätestens im Dezember beginnen.

(2) <sup>1</sup>Übergangszeiten ergeben sich als vom Kind nicht zu vermeidende Zwangspausen, z. B. durch Rechtsvorschriften über den Ausbildungsverlauf, aus den festen Einstellungsterminen der Ausbildungsbetriebe oder den Einstellungsgewohnheiten staatlicher Ausbildungsinstitutionen. <sup>2</sup>Eine Übergangszeit im Sinne einer solchen Zwangspause kann auch in Betracht kommen, wenn das Kind den vorangegangenen Ausbildungsplatz – ggf. aus von ihm zu vertretenden Gründen – verloren oder die Ausbildung abgebrochen hat. <sup>3</sup>Als Ausbildungsabschnitt gilt jeder Zeitraum, der nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu berücksichtigen ist.

(3) <sup>1</sup>Eine Berücksichtigung des Kindes während der Übergangszeit hat zu erfolgen, wenn es entweder bereits einen Ausbildungsplatz hat oder sich um einen Platz im nachfolgenden Ausbildungsabschnitt, der innerhalb des zeitlichen Rahmens des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG beginnt, beworben hat. <sup>2</sup>Gleichermaßen ist zu verfahren, wenn der Berechtigte bei Beendigung der Ausbildung des Kindes an einer allgemeinbildenden Schule oder in einem sonstigen Ausbildungsabschnitt glaubhaft erklärt, dass sich das Kind um einen solchen Ausbildungsplatz sobald wie möglich bewerben wird, und die Familienkasse unter Würdigung aller Umstände zu der Überzeugung gelangt, dass die Fortsetzung der Ausbildung zu dem angegebenen Zeitpunkt wahrscheinlich ist. <sup>3</sup>Entsprechend ist bei Übergangszeiten zwischen einem Ausbildungsabschnitt und einem Dienst bzw. einer Tätigkeit i. S. d. Abs. 1 Satz 1 zu verfahren.

(4) Eine Übergangszeit liegt nicht vor, wenn das Kind sich nach einem Ausbildungsabschnitt oder einem Dienst bzw. einer Tätigkeit i. S. d. Abs. 1 Satz 1 wegen Kindesbetreuung nicht um einen Anschlussausbildungsplatz bemüht.

(5) <sup>1</sup>Ist der Familienkasse bis zum Ende der Übergangszeit nicht nachgewiesen worden, dass das Kind für einen Beruf ausgebildet oder einen Dienst bzw. eine Tätigkeit i. S. d. Abs. 1 Satz 1 aufnehmen wird, ist die Festsetzung ab dem Monat, der dem Monat folgt, in dem der Ausbildungsabschnitt endete, nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG aufzuheben. <sup>2</sup>Kann eine Ausbildung nicht

aufgenommen werden, so kommt ggf. eine Berücksichtigung als ausbildungsplatzsuchendes Kind in Frage (vgl. A 17).

## A 17 Volljährige Kinder ohne Ausbildungsplatz

### A 17.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ist ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, zu berücksichtigen, wenn es eine Berufsausbildung – im Inland oder Ausland – mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen kann. <sup>2</sup>Der angestrebte Ausbildungsplatz muss nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu berücksichtigen sein. <sup>3</sup>Ein Mangel eines Ausbildungsplatzes liegt sowohl in Fällen vor, in denen das Kind noch keinen Ausbildungsplatz gefunden hat, als auch dann, wenn ihm ein solcher bereits zugesagt wurde, es diesen aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten kann (BFH vom 15.7.2003, VIII R 77/00, BStBl II S. 845). <sup>4</sup>Kein Mangel eines Ausbildungsplatzes liegt dagegen vor, wenn das Kind die objektiven Anforderungen an den angestrebten Ausbildungsplatz nicht erfüllt oder wenn es im Falle des Bereitstehens eines Ausbildungsplatzes aus anderen Gründen am Antritt gehindert wäre, z. B. wenn es im Ausland arbeitsvertraglich gebunden ist (BFH vom 15.7.2003, VIII R 79/99, BStBl II S. 843). <sup>5</sup>Hat das Kind noch keinen Ausbildungsplatz gefunden, hängt die Berücksichtigung davon ab, dass es ihm trotz ernsthafter Bemühungen nicht gelungen ist, seine Berufsausbildung zu beginnen oder fortzusetzen. <sup>6</sup>Die Suche nach einem Ausbildungsplatz muss also bisher erfolglos verlaufen sein oder der nächste Ausbildungsabschnitt einer mehrstufigen Ausbildung kann mangels Ausbildungsplatz nicht begonnen werden. <sup>7</sup>Beispiele für eine üblicherweise noch nicht abgeschlossene Berufsausbildung sind die Beendigung der Schulausbildung und die Ablegung des ersten Staatsexamens, wenn das zweite Staatsexamen für die Berufsausübung angestrebt wird. <sup>8</sup>Grundsätzlich ist jeder Ausbildungswunsch des Kindes anzuerkennen. <sup>9</sup>Die Bewerbung muss für den nächstmöglichen Ausbildungsbeginn erfolgen. <sup>10</sup>Kann eine Bewerbung nicht abgegeben werden, z. B. für Studierwillige, weil das Verfahren bei der SfH noch nicht eröffnet ist, genügt zunächst eine schriftliche Erklärung des Kindes (vgl. V 6.1 Abs. 1 Satz 8), sich so bald wie möglich bewerben zu wollen.

(2) <sup>1</sup>Der Berechtigte muss der Familienkasse die ernsthaften Bemühungen des Kindes um einen Ausbildungsplatz zum nächstmöglichen Beginn durch geeignete Unterlagen nachweisen oder zumindest glaubhaft machen. <sup>2</sup>Eine Ausbildung wird nicht zum nächstmöglichen Zeitpunkt angestrebt, wenn das Kind aus von ihm zu vertretenden Gründen, z. B. wegen einer Erwerbstätigkeit oder der Ableistung eines freiwilligen Wehrdienstes, die Ausbildung erst zu einem späteren Zeitpunkt beginnen möchte. <sup>3</sup>Ist eine Bewerbung erfolglos geblieben, sind für den anschließenden Zeitraum übliche und zumutbare Bemühungen nachzuweisen.

<sup>4</sup>Als Nachweis kommen insbesondere folgende Unterlagen in Betracht:

- schriftliche Bewerbungen unmittelbar an Ausbildungsstellen sowie deren Zwischennachricht oder Ablehnung,
- die schriftliche Bewerbung bei der SfH,
- die schriftliche Bewerbung für den freiwilligen Wehrdienst,
- die schriftliche Zusage einer Ausbildungsstelle,
- die Bescheinigung über die Registrierung als Bewerber für einen Ausbildungsplatz oder für eine Bildungsmaßnahme bei einer Agentur für Arbeit oder bei einem anderen zuständigen Leistungsträger (Jobcenter; **hierfür steht der Vordruck „Bescheinigung über ein Kind ohne Ausbildungs- oder Arbeitsplatz“ zur Verfügung**); in Zweifelsfällen ist die tatsächliche Bewerbereigenschaft, ggf. nach Rücksprache mit der zuständigen Agentur für Arbeit bzw. dem zuständigen Leistungsträger, festzustellen (vgl. BFH vom 18.6.2015, VI R 10/14, BStBl II S. 940),
- die von der Agentur für Arbeit für den Rentenversicherungsträger erstellte Bescheinigung über Anrechnungszeiten der Ausbildungssuche i. S. d. § 58 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a SGB VI.

(3) <sup>1</sup>Das Kind kann für den Zeitraum berücksichtigt werden, in dem es auf einen Ausbildungsplatz wartet (BFH vom 7.8.1992, III R 20/92, BStBl 1993 II S. 103). <sup>2</sup>Die Wartezeit beginnt beispielsweise mit der Beendigung der Schulausbildung, einer (ersten) Ausbildung oder eines Ausbildungsabschnitts. <sup>3</sup>Nimmt das Kind ernsthaft Bemühungen erst nach Ablauf des Folgemonats nach Wegfall eines anderen Berücksichtigungstatbestandes i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG auf, ist es ab dem Monat der ersten Bewerbung oder Registrierung zu berücksichtigen; Abs. 1 Satz 9 bleibt unberührt.

### Beispiel 1

Das Kind legt die Abiturprüfung im April eines Jahres ab (offizielles Schuljahresende in diesem Land). Unmittelbar nach Ablegung der Abiturprüfung beabsichtigt das Kind, im Oktober des Jahres ein Studium zu beginnen, und bewirbt sich im Juli (Eröffnung des Verfahrens bei der SfH) um einen Studienplatz. Im September erhält das Kind jedoch die Absage der SfH. Das Kind möchte sich zum Sommersemester des nächsten Jahres erneut um einen Studienplatz bewerben.

Das Kind kann wie folgt berücksichtigt werden:

- bis einschließlich April als Kind, das für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG),
- ab Mai durchgängig als Kind ohne Ausbildungsplatz (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG), von Mai bis September, weil es nach dem Schulabschluss die Ausbildung aufgrund des Vergabeverfahrens der SfH zunächst nicht fortsetzen konnte, und für den Zeitraum ab Oktober aufgrund der Absage der SfH und des weiter bestehenden Ausbildungswunsches. Abs. 1 Satz 9 und 10 und Abs. 2 Satz 3 sind zu beachten.

### Beispiel 2

Das Kind legt die Abiturprüfung im April eines Jahres ab (offizielles Schuljahresende in diesem Land). Das Kind möchte sich zunächst orientieren und beabsichtigt, danach eine Berufsausbildung zu beginnen. Im August bewirbt sich das Kind schriftlich zum nächstmöglichen Zeitpunkt um einen Ausbildungsplatz, erhält im Januar des nachfolgenden Jahres eine schriftliche Zusage und nimmt im August die Ausbildung auf.

Das Kind kann nur in folgenden Zeiträumen berücksichtigt werden:

- bis einschließlich April als Kind, das für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG),
- von August bis Juli des nachfolgenden Jahres als Kind ohne Ausbildungsplatz (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG),
- ab August des nachfolgenden Jahres als Kind, das für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).

(4) <sup>1</sup>Das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG ist halbjährlich zu prüfen. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Fälle, in denen dem Kind ein Ausbildungsplatz bereits zugesagt wurde, es diesen aber aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt antreten kann, und für Fälle nach Abs. 1 Satz 10. <sup>3</sup>In diesen Fällen kann die Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen mit der Prüfung nach A 15.10 Abs. 13 verbunden werden. <sup>4</sup>O 2.10 Abs. 2 und 3 ist zu beachten.

## A 17.2 Erkrankung und Mutterschaft

(1) <sup>1</sup>Eine Berücksichtigung ist nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG auch möglich, wenn das Kind infolge einer Erkrankung daran gehindert ist, sich um eine Berufsausbildung zu bemühen, sie zu beginnen oder fortzusetzen. <sup>2</sup>Die Erkrankung und das voraussichtliche Ende der Erkrankung sind durch eine Bescheinigung des behandelnden Arztes nachzuweisen; die Bescheinigung ist jeweils nach Ablauf von sechs Monaten zu erneuern. <sup>3</sup>Ist nach den ärztlichen Feststellungen das voraussichtliche Ende der Erkrankung nicht absehbar, ist zu prüfen, ob das Kind wegen einer Behinderung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden kann. <sup>4</sup>Wurde das Kind nicht bereits vor der Erkrankung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG berücksichtigt, muss es seinen Willen, sich unmittelbar nach Wegfall der Hinderungsgründe um eine Berufsausbildung zu bemühen, sie zu beginnen oder fortzusetzen, durch eine schriftliche Erklärung glaubhaft machen (vgl. V 6.1 Abs. 1 Satz 8). <sup>5</sup>Bemüht sich das Kind nach Wegfall des Hinderungsgrundes nicht unmittelbar um eine Berufsausbildung, beginnt diese oder setzt sie fort, ist die Festsetzung ab dem Monat, der dem Monat folgt, in dem die Hinderungsgründe wegfallen, nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG aufzuheben. <sup>6</sup>Für die Bearbeitung und Nachweisführung stehen die Vordrucke „Erklärung für ein erkranktes **volljähriges** Kind“ und „Bearbeitungsbogen für **ein** erkranktes **volljähriges** Kind“ zur Verfügung.

(2) <sup>1</sup>Ein Kind, das sich wegen eines Beschäftigungsverbots nach §§ 3, **13 Abs. 1 Nr. 3 oder 16 MuSchG** nicht um eine Berufsausbildung bemüht, sie beginnt oder fortsetzt, kann nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG berücksichtigt werden. <sup>2</sup>**Das Gleiche gilt, wenn sich das Kind wegen unzulässiger Tätigkeiten und Arbeitsbedingungen nach §§ 11, 12 MuSchG nicht um den Ausbildungsplatz bewerben kann.** <sup>3</sup>**Die Schwangerschaft und der voraussichtliche Tag der Entbindung sind durch ein ärztliches Zeugnis oder das Zeugnis einer Hebamme oder eines Entbindungshelfers nachzuweisen.** <sup>4</sup>**Ein Beschäftigungsverbot nach § 16 MuSchG ist durch ärztliches Zeugnis zu bestätigen.** <sup>5</sup>**Kann sich das Kind wegen unzulässiger Tätigkeit nach §§ 11, 12 MuSchG nicht um einen Ausbildungsplatz bewerben, ist dies vom Kind oder vom Berechtigten glaubhaft zu machen.** <sup>6</sup>**Satz 1 und 2 gelten unabhängig davon, ob** das Kind die

Bemühungen um einen Ausbildungsplatz nach dem Ende des Beschäftigungsverbots nach §§ 3, **13 Abs. 1 Nr. 3 oder 16** MuSchG fortsetzt (BFH vom 13.6.2013, III R 58/12, BStBl 2014 II S. 834). <sup>7</sup>Ein Kind ohne Ausbildungsplatz kann nicht berücksichtigt werden, wenn es sich wegen Kindesbetreuung, beispielsweise Elternzeit nach §§ 15 bis 21 BEEG, nicht um einen Ausbildungsplatz bemüht.

## **A 18 Volljährige Kinder in einem geregelten Freiwilligendienst**

### **A 18.1 Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, zu berücksichtigen, wenn es einen der folgenden Dienste leistet:

- ein freiwilliges soziales Jahr oder ein freiwilliges ökologisches Jahr i. S. d. JFDG (vgl. A 18.2),
- einen Freiwilligendienst der EU i. S. d. Programms „Erasmus+“ (vgl. A 18.3),
- einen anderen Dienst im Ausland (vgl. A 18.4),
- einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „weltwärts“ i. S. d. Richtlinie des BMZ vom 1.8.2007 (BAnz 2008 S. 1297; vgl. A 18.5),
- einen Freiwilligendienst aller Generationen i. S. v. § 2 Abs. 1a SGB VII (vgl. A 18.6),
- einen Internationalen Jugendfreiwilligendienst i. S. d. Richtlinie des BMFSFJ vom 20.12.2010 (GMBI S. 1778) i. d. F. vom 17.4.2014 (GMBI S. 536), vgl. A 18.7, oder
- einen Bundesfreiwilligendienst i. S. d. BFDG (vgl. A 18.8).

<sup>2</sup>Eine Berücksichtigung ist auch bei der Leistung verschiedener Freiwilligendienste möglich.

(2) <sup>1</sup>Andere Freiwilligendienste erfüllen nicht die besonderen Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG. <sup>2</sup>Die Vorschrift ist auch nicht analog auf andere freiwillige Dienste anwendbar (BFH vom 18.3.2009, III R 33/07, BStBl II S. 1010). <sup>3</sup>Ggf. kommt eine Berücksichtigung als Praktikum in Betracht, vgl. A 15.8.

(3) <sup>1</sup>Nach Abschluss eines Freiwilligendienstes ist ein Nachweis über die Leistung und die Dauer des Dienstes zu erbringen. <sup>2</sup>Die Familienkasse prüft abschließend, ob die Anspruchsvoraussetzungen vorgelegen haben. <sup>3</sup>O 2.10 Abs. 2 und 3 ist zu beachten.

### **A 18.2 Freiwilliges soziales Jahr oder freiwilliges ökologisches Jahr**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist ein Kind zu berücksichtigen, wenn es ein freiwilliges soziales Jahr oder ein freiwilliges ökologisches Jahr i. S. d. JFDG leistet. <sup>2</sup>Ein solches freiwilliges Jahr wird aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung des bzw. der Freiwilligen mit einem anerkannten Träger bis zur Dauer von i. d. R. zwölf zusammenhängenden Monaten geleistet. <sup>3</sup>Es besteht die Möglichkeit der Verlängerung auf bis zu 24 Monate. <sup>4</sup>Es kommt auch die Leistung im (nicht notwendig europäischen) Ausland in Betracht; zum Dienst gehört in diesen Fällen auch die Zeit, in welcher der Träger die Freiwilligen auf ihre Tätigkeit vorbereitet (Vorbereitungsdienst). <sup>5</sup>Nach § 5 Abs. 3 JFDG können bis zu einer Höchstdauer von insgesamt 18 Monaten ein freiwilliges soziales Jahr und ein freiwilliges ökologisches Jahr mit einer Mindestdienstdauer von jeweils sechs Monaten nacheinander geleistet werden.

(2) <sup>1</sup>Als Träger des freiwilligen sozialen Jahres und des freiwilligen ökologischen Jahres im Inland sind gesetzlich zugelassen:

- die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege zusammengeschlossenen Verbände und ihre Untergliederungen,
- Religionsgemeinschaften mit dem Status einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft,
- die Gebietskörperschaften sowie nach näherer Bestimmung der Länder sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts.

<sup>2</sup>Die zuständigen Landesbehörden erteilen die Zulassung als Träger

- des freiwilligen sozialen Jahres im Inland außerhalb der Fälle gesetzlicher Zulassung,
- des freiwilligen ökologischen Jahres im Inland,
- des freiwilligen sozialen und ökologischen Jahres im Ausland (wobei die entsprechende juristische Person ihren Sitz im Inland haben muss).

(3) <sup>1</sup>Der Nachweis ist wie folgt zu erbringen:

- durch Vorlage der mit dem gesetzlich zugelassenen oder anerkannten Träger vor Beginn des Freiwilligendienstes geschlossenen Vereinbarung (§ 11 Abs. 1 JFDG),

- durch Vorlage der nach Abschluss des Dienstes erteilten Bescheinigung des Trägers (§ 11 Abs. 3 JFDG).

<sup>2</sup>Beide Dokumente müssen insbesondere die Erklärung des Trägers enthalten, dass die Bestimmungen des JFDG während der Durchführung des freiwilligen Dienstes beachtet werden (§ 11 Abs. 1 Nr. 4 JFDG) und den Zulassungsbescheid des Trägers angeben, soweit es dessen nach § 10 JFDG bedarf. <sup>3</sup>Zur abschließenden Prüfung siehe A 18.1 Abs. 3.

### **A 18.3 Freiwilligendienst der EU**

(1) <sup>1</sup>Mit Verordnung (EU) Nr. 1288/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11.12.2013 (ABl. EU Nr. L 347 S. 50) wurde für den Zeitraum 2014 bis 2020 das Programm „Erasmus+“ eingerichtet. <sup>2</sup>Bestandteil des Programms „Erasmus+“ ist u. a. der „Europäische Freiwilligendienst“. <sup>3</sup>In diesem Programm ist der bisherige Freiwilligendienst i. S. d. Programms „Jugend in Aktion“ gemäß Beschluss Nr. 1719/2006/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.11.2006 (ABl. EU Nr. L 327 S. 30) aufgegangen. <sup>4</sup>Ein Kind, das einen Freiwilligendienst nach dem bisherigen Programm vereinbart hatte, erfüllt über den 1.1.2014 hinaus die Anspruchsvoraussetzungen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG.

(2) <sup>1</sup>Der Europäische Freiwilligendienst wird auf der Grundlage eines privatrechtlichen Fördervertrags geleistet, der zwischen dem Freiwilligen, der (meist inländischen) Entsendeorganisation, der (meist im EU- bzw. EWR-Gebiet ihren Sitz habenden) Aufnahmeorganisation und der die Förderung bewilligenden Stelle geschlossen wird. <sup>2</sup>Die die Förderung bewilligende Stelle kann für in Deutschland ansässige Freiwillige die Nationalagentur JUGEND für Europa (Godesberger Allee 142 - 148, 53175 Bonn) oder eine mit der Abwicklung betraute Nationalagentur in einem der anderen 32 Programmländer sein und in Ausnahmefällen auch unmittelbar die Europäische Kommission in Brüssel. <sup>3</sup>Der Vertrag kommt erst mit abschließender Unterzeichnung durch die bewilligende Stelle zustande; er ist zwingende Voraussetzung für die Berücksichtigung. <sup>4</sup>Der Tätigkeitsort liegt regelmäßig, aber nicht notwendig, im EU-/EWR-Gebiet. <sup>5</sup>Die Dauer ist auf maximal zwölf Monate beschränkt; bis zu der Höchstdauer können auch mehrere Dienste bzw. die Arbeit in verschiedenen Projekten berücksichtigt werden.

(3) <sup>1</sup>Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung, die die deutsche Nationalagentur oder die Entsendeorganisation unter Bezugnahme auf das Aktionsprogramm und Angabe der Beteiligten (des Freiwilligen, der Entsendeorganisation und der Aufnahmeorganisation), der Dauer sowie der Projektnummer vor Beginn oder nach Abschluss der Tätigkeit dem Freiwilligen ausstellt, zu erbringen.

<sup>2</sup>Bei Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung ist von einem rechtswirksamen Fördervertrag auszugehen. <sup>3</sup>Zur abschließenden Prüfung siehe A 18.1 Abs. 3.

### **A 18.4 Anderer Dienst im Ausland**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist ein Kind zu berücksichtigen, wenn es einen anderen Dienst im Ausland nach § 5 BFDG leistet. <sup>2</sup>Dabei handelt es sich um Dienste im Ausland, die das friedliche Zusammenleben der Völker fördern und von einem vom BMFSFJ anerkannten Träger durchgeführt werden. <sup>3</sup>Der andere Dienst im Ausland wird aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung der Freiwilligen mit einem vom BMFSFJ anerkannten Träger geleistet. <sup>4</sup>Die Berücksichtigung des anderen Dienstes im Ausland kann auch über eine Dauer von zwölf Monaten hinaus erfolgen.

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis ist wie folgt zu erbringen:

- durch Vorlage der mit dem anerkannten Träger vor Beginn des Freiwilligendienstes geschlossenen Vereinbarung; diese Vereinbarung muss den Zulassungsbescheid des Trägers angeben,
- durch Vorlage der nach Abschluss des Dienstes erteilten Bescheinigung des Bundesamtes für Familie und zivilgesellschaftliche Aufgaben oder des Trägers.

<sup>2</sup>Zur abschließenden Prüfung siehe A 18.1 Abs. 3.

### **A 18.5 Entwicklungspolitischer Freiwilligendienst „weltwärts“**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist ein Kind zu berücksichtigen, wenn es einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „weltwärts“ i. S. d. Richtlinie des BMZ vom 1.8.2007 (BAnz 2008 S. 1297) leistet. <sup>2</sup>Dieser Dienst wird nach der Förderleitlinie des BMZ zur Umsetzung des entwicklungspolitischen Freiwilligendienstes „weltwärts“ umgesetzt (siehe [www.weltwaerts.de](http://www.weltwaerts.de)). <sup>3</sup>Er

wird auf der Grundlage einer Vereinbarung geleistet, die zwischen dem bzw. der Freiwilligen und mindestens der Entsendeorganisation geschlossen wird. <sup>4</sup>Die Einsatzdauer kann flexibel von grundsätzlich sechs bis zu 24 zusammenhängenden Monaten gestaltet werden. <sup>5</sup>Die Regeldauer beträgt zwölf bis 18 Monate.

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis ist wie folgt zu erbringen:

- durch Vorlage der mit dem anerkannten Träger vor Beginn des Freiwilligendienstes geschlossenen Vereinbarung (Abschnitt 6 der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit),
- durch Vorlage der nach Abschluss des Dienstes erteilten Bescheinigung des Trägers.

<sup>2</sup>Zur abschließenden Prüfung siehe A 18.1 Abs. 3.

## **A 18.6 Freiwilligendienst aller Generationen**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist ein Kind zu berücksichtigen, wenn es einen Freiwilligendienst aller Generationen i. S. v. § 2 Abs. 1a SGB VII leistet. <sup>2</sup>Voraussetzung für den Freiwilligendienst aller Generationen ist, dass die Freiwilligen auf der Grundlage einer schriftlichen Vereinbarung unentgeltlich bei einem geeigneten Träger Dienst leisten. <sup>3</sup>Als Träger des Freiwilligendienstes i. S. v. § 2 Abs. 1a SGB VII geeignet sind inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts oder von der Körperschaftssteuer befreite Einrichtungen zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke. <sup>4</sup>Die Vereinbarung zwischen dem Kind und dem Träger des Freiwilligendienstes muss die Bezeichnung des Trägers und der Einsatzstelle, die Aufgaben des Freiwilligen, die Angabe des mindestens sechsmonatigen Verpflichtungszeitraums und der wöchentlichen Stundenzahl von mindestens acht Stunden, die Verpflichtung des Trägers zur Sicherstellung des Haftpflichtversicherungsschutzes sowie zur kontinuierlichen Begleitung des Freiwilligen und zu dessen Fort- und Weiterbildung im Umfang von mindestens durchschnittlich 60 Stunden je Jahr enthalten (BFH vom 24.5.2012, III R 68/11, BStBl 2013 II S. 864).

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis ist wie folgt zu erbringen:

- durch Vorlage der mit dem Träger vor Beginn des Freiwilligendienstes geschlossenen Vereinbarung,
- durch Vorlage der nach Abschluss des Dienstes erteilten Bescheinigung des Trägers.

<sup>2</sup>Zur abschließenden Prüfung siehe A 18.1 Abs. 3.

## **A 18.7 Internationaler Jugendfreiwilligendienst**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist ein Kind zu berücksichtigen, wenn es einen Internationalen Jugendfreiwilligendienst i. S. d. Richtlinie des BMFSFJ vom 20.12.2010 (GMBI S. 1778) i. d. F. vom 17.4.2014 (GMBI S. 536) leistet. <sup>2</sup>Der Internationale Jugendfreiwilligendienst wird auf der Grundlage einer schriftlichen Vereinbarung der Freiwilligen mit einem vom BMFSFJ anerkannten Träger geleistet. <sup>3</sup>Die Einsatzdauer beträgt sechs bis zu 18 Monate.

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis ist wie folgt zu erbringen:

- durch Vorlage der mit dem anerkannten Träger vor Beginn des Freiwilligendienstes geschlossenen Vereinbarung; diese Vereinbarung muss den Zulassungsbescheid des Trägers angeben,
- durch Vorlage der nach Abschluss des Dienstes erteilten Bescheinigung des Trägers.

<sup>2</sup>Zur abschließenden Prüfung siehe A 18.1 Abs. 3.

## **A 18.8 Bundesfreiwilligendienst**

(1) <sup>1</sup>Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist ein Kind zu berücksichtigen, wenn es einen Bundesfreiwilligendienst i. S. d. BFDG leistet. <sup>2</sup>Der Bund und die Freiwilligen schließen vor Beginn des Bundesfreiwilligendienstes eine schriftliche Vereinbarung ab. <sup>3</sup>Der Dienst wird in einer vom Bundesamt für Familie und zivilgesellschaftliche Aufgaben anerkannten Einsatzstelle geleistet. <sup>4</sup>Er dauert zwischen sechs und 18 Monate, im Ausnahmefall bis zu 24 Monate. <sup>5</sup>Eine Ableistung in zeitlich getrennten Abschnitten ist möglich, wenn ein Abschnitt mindestens drei Monate dauert.

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis ist wie folgt zu erbringen:

- durch Vorlage der mit dem Bund vor Beginn des Freiwilligendienstes geschlossenen Vereinbarung,
- durch Vorlage der nach Abschluss des Dienstes ausgestellten Bescheinigung der Einsatzstelle.

<sup>2</sup>Zur abschließenden Prüfung siehe A 18.1 Abs. 3.

## A 19 Volljährige behinderte Kinder

### A 19.1 Allgemeines

(1) Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG ist ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, zu berücksichtigen, wenn

- es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, und
- die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.

(2) <sup>1</sup>Eine Behinderung i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG liegt vor, wenn die *in § 2 Abs. 1 Satz 1 SGB IX genannten Voraussetzungen erfüllt sind. <sup>2</sup>Dies ist der Fall, wenn das Kind körperliche, seelische, geistige oder Sinnesbeeinträchtigungen hat, die es in Wechselwirkung mit einstellungs- und umweltbedingten Barrieren an der gleichberechtigten Teilhabe an der Gesellschaft mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate hindern können. <sup>3</sup>Eine Beeinträchtigung nach Satz 2 liegt vor, wenn der Körper- und Gesundheitszustand von dem für das Lebensalter typischen Zustand abweicht. <sup>4</sup>Zu einer Behinderung können auch Suchtkrankheiten (z. B. Drogenabhängigkeit, Alkoholismus) führen (BFH vom 16.4.2002, VIII R 62/99, BStBl II S. 738). <sup>5</sup>Nicht zu den Behinderungen zählen Krankheiten, deren Verlauf sich auf eine im Voraus abschätzbare Dauer beschränkt, insbesondere akute Erkrankungen.*

(3) <sup>1</sup>Das Kind muss nach den Gesamtumständen des Einzelfalles wegen der Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. <sup>2</sup>Dem Kind muss es objektiv unmöglich sein, seinen gesamten notwendigen Lebensbedarf durch eigene Mittel zu decken. <sup>3</sup>Ist das Kind trotz seiner Behinderung in der Lage, z. B. aufgrund hohen verfügbaren Einkommens, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen, besteht kein Anspruch auf Kindergeld (vgl. A 19.4).

(4) <sup>1</sup>Die Behinderung selbst muss zwar vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten sein, nicht jedoch die Unfähigkeit, sich selbst zu unterhalten. <sup>2</sup>Die Altersgrenze des 25. Lebensjahres gilt auch, wenn das Kind früher gesetzlichen GWD oder ZD leistete (BFH vom 2.6.2005, III R 86/03, BStBl II S. 756). <sup>3</sup>Diese Altersgrenze ist nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 32 Satz 1 EStG erstmals für Kinder anzuwenden, die im Kalenderjahr 2007 wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. <sup>4</sup>Für Kinder, die wegen einer vor dem 1.1.2007 in der Zeit ab der Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, ist weiterhin die bis zum 31.12.2006 geltende Altersgrenze des vollendeten 27. Lebensjahres anzuwenden.

(5) Für die Prüfung, ob die Voraussetzungen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG vorliegen, stehen die folgenden Vordrucke zur Verfügung:

- „Kindergeld für ein behindertes Kind; Beteiligung der Reha/SB-Stelle“,
- „Kindergeld für ein behindertes Kind; Beteiligung des Ärztlichen Dienstes bzw. Berufspsychologischen Services der Bundesagentur für Arbeit“,
- „Berechnungsbogen zur Überprüfung der Selbstunterhaltbarkeit eines volljährigen behinderten Kindes“,
- „Bearbeitungsbogen für das volljährige behinderte Kind“,
- „Erklärung zu den Verhältnissen eines volljährigen behinderten Kindes“,
- „Erklärung zum verfügbaren Nettoeinkommen des volljährigen behinderten Kindes“,
- „Erklärung zum verfügbaren Nettoeinkommen des Ehegatten/der Ehegattin bzw. des Lebenspartners/der Lebenspartnerin eines volljährigen behinderten Kindes“,
- „Berechnungsbogen zur Prüfung des Unterhaltsanspruches gegenüber dem Ehegatten/der Ehegattin, des Lebenspartners/der Lebenspartnerin bei verheirateten behinderten Kindern“,
- „Nachweis über das Vorliegen der Behinderung“,
- „Ärztliche Bescheinigung über die persönlichen Betreuungsleistungen der Eltern“,
- „Ärztliche Bescheinigung zum möglichen Umfang der Erwerbstätigkeit“,
- **„Ärztliche Bescheinigung über die Notwendigkeit der ständigen Begleitung“.**

(6) <sup>1</sup>Wird für ein behindertes Kind Kindergeld beantragt, ist zunächst zu prüfen, ob eine Berücksichtigung als Kind, das für einen Beruf ausgebildet wird (vgl. A 15.4), oder wegen fehlenden Ausbildungs- bzw. Arbeitsplatzes möglich ist. <sup>2</sup>Wenn nach diesen Tatbeständen eine Berücksichtigung nicht in Betracht kommt, sind Nachweise **zur Behinderung (vgl. A 19.2), zur Ursächlichkeit (vgl. A 19.3) und zum verfügbaren Nettoeinkommen (vgl. A 19.4 bis A 19.6)** anzufordern. <sup>3</sup>**Das gilt auch, wenn das behinderte Kind zwar die territorialen Voraussetzungen erfüllt (vgl. A 23), seinen Wohnsitz jedoch nicht im Inland hat.**

(7) <sup>1</sup>Grundätzlich ist das Vorliegen sämtlicher Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG jährlich zu prüfen. <sup>2</sup>Wird ein behindertes Kind vorrangig nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG berücksichtigt, gelten die Prüfindervalle für den jeweiligen Anspruchstatbestand. <sup>3</sup>Die Prüfungen sind so rechtzeitig durchzuführen, dass bei Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen (vgl. Abs. 2) eine lückenlose Kindergeldzahlung gewährleistet ist.

(8) <sup>1</sup>Bei Vorliegen eines Grades der Behinderung von 50 oder mehr oder bei einer auf Dauer angelegten voll- oder teilstationären Unterbringung in einer Behinderteneinrichtung sind die Anspruchsvoraussetzungen im Abstand von fünf Jahren zu prüfen. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Kinder mit einer Einstufung in den Pflegegrad 4 oder 5 (bis 31.12.2016: in die Pflegestufe III) nach dem SGB XI oder diesem entsprechenden Bestimmungen. <sup>3</sup>Abweichend von O 2.10 Abs. 2 Satz 3 hat die Prüfung vorerst nur für das zuletzt abgelaufene Jahr zu erfolgen. <sup>4</sup>Stellt sich dabei heraus, dass der Berechtigte seine Mitwirkungspflichten verletzt hat, sind auch die zurückliegenden Zeiträume zu prüfen. <sup>5</sup>Teilt der Berechtigte innerhalb des Zeitraumes nach Satz 1 Änderungen in den Verhältnissen mit, hat die Familienkasse Auswirkungen auf die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes zeitnah zu prüfen. <sup>6</sup>Abweichend von Satz 1 ist in folgenden Fällen jährlich zu prüfen:

- wenn der notwendige Lebensbedarf des behinderten Kindes die kindeseigenen Mittel um nicht mehr als 1 000 Euro übersteigt,
- wenn die Feststellung der Ursächlichkeit der Behinderung nach A 19.3 Abs. 3 bis 5 erfolgt ist.

## **A 19.2 Nachweis der Behinderung**

(1) <sup>1</sup>Den Nachweis einer Behinderung kann der Berechtigte erbringen:

1. bei einer Behinderung, deren Grad auf mindestens 50 festgestellt ist, durch einen Ausweis nach dem SGB IX oder durch einen Bescheid der nach § 152 Abs. 1 SGB IX zuständigen Behörde,
2. bei einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50, aber mindestens 25 festgestellt ist,
  - a) durch eine Bescheinigung der nach § 152 Abs. 1 SGB IX zuständigen Behörde auf Grund eines Feststellungsbescheids nach § 152 Abs. 1 des SGB IX, die eine Äußerung darüber enthält, ob die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht,
  - b) wenn dem Kind wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Rentenbescheid oder einen entsprechenden Bescheid,
3. bei einer Einstufung in den Pflegegrad 4 oder 5 (bis 31.12.2016: in Pflegestufe III) nach dem SGB XI oder diesem entsprechenden Bestimmungen durch den entsprechenden Bescheid.

<sup>2</sup>Der Nachweis der Behinderung kann auch in Form einer Bescheinigung bzw. eines Zeugnisses des behandelnden Arztes oder eines ärztlichen Gutachtens erbracht werden (BFH vom 16.4.2002, VIII R 62/99, BStBl II S. 738). <sup>3</sup>Aus der Bescheinigung bzw. dem Gutachten muss Folgendes hervorgehen:

- Vorliegen der Behinderung,
- Beginn der Behinderung, soweit das Kind das 25. Lebensjahr vollendet hat, und
- Auswirkungen der Behinderung auf die Erwerbsfähigkeit des Kindes.

(2) <sup>1</sup>Wird der Nachweis der Behinderung nur für einen begrenzten Zeitraum geführt oder eine Rente i. S. v. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b nur auf Zeit gewährt, kann das behinderte Kind jeweils nur für diesen Zeitraum berücksichtigt werden. <sup>2</sup>Wird ein Ausweis über die Eigenschaft als schwerbehinderter Mensch befristet ausgestellt, ist dies kein Grund, die Kindergeldfestsetzung ebenfalls auf den Zeitpunkt zu befristen, zu dem dieser Ausweis ungültig wird. <sup>3</sup>Zur Überprüfung der Festsetzung vgl. A 19.1 Abs. 7 und 8.

### A 19.3 Ursächlichkeit der Behinderung

(1) <sup>1</sup>Die Behinderung muss ursächlich für die Unfähigkeit des Kindes sein, sich selbst zu unterhalten. <sup>2</sup>Allein die Feststellung eines sehr hohen Grades der Behinderung rechtfertigt die Annahme der Ursächlichkeit jedoch nicht.

(2) <sup>1</sup>Die Ursächlichkeit ist anzunehmen, wenn:

- die Unterbringung in einer Werkstatt für behinderte Menschen vorliegt,
- das Kind vollstationär in einer Behinderteneinrichtung untergebracht ist,
- Leistungen der Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung nach dem SGB XII bezogen werden,
- der Grad der Behinderung 50 oder mehr beträgt (vgl. A 19.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und **das Kind für einen Beruf ausgebildet wird**,
- im Ausweis über die Eigenschaft als schwerbehinderter Mensch das Merkmal „H“ (hilflos) eingetragen oder im Feststellungsbescheid festgestellt ist, dass die Voraussetzungen für das Merkmal „H“ (hilflos) vorliegen oder
- eine volle Erwerbsminderungsrente gegenüber dem Kind bewilligt ist oder eine dauerhafte volle Erwerbsminderung nach § 45 SGB XII festgestellt ist.

<sup>2</sup>Dem Merkzeichen „H“ steht die Einstufung in die Pflegegrade 4 oder 5 (bis 31.12.2016: in Pflegestufe III) nach dem SGB XI oder diesem entsprechenden Bestimmungen gleich. <sup>3</sup>Die Einstufung als schwerstpflegebedürftig ist durch Vorlage des entsprechenden Bescheides nachzuweisen.

(3) <sup>1</sup>Liegt kein Fall des Absatzes 2 vor, ist zur Feststellung der Ursächlichkeit entweder

1. durch die Familienkassen eine Stellungnahme der Reha/SB-Stelle der Agentur für Arbeit (ggf. unter Beteiligung des Ärztlichen Dienstes bzw. des Berufspsychologischen Services der Bundesagentur für Arbeit) einzuholen (siehe Abs. 4) oder
2. durch den Berechtigten eine Bescheinigung des behandelnden Arztes beizubringen (siehe Abs. 5).

<sup>2</sup>Eine Feststellung nach Nr. 1 schließt eine Feststellung nach Nr. 2 aus. <sup>3</sup>Zur Überprüfung der Festsetzung vgl. A 19.1 Abs. 7 und 8.

(4) <sup>1</sup>Über die Beteiligung der Reha/SB-Stelle der Agentur für Arbeit ist zu ermitteln,

- ob die Voraussetzungen für eine Mehrfachanrechnung gem. § 159 Abs. 1 SGB IX erfüllt sind oder
- ob das Kind nach Art und Umfang seiner Behinderung in der Lage ist, eine arbeitslosenversicherungspflichtige, mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung unter den üblichen Bedingungen des für ihn in Betracht kommenden Arbeitsmarktes auszuüben.

<sup>2</sup>Liegen die Voraussetzungen für eine Mehrfachanrechnung vor, kann unterstellt werden, dass die Ursächlichkeit der Behinderung gegeben ist, auch wenn es eine Erwerbstätigkeit von mehr als 15 Stunden wöchentlich ausüben könnte. <sup>3</sup>Ist das Kind nicht in der Lage, eine mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung unter den üblichen Bedingungen des für ihn in Betracht kommenden Arbeitsmarktes auszuüben, kann unterstellt werden, dass die Ursächlichkeit der Behinderung gegeben ist. <sup>4</sup>Für die Anfrage steht der Vordruck „Kindergeld für ein behindertes Kind; Beteiligung der Reha/SB-Stelle“ zur Verfügung. <sup>5</sup>Der Nachweis der Behinderung (vgl. A 19.2 Abs. 1) und ggf. vorhandene ärztliche Bescheinigungen sind beizufügen. <sup>6</sup>Ist der Reha/SB-Stelle der Agentur für Arbeit allein aufgrund der vorgelegten Unterlagen eine Stellungnahme nicht möglich, teilt sie dies der Familienkasse auf der Rückseite des Vordrucks „Kindergeld für ein behindertes Kind; Beteiligung der Reha/SB-Stelle“ mit und verweist auf die Möglichkeit der Einschaltung des Ärztlichen Dienstes bzw. des Berufspsychologischen Services der Bundesagentur für Arbeit. <sup>7</sup>In diesem Fall schlägt die Familienkasse dem Berechtigten unter Verwendung des Vordrucks „Kindergeld für ein behindertes Kind; Beteiligung der Reha/SB-Stelle“ vor, das Kind durch den Ärztlichen Dienst bzw. Berufspsychologischen Service der Bundesagentur für Arbeit begutachten zu lassen. <sup>8</sup>Dabei ist er auf die Rechtsfolgen der Nichtfeststellbarkeit der Anspruchsvoraussetzungen hinzuweisen. <sup>9</sup>Sofern der Berechtigte innerhalb der gesetzten Frist nicht widerspricht, leitet die Familienkasse erneut eine Anfrage der Reha/SB-Stelle zu, die ihrerseits die Begutachtung durch den Ärztlichen Dienst und ggf. den Berufspsychologischen Service veranlasst. <sup>10</sup>Das Gutachten ist an die Reha/SB-Stelle zu senden, damit diese die Anfrage der Familienkasse beantworten kann. <sup>11</sup>Das Gutachten verbleibt bei der Reha/SB-Stelle. <sup>12</sup>Erscheint das

Kind ohne Angabe von Gründen nicht zur Begutachtung, gibt der Ärztliche Dienst/Berufspsychologische Service die Unterlagen an die Reha/SB-Stelle zurück, die ihrerseits die Familienkasse unterrichtet. <sup>13</sup>Wird die Begutachtung verweigert, ist die Ursächlichkeit nicht festgestellt.

(5) <sup>1</sup>Wird zur Feststellung der Ursächlichkeit eine Bescheinigung des behandelnden Arztes beigebracht, muss aus dieser hervorgehen, in welchem zeitlichen Umfang das Kind aufgrund seiner Behinderung in der Lage ist, eine Erwerbstätigkeit auszuüben. <sup>2</sup>Für die Bescheinigung des behandelnden Arztes steht der Vordruck „Ärztliche Bescheinigung zum möglichen Umfang der Erwerbstätigkeit“ zur Verfügung. <sup>3</sup>Abs. 4 Satz 3 gilt entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Die Behinderung muss nicht die einzige Ursache dafür sein, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. <sup>2</sup>Eine Mitursächlichkeit ist ausreichend, wenn ihr nach den Gesamtumständen des Einzelfalls erhebliche Bedeutung zukommt (BFH vom 19.11.2008, III R 105/07, BStBI 2010 II S. 1057). <sup>3</sup>Die Prüfung der Mitursächlichkeit kommt in den Fällen zum Tragen, in denen das Kind grundsätzlich in der Lage ist, eine Erwerbstätigkeit auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auszuüben (d. h. eine mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung), die Behinderung der Vermittlung einer Arbeitsstelle jedoch entgegensteht. <sup>4</sup>Eine allgemein ungünstige Situation auf dem Arbeitsmarkt oder andere Umstände (z. B. mangelnde Mitwirkung bei der Arbeitsvermittlung, Ablehnung von Stellenangeboten), die zur Arbeitslosigkeit des Kindes führen, begründen hingegen keine Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG. <sup>5</sup>Auch wenn das Kind erwerbstätig ist, kann die Behinderung mitursächlich sein. <sup>6</sup>Ist das Kind trotz seiner Erwerbstätigkeit nicht in der Lage, seinen notwendigen Lebensbedarf zu bestreiten (vgl. A 19.4), ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Behinderung für die mangelnde Fähigkeit zum Selbstunterhalt mitursächlich ist (BFH vom 15.3.2012, III R 29/09, BStBI II S. 892).

(7) Die Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit des Kindes, sich selbst zu unterhalten, kann nicht angenommen werden, wenn es sich in Untersuchungs- oder Strafhaft befindet, auch dann nicht, wenn die Straftat durch die Behinderung gefördert wurde (BFH vom 30.4.2014, XI R 24/13, BStBI II S. 1014).

#### **A 19.4 Außerstande sein, sich selbst zu unterhalten**

(1) <sup>1</sup>Bei behinderten Kindern ist grundsätzlich der notwendige Lebensbedarf den kindeseigenen Mitteln gegenüberzustellen (vgl. aber Abs. 3). <sup>2</sup>Übersteigen die kindeseigenen Mittel nicht den notwendigen Lebensbedarf, ist das Kind außerstande, sich selbst zu unterhalten. <sup>3</sup>Falls die kindeseigenen Mittel den notwendigen Lebensbedarf überschreiten und ungleichmäßig zufließen (z. B. durch eine Nachzahlung oder die erstmalige Zahlung einer Rente), ist zu prüfen, ab welchem vollen Monat das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten. <sup>4</sup>Führt eine Nachzahlung dazu, dass das Kind nicht länger außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist die Kindergeldfestsetzung erst ab dem Folgemonat des Zuflusses aufzuheben (vgl. BFH vom 11.4.2013, III R 35/11, BStBI II S. 1037).

(2) <sup>1</sup>Der notwendige Lebensbedarf des behinderten Kindes setzt sich aus dem allgemeinen Lebensbedarf und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen (vgl. BFH vom 15.10.1999, VI R 40/98 und VI R 182/98, BStBI 2000 II S. 75 und 79). <sup>2</sup>Als allgemeiner Lebensbedarf ist der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG i. H. v. **9 000 Euro (für 2017: 8 820 Euro, für 2016: 8 652 Euro, für 2015: 8 472 Euro, für 2014: 8 354 Euro)** anzusetzen; zum behinderungsbedingten Mehrbedarf vgl. Abs. 4 und 5. <sup>3</sup>Die kindeseigenen Mittel setzen sich aus dem verfügbaren Nettoeinkommen nach A 19.5 und sämtlichen Leistungen Dritter nach A 19.6 zusammen; das Vermögen des Kindes gehört nicht zu den kindeseigenen Mitteln (BFH vom 19.8.2002, VIII R 17/02 und VIII R 51/01, BStBI 2003 II S. 88 und 91). <sup>4</sup>Einzelheiten insbesondere zu Sonderzuwendungen und einmaligen Nachzahlungen siehe BMF-Schreiben vom 22.11.2010 Abschnitt VI – BStBI I S. 1346. <sup>5</sup>**Die Umrechnung von nicht auf Euro lautenden kindeseigenen Mitteln erfolgt nach H 8.1 (1-4) „Ausländische Währung“ LStH 2018.**

(3) <sup>1</sup>Übersteigen die kindeseigenen Mittel nicht den allgemeinen Lebensbedarf, ist davon auszugehen, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. <sup>2</sup>Bei dieser vereinfachten Berechnung zählen zum verfügbaren Nettoeinkommen und den Leistungen Dritter keine Leistungen, die dem Kind wegen eines behinderungsbedingten Bedarfs zweckgebunden zufließen, insbesondere sind dies:

- Pflegegeld bzw. -zulage aus der gesetzlichen Unfallversicherung, nach § 35 BVG oder nach § 64 SGB XII,
- Ersatz der Mehrkosten für den Kleider- und Wäscheverschleiß (z. B. § 15 BVG),
- die Grundrente und die Schwerstbeschädigtenzulage nach § 31 BVG,

- Leistungen der Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1a EStG),
- **Leistungen nach dem ContStifG**,
- die Eingliederungshilfe bei voll- und teilstationärer Unterbringung.

<sup>3</sup>Wird nach dieser Berechnung der allgemeine Lebensbedarf überschritten, ist eine ausführliche Berechnung (vgl. Abs. 1 Satz 1 und Vordruck „Berechnungsbogen zur Überprüfung der Selbstunterhaltungsfähigkeit eines volljährigen behinderten Kindes“) vorzunehmen.

(4) <sup>1</sup>Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören alle mit einer Behinderung zusammenhängenden außergewöhnlichen Belastungen, z. B. Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf. <sup>2</sup>Sofern kein Einzelnachweis erfolgt, bemisst sich der behinderungsbedingte Mehrbedarf grundsätzlich in Anlehnung an den Pauschbetrag für behinderte Menschen des § 33b Abs. 3 EStG. <sup>3</sup>Als Einzelnachweis sind **beispielsweise zu berücksichtigen:**

- sämtliche Leistungen nach dem SGB XII, ggf. abzüglich des Taschengeldes und des Verpflegungsanteils (vgl. Abs. 6 Satz 4 und Abs. 7 Satz 2),
- Pflegegeld aus der Pflegeversicherung (BFH vom 24.8.2004, VIII R 50/03, BStBl 2010 II S. 1052),
- Blindengeld (BFH vom 31.8.2006, III R 71/05, BStBl 2010 II S. 1054),
- **Leistungen nach dem ContStifG**,
- **Leistungen der Beihilfe zur Unterbringung**.

<sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 sind bei allen behinderten Kindern unabhängig von ihrer Wohn- oder Unterbringungssituation anzuwenden. <sup>5</sup>Erhält das Kind Eingliederungshilfe, sind die Abs. 6 und 7 zu beachten.

(5) <sup>1</sup>Neben dem nach Abs. 4 ermittelten behinderungsbedingten Mehrbedarf (einschließlich Eingliederungshilfe) kann ein weiterer behinderungsbedingter Mehrbedarf angesetzt werden. <sup>2</sup>Hierzu gehören alle übrigen durch die Behinderung bedingten Aufwendungen wie z. B. Operationskosten und Heilbehandlungen, Kuren, Arzt- und Arzneikosten; bestehen Zweifel darüber, ob die Aufwendungen durch die Behinderung bedingt sind, ist eine ärztliche Bescheinigung hierüber vorzulegen. <sup>3</sup>Zum weiteren behinderungsbedingten Mehrbedarf zählen bei allen behinderten Kindern auch persönliche Betreuungsleistungen der Eltern, soweit sie nach Bescheinigung des Amtsarztes oder des behandelnden Arztes unbedingt erforderlich sind. <sup>4</sup>Der hierfür anzusetzende Stundensatz beträgt 9 Euro; der sich daraus ergebende Betrag ist nur zu berücksichtigen, soweit er das nach Abs. 4 Satz 3 anzusetzende Pflegegeld übersteigt. <sup>5</sup>Für die Bescheinigung des behandelnden Arztes steht der Vordruck „Ärztliche Bescheinigung über die persönlichen Betreuungsleistungen der Eltern“ zur Verfügung. <sup>6</sup>Fahrtkosten sind ebenfalls zu berücksichtigen (H 33.1 – 33.4 (Fahrtkosten behinderter Menschen) EStH **2017**). <sup>7</sup>Mehraufwendungen, die einem behinderten Kind anlässlich einer Urlaubsreise durch Kosten für Fahrten, Unterbringung und Verpflegung einer Begleitperson entstehen, können ebenfalls i. H. v. bis zu 767 Euro pro Kalenderjahr als behinderungsbedingter Mehrbedarf berücksichtigt werden, sofern die Notwendigkeit ständiger Begleitung durch das Merkzeichen B im Ausweis nach SGB IX, den Vermerk „Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen“ im Feststellungsbescheid der nach § 152 Abs. 1 SGB IX zuständigen Behörde (vgl. BFH vom 4.7.2002, III R 58/98, BStBl II S. 765) oder durch Bescheinigung des behandelnden Arztes nachgewiesen ist. <sup>8</sup>Wurden für nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten behinderungsbedingten Mehrbedarf Leistungen durch einen Sozialleistungsträger erbracht, ist darauf zu achten, dass der Mehrbedarf nur einmal berücksichtigt wird. <sup>9</sup>Die kindeseigenen Mittel, die an einen Sozialleistungsträger abgezweigt, übergeleitet oder diesem erstattet werden, mindern nicht den behinderungsbedingten Mehrbedarf des Kindes, sondern die Leistungen des Sozialleistungsträgers in entsprechender Höhe. <sup>10</sup>Dies gilt auch für einen Kostenbeitrag der Eltern.

(6) <sup>1</sup>Ein Kind ist vollstationär oder auf vergleichbare Weise untergebracht, wenn es nicht im Haushalt der Eltern lebt, sondern anderweitig auf Kosten eines Dritten untergebracht ist. <sup>2</sup>**Dies ist z. B. der Fall, wenn Leistungen nach SGB XII geleistet werden, beispielsweise Eingliederungshilfe oder Leistungen der Grundsicherung, nicht aber bei Leistungen nach SGB II.** <sup>3</sup>Dabei ist es unerheblich, ob es vollstationär versorgt wird, in einer eigenen Wohnung oder in sonstigen Wohneinrichtungen (z. B. betreutes Wohnen) lebt. <sup>4</sup>Vollstationäre oder vergleichbare Unterbringung liegt auch dann vor, wenn sich das Kind zwar zeitweise (z. B. am Wochenende oder in den Ferien) im Haushalt der Eltern aufhält, der Platz im Heim, im Rahmen des betreuten Wohnens usw. aber durchgehend auch während dieser Zeit zur Verfügung steht. <sup>5</sup>Die Ermittlung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs erfolgt regelmäßig durch Einzelnachweis der Aufwendungen, indem die z. B.

im Wege der Eingliederungshilfe übernommenen Kosten für die vollstationäre oder vergleichbare Unterbringung ggf. abzüglich des Taschengeldes und des nach der SvEV zu ermittelnden Wertes der Verpflegung angesetzt werden. <sup>6</sup>Der Pauschbetrag für behinderte Menschen ist nicht neben den Kosten der Unterbringung zu berücksichtigen, da deren Ansatz einem Einzelnachweis entspricht. <sup>7</sup>Liegt eine vollstationäre Heimunterbringung des behinderten Kindes vor, kann evtl. gezahltes Pflege- oder Blindengeld nicht neben der Eingliederungshilfe als behinderungsbedingter Mehrbedarf berücksichtigt werden. <sup>8</sup>Der Berechtigte kann weiteren behinderungsbedingten Mehrbedarf glaubhaft machen (vgl. Abs. 5).

### Beispiel

Die 27-jährige Tochter (Grad der Behinderung 100 seit Geburt, Merkzeichen „aG“) eines Berechtigten ist vollstationär in einer Einrichtung für behinderte Menschen untergebracht; dort erhält sie täglich drei Mahlzeiten. An zwei Wochenenden im Monat und während des Urlaubs hält sie sich im Haushalt des Berechtigten auf. Die Kosten der Unterbringung in der Einrichtung von jährlich 40 000 Euro tragen der Sozialleistungsträger i. H. v. 34 300 Euro (Eingliederungshilfe nach SGB XII) und die Pflegeversicherung i. H. v. 5 700 Euro (Pflegegeld). Die Tochter bezieht eine private Rente von monatlich 800 Euro (ohne Abzüge). Hiervon rechnet der Sozialleistungsträger monatlich 650 Euro auf die Unterbringungskosten an. Der Tochter verbleiben von der Rente 150 Euro als Taschengeld. Der Berechtigte macht Fahrtkosten (2 000 km im Jahr) glaubhaft, für die kein Kostenersatz geleistet wird.

### Lösung:

#### vereinfachte Berechnung für 2018

Brutto-Renteneinnahmen (800 Euro x 12)	9 600 Euro
Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	- 102 Euro
Kostenpauschale	- <u>180 Euro</u>
Summe	<b>9 318 Euro</b>

Da die kindeseigenen Mittel nach der vereinfachten Berechnung den allgemeinen Lebensbedarf in Höhe des Grundfreibetrags 2018 von 9 000 Euro übersteigen, muss eine ausführliche Berechnung durchgeführt werden.

#### ausführliche Berechnung für 2018

##### notwendiger Lebensbedarf

allgemeiner Lebensbedarf in Höhe des Grundfreibetrags	<b>9 000 Euro</b>
behinderungsbedingter Mehrbedarf *	
Kosten der vollstationären Unterbringung	+ 40 000 Euro
Verpflegungsanteil (SvEV; 246 Euro x 12)	- 2 952 Euro
glaubhaft gemachte Fahrtkosten (2 000 km x 0,30 Euro)	+ <u>600 Euro</u>
Summe	<b>46 648 Euro</b>

##### kindeseigene Mittel

Brutto-Renteneinnahmen (800 Euro x 12)	9 600 Euro
Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	- 102 Euro
Kostenpauschale	- 180 Euro
Eingliederungshilfe (34 300 Euro abzüglich angerechnete Rente 650 Euro x 12)	+ 26 500 Euro
Pflegegeld	+ <u>5.700 Euro</u>
Summe	<b>41.518 Euro</b>

\* kein Ansatz des Pauschbetrags für behinderte Menschen nach § 33b Abs. 3 EStG (vgl. A 19.4 Abs. 6 Satz 6)

Das Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten, da die kindeseigenen Mittel den notwendigen Lebensbedarf nicht übersteigen. Es besteht ein Anspruch auf Kindergeld nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG.

(7) <sup>1</sup>Ein Kind ist teilstationär untergebracht, wenn es z. B. bei seinen Eltern lebt und zeitweise in einer Einrichtung (Werkstatt für behinderte Menschen) betreut wird. <sup>2</sup>Die Leistungen im Rahmen der Eingliederungshilfe abzüglich des nach SvEV zu bestimmenden Wertes der Verpflegung sind als behinderungsbedingter Mehrbedarf anzusetzen. <sup>3</sup>Für die Pflege und Betreuung außerhalb der teilstationären Unterbringung ist neben dem behinderungsbedingten Mehrbedarf nach Satz 2 mindestens ein Betrag in Höhe des Pauschbetrags für behinderte Menschen nach § 33b Abs. 3 EStG

als Bedarf des Kindes zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Der Berechtigte kann weiteren behinderungsbedingten Mehrbedarf glaubhaft machen (vgl. Abs. 5).

### Beispiel

Im Haushalt eines Berechtigten lebt dessen 39-jähriger Sohn, der durch einen Unfall im Alter von 21 Jahren schwerbehindert wurde (Grad der Behinderung 100, Merkzeichen „H“ und „B“). Er arbeitet tagsüber in einer Werkstatt für behinderte Menschen. Hierfür erhält er ein monatliches Arbeitsentgelt von 75 Euro. Die Kosten für die Beschäftigung in der Werkstatt von monatlich 1.250 Euro und die Fahrtkosten von 100 Euro monatlich für den arbeitstäglichen Transport zur Werkstatt trägt der Sozialhilfeträger im Rahmen der Eingliederungshilfe. Der Sohn bezieht daneben eine Rente wegen voller Erwerbsminderung aus der gesetzlichen Rentenversicherung von monatlich 300 Euro, wovon nach Abzug eines Eigenanteils zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung i. H. v. 29 Euro noch 271 Euro ausgezahlt werden. Außerdem erhält er eine private Rente von monatlich 520 Euro. Der Berechtigte hat Mehraufwendungen von 767 Euro nachgewiesen, die anlässlich einer Urlaubsreise des Sohnes für Fahrten, Unterbringung und Verpflegung einer Begleitperson entstanden sind. Der Sohn beansprucht freies Mittagessen in der Werkstatt.

### Lösung:

#### vereinfachte Berechnung für 2018

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, § 19 EStG (75 Euro x 12)	900 Euro
Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG)	- 900 Euro
Brutto-Renteneinnahmen (300 Euro x 12 und 520 Euro x 12)	+ 9 840 Euro
Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	- 102 Euro
Kostenpauschale	- 180 Euro
Sozialversicherungsbeiträge (29 Euro x 12)	- 348 Euro
Summe	<b>9 210 Euro</b>

Da die kindeseigenen Mittel nach der vereinfachten Berechnung den allgemeinen Lebensbedarf in Höhe des Grundfreibetrags 2018 von 9 000 Euro übersteigen, muss eine ausführliche Berechnung durchgeführt werden.

#### ausführliche Berechnung für 2018

##### notwendiger Lebensbedarf

allgemeiner Lebensbedarf in Höhe des Grundfreibetrags	<b>9 000 Euro</b>
behinderungsbedingter Mehrbedarf	
Pauschbetrag für behinderte Menschen (§ 33b Abs. 3 EStG)	+ 3 700 Euro
Kosten der Beschäftigung in der Werkstatt (1.250 Euro x 12)	+ 15 000 Euro
Verpflegungsanteil (SvEV für Mittag; 97 Euro x 12)	- 1 164 Euro
Fahrtkosten zur Werkstatt (100 Euro x 12)	+ 1 200 Euro
Aufwendungen für Begleitperson anlässlich einer Urlaubsreise	+ 767 Euro
Summe	<b>28 503 Euro</b>

##### kindeseigene Mittel

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, § 19 EStG (75 Euro x 12)	900 Euro
Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG)	- 900 Euro
Brutto-Renteneinnahmen (300 Euro x 12 und 520 Euro x 12)	+ 9 840 Euro
Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	- 102 Euro
Kostenpauschale	- 180 Euro
Eingliederungshilfe für Werkstatt (1.250 Euro x 12)	+ 15 000 Euro
Eingliederungshilfe für Fahrten zur Werkstatt (100 Euro x 12)	+ 1 200 Euro
Sozialversicherungsbeiträge (29 Euro x 12)	- 348 Euro
Summe	<b>25.410 Euro</b>

Das Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten, da die kindeseigenen Mittel den notwendigen Lebensbedarf nicht übersteigen. Es besteht ein Anspruch auf Kindergeld nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG

## A 19.5 Verfügbares Nettoeinkommen

<sup>1</sup>Für die Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens ist zunächst die Summe aus

- steuerpflichtigen Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG (A 19.5.1, A 19.5.3),
- steuerfreien Einnahmen (A 19.5.2, A 19.5.3),

- Kapitalerträgen i. S. d. § 32d Abs. 1 EStG ohne Abzug des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 EStG und
- Erstattungen von Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer einschließlich Abgeltungsteuer, Kirchensteuer, Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag)

zu bilden.<sup>2</sup> Davon sind abzuziehen:

- unvermeidbare Vorsorgeaufwendungen (Sozialversicherungsbeiträge, Beiträge zur Basiskranken- und Pflegeversicherung sowie Zuzahlungen nach § 61 SGB V),
- tatsächlich gezahlte Steuern vom Einkommen (Steuervorauszahlungen, -nachzahlungen, -abzugsbeträge).

<sup>3</sup>Nicht zu berücksichtigen sind Unterhaltsleistungen des Kindes an seinen Ehegatten und an sein eigenes Kind (vgl. BFH vom 7.4.2011, III R 72/07, BStBl II S. 974 und BFH vom 9.2.2012, III R 73/09, BStBl II S. 463) sowie Schmerzensgeld (BFH vom 13.4.2016, III R 28/15, BStBl II S. 648).<sup>4</sup> Die Berechnung des verfügbaren Nettoeinkommens ist bei Selbständigen auf der Grundlage eines Dreijahreszeitraums vorzunehmen (vgl. BFH vom 28.3.2012, VI R 31/11, BStBl II S. 769).<sup>5</sup> Für die Berechnung des verfügbaren Nettoeinkommens steht der Vordruck „Berechnungsbogen zur Überprüfung der Selbstunterhaltfähigkeit eines volljährigen behinderten Kindes“ zur Verfügung.

### Beispiel

Ein 20-jähriges behindertes Kind erzielt während des gesamten Kalenderjahres aus einer Berufstätigkeit als Beiköchin Einnahmen i. H. v. monatlich 1 000 Euro. Davon werden 6 Euro Lohnsteuer und 205 Euro an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten. Dazu kommen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit i. H. v. 600 Euro im Kalenderjahr. Werbungskosten macht das Kind nicht geltend. Es hat außerdem eine Einkommensteuererstattung i. H. v. 500 Euro für das vergangene Kalenderjahr erhalten.

### Lösung:

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19 EStG	12 000 Euro
abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG)	- 1 000 Euro
Einkünfte	<b>11 000 Euro</b>

Bei den Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit handelt es sich um nach § 3b EStG steuerfreie Einnahmen.

Steuerfreie Einnahmen	600 Euro
abzüglich Kostenpauschale	- 180 Euro
Summe	<b>420 Euro</b>

Berechnung des verfügbaren Nettoeinkommens:

Einkünfte aus § 19 EStG	11 000 Euro
zuzüglich steuerfreie Einnahmen	+ 420 Euro
zuzüglich Einkommensteuererstattung	+ 500 Euro
abzüglich Sozialversicherungsbeiträge	- 2 460 Euro
abzüglich gezahlte Steuern	- 72 Euro
verfügbares Nettoeinkommen	<b>9 388 Euro</b>

## A 19.5.1 Einkünfte

<sup>1</sup>Einkünfte sind solche i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Einkünfte sind die EStR und EStH sowie die LStR und LStH zu beachten. <sup>3</sup>Die Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten richtet sich dabei nach § 9 EStG. <sup>4</sup>Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind insbesondere R 9.1 bis R 9.13 LStR 2015 und die entsprechenden LStH zu beachten. <sup>5</sup>Es sind sowohl positive als auch negative Einkünfte zu berücksichtigen; gesetzliche Verlustausgleichsbeschränkungen sind aber zu beachten (vgl. z. B. §§ 15 Abs. 4, 15a, 15b und 23 Abs. 3 Satz 7 EStG); § 10d EStG ist hingegen nicht anzuwenden.

## A 19.5.2 Steuerfreie Einnahmen

(1) <sup>1</sup>Als steuerfreie Einnahmen sind insbesondere nach §§ 3, 3b EStG für steuerfrei erklärte Einnahmen zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Dazu gehören insbesondere:

1. Entgelt-, Lohn- und Einkommensersatzleistungen, wie z. B. Alg, Krankengeld, Mutterschaftsgeld und Zuschuss zum Mutterschaftsgeld, Verletztengeld nach §§ 45 ff. SGB VII,
2. Elterngeld nach dem BEEG,

3. Renten aus der gesetzlichen Unfallversicherung,
4. Leistungen nach dem BVG (z. B. Berufsschadensausgleich nach § 30 BVG, Ausgleichsrente nach § 32 BVG) und Leistungen der Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1a EStG),
5. Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach Maßgabe des SGB II (z. B. Alg II) bzw. des SGB XII (z. B. Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung, Eingliederungshilfe) oder des SGB VIII – Kinder- und Jugendhilfe – (Unterkunft in sozialpädagogisch begleiteten Wohnformen, § 13 Abs. 3; Unterbringung zur Erfüllung der Schulpflicht, § 21 Satz 2; Hilfen für junge Volljährige, § 41 Abs. 2 i. V. m. § 39), wenn von einer Rückforderung bei gesetzlich Unterhaltsverpflichteten abgesehen worden ist,
6. ausgezahlte Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 5. VermBG,
7. die nach § 3b EStG steuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit,
8. Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz,
9. Ausbildungshilfen, die aus öffentlichen Mitteln als Zuschuss gewährt werden, insbesondere:
  - Leistungen nach dem BAföG, soweit sie nicht als Darlehen gewährt werden,
  - Berufsausbildungsbeihilfe nach § 56 SGB III (Leistungen für den Lebensunterhalt nach §§ 61, 62 und 70 SGB III, Fahrkosten nach § 63 SGB III, Arbeitskleidung nach § 64 Abs. 1 SGB III, Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nach § 64 Abs. 2 SGB III sowie für sonstige Kosten i. S. d. § 64 Abs. 3 Satz 2 SGB III, z. B. Lernmittel),
  - Leistungen zur beruflichen Eingliederung behinderter Menschen nach § 113 SGB III (Ausbildungsgeld gem. § 122 SGB III, Übergangsgeld gem. § 119 SGB III, Kosten für Lernmittel und Arbeitsausrüstung gem. § 127 Abs. 1 SGB III und Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung gem. § 127 Abs. 1 SGB III i. V. m. § 64 Abs. 2 Satz 1 SGB III),
  - Leistungen für Unterkunft und Verpflegung (§ 86 SGB III) in der gezahlten Höhe. Ist die tatsächlich gezahlte Höhe nicht feststellbar, sind die Werte der SvEV zu berücksichtigen,
  - im Zusammenhang mit berufsfördernden Maßnahmen zur Rehabilitation zustehendes Übergangsgeld von den Trägern der gesetzlichen Unfall- oder Rentenversicherung,
  - Erziehungsbeihilfe nach § 27 BVG.

(2) <sup>1</sup>Von den steuerfreien Einnahmen ist – maximal bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen – eine Kostenpauschale von insgesamt 180 Euro im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Zufluss der steuerfreien Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (z. B. Kosten eines Rechtsstreits zur Erlangung der steuerfreien Einnahmen), vgl. R 33a.1 Abs. 3 Satz 5 EStR 2012. <sup>2</sup>Entsprechend R 32b Abs. 2 Satz 3 EStR 2012 ist ein bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht ausgeschöpfter Arbeitnehmer-Pauschbetrag von Entgelt-, Lohn- und Einkommensersatzleistungen i. S. d. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und vom Elterngeld (vgl. Abs. 1 Nr. 1 und 2) bis Null abzuziehen.

### A 19.5.3 Renten und Versorgungsbezüge

(1) <sup>1</sup>Renten und Versorgungsbezüge stellen Einkünfte oder steuerfreie Einnahmen dar. <sup>2</sup>Zu den Einkünften zählen nach § 22 Nr. 1 und 5 EStG insbesondere Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit und Waisenrenten aus einer gesetzlichen Rentenversicherung mit ihrem nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 ff. EStG ermittelten Besteuerungsanteil; Einzelheiten siehe BMF-Schreiben vom 19.8.2013, Abschnitt C – BStBl I S. 1087, i. d. F. vom 10.1.2014 – BStBl I S. 70. <sup>3</sup>Bei den Renten aus einer gesetzlichen Rentenversicherung gehören der über den Besteuerungsanteil hinausgehende Rentenbetrag und die Zuschüsse des Rentenversicherungsträgers zu den **Beiträgen** für die Kranken- und Pflegeversicherung zu den steuerfreien Einnahmen.

(2) <sup>1</sup>Im Unterschied zu den Waisenrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung ist bei Versorgungsbezügen nach beamten- oder soldatenrechtlichen Vorschriften, z. B. Waisengeld, kein Besteuerungsanteil zu ermitteln, sondern der gesamte Betrag nach Abzug des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlages zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 Satz 1 und 3 ff. EStG) bei den Einkünften nach § 19 EStG zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Der Betrag in Höhe des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlages zum Versorgungsfreibetrag ist bei den steuerfreien Einnahmen zu berücksichtigen.

(3) <sup>1</sup>Renten, die nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG besteuert werden (insbesondere private Renten), unterliegen mit dem Ertragsanteil der Besteuerung. <sup>2</sup>Dieser ergibt sich aus der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG oder der Tabelle in § 55

Abs. 2 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung. <sup>3</sup>Die darüber hinausgehenden Beträge sind als steuerfreie Einnahmen anzusetzen. <sup>4</sup>Renten aus einer gesetzlichen Unfallversicherung und Leistungen nach dem BVG (A 19.5.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4) sind ausschließlich als steuerfreie Einnahmen anzusetzen.

(4) Bei der Berechnung der Einkünfte ist der Werbungskosten-Pauschbetrag i. H. v. 102 Euro (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b oder Nr. 3 EStG) abzuziehen.

(5) <sup>1</sup>In Fällen, in denen das verfügbare Nettoeinkommen für das gesamte Kalenderjahr zu ermitteln ist, können die Einkünfte und steuerfreien Einnahmen vereinfachend wie folgt berechnet werden:

- Bruttobetrag der Rente bzw. des Versorgungsbezuges (ggf. erhöht um Zuschüsse des Rentenversicherungsträgers zur Kranken- und Pflegeversicherung)
- abzüglich Werbungskosten-Pauschbetrag i. H. v. 102 Euro  
Ausnahme: kein Abzug bei ausschließlich steuerfreien Einnahmen (vgl. Abs. 3 Satz 4)
- abzüglich Kostenpauschale i. H. v. 180 Euro

<sup>2</sup>Hinsichtlich des Abzugs des Eigenanteils zur Kranken- und Pflegeversicherung siehe A 19.5 Satz 2.

## A 19.6 Leistungen Dritter

(1) <sup>1</sup>Die nicht nach A 19.5 bei der Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens erfassten finanziellen Mittel des behinderten Kindes sind als Leistungen Dritter zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Als Leistungen Dritter sind die tatsächlich gezahlten Beträge zu erfassen. <sup>3</sup>Kann kein Einzelnachweis über die Leistungen erbracht werden, können für die Bewertung etwaiger Naturalleistungen (z. B. Verpflegung, Unterkunft) die Werte der SvEV als Schätzungsgrundlage verwendet werden (vgl. BFH vom 11.4.2013, III R 24/12, BStBl II S. 866). <sup>4</sup>Nicht als Leistung Dritter anzusetzen sind Unterhaltsleistungen der Personen, bei denen das Kind berücksichtigt werden kann. <sup>5</sup>Das gilt auch für Schmerzensgeld (BFH vom 13.4.2016, III R 28/15, BStBl II S. 648).

(2) <sup>1</sup>Bei verheirateten behinderten Kindern und behinderten Kindern in einer Lebenspartnerschaft, die mit dem Ehegatten bzw. Lebenspartner in einem gemeinsamen Haushalt leben, kann für die Ermittlung der Leistungen anstelle des Abs. 1 Satz 2 und 3 unterstellt werden, dass sich die Ehegatten bzw. Lebenspartner das gemeinsame verfügbare Nettoeinkommen teilen. <sup>2</sup>Ist das verfügbare Nettoeinkommen des Ehegatten bzw. Lebenspartners höher als das verfügbare Nettoeinkommen des Kindes, ist die Hälfte der Differenz als Leistungen Dritter zu behandeln. <sup>3</sup>Verbleibt dem Ehegatten bzw. Lebenspartner des Kindes im betreffenden Kalenderjahr nach Abzug des sich nach Satz 2 ergebenden Betrages nicht ein verfügbares Nettoeinkommen in Höhe des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG i. H. v. **9 000 Euro (für 2017: 8 820 Euro, für 2016: 8 652 Euro, für 2015: 8 472 Euro, für 2014: 8 354 Euro)**, ist der sich nach Satz 2 ergebende Betrag entsprechend zu kürzen.

## A 20 Ausschluss volljähriger Kinder aufgrund einer Erwerbstätigkeit

### A 20.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Ein über 18 Jahre altes Kind, das eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen hat und

- weiterhin für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG),
- sich in einer Übergangszeit befindet (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG),
- seine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen kann (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) oder
- einen Freiwilligendienst leistet (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG),

wird nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nur berücksichtigt, wenn es keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG nachgeht (vgl. A 20.3).

<sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn die erstmalige Berufsausbildung vor Vollendung des 18. Lebensjahres abgeschlossen worden ist.

(2) Die Einschränkung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG gilt nicht für Kinder ohne Arbeitsplatz i. S. v. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG (vgl. A 14) und behinderte Kinder i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG (vgl. A 19).

(3) <sup>1</sup>Solange nicht festgestellt ist, dass ein Kind eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen hat, ist bei jeder regelmäßigen Überprüfung auch zu prüfen, ob inzwischen eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen wurde. <sup>2</sup>Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ist bei jeder regelmäßigen Überprüfung auch zu prüfen, ob eine anspruchsschädliche Erwerbstätigkeit vorliegt. <sup>3</sup>Für die Prüfungen steht der Vordruck „Erklärung zu den Verhältnissen eines über 18 Jahre alten Kindes“ zur Verfügung. <sup>4</sup>O 2.10 Abs. 2 und 3 ist zu beachten.

## **A 20.2 Erstmalige Berufsausbildung und Erststudium**

### **A 20.2.1 Berufsausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG**

(1) <sup>1</sup>Eine Berufsausbildung i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG liegt vor, wenn das Kind durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass der Beruf durch eine Ausbildung in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang erlernt wird (BFH vom 6.3.1992, VI R 163/88, BStBl II S. 661) und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird.

<sup>3</sup>Das Tatbestandsmerkmal „Berufsausbildung“ nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist enger gefasst als das Tatbestandsmerkmal „für einen Beruf ausgebildet werden“ nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (vgl. A 15). <sup>4</sup>Es handelt sich bei einer „Berufsausbildung“ i. S. v. Satz 2 stets auch um eine Maßnahme, in der das Kind nach Satz 1 „für einen Beruf ausgebildet wird“. <sup>5</sup>Jedoch ist nicht jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme gleichzeitig auch eine „Berufsausbildung“. <sup>6</sup>Der Abschluss einer solchen Maßnahme (z. B. der Erwerb eines Schulabschlusses, ein Volontariat oder ein freiwilliges Berufspraktikum) führt nicht bereits dazu, dass ein Kind, das im Anschluss weiterhin die Anspruchsvoraussetzungen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt, nur noch unter den weiteren Voraussetzungen der Sätze 2 und 3 berücksichtigt wird.

#### **Beispiel**

Nach dem Abitur absolvierte ein 20-jähriges Kind ein Praktikum. Danach kann es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen und geht zur Überbrückung des Zeitraums zwischen Praktikum und Berufsausbildung einer Erwerbstätigkeit nach (30 Wochenstunden).

In der Zeit zwischen Praktikum und Beginn der Berufsausbildung erfüllt das Kind den Grundtatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG. § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG ist nicht einschlägig, da das Praktikum zwar das Tatbestandsmerkmal des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG („für einen Beruf ausgebildet werden“) erfüllt, jedoch keine „Berufsausbildung“ i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG darstellt. Der Kindergeldanspruch besteht somit unabhängig davon, wie viele Stunden das Kind in der Woche arbeitet.

(2) Zur Berufsausbildung zählen insbesondere:

1. Berufsausbildungsverhältnisse gem. § 1 Abs. 3, §§ 4 bis 52 BBiG bzw. §§ 21 bis 40 HwO. Der erforderliche Abschluss besteht hierbei in der erfolgreich abgelegten Abschlussprüfung i. S. d. § 37 BBiG und § 31 HwO. Gleiches gilt, wenn die Abschlussprüfung nach § 43 Abs. 2 BBiG ohne ein Ausbildungsverhältnis auf Grund einer entsprechenden schulischen Ausbildung abgelegt wird, die gem. den Voraussetzungen des § 43 Abs. 2 BBiG als im Einzelnen gleichwertig anerkannt ist;
2. mit Berufsausbildungsverhältnissen vergleichbare betriebliche Ausbildungsgänge außerhalb des Geltungsbereichs des BBiG (z. B. die Ausbildung zum Schiffsmechaniker nach der See-Berufsausbildungsverordnung);
3. die Ausbildung auf Grund der bundes- oder landesrechtlichen Ausbildungsregelungen für Berufe im Gesundheits- und Sozialwesen;
4. landesrechtlich geregelte Berufsabschlüsse an Berufsfachschulen;
5. die Berufsausbildung behinderter Menschen in anerkannten Berufsausbildungsberufen oder auf Grund von Regelungen der zuständigen Stellen in besonderen „Behinderten-Ausbildungsberufen“;
6. die Berufsausbildung in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis und
7. Maßnahmen zur Behebung von amtlich festgestellten Unterschieden zwischen einem im Ausland erworbenen Berufsabschluss und einem entsprechenden im Inland geregelten Berufsabschluss, z. B. Anpassungslehrgänge nach § 11 Berufsqualifikationsfeststellungsgesetz. Informationen zur Anerkennung ausländischer Berufsqualifikationen (z. B. zu den zuständigen Stellen) sind unter [www.erkennung-in-deutschland.de](http://www.erkennung-in-deutschland.de) und [www.bq-portal.de](http://www.bq-portal.de) zu finden.

(3) <sup>1</sup>Von Abs. 2 nicht erfasste Bildungsmaßnahmen werden einer Berufsausbildung i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG gleichgestellt, wenn sie dem Nachweis einer Sachkunde dienen, die Voraussetzung zur Aufnahme einer fest umrissenen beruflichen Betätigung ist. <sup>2</sup>Die Ausbildung muss in einem geordneten Ausbildungsgang erfolgen und durch eine staatliche oder staatlich anerkannte Prüfung abgeschlossen werden. <sup>3</sup>Der erfolgreiche Abschluss der Prüfung muss Voraussetzung für die Aufnahme der beruflichen Betätigung sein. <sup>4</sup>Die Ausbildung und der Abschluss müssen von Umfang und Qualität der Ausbildungsmaßnahmen und Prüfungen her grundsätzlich mit den Anforderungen vergleichbar sein, die bei Berufsausbildungsmaßnahmen i. S. d. Abs. 2 gestellt werden. <sup>5</sup>Dazu gehört z. B. die Ausbildung zu Berufspiloten auf Grund der JAR-FCL 1 deutsch vom 15.4.2003, BAnz 2003 Nr. 80a.

(4) <sup>1</sup>Abs. 1 bis 3 gelten entsprechend für Berufsausbildungen im Ausland, deren Abschlüsse inländischen Abschlüssen gleichgestellt sind. <sup>2</sup>Bei Abschlüssen aus einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR oder der Schweiz ist i. d. R. davon auszugehen, dass diese gleichgestellt sind.

## **A 20.2.2 Erstmalige Berufsausbildung**

(1) <sup>1</sup>Die Berufsausbildung ist als erstmalige Berufsausbildung anzusehen, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung bzw. kein abgeschlossenes Hochschulstudium vorausgegangen ist. <sup>2</sup>Wird ein Kind ohne entsprechende Berufsausbildung in einem Beruf tätig und führt es die zugehörige Berufsausbildung nachfolgend durch (nachgeholtte Berufsausbildung), handelt es sich dabei um eine erstmalige Berufsausbildung.

(2) Maßnahmen nach A 20.2.1 Abs. 2 Nr. 7 sind als Teil der im Ausland erfolgten Berufsausbildung anzusehen.

## **A 20.2.3 Erststudium**

(1) <sup>1</sup>Ein Studium i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG liegt vor, wenn es an einer Hochschule i. S. d. Hochschulgesetze der Länder absolviert wird. <sup>2</sup>Hochschulen i. S. dieser Vorschrift sind Universitäten, Pädagogische Hochschulen, Kunsthochschulen, Fachhochschulen und sonstige Einrichtungen des Bildungswesens, die nach dem jeweiligen Landesrecht staatliche Hochschulen sind. <sup>3</sup>Gleichgestellt sind private und kirchliche Bildungseinrichtungen sowie Hochschulen des Bundes, die nach dem jeweiligen Landesrecht als Hochschule anerkannt werden. <sup>4</sup>Nach Landesrecht kann vorgesehen werden, dass bestimmte an Berufsakademien oder anderen Ausbildungseinrichtungen erfolgreich absolvierte Ausbildungsgänge einem abgeschlossenen Studium an einer Fachhochschule gleichwertig sind und die gleichen Berechtigungen verleihen. <sup>5</sup>Soweit dies der Fall ist, stellt ein entsprechendes Studium ein Studium i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG dar. <sup>6</sup>Studien können auch als Fernstudien durchgeführt werden.

(2) <sup>1</sup>Ein Studium stellt ein Erststudium i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG dar, wenn es sich um eine Erstausbildung handelt. <sup>2</sup>Es darf ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium bzw. keine andere abgeschlossene nichtakademische Berufsausbildung i. S. v. A 20.2.1 und A 20.2.2 vorangegangen sein.

(3) <sup>1</sup>Bei einem Wechsel des Studiums ohne Abschluss des zunächst betriebenen Studiengangs stellt das zunächst aufgenommene Studium kein abgeschlossenes Erststudium dar. <sup>2</sup>Bei einer Unterbrechung eines Studiengangs ohne einen berufsqualifizierenden Abschluss und seiner späteren Weiterführung stellt der der Unterbrechung vorangegangene Studienteil kein abgeschlossenes Erststudium dar.

(4) <sup>1</sup>Studien- und Prüfungsleistungen an ausländischen Hochschulen, die zur Führung eines ausländischen akademischen Grades berechtigen, der nach dem Recht des Landes, in dem der Gradinhaber seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, anerkannt wird, sowie Studien- und Prüfungsleistungen, die von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats der EU oder von Vertragsstaaten des EWR oder der Schweiz an Hochschulen dieser Staaten erbracht werden, sind nach diesen Grundsätzen inländischen Studien- und Prüfungsleistungen gleichzustellen. <sup>2</sup>Für die Gleichstellung von Studien- und Prüfungsleistungen werden die in der Datenbank „anabin“ ([www.anabin.kmk.org](http://www.anabin.kmk.org)) der Zentralstelle für ausländisches Bildungswesen beim Sekretariat der Kultusministerkonferenz aufgeführten Bewertungsvorschläge zugrunde gelegt.

## A 20.2.4 Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums

(1) <sup>1</sup>Eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium sind grundsätzlich abgeschlossen, wenn sie das Kind zur Aufnahme eines Berufs befähigen. <sup>2</sup>Wenn das Kind später eine weitere Ausbildung aufnimmt (z. B. Meisterausbildung nach mehrjähriger Berufstätigkeit aufgrund abgelegter Gesellenprüfung oder Masterstudium nach mehrjähriger Berufstätigkeit), handelt es sich um eine Zweitausbildung.

(2) <sup>1</sup>Ist aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar, dass das Kind sein angestrebtes Berufsziel (vgl. A 15.1 Abs. 2) noch nicht erreicht hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein (BFH vom 3.7.2014, III R 52/13, BStBl 2015 II S. 152). <sup>2</sup>Abzustellen ist dabei darauf, ob die weiterführende Ausbildung in einem engen sachlichen Zusammenhang mit der nichtakademischen Ausbildung oder dem Erststudium steht und im engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt wird (BFH vom 15.4.2015, V R 27/14, BStBl 2016 II S. 163). <sup>3</sup>Ein enger sachlicher Zusammenhang liegt vor, wenn die nachfolgende Ausbildung z. B. dieselbe Berufssparte oder denselben fachlichen Bereich betrifft. <sup>4</sup>Ein enger zeitlicher Zusammenhang liegt vor, wenn das Kind die weitere Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt oder sich bei mangelndem Ausbildungsplatz zeitnah zum nächstmöglichen Zeitpunkt für die weiterführende Ausbildung bewirbt. <sup>5</sup>Unschädlich sind Verzögerungen, die z. B. aus einem zunächst fehlenden oder einem aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt verfügbaren Ausbildungsplatz resultieren. <sup>6</sup>**In Fällen von Erkrankung und Mutterschaft siehe A 17.2 Abs. 2.** <sup>7</sup>Setzt die weiterführende Ausbildung eine Berufstätigkeit voraus und nimmt das Kind vor Beginn der weiterführenden Ausbildung eine Berufstätigkeit **aus anderen Gründen** auf, die **zu einem verzögerten Beginn der weiteren Ausbildung führt**, liegt regelmäßig mangels notwendigen engen Zusammenhangs keine einheitliche Erstausbildung vor (BFH vom 4.2.2016, III R 14/15, BStBl II S. 615).

(3) Für die Frage, ob eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG abgeschlossen sind, kommt es nicht darauf an, ob die Berufsausbildung bzw. das Studium die besonderen Voraussetzungen für eine Erstausbildung i. S. d. § 9 Abs. 6 EStG erfüllen.

(4) Eine erstmalige Berufsausbildung ist grundsätzlich abgeschlossen, wenn die entsprechende Abschlussprüfung bestanden wurde (vgl. A 15.10 Abs. 3 ff.).

(5) <sup>1</sup>Ein Studium wird, sofern zwischen Prüfung und Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses noch keine Vollzeiterwerbstätigkeit im angestrebten Beruf ausgeübt wird, regelmäßig erst mit Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses abgeschlossen (vgl. A 15.10 Abs. 9 ff.). <sup>2</sup>Mit bestandener Prüfung wird i. d. R. ein Hochschulgrad verliehen. <sup>3</sup>Hochschulgrade sind u. a. der Diplom-, Magister-, Bachelor- oder Mastergrad. <sup>4</sup>Zwischenprüfungen stellen keinen Abschluss eines Studiums i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG dar. <sup>5</sup>Die von den Hochschulen angebotenen Studiengänge führen i. d. R. zu einem berufsqualifizierenden Abschluss. <sup>6</sup>Im Zweifel ist davon auszugehen, dass die entsprechenden Prüfungen berufsqualifizierend sind.

(6) <sup>1</sup>Der Bachelor- oder Bakkalaureusgrad einer inländischen Hochschule ist ein berufsqualifizierender Abschluss. <sup>2</sup>Daraus folgt, dass der Abschluss eines Bachelorstudiengangs den Abschluss eines Erststudiums darstellt und ein nachfolgender Studiengang als weiteres Studium anzusehen ist. <sup>3</sup>Wird hingegen ein Masterstudiengang besucht, der zeitlich und inhaltlich auf den vorangegangenen Bachelorstudiengang abgestimmt ist, so ist dieser Teil der Erstausbildung (BFH vom 3.9.2015, VI R 9/15, BStBl 2016 II S. 166). <sup>4</sup>Bei sog. konsekutiven Masterstudiengängen an einer inländischen Hochschule ist von einem engen sachlichen Zusammenhang auszugehen.

(7) <sup>1</sup>Werden zwei (oder ggf. mehrere) Studiengänge parallel studiert, die zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlossen werden, oder wird während eines Studiums eine Berufsausbildung abgeschlossen, stellt der nach dem Erreichen des ersten berufsqualifizierenden Abschlusses weiter fortgesetzte Studiengang vom Zeitpunkt dieses Abschlusses an grundsätzlich kein Erststudium mehr dar. <sup>2</sup>Etwas anderes gilt nur, wenn die Studiengänge bzw. das Studium und die Berufsausbildung in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen.

(8) <sup>1</sup>Postgraduale Zusatz-, Ergänzungs- und Aufbaustudiengänge setzen den Abschluss eines ersten Studiums voraus und stellen daher grundsätzlich kein Erststudium dar. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn ein solches Zusatz-, Ergänzungs- oder Aufbaustudium auf dem ersten Studienabschluss des Kindes aufbaut und in einem engen zeitlichen Zusammenhang aufgenommen wird. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist von einem einheitlichen Erststudium auszugehen.

(9) <sup>1</sup>Als berufsqualifizierender Studienabschluss gilt auch der Abschluss eines Studiengangs, durch den die fachliche Eignung für einen beruflichen Vorbereitungsdienst oder eine berufliche Einführung vermittelt wird. <sup>2</sup>Dazu zählt insbesondere der Vorbereitungsdienst der Rechts- oder Lehramtsreferendare. <sup>3</sup>Daher ist z. B. mit dem ersten juristischen Staatsexamen die erstmalige Berufsausbildung grundsätzlich abgeschlossen. <sup>4</sup>Ein in einem engen zeitlichen Zusammenhang aufgenommenes Referendariat zur Vorbereitung auf das zweite Staatsexamen ist jedoch Teil der erstmaligen Berufsausbildung.

(10) <sup>1</sup>Dem Promotionsstudium und der Promotion durch die Hochschule geht regelmäßig ein abgeschlossenes Studium voran, sodass die erstmalige Berufsausbildung grundsätzlich bereits abgeschlossen ist. <sup>2</sup>Wird die Vorbereitung auf die Promotion jedoch in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erststudium durchgeführt, ist sie noch Teil der erstmaligen Ausbildung.

## A 20.3 Anspruchsunschädliche Erwerbstätigkeit

<sup>1</sup>Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nur berücksichtigt, wenn es keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. <sup>2</sup>Ein Kind ist erwerbstätig, wenn es einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Beschäftigung nachgeht, die den Einsatz seiner persönlichen Arbeitskraft erfordert (BFH vom 16.5.1975, VI R 143/73, BStBl II S. 537). <sup>3</sup>Das ist der Fall bei einem Kind, das eine nicht-selbständige Tätigkeit, eine land- und forstwirtschaftliche, eine gewerbliche oder eine selbständige Tätigkeit ausübt. <sup>4</sup>Keine Erwerbstätigkeit ist insbesondere:

- ein Au-pair-Verhältnis,
- die Verwaltung eigenen Vermögens.

<sup>5</sup>Anspruchsunschädlich nach § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG ist

- eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit (vgl. A 20.3.1),
- ein Ausbildungsverhältnis (vgl. A 20.3.2) oder
- ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i. S. d. §§ 8 und 8a SGB IV (vgl. A 20.3.3).

<sup>6</sup>Eine Erwerbstätigkeit im Rahmen eines geregelten Freiwilligendienstes nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist unschädlich.

### A 20.3.1 Regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit bis zu 20 Stunden

(1) <sup>1</sup>Unschädlich für den Kindergeldanspruch ist eine Erwerbstätigkeit, wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit insgesamt nicht mehr als 20 Stunden beträgt. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit ist grundsätzlich die individuell vertraglich vereinbarte Arbeitszeit zu Grunde zu legen. <sup>3</sup>Es sind nur Zeiträume ab dem Folgemonat nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums einzubeziehen.

(2) <sup>1</sup>Eine vorübergehende (höchstens zwei Monate andauernde) Ausweitung der Beschäftigung auf mehr als 20 Stunden ist unbeachtlich, wenn während des Zeitraumes innerhalb eines Kalenderjahres, in dem einer der Grundtatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist, die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt. <sup>2</sup>Durch einen Jahreswechsel wird eine vorübergehende Ausweitung nicht unterbrochen. <sup>3</sup>Bei der Ermittlung der durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit sind nur volle Kalenderwochen mit gleicher Arbeitszeit anzusetzen.

#### Beispiel

Die Tochter eines Berechtigten hat die Erstausbildung abgeschlossen und beginnt im Oktober **2017** mit dem Masterstudium. Gem. vertraglicher Vereinbarung ist sie ab dem 1. April **2018** mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 20 Stunden als Bürokauffrau beschäftigt. In den Semesterferien arbeitet sie - auf Grund einer zusätzlichen vertraglichen Vereinbarung - vom 1. August bis zur Kündigung am 30. September **2018** in Vollzeit mit 40 Stunden wöchentlich. Im Oktober **2018** vollendet sie ihr 25. Lebensjahr.

Somit ergeben sich folgende Arbeitszeiten pro voller Woche:

- |  |  |
|--|--|
| vom 1. April bis 31. Juli <b>2018</b> (17 Wochen und 3 Tage):      | 20 Stunden pro Woche                                     |
| vom 1. August bis 30. September <b>2018</b> (8 Wochen und 5 Tage): | 40 Stunden pro Woche<br>(= Ausweitung der Beschäftigung) |

Die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit beträgt **15,3** Stunden; Berechnung:

$$\frac{(17 \text{ Wochen} \times 20 \text{ Std.}) + (8 \text{ Wochen} \times 40 \text{ Std.})}{43 \text{ Wochen}} = 15,3 \text{ Std.}$$

Das Kind ist aufgrund des Studiums bis einschließlich Oktober **2018** nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu berücksichtigen. Das Studium wird jedoch nach Abschluss einer Erstausbildung durchgeführt, sodass das Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG nur berücksichtigt werden kann, wenn die ausgeübte Erwerbstätigkeit anspruchsschädlich ist. Da die Ausweitung der Beschäftigung des Kindes lediglich vorübergehend ist und gleichzeitig während des Vorliegens des Grundtatbestandes nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit 20 Stunden nicht übersteigt, ist die Erwerbstätigkeit anspruchsschädlich. Das Kind ist von Januar bis einschließlich Oktober **2018** zu berücksichtigen.

#### **Variante**

Würde das Kind während der Semesterferien dagegen vom 16. Juli bis 25. September **2018** (= mehr als zwei Monate) vollzeiterwerblich sein, wäre die Ausweitung der Erwerbstätigkeit nicht nur vorübergehend und damit diese Erwerbstätigkeit als anspruchsschädlich einzustufen. Dies gilt unabhängig davon, dass auch hier die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden nicht überschritten würde. Das Kind könnte demnach für den Monat August **2018** nicht berücksichtigt werden (vgl. auch A 20.4).

(3) Führt eine vorübergehende (höchstens zwei Monate andauernde) Ausweitung der Beschäftigung auf über 20 Wochenstunden dazu, dass die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit insgesamt mehr als 20 Stunden beträgt, ist der Zeitraum der Ausweitung anspruchsschädlich, nicht der gesamte Zeitraum der Erwerbstätigkeit.

#### **Beispiel**

Ein Kind hat seine Erstausbildung bereits abgeschlossen und befindet sich während des gesamten Kalenderjahres im Studium. Neben dem Studium übt das Kind ganzjährig eine Beschäftigung mit einer vertraglich vereinbarten Arbeitszeit von 20 Stunden wöchentlich aus. In der vorlesungsfreien Zeit von Juli bis August weitet das Kind seine wöchentliche Arbeitszeit vorübergehend auf 40 Stunden aus. Ab September beträgt die wöchentliche Arbeitszeit wieder 20 Stunden.

Durch die vorübergehende Ausweitung seiner Arbeitszeit erhöht sich die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit des Kindes auf über 20 Stunden. Aus diesem Grund ist der Zeitraum der Ausweitung als anspruchsschädlich anzusehen. Für die Monate Juli und August entfällt daher nach § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG der Anspruch.

(4) <sup>1</sup>Mehrere nebeneinander ausgeübte Tätigkeiten (z. B. eine Erwerbstätigkeit nach Abs. 1 Satz 1 und eine geringfügige Beschäftigung nach A 20.3.3) sind anspruchsschädlich, wenn dadurch insgesamt die 20-Stunden-Grenze des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht überschritten wird. <sup>2</sup>Hingegen ist eine innerhalb eines Ausbildungsdienstverhältnisses erbrachte Erwerbstätigkeit außer Betracht zu lassen.

### **A 20.3.2 Ausbildungsdienstverhältnis**

(1) <sup>1</sup>Die Erwerbstätigkeit im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses ist stets anspruchsschädlich. <sup>2</sup>Ein solches liegt vor, wenn die Ausbildungsmaßnahme Gegenstand des Dienstverhältnisses ist (vgl. R 9.2 LStR 2015 und H 9.2 „Ausbildungsdienstverhältnis“ LStH **2018**; BFH vom 23.6.2015, III R 37/14, BStBl 2016 II S. 55). <sup>3</sup>Hierzu zählen z. B.

- die Berufsausbildungsverhältnisse gem. § 1 Abs. 3, §§ 4 bis 52 BBiG,
- ein Praktikum bzw. ein Volontariat, bei dem die Voraussetzungen nach A 15.8 vorliegen,
- das Referendariat bei Lehramtsanwärtern und Rechtsreferendaren zur Vorbereitung auf das zweite Staatsexamen,
- duale Studiengänge (siehe aber Abs. 2),
- das Dienstverhältnis von Beamtenanwärtern und Aufstiegsbeamten,
- eine Berufsausbildungsmaßnahme in einer Laufbahngruppe der Bundeswehr i. S. v. A 15.2 Satz 3,
- das Praktikum eines Pharmazeuten im Anschluss an den universitären Teil des Pharmaziestudiums,
- das im Rahmen der Ausbildung zum Erzieher abzuleistende Anerkennungsjahr.

<sup>4</sup>Dagegen liegt kein Ausbildungsdienstverhältnis vor, wenn die Ausbildungsmaßnahme nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, auch wenn sie seitens des Arbeitgebers gefördert wird, z. B. durch ein Stipendium oder eine Verringerung der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit.

(2) <sup>1</sup>Bei berufsbegleitenden und berufintegrierten dualen Studiengängen fehlt es häufig an einer Ausrichtung der Tätigkeit für den Arbeitgeber auf den Inhalt des Studiums, sodass in solchen Fällen die Annahme eines Ausbildungsdienstverhältnisses ausscheidet. <sup>2</sup>Liegt hingegen eine Verknüpfung zwischen Studium und praktischer Tätigkeit vor, die über eine bloße thematische Verbindung zwischen der Fachrichtung des Studiengangs und der in dem Unternehmen ausgeübten Tätigkeit oder

eine rein organisatorische Verzahnung hinausgeht, ist die Tätigkeit als im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses ausgeübt zu betrachten.<sup>3</sup>Eine entsprechende Ausrichtung der berufspraktischen Tätigkeit kann z. B. anhand der Studienordnung oder der Kooperationsvereinbarung zwischen Unternehmen und Hochschule glaubhaft gemacht werden.

### A 20.3.3 Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis

(1) Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse nach § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG sind:

- geringfügig entlohnte Beschäftigungen (§§ 8 Abs. 1 Nr. 1 und 8a SGB IV) und
- kurzfristige Beschäftigungen (§§ 8 Abs. 1 Nr. 2 und 8a SGB IV).

(2) Bei der Beurteilung, ob ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt, ist grundsätzlich die Einstufung des Arbeitgebers maßgeblich.

(3)<sup>1</sup>Eine neben einem Ausbildungsdienstverhältnis ausgeübte geringfügige Beschäftigung ist unschädlich.<sup>2</sup>Hinsichtlich einer neben einer Erwerbstätigkeit ausgeübten geringfügigen Beschäftigung vgl. A 20.3.1 Abs. 4 Satz 1.

### A 20.4 Monatsprinzip

<sup>1</sup>Liegen die Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 bis 3 EStG wenigstens an einem Tag im Kalendermonat vor, besteht nach § 66 Abs. 2 EStG für diesen Monat Anspruch auf Kindergeld.<sup>2</sup>Hat ein Kind eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen und erfüllt es weiterhin einen Anspruchstatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG, entfällt der Kindergeldanspruch nur in den Monaten, in denen die anspruchsschädliche Erwerbstätigkeit den gesamten Monat umfasst.<sup>3</sup>V 14.2 ist zu beachten.

#### Beispiel

Ein Kind hat seine Erstausbildung abgeschlossen und studiert ab dem Jahr **2016**. Ab dem 20. Juli **2018** nimmt es unbefristet eine anspruchsschädliche Erwerbstätigkeit auf.

Aufgrund des Studiums ist das Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu berücksichtigen. Das Studium wird jedoch nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung durchgeführt, sodass das Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nur berücksichtigt werden kann, wenn es keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Für die Monate August bis Dezember **2018** kann das Kind nicht berücksichtigt werden. Neben den Monaten Januar bis Juni kann das Kind auch im Juli berücksichtigt werden, da es wenigstens an einem Tag die Anspruchsvoraussetzung - keine anspruchsschädliche Erwerbstätigkeit - erfüllt.

## A 21 Volljährige Kinder, die einen Verlängerungstatbestand erfüllen

(1)<sup>1</sup>Kinder ohne Arbeitsplatz (vgl. A 14), Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden (vgl. A 15), und Kinder, die sich in einer Übergangszeit befinden (vgl. A 16), die

- den gesetzlichen GWD oder ZD geleistet hatten, oder
- sich anstelle des gesetzlichen GWD freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet hatten, oder
- eine vom gesetzlichen GWD oder ZD befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer i. S. d. § 1 Abs. 1 EhfG ausgeübt hatten,

werden nach § 32 Abs. 5 EStG für einen der Dauer dieser Dienste oder der Tätigkeit entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen GWD oder bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern für die Dauer des inländischen gesetzlichen ZD über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus berücksichtigt.<sup>2</sup>Wurde der gesetzliche GWD oder ZD in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, geleistet, so ist die Dauer dieses Dienstes maßgebend.<sup>3</sup>Weitere Voraussetzung ist, dass das Kind den Dienst oder die Tätigkeit vor dem 1.7.2011 angetreten hatte (§ 52 Abs. 32 Satz 2 EStG).

#### Beispiel

Der Sohn eines Berechtigten vollendet im Januar **2018** sein 25. Lebensjahr. Sein Studium der Rechtswissenschaften endet mit dem ersten Staatsexamen im Februar **2018**. Ab Mai **2018** kann er seine Berufsausbildung mit dem Referendariat fortsetzen. Der geleistete ZD dauerte 9 Monate.

Der Sohn des Berechtigten kann über den Monat der Vollendung seines 25. Lebensjahres hinaus höchstens für die Dauer seines ZD einen Kindergeldanspruch auslösen. Der Zeitlauf beginnt mit dem Monat, der dem Monat der Vollendung des 25. Lebensjahres folgt – hier Februar **2018**. Dies führt zu folgender Berechnung:

Monat der Vollendung des 25. Lebensjahres	Januar <b>2018</b>
zuzüglich Dauer des ZD	+ 9 Monate
= letzter Monat des Verlängerungszeitraumes	= Oktober <b>2018</b>

Das Kind kann während des gesamten Verlängerungszeitraumes berücksichtigt werden.

Februar <b>2018</b>	wegen des Studiums nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG
März/April <b>2018</b>	Übergangszeitraum nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG
Mai bis Oktober <b>2018</b>	wegen des Referendariats nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG

#### Variante

Der Sohn des Berechtigten beginnt das Referendariat erst mit dem Oktober **2018**.

Das Ende des Verlängerungszeitraumes berechnet sich wie in der Ursprungsvariante:

Januar <b>2018</b>
+ 9 Monate
= Oktober <b>2018</b>

Nun besteht lediglich während eines Teils des möglichen Verlängerungszeitraumes ein Kindergeldanspruch:

Februar <b>2018</b>	wegen des Studiums nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG
März bis September <b>2018</b>	kein Anspruch
Oktober <b>2018</b>	wegen des Referendariats nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

(2) Soweit ein Teil des Verlängerungstatbestandes bereits nach Vollendung des 21. Lebensjahres wegen Vorliegens eines Tatbestandes nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt wurde, kann nach dem 25. Lebensjahr nur noch die Differenz zum inländischen gesetzlichen GWD oder ZD als Verlängerungstatbestand angesetzt werden.

(3) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Verlängerungszeitraums sind zunächst die Monate zu berücksichtigen, in denen mindestens an einem Tag ein Dienst bzw. eine Tätigkeit i. S. d. § 32 Abs. 5 Satz 1 EStG geleistet wurde. <sup>2</sup>Dabei sind auch die Monate zu berücksichtigen, für die Anspruch auf Kindergeld bestand (vgl. BFH vom 5.9.2013, XI R 12/12, BStBl 2014 II S. 39).

(4) <sup>1</sup>Der Anspruch auf Kindergeld verlängert sich höchstens um die in dem jeweiligen Verpflichtungsgesetz geforderte Dauer des Dienstes.

	1.10.2004 - 31.12.2010	1.1.2011 - 30.6.2011
<b>Dauer GWD</b>	9 Monate	6 Monate
<b>Dauer ZD</b>	9 Monate	6 Monate

<sup>2</sup>Wurde nach dem 1.1.2011 GWD oder ZD mit der für 2010 vorgeschriebenen Dauer (WD 9 Monate, ZD 9 Monate) geleistet, ist dieser Zeitraum maßgeblich. <sup>3</sup>Der Verlängerungszeitraum schließt auch die Dauer eines freiwilligen zusätzlichen ZD nach § 41a ZDG ein. <sup>4</sup>Dagegen begründen der freiwillige zusätzliche Wehrdienst nach § 6b WPfIG sowie der freiwillige Wehrdienst nach § 58b SG (bis zum 12.4.2013 dem 7. Abschnitt des WPfIG) keinen Verlängerungstatbestand.

(5) <sup>1</sup>Als Verlängerungstatbestände sind nicht nur der nach deutschem Recht geleistete GWD bzw. ZD sowie die Entwicklungshilfedienste nach dem EhfG oder dem ZDG zu berücksichtigen, sondern auch entsprechende Dienste nach ausländischen Rechtsvorschriften. <sup>2</sup>Eine Berücksichtigung der nach ausländischen Rechtsvorschriften geleisteten Dienste ist jedoch grundsätzlich nur bis zur Dauer des deutschen gesetzlichen GWD oder ZD möglich. <sup>3</sup>Dabei ist auf die zu Beginn des Auslandsdienstes maßgebende Dauer des deutschen GWD oder ZD abzustellen. <sup>4</sup>Wird der gesetzliche GWD oder ZD in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat geleistet, so ist nach § 32 Abs. 5 Satz 2 EStG die Dauer dieses Dienstes maßgebend, auch wenn dieser länger als die Dauer des entsprechenden deutschen Dienstes ist.

## A 22 Identifizierung des Kindes

### A 22.1 Identifizierung bei Vergabe einer IdNr

(1) <sup>1</sup>Nach § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG ist die Identifizierung eines nach einem Steuergesetz im Inland steuerpflichtigen Kindes durch die an das Kind vergebene IdNr nach § 139b AO für Zeiträume ab 1.1.2016 Voraussetzung für einen Anspruch auf Kindergeld. <sup>2</sup>Das Kind ist identifiziert, wenn der Familienkasse die IdNr des Kindes vorliegt. <sup>3</sup>Liegt die IdNr nicht vor, kann die Familienkasse die IdNr ggf. über das ADI bzw. über das MAV oder durch Anfrage beim Berechtigten ermitteln. <sup>4</sup>O 2.4 Abs. 2 Satz 4 ist zu beachten. <sup>5</sup>Das Kind ist nur dann nicht identifiziert, wenn die Familienkasse die IdNr über keine der ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ermitteln konnte. <sup>6</sup>Zur Identifizierung von Kindern, die im Inland nicht steuerpflichtig sind, vgl. A 22.2.

(2) <sup>1</sup>Wird eine IdNr erst nachträglich vergeben, wirkt diese Vergabe nach § 63 Abs. 1 Satz 5 EStG auf Monate zurück, in denen die Anspruchsvoraussetzungen nach § 63 Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG vorlagen. **<sup>2</sup>Zur Korrektur der Aufhebung oder Ablehnung einer Kindergeldfestsetzung bei nachträglicher Vergabe einer IdNr vgl. V 20.1 Abs. 1.**

(3) Das Kind ist nach § 52 Abs. 49a Satz 1 EStG auch bei betragsmäßigen Festsetzungen, die bereits am 31.12.2015 bestanden und über diesen Zeitpunkt hinaus fortgelten, anhand der IdNr zu identifizieren.

**(4) <sup>1</sup>Vergibt das BZSt die IdNr eines Kindes aus vom Berechtigten nicht zu vertretenden Gründen nicht innerhalb von drei Monaten und liegen die übrigen Anspruchsvoraussetzungen vor, kann die Familienkasse Kindergeld unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO festsetzen. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend, wenn eine bereits vergebene, aber unbekannte IdNr des Kindes vom BZSt nicht innerhalb von drei Monaten erneut mitgeteilt wird. <sup>3</sup>Im Fall des Satzes 2 muss der Berechtigte nachweisen, dass er einen Antrag auf erneute Mitteilung der IdNr des Kindes beim BZSt gestellt hat, z. B. durch das ausgedruckte Eingabeformular für die erneute Mitteilung der IdNr auf der Internetseite des BZSt. <sup>4</sup>Spätestens zwölf Monate nach der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ist zu prüfen, ob die IdNr des Kindes zwischenzeitlich vergeben oder erneut mitgeteilt wurde. <sup>5</sup>Zur Prüfung vgl. Abs. 1 Satz 3. <sup>6</sup>Der Vorbehalt der Nachprüfung ist aufzuheben, sobald der Familienkasse die IdNr des Kindes bekannt wird. <sup>7</sup>Hingegen ist die Festsetzung aufzuheben, wenn die Prüfung ergibt, dass endgültig keine IdNr vergeben wurde.**

**(5) <sup>1</sup>Wird Kindergeld für ein Kind beantragt, das bereits kurz nach der Geburt verstorben ist, soll die Familienkasse davon absehen, eine fehlende IdNr des Kindes beim Berechtigten zu erfragen. <sup>2</sup>In diesem Fall soll die Familienkasse die IdNr über das ADI bzw. über das MAV ermitteln. <sup>3</sup>Lässt sich die IdNr nicht über das ADI bzw. über das MAV ermitteln, kann die Familienkasse das Kindergeld aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO festsetzen; das verstorbene Kind ist durch Vorlage einer Kopie der Sterbeurkunde zu identifizieren.**

### A 22.2 Identifizierung bei nicht vergebener IdNr

(1) Wurde an ein Kind keine IdNr vergeben und hat es weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, ist es nach § 63 Abs. 1 Satz 4 EStG in anderer geeigneter Weise zu identifizieren.

(2) <sup>1</sup>Sofern in dem ausländischen Wohnsitzstaat eine geeignete persönliche Identifikationsnummer vergeben wird, ist diese als Nachweis der Identität des Kindes heranzuziehen (siehe Anlage zur Weisung des BZSt vom 9.8.2016 – BStBl 2016 I S. 801). <sup>2</sup>Als geeignete persönliche Identifikationsnummer ist eine Nummer anzusehen, die eine Person mit Geburt und nur einmalig erhält und die nur einmal vergeben wird. <sup>3</sup>Werden zwischen der Familienkasse und dem ausländischen Träger Formulare für die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit ausgetauscht (Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009), können diese als Nachweis für die Nummer dienen. <sup>4</sup>Alternativ ist die Nummer vom Berechtigten durch amtliche Dokumente zu belegen.

**(3) Wurde ein Kind i. S. v. Abs. 1 nicht nach Abs. 2 identifiziert, ist als Nachweis der Identität das Dokument i. S. v. A 7 Abs. 1 Satz 6 heranzuziehen.**

(4) A 22.1 Abs. 2 und 3 gilt entsprechend.

## A 23 Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt der Kinder

### A 23.1 Territoriale Voraussetzungen

(1) <sup>1</sup>Für den Kindergeldanspruch sind nach § 63 Abs. 1 Satz 6 EStG grundsätzlich nur Kinder zu berücksichtigen, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat oder in der Schweiz haben. <sup>2</sup>Zum Wohnsitz des Berechtigten siehe A 2.1, zum Begriff des gewöhnlichen Aufenthaltes siehe AEAO zu § 9.

(2) <sup>1</sup>Ob ein Kind einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, hängt von den Gesamtumständen des Einzelfalls ab; zum Begriff des Wohnsitzes siehe A 2.1 sowie AEAO zu § 8. <sup>2</sup>Ein minderjähriges Kind, das sich zusammen mit seinen Eltern im Ausland aufhält und bereits vor deren Ausreise mit seinen Eltern einen Wohnsitz im Inland hatte, behält diesen grundsätzlich bei, wenn auch die Eltern ihren Wohnsitz im Inland beibehalten (vgl. A 2.1.1 Abs. 4). <sup>3</sup>Wird ein Kind im Ausland geboren, begründet es ausnahmsweise einen Wohnsitz im Inland bzw. teilt den inländischen (Familien-)Wohnsitz bereits ab seiner Geburt, sofern sich die Mutter nur kurzfristig, lediglich vorübergehend zum Zeitpunkt der Geburt bzw. zur Entbindung im Ausland aufgehalten hat und das Kind alsbald bzw. innerhalb angemessener Zeit (z. B. zum Ende der Mutterschutzfrist) nach Deutschland gebracht wird. <sup>4</sup>Kann das Kind den Wohnsitz der Eltern im Inland indes aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht nur kurzfristig nicht aufsuchen, kann es dort (zunächst) auch keinen eigenen Wohnsitz begründen. <sup>5</sup>Wird ein minderjähriges Kind ausländischer Staatsangehörigkeit durch Deutsche mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland wirksam als Kind angenommen, hat es ab dem Zeitpunkt der Annahme seinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, wenn es innerhalb angemessener Zeit ins Inland gebracht wird. <sup>6</sup>Nehmen im Inland lebende deutsche Eltern ein Kind ausländischer Staatsangehörigkeit zunächst mit dem Ziel der Annahme in Pflege (§ 1744 BGB), kann spätestens ab diesem Zeitpunkt von einem Wohnsitz bzw. dem gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes im Inland ausgegangen werden. <sup>7</sup>Ein im Ausland lebender Angehöriger kann im Inland grundsätzlich keinen Wohnsitz begründen, ohne sich hier aufgehalten zu haben.

(3) <sup>1</sup>Hält sich das Kind im Ausland auf, reicht es für die Annahme eines (inländischen) Wohnsitzes nicht aus, wenn die elterliche Wohnung dem Kind weiterhin zur Verfügung steht. <sup>2</sup>Es muss eine Beziehung zur elterlichen Wohnung vorhanden sein, die über die allein durch das Familienverhältnis begründete Beziehung hinausgeht und erkennen lässt, dass das Kind die elterliche Wohnung nach wie vor auch als seine eigene betrachtet (BFH vom 17.3.1961, VI 185/60 U, BStBl III S. 298) und sie innehat, um sie als solche zu nutzen (BFH vom 25.9.2014, III R 10/14, BStBl 2015 II S. 655). <sup>3</sup>Anderenfalls behält das Kind seinen inländischen Wohnsitz bei den Eltern nicht bei, sondern gibt ihn zunächst auf und begründet ihn bei einer späteren Rückkehr wieder neu.

(4) <sup>1</sup>Die Beurteilung, ob ein Inlandswohnsitz beibehalten wird, hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab. <sup>2</sup>So sind neben der Dauer des Auslandsaufenthaltes insbesondere das Alter des Kindes, die Unterbringung im Ausland und im Elternhaus, der Zweck des Auslandsaufenthaltes, die Häufigkeit und die Dauer der Aufenthalte bei den Eltern sowie die persönlichen Beziehungen des Kindes am Wohnort der Eltern und im Ausland ausschlaggebend. <sup>3</sup>Die Feststellung einer Rückkehrabsicht sagt grundsätzlich nichts darüber aus, ob der inländische Wohnsitz während des vorübergehenden Auslandsaufenthaltes beibehalten oder aber aufgegeben und nach der Rückkehr neu begründet wird (BFH vom 23.11.2000, VI R 165/99 und VI R 107/99, BStBl 2001 II S. 279 und 294).

(5) <sup>1</sup>Kein ausschlaggebendes Kriterium ist regelmäßig die Herkunft der Eltern oder die des Kindes. <sup>2</sup>Aus den familiären und kulturellen Umständen am Aufenthaltsort können sich jedoch Hinweise für das Entstehen neuer Beziehungen und die Lockerung der bisher bestehenden Bindungen ergeben, z. B. bei einem mehrjährigen Schulbesuch im Ausland, für den das Kind vor Ort bei Verwandten untergebracht ist (BFH vom 23.11.2000, VI R 165/99 und VI R 107/99, BStBl 2001 II S. 279 und 294; BFH vom 23.6.2015, III R 38/14, BStBl 2016 II S. 102).

(6) Der Inlandswohnsitz wird nur dann beibehalten, wenn das Kind entweder seinen Lebensmittelpunkt weiterhin am bisherigen Wohnort hat (keine Wohnsitzbegründung am Ort des Auslandsaufenthaltes) oder es zwar keinen einheitlichen Lebensmittelpunkt mehr hat, aber nunmehr über zwei Schwerpunkte der Lebensverhältnisse (zwei Wohnsitze) verfügt, von denen einer am bisherigen Wohnort liegt (BFH vom 23.11.2000, VI R 107/99, BStBl 2001 II S. 294).

(7) <sup>1</sup>Bei Kindern, die sich von vornherein in einem begrenzten Zeitraum von bis zu einem Jahr im Ausland aufhalten, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten wird, sodass Inlandsaufenthalte für die Beibehaltung des Wohnsitzes nicht erforderlich sind. <sup>2</sup>Wird die

Absicht zur Rückkehr innerhalb eines Jahres aufgegeben, so kann in diesem Moment eine Aufgabe des Wohnsitzes erfolgen (BFH vom 25.9.2014, III R 10/14, BStBl 2015 II S. 655). <sup>3</sup>Kinder, die sich länger als ein Jahr ins Ausland begeben, behalten ihren Wohnsitz in der inländischen elterlichen Wohnung nur bei, wenn sie diese in ausbildungsfreien Zeiten zumindest überwiegend nutzen. <sup>4</sup>Eine Aufenthaltsdauer von jährlich fünf Monaten in der Wohnung der Eltern genügt jedenfalls, um einen inländischen Wohnsitz beizubehalten, sie ist aber dafür nicht stets erforderlich (BFH vom 28.4.2010, III R 52/09, BStBl II S. 1013). <sup>5</sup>Durch die Eltern-Kind-Beziehung begründete Besuche – d. h. kurzzeitige Besuche und sonstige Aufenthalte zu Urlaubs- oder familiären Zwecken, die keinem Aufenthalt mit Wohncharakter gleichkommen und daher nicht „zwischenzeitliches Wohnen“ in der elterlichen Wohnung bedeuten – , reichen nicht aus, um den inländischen Wohnsitz des Kindes beizubehalten oder einen solchen zu begründen. <sup>6</sup>Keinen Wohncharakter haben nach der Lebenserfahrung kurzzeitige Aufenthalte von zwei bis drei Wochen im Jahr (BFH vom 25.9.2014, III R 10/14, BStBl 2015 II S. 655). <sup>7</sup>Die Dauer der Inlandsaufenthalte vor dem Beginn oder nach dem Ende der Schul-, Hochschul- oder Berufsausbildung bleibt außer Betracht. <sup>8</sup>Fehlende finanzielle Mittel für Heimreisen des Kindes können die fehlenden Inlandsaufenthalte in den ausbildungsfreien Zeiten nicht kompensieren (BFH vom 25.9.2014, III R 10/14, BStBl 2015 II S. 655). <sup>9</sup>Hält sich ein Kind nicht nur vorübergehend zum Schulbesuch im Ausland auf, führen besuchsweise Aufenthalte in der elterlichen Wohnung auch dann nicht zur Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes, wenn die Rückkehr des Kindes nach Deutschland nach Erreichen des Schulabschlusses beabsichtigt ist (BFH vom 23.11.2000, VI R 165/99, BStBl 2001 II S. 279).

(8) <sup>1</sup>Ein Kind, das gegen den Willen der Eltern bzw. des sorgeberechtigten Elternteils im Ausland festgehalten wird, gibt seinen bisherigen Wohnsitz im Inland auf, wenn die Umstände darauf schließen lassen, das Kind werde nicht in die elterliche Wohnung zurückkehren. <sup>2</sup>Bei konkreten Bemühungen um die Rückkehr des Kindes kann zumindest für eine Übergangszeit von sechs Monaten nach Beginn des zwangsweisen Festhaltens von der Rückkehr des Kindes ausgegangen werden.

(9) <sup>1</sup>Kinder von Ausländern und Staatenlosen können einen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt unabhängig von den ausländerrechtlichen Voraussetzungen begründen. <sup>2</sup>Eine Berücksichtigung ist dann vom Monat der Einreise oder der Geburt an möglich.

## **A 23.2 Ausnahmen**

(1) <sup>1</sup>Kinder der nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen sind auch dann zu berücksichtigen, wenn sie zwar weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder einem anderen EU- bzw. EWR-Staat oder in der Schweiz haben, aber im ausländischen Haushalt eines Berechtigten i. S. d. § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG leben. <sup>2</sup>A 9 gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Kinder mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Bosnien und Herzegowina, im Kosovo, in Marokko, in Montenegro, in Serbien, in der Türkei oder in Tunesien sind bei den nach § 62 EStG anspruchsberechtigten Personen zu berücksichtigen, sofern die Voraussetzungen nach den mit diesen Staaten geschlossenen Abkommen über Soziale Sicherheit erfüllt sind (zu den Fundstellen der Abkommen vgl. auch H 31 - Über- und zwischenstaatliche Rechtsvorschriften – EStH **2017**). <sup>2</sup>Die genannten zwischenstaatlichen Rechtsvorschriften beziehen das steuerliche Kindergeld in ihren sachlichen Geltungsbereich mit ein. <sup>3</sup>Gem. V 1.5.2 ist in diesen Fällen die Familienkasse der BA für die Festsetzung und die Auszahlung des Kindergeldes zuständig.

### III. Zusammentreffen mehrerer Ansprüche

#### A 24 Zahlung des Kindergeldes nur an einen Elternteil

<sup>1</sup>Kindergeld wird nach § 64 Abs. 1 EStG nur an einen Elternteil gezahlt. <sup>2</sup>Das Kindergeld erhält dabei nach § 64 Abs. 2 EStG vorrangig derjenige Elternteil, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat (so genanntes Obhutsprinzip). <sup>3</sup>Dies **ist** insbesondere **zu beachten, wenn sich die Eltern trennen**. <sup>4</sup>Zum Verfahren bei einem Berechtigtenwechsel siehe V 34 ff.

#### A 25 In den Haushalt eines Berechtigten aufgenommene Kinder

##### A 25.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Erfüllen für ein Kind mehrere Anspruchsberechtigte die Voraussetzungen, so wird das Kindergeld nach § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG demjenigen gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat; zum Begriff der Haushaltsaufnahme vgl. A 9 und A 25.2. <sup>2</sup>Ist ein Kind in den gemeinsamen Haushalt von Eltern (auch von Adoptiveltern), einem Elternteil und dessen Ehegatten oder Lebenspartner, von Pflegeeltern oder Großeltern aufgenommen worden, so können diese gem. § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG untereinander den vorrangig Berechtigten bestimmen.

(2) <sup>1</sup>Eine schriftliche oder zur Niederschrift erklärte Berechtigtenbestimmung des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten oder Lebenspartners bzw. des anderen im gemeinsamen Haushalt lebenden Elternteils (z. B. auf dem Antragsvordruck) ist erforderlich. <sup>2</sup>Fehlt die schriftliche Einverständniserklärung mit Unterschrift, ist eine wirksame Bestimmung des Berechtigten nicht getroffen. <sup>3</sup>Die Berechtigtenbestimmung ist von der antragstellenden Person beizubringen. <sup>4</sup>Wird sie nicht beigebracht, kann ohne Entscheidung des Familiengerichts (vgl. Abs. 6) eine Festsetzung des Kindergeldes nicht erfolgen. <sup>5</sup>Die antragstellende Person ist hierauf hinzuweisen.

(3) <sup>1</sup>Lebt ein Kind im gemeinsamen Haushalt von Eltern und Großeltern, so wird das Kindergeld nach § 64 Abs. 2 Satz 5 EStG vorrangig **einem** Elternteil gezahlt. <sup>2</sup>Dieser **Elternteil** kann jedoch gegenüber der Familienkasse zugunsten der Großeltern schriftlich oder zur Niederschrift auf seinen Vorrang verzichten. <sup>3</sup>Der Vorrang zwischen den Großeltern bestimmt sich nach § 64 Abs. 2 Satz 2 oder 3 EStG; vgl. hierzu Abs. 1 und 2.

(4) <sup>1</sup>Die Berechtigtenbestimmung und der Verzicht auf den Vorrang werden **ab dem Folgemonat** gegenstandslos,

- **wenn sie widerrufen werden,**
- **wenn der Berechtigte den Haushalt auf Dauer verlässt (vgl. aber Abs. 5 Satz 1 und 2),**
- wenn das Kind den Haushalt auf Dauer verlässt (vgl. aber A 9 Abs. 2), es sei denn, A 26 Abs. 2 Satz 2 kommt zur Anwendung, **oder**
- wenn ein Neuantrag gestellt wird.

<sup>2</sup>Ein Widerruf muss schriftlich oder zur Niederschrift der Familienkasse erfolgen, es genügt die einseitige Erklärung eines Elternteils. <sup>3</sup>Ein Widerruf entfaltet grundsätzlich Wirkung nur für die Zukunft; vgl. jedoch V 34 Abs. 2.

(5) <sup>1</sup>Ist ein Kind getrennt lebender Eltern in den Haushalt beider Elternteile aufgenommen, weil es sich bei beiden in annähernd gleichem zeitlichen Umfang aufhält, ist demjenigen gegenüber das Kindergeld festzusetzen, den die Eltern untereinander bestimmt haben. <sup>2</sup>Auch eine vor der Trennung getroffene Berechtigtenbestimmung bleibt wirksam, bis sie von einem Berechtigten widerrufen wird (vgl. BFH vom 23.3.2005, III R 91/03, BStBl 2008 II S. 752). <sup>3</sup>Wird keine Berechtigtenbestimmung getroffen, so bestimmt das Amtsgericht als Familiengericht auf Antrag den vorrangig Berechtigten (OLG Celle, Beschluss vom 14.5.2012, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 2012 S. 1963). <sup>4</sup>Abs. 6 gilt entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Wird für ein im gemeinsamen Haushalt der in Abs. 1 genannten Personen lebendes Kind keine Berechtigtenbestimmung getroffen, so bestimmt nach § 64 Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG das Amtsgericht als Familiengericht auf Antrag einer Person, die ein berechtigtes Interesse an der Zahlung des Kindergeldes hat, den vorrangig Berechtigten. <sup>2</sup>Die Familienkasse hat an dem Vorrangbestimmungsverfahren des Familiengerichts mitzuwirken, indem sie gegenüber dem Familiengericht diejenigen gleichrangig Kindergeldberechtigten benennt, aus denen das Familiengericht den vorrangig Kindergeldberechtigten auszuwählen hat. <sup>3</sup>Bestimmt das Familiengericht eine Person zum vorrangig Berechtigten, die nicht nach §§ 62 ff. EStG kindergeldberechtigt ist (beispielsweise wenn das Kind

selbst zum Berechtigten bestimmt wird), stellt dies keine Vorrangbestimmung i. S. v. § 64 EStG dar (BFH vom 8.8.2013, III R 3/13, BStBl 2014 II S. 576).<sup>4</sup>Der Beschluss des Familiengerichts wird nach § 40 Abs. 1 FamFG mit Bekanntgabe an alle Beteiligten wirksam.<sup>5</sup>An den als vorrangig bestimmten Elternteil kann auch für Zeiten vor Bekanntgabe des Beschlusses Kindergeld gezahlt werden, es sei denn, für die Zeit davor wäre dem Beschluss eine entgegengesetzte Aussage des Familiengerichts zu entnehmen.<sup>6</sup>Wird eine familiengerichtliche Berechtigtenbestimmung durch einen neuen Beschluss aufgehoben, entfaltet dieser Beschluss Rechtswirkungen nur für die Zukunft.<sup>7</sup>Für die zurückliegende Zeit ist das Kindergeld an den bisher Berechtigten mit befreiender Wirkung gezahlt worden.

## **A 25.2 Haushaltsaufnahme**

<sup>1</sup>Die Aufnahme eines Kindes in den Haushalt eines getrennt lebenden Elternteils setzt voraus, dass die Betreuung des Kindes in diesem Haushalt einen zeitlich bedeutsamen Umfang hat, d. h. nicht nur zu Besuchs- oder Ferienzwecken erfolgt.<sup>2</sup>A 9 gilt entsprechend.

## **A 26 Nicht in den Haushalt eines Berechtigten aufgenommene Kinder**

(1) <sup>1</sup>Ist ein Kind von keinem der Anspruchsberechtigten in den Haushalt aufgenommen (vgl. aber A 9 Abs. 2), so erhält nach § 64 Abs. 3 Satz 1 EStG derjenige das Kindergeld, der dem Kind laufend Barunterhalt zahlt.<sup>2</sup>Zahlen mehrere Berechtigte dem Kind Unterhalt, steht das Kindergeld vorrangig demjenigen zu, der dem Kind laufend den höheren Unterhalt zahlt (§ 64 Abs. 2 Satz 2 EStG).<sup>3</sup>Einmalige oder gelegentliche (höhere) finanzielle Zuwendungen an das Kind sowie nachträgliche Unterhaltszahlungen (BFH vom 5.11.2015, III R 57/13, BStBl 2016 II S. 403) sind für die Bestimmung des Vorrangs unerheblich.<sup>4</sup>Eventuelle Sach- oder Betreuungsleistungen bleiben ebenfalls außer Ansatz.<sup>5</sup>Hat derjenige, der das Kindergeld bisher erhalten hat, den Betrag an das Kind als Unterhalt weitergeleitet, so bleibt das Kindergeld für die Feststellung der höheren Unterhaltsrente außer Betracht (vgl. BFH vom 2.6.2005, III R 66/04, BStBl 2006 II S. 184).

(2) <sup>1</sup>Leben die Anspruchsberechtigten in einem gemeinsamen Haushalt, kann, wenn keine anderen Anhaltspunkte vorliegen, aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass sie laufend Barunterhalt in derselben Höhe zahlen.<sup>2</sup>Zahlen Anspruchsberechtigte laufend Barunterhalt in derselben Höhe, so können sie nach § 64 Abs. 3 Satz 2 EStG unter sich den Berechtigten bestimmen.<sup>3</sup>Dies gilt auch für Fälle, in denen keiner der Berechtigten Unterhalt zahlt.<sup>4</sup>Eine getroffene Berechtigtenbestimmung wird nicht dadurch gegenstandslos, dass einer der Berechtigten einmalig oder gelegentlich Unterhalt in geringerer Höhe zahlt.<sup>5</sup>A 25.1 Abs. 4 gilt hier entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Wird eine Berechtigtenbestimmung nicht getroffen, so bestimmt das Amtsgericht als Familiengericht nach § 64 Abs. 3 Satz 4 i. V. m. Abs. 2 Satz 3 und 4 EStG auf Antrag einer Person, die ein berechtigtes Interesse an der Zahlung des Kindergeldes hat, den vorrangig Berechtigten.<sup>2</sup>A 25.1 Abs. 6 gilt entsprechend.<sup>3</sup>Die Bestimmung durch das Familiengericht ist bindend, bis es zu einer Änderung in den tatsächlichen Verhältnissen kommt.<sup>4</sup>Wird z. B. das Kind wieder in den Haushalt eines Elternteils aufgenommen, so ist damit die Entscheidung des Familiengerichts gegenstandslos geworden.

## **A 27 Sonderregelung für Berechtigte in den neuen Ländern**

(1) <sup>1</sup>Nach § 78 Abs. 5 EStG erhalten diejenigen Personen, die noch für Dezember 1990 Kindergeld in der früheren DDR bezogen hatten, ohne Prüfung des Anspruchsvorrangs nach § 64 Abs. 2 und 3 EStG Kindergeld, solange sie in den neuen Ländern ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt beibehalten, die Kinder bei ihnen weiterhin zu berücksichtigen sind und keine andere Person für diese Kinder Kindergeld beantragt.<sup>2</sup>Die Zahlung des Kindergeldes abweichend von der Rangfolgeregelung des § 64 Abs. 2 und 3 EStG ist hier nur gerechtfertigt, solange die Anspruchsvoraussetzungen bei diesen Kindern nach Dezember 1990 ununterbrochen erfüllt bleiben.<sup>3</sup>Der eigentliche Vorrang ist jedoch festzustellen, sobald sich etwa der Familienstand des bisher Berechtigten ändert oder die Kinder bzw. der Berechtigte den gemeinsamen Haushalt verlassen.

(2) <sup>1</sup>Sind die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes für einen vollen Kalendermonat weggefallen, ist bei erneuter Antragstellung für dieses Kind der Vorrang nach § 64 Abs. 2 und 3 EStG zu prüfen und eine entsprechende Entscheidung zu treffen.<sup>2</sup>Der Vorrang nach § 64 Abs. 2 und 3 EStG ist ferner zu prüfen, wenn ein anderer Elternteil Kindergeld beantragt.<sup>3</sup>Steht diesem das Kindergeld zu, liegt ein Berechtigtenwechsel vor.<sup>4</sup>Zum Verfahren siehe V 34 ff.

## IV. Andere Leistungen für Kinder

### A 28 Den Kindergeldanspruch ausschließende Leistungen

#### A 28.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Kindergeld wird nach § 65 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht für ein Kind gezahlt, für das eine der folgenden Leistungen zu zahlen ist oder bei entsprechender Antragstellung zu zahlen wäre:

1. Kinderzulagen aus der gesetzlichen Unfallversicherung oder Kinderzuschüsse aus den gesetzlichen Rentenversicherungen,
2. Leistungen für Kinder, die im Ausland gewährt werden und dem Kindergeld oder einer der unter Nr. 1 genannten Leistungen vergleichbar sind,
3. Leistungen für Kinder, die von einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung gewährt werden und dem Kindergeld vergleichbar sind.

<sup>2</sup>Diese Vorschrift regelt die Anspruchskonkurrenz zwischen kindbezogenen innerstaatlichen Leistungen sowie zwischen Kindergeld und vergleichbaren kindbezogenen ausländischen Leistungen.

<sup>3</sup>Trifft jedoch ein Kindergeldanspruch von im Inland beschäftigten ausländischen Arbeitnehmern oder gleichgestellten Personen mit einem Anspruch auf Familienleistungen oder -beihilfen für ein in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat, in der Schweiz oder in einem Staat, mit dem ein Abkommen über soziale Sicherheit besteht, lebendes Kind zusammen, sind die im über- oder zwischenstaatlichen Recht getroffenen Sonderregelungen zur Anspruchskonkurrenz zu beachten (vgl. A 1 Abs. 1, A 23.2 Abs. 2 und V 1.5.2).

(2) <sup>1</sup>Der Anspruch auf Kindergeld für ein Kind ist nur ausgeschlossen, wenn für das Kind irgendeiner Person eine der im Katalog des § 65 Abs. 1 Satz 1 EStG aufgezählten Leistungen zusteht. <sup>2</sup>Der Anspruch auf Kindergeld ist deshalb nicht ausgeschlossen, wenn einem Elternteil insbesondere folgende Leistungen zustehen:

- Leistungen für Kinder aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung (z. B. der Bayerischen Ärzteversorgung),
- Übergangsgeld nach § 20 SGB VI,
- Leistungen nach dem Gesetz über die Altershilfe für Landwirte bzw. dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte.

#### A 28.2 Ausländische Leistungen für Kinder

(1) <sup>1</sup>Die zum Ausschluss des Kindergeldanspruchs führenden Leistungen für Kinder, die außerhalb Deutschlands gewährt werden, müssen gem. § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ihrer Art nach dem Kindergeld, der Kinderzulage aus der gesetzlichen Unfallversicherung oder dem Kinderzuschuss aus einer der gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbar sein. <sup>2</sup>Eine ausführliche Übersicht über vergleichbare Leistungen ist im BStBl 2017 I S. 151 ff. veröffentlicht. <sup>3</sup>Es darf nicht bereits deshalb zu Lasten eines Berechtigten unterstellt werden, es habe ein Anspruch nach ausländischem Recht bestanden, wenn er eine Bescheinigung über das Bestehen bzw. Nichtbestehen eines Anspruchs auf ausländische Familienleistungen, z. B. wegen fehlender Antragstellung im Ausland, nicht beibringen kann (vgl. BFH vom 13.6.2013, III R 10/11 und III R 63/11, BStBl 2014 II S. 706 und S. 711).

(2) Keine vergleichbaren Leistungen i. S. v. § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind:

- die in einzelnen EU- bzw. EWR- oder Vertragsstaaten zur Aufstockung des Kindergeldes gezahlten Unterschiedsbeträge (vgl. A 29 Abs. 2),
- Kinderzulagen, die von im schweizerischen Kanton Zürich ansässigen Arbeitgebern an ihre nach Deutschland entsandten Arbeitnehmer gezahlt werden,
- der in Kanada zum Grundbetrag (basic amount) des steuerlichen Kindergeldes gezahlte Erhöhungsbetrag (supplement) für Kinder unter sieben Jahren,
- mit Rücksicht auf den Familienstand gezahlte Zuschüsse zu Stipendien, die von der Arabischen Republik Ägypten an Regierungsstipendiaten während ihres Studiums an einer deutschen Hochschule gewährt werden,
- der in den USA gewährte Freibetrag für Kinder unter 19 bzw. 24 Jahren sowie der sog. „Child Tax Credit“,
- der Kinderzuschlag für Bedienstete des türkischen Staates und der staatlichen Betriebe.

## A 28.3 Leistungen zwischen- oder überstaatlicher Einrichtungen für Kinder

(1) <sup>1</sup>Die von einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung gewährten Leistungen i. S. d. § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG müssen ihrer Zweckbestimmung nach dem Kindergeld vergleichbar sein. <sup>2</sup>Ihrer Höhe nach brauchen diese Leistungen dem Kindergeld jedoch nicht zu entsprechen.

(2) <sup>1</sup>Bei zwischen- oder überstaatlichen Einrichtungen beschäftigte Personen erhalten für ihre Kinder i. d. R. dem Kindergeld vergleichbare Leistungen. <sup>2</sup>Kindergeld kann deshalb nur dann festgesetzt werden, wenn **entweder** von der Beschäftigungsbehörde bescheinigt wird, dass nach den geltenden Vorschriften ein Anspruch auf eine solche Leistung nicht besteht, oder wenn **die in Abs. 4 Satz 1 aufgeführten Voraussetzungen vorliegen**.

(3) Solche Leistungen sind z. B.:

- die Kinderzulagen nach Art. 67 Abs. 1 Buchst. b des Statuts der Beamten der **EU** sowie des Art. 2 des Anhangs VII zum Statut, nicht jedoch die Kinderzulagen zum Waisengeld nach Art. 80 des Statuts sowie Art. 21 des Anhangs VIII und die an die Waisen gezahlten anteiligen Hinterbliebenenbezüge mit Kinderzulagen nach Art. 22 des Anhangs VIII zum Statut,
- die Unterhaltsberechtigtenzulagen nach Art. 69 des Statuts der Beamten des Europäischen Patentamtes,
- die von **der UN** geleisteten Zahlungen für Kinder (dependent child benefit, dependent child allowance),
- die von den **Koordinierten Organisationen (NATO, OECD, Europarat, ESA und ECMWF)** geleisteten Zahlungen für Kinder (child allowance).

(4) <sup>1</sup>Der Anspruch eines Beamten, Ruhestandsbeamten oder sonstigen Bediensteten der **EU** auf Kinderzulage gem. Art. 67 des Statuts der Beamten der **EU** schließt den Kindergeldanspruch **des anderen Elternteils** nicht aus, wenn und solange dieser **Elternteil** im Inland

- in einem Versicherungspflichtverhältnis gem. §§ 24 ff. SGB III steht,
- nur aufgrund von § 28 Abs. 1 Nr. 1 SGB III versicherungsfrei ist oder
- in einem öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Amtsverhältnis (**vgl. V 1.3 Abs. 1**) steht.

<sup>2</sup>**Abweichend vom Wortlaut des § 65 Abs. 1 Satz 3 EStG gilt diese** Regelung auch, **wenn der andere Elternteil nicht mit dem Bediensteten der EU verheiratet ist (vgl. BFH vom 13.7.2016, XI R 16/15, BStBl II S. 955) oder von diesem getrennt lebt**. <sup>3</sup>**Die Regelung** ist auch anzuwenden auf Personen, die nach Beendigung eines Arbeits- oder Dienst- bzw. Amtsverhältnisses Lohnersatzleistungen oder Elterngeld nach dem BEEG beziehen.

## A 29 Kindergeld in Höhe eines Unterschiedsbetrages

(1) Stehen einer Person noch Kinderzulagen aus der gesetzlichen Unfallversicherung oder Kinderzuschüsse aus einer gesetzlichen Rentenversicherung zu, deren Bruttobetrag geringer ist als die nach § 66 EStG in Betracht kommenden Kindergeldsätze, ist gem. § 65 Abs. 2 EStG Kindergeld in Höhe des Unterschiedsbetrages zu leisten, wenn der dem Berechtigten zustehende Gesamtunterschiedsbetrag mindestens 5 Euro monatlich beträgt.

(2) <sup>1</sup>§ 65 EStG sieht auch dann kein Kindergeld vor, wenn für ein Kind eine Leistung i. S. v. § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 EStG zusteht, die niedriger ist als der Kindergeldsatz für dieses Kind.

<sup>2</sup>Unterliegt eine Person jedoch den deutschen Rechtsvorschriften und stehen für ein Kind Familienleistungen eines anderen EU-/EWR-Staates oder der Schweiz zu, kann ein Anspruch auf einen Kindergeldunterschiedsbetrag nach den Regelungen der Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 und Nr. 987/2009 bestehen. <sup>3</sup>Sind auf eine Person die Rechtsvorschriften eines anderen EU-/EWR-Staates oder der Schweiz anzuwenden und stehen dort wegen nationaler Vorschriften keine Familienleistungen zu (z. B. wegen Überschreitung einer Alters- oder Einkommensgrenze), besteht Anspruch auf volles deutsches Kindergeld, wenn die nationalen Voraussetzungen der §§ 32, 62 – 78 EStG erfüllt sind (EuGH vom 20.5.2008 – Rs. C-352/06). <sup>4</sup>Stehen dagegen in diesen Fällen Familienleistungen in einem niedrigeren Umfang aus anderen EU-/EWR-Staaten oder der Schweiz zu, kommt die Zahlung eines Unterschiedsbetrages zwischen dem deutschen Kindergeld und den ausländischen Familienleistungen in Betracht (EuGH vom 12.6.2012 – Rs. C-611/10 und C-612/10). <sup>5</sup>V 1.5.2 ist zu beachten.

## V. Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum

### A 30 Höhe des Kindergeldes

<sup>1</sup>Das Kindergeld beträgt nach § 66 Abs. 1 EStG monatlich jeweils

<i>(Beträge in Euro)</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>ab 2018</i>
<i>für die ersten beiden Kinder jeweils</i>	<i>184</i>	<i>188</i>	<i>190</i>	<i>192</i>	<i>194</i>
<i>für ein drittes Kind</i>	<i>190</i>	<i>194</i>	<i>196</i>	<i>198</i>	<i>200</i>
<i>für jedes weitere Kind</i>	<i>215</i>	<i>219</i>	<i>221</i>	<i>223</i>	<i>225</i>

<sup>2</sup>Welches Kind bei einem Berechtigten i. S. d. § 62 EStG erstes oder weiteres Zahlkind ist, bestimmt sich danach, an welcher Stelle das bei diesem Berechtigten zu berücksichtigende Kind in der Reihenfolge der Geburten steht. <sup>3</sup>Das älteste Kind ist also das erste Kind. <sup>4</sup>In der Reihenfolge der Kinder werden auch diejenigen mitgezählt, für die der Berechtigte nur deshalb keinen Anspruch auf Kindergeld hat, weil für sie der Anspruch vorrangig einem anderen Berechtigten zusteht (§ 64 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG) oder weil wegen des Vorliegens eines Ausschlussstatbestandes nach § 65 EStG oder entsprechenden Vorschriften des über- und zwischenstaatlichen Rechts der Anspruch auf Kindergeld ausgeschlossen ist (Zählkinder). <sup>5</sup>Gleiches gilt für Kinder, für die der Berechtigte einen Anspruch nach einer zwischenstaatlichen Vereinbarung oder einem Abkommen über Soziale Sicherheit hat. <sup>6</sup>**Zur Korrektur einer betragsmäßigen Kindergeldfestsetzung bei einer Änderung in der Rangfolge der bisher berücksichtigten Kinder vgl. V 14.1 Abs. 2 Satz 1.**

### A 31 Anspruchszeitraum

(1) <sup>1</sup>Ein Anspruch auf Kindergeld besteht grundsätzlich für jeden Kalendermonat, in dem wenigstens an einem Tage die Anspruchsvoraussetzungen vorgelegen haben (Anspruchszeitraum; vgl. aber Abs. 2). <sup>2</sup>Es gelten die allgemeinen Vorschriften zur Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO. <sup>3</sup>Für welche Zeiträume Anspruch auf Kindergeld besteht, ergibt sich aus § 62 und § 63 i. V. m. § 32 Abs. 1 bis 5 EStG.

(2) <sup>1</sup>Begründet ein Kind, für das bisher Kindergeld in der durch ein Abkommen über Soziale Sicherheit bestimmten Höhe gezahlt worden ist, im Inland seinen gewöhnlichen Aufenthalt, so ist grundsätzlich vom Einreisemonat an Kindergeld nach den Sätzen des § 66 EStG festzusetzen. <sup>2</sup>Abweichend hiervon ist aufgrund zwischenstaatlicher Regelungen für Kinder aus Marokko und Tunesien erst von dem auf den Einreisemonat folgenden Monat an Kindergeld nach den Sätzen des § 66 EStG festzusetzen. <sup>3</sup>Für ein Kind, das im Laufe eines Monats seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgibt, ist für den Ausreisemonat Kindergeld in Höhe der Sätze des § 66 EStG zu zahlen. <sup>4</sup>Zur Frage der Zuständigkeit siehe V 1.5.2.

# Kapitel V – Verfahrensvorschriften allgemein

## I. Zuständigkeit

### V 1 Sachliche Zuständigkeit i. S. d. § 16 AO

#### V 1.1 Zuständigkeit der Familienkassen der BA

Die sachliche Zuständigkeit der Familienkassen der BA ergibt sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG, siehe auch V 1.5.2.

#### V 1.2 Zuständigkeit der Familienkassen des öffentlichen Dienstes

(1) <sup>1</sup>Für den in § 72 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Personenkreis sind gem. § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG i. V. m. § 72 EStG die Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts in ihrer Eigenschaft als Familienkasse für die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes sachlich zuständig. <sup>2</sup>Erläuterungen zum betroffenen Personenkreis siehe V 1.3. <sup>3</sup>Die Familienkassen können gem. § 72 Abs. 1 Satz 3 bis 6 EStG auf ihre Zuständigkeit verzichten. <sup>4</sup>Einzelheiten ergeben sich aus der Weisung des BZSt vom 14.12.2016 – BStBl I S. 1429.

(2) <sup>1</sup>Gehören zu einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft kommunale Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z. B. Eigenbetriebe), richtet sich die Zuständigkeit als Familienkasse nach der Dienstherren- oder Arbeitgebereigenschaft. <sup>2</sup>Lagert z. B. eine Kommune unter Beibehaltung der ursprünglichen arbeitsvertraglichen Bindungen Aufgabenbereiche in einen Eigenbetrieb aus, so bleibt die Kommune weiterhin Familienkasse für diese Beschäftigten. <sup>3</sup>Als Familienkasse i. S. d. § 72 EStG können nur juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig werden, welche die Arbeitgebereigenschaft innehaben. <sup>4</sup>Zu den Auswirkungen einer Umwandlung eines öffentlich-rechtlichen Arbeitgebers in eine private Rechtsform (z. B. GmbH) siehe V 3.2.1.

(3) <sup>1</sup>Schaltet die Familienkasse Dritte (z. B. ein Rechenzentrum) ein, so bestehen dagegen keine Bedenken, solange sie Herrin des Verfahrens bleibt, alle Entscheidungen selbst trifft und gegenüber dem Berechtigten allein in Erscheinung tritt. <sup>2</sup>Eine GmbH oder eine andere Körperschaft des privaten Rechts darf in keinem Fall mit der Wahrnehmung von Aufgaben beauftragt werden.

#### V 1.3 Angehörige des öffentlichen Dienstes

(1) <sup>1</sup>§ 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfasst Personen, die in einem öffentlich-rechtlichen Dienst-, Amts- oder Ausbildungsverhältnis stehen. <sup>2</sup>Zu diesem Personenkreis gehören:

- Mitglieder von Bundesregierung und Landesregierungen, Parlamentarische Staatssekretäre,
- Beamte von Bund, Ländern, Gemeinden, Gemeindeverbänden sowie sonstigen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts,
- Richter des Bundes und der Länder mit Ausnahme der ehrenamtlichen Richter,
- Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit,
- Praktikanten und Dienstanfänger in einem öffentlich-rechtlichen Ausbildungsverhältnis.

<sup>3</sup>Ehrenbeamte sind von § 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erfasst.

(2) <sup>1</sup>§ 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst Personen, die Versorgungsbezüge nach beamten- oder soldatenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen erhalten. <sup>2</sup>Zu diesem Personenkreis gehören insbesondere Personen, die aus Mitteln des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder einer sonstigen Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts einen der folgenden Bezüge laufend erhalten:

- Ruhegehalt,
- besondere Versorgungsbezüge nach dem Gesetz zu Art. 131 GG,
- Emeritenbezüge, Witwengeld, Witwergeld, Unterhaltsbeiträge,
- Übergangsgebührrnisse nach § 11 SVG,
- Übergangsgeld nach § 47 Beamtenversorgungsgesetz.

(3) <sup>1</sup>§ 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG erfasst Personen, die Arbeitnehmer einer Körperschaft, einer Anstalt oder einer Stiftung des öffentlichen Rechts sind, einschließlich der zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten. <sup>2</sup>Zu diesem Personenkreis gehören Personen, die beim Bund, einem Land, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer sonstigen Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des

öffentlichen Rechts als Arbeitnehmer (auch dienstordnungsmäßige Angestellte) beschäftigt sind.<sup>3</sup>Hierzu zählen auch nebenberuflich bzw. gegen Gebührenanteile tätige Arbeitnehmer wie z. B. Fleischkontrolleure.<sup>4</sup>Weiterhin werden neben den Auszubildenden i. S. d. BBiG auch alle Personen erfasst, deren Beschäftigung zur beruflichen Ausbildung durch Tarifvertrag geregelt ist, z. B. Praktikanten für die Berufe des Sozial- und Erziehungsdienstes und für medizinische Hilfsberufe, Schülerinnen und Schüler, die nach Maßgabe des KrPflG oder des HebG ausgebildet werden.

<sup>5</sup>Nehmen berufliche Rehabilitanden mit Anspruch auf Übergangsgeld an einer betrieblichen Ausbildungs- oder Umschulungsmaßnahme teil und ist Maßnahmeträger der Bund, eine andere Gebietskörperschaft oder sonstige Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts (z. B. Umschulung zum Bankkaufmann bei einer städtischen Sparkasse), ist nicht dieser Träger, sondern die Familienkasse der BA zuständig.<sup>6</sup>Für Personen, die im Rahmen von § 16d SGB II eine Arbeitsgelegenheit ausüben, ist die Familienkasse der BA zuständig.<sup>7</sup>Die Begründung eines Arbeitsverhältnisses zu einem der in § 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG bezeichneten Rechtsträger im Rahmen solcher Maßnahmen lässt die Zuständigkeit der Familienkasse der BA unberührt.

(4) Zum Personenkreis des § 72 Abs. 1 EStG gehören auch nicht:

- Arbeitnehmer einer privatrechtlich organisierten Vereinigung, Einrichtung oder Unternehmung, selbst wenn sie öffentliche Aufgaben erfüllt und die Tarifverträge für Arbeitnehmer des Bundes oder eines Landes oder die im Bereich der Vereinigung der kommunalen Arbeitgeberverbände geltenden oder vergleichbare tarifvertragliche Regelungen allgemein oder im Einzelfall anwendet (z. B. Arbeitnehmer der Deutschen Bahn AG, der Deutschen Post AG, der Deutschen Postbank AG und der Deutschen Telekom AG sowie der als Aktiengesellschaft betriebenen Verkehrs- und Versorgungsbetriebe einer Gemeinde oder Arbeitnehmer eines als privatrechtliche Gesellschaft [z. B. als GmbH] betriebenen Zuwendungsempfängers der öffentlichen Hand),
- Arbeitnehmer einer juristischen Person des Privatrechts, die aufgrund eines Gestellungsvertrages bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts beschäftigt werden,
- ehemalige Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes, denen aufgrund tarifvertraglicher Vereinbarung Vorruhestandsgeld gezahlt wird,
- Versorgungsempfänger, deren Bezüge zwar nach beamtenrechtlichen Grundsätzen gezahlt werden, aber auf ein Dienst- oder Arbeitsverhältnis mit einem Rechtsträger des Privatrechts zurückgehen (z. B. „pensionierter“ Chefarzt eines Krankenhauses, dessen Träger ein privatrechtlich organisierter Wohlfahrtsverband ist),
- Personen, die anstelle einer dienstvertraglich zugesagten Beamtenversorgung eine daran ausgerichtete Betriebsrente beziehen,
- ehemalige Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes und ihre Hinterbliebenen, die Leistungen aus der zusätzlichen Alters- und Hinterbliebenenversorgung (z. B. VBL) – einschließlich Leistungen aus Ruhelohn- oder Ruhegeldordnungen – erhalten,
- Bezieher von Altersruhegeld oder Hinterbliebenengeld nach dem Altersgeldgesetz oder den Beamtenversorgungsgesetzen der Länder,
- Halbwaisen, die selber Versorgungsbezüge erhalten,
- Personen, denen nach dem Versorgungsausgleichsgesetz ein eigenständiges Anrecht auf Versorgung aus beamten- oder soldatenrechtlichen Vorschriften übertragen wurde,
- im öffentlichen Dienst beschäftigte Heimarbeiter und ausländische Stipendiaten, die als Lehrer, Wissenschaftler, Dozenten oder Professoren an einer deutschen Lehranstalt tätig sind.

(5) <sup>1</sup>Die Familienkassen des öffentlichen Dienstes sind so lange für die Festsetzung des Kindergeldes für den in § 72 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Personenkreis (einschließlich beurlaubter, entsandter, sich in einem Beschäftigungsverbot nach dem MuSchG oder in Elternzeit nach dem BEEG befindender Beschäftigter) zuständig, solange dieser Personenkreis Ansprüche auf Kindergeld nach dem EStG hat.<sup>2</sup>Für die Festsetzung des Kindergeldes an einen beurlaubten Angehörigen des öffentlichen Dienstes ist weiterhin der Rechtsträger nach § 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 3 EStG zuständig, dem ohne diese Besonderheiten die Zahlung der Bezüge bzw. des Arbeitsentgelts obliegen würde; vgl. aber V 1.5.2. <sup>3</sup>Dies gilt auch dann, wenn beurlaubte Beschäftigte bei einer anderen Stelle eine Erwerbstätigkeit übernehmen, z. B. Angehörige des öffentlichen Dienstes,

- die bei Arbeitgebern der Privatwirtschaft, bei Abgeordneten oder einer Fraktion im privatrechtlichen Arbeitsverhältnis tätig sind,
- die während der Zeit ihrer Beurlaubung im Schuldienst einer Religionsgesellschaft des öffentlichen Rechts stehen und von dort ihre Bezüge erhalten, oder

- die während der Zeit der Beurlaubung eine Tätigkeit als Auslandslehrkraft ausüben und von einer anderen Stelle ihre Bezüge erhalten.

<sup>4</sup>Wird ein Versorgungsempfänger i. S. v. § 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für voraussichtlich nicht länger als sechs Monate im öffentlichen Dienst beschäftigt, bleibt für die Festsetzung des Kindergeldes die Pensionsfestsetzungsbehörde zuständig. <sup>5</sup>V 3.1 Abs. 1 ist zu beachten.

(6) <sup>1</sup>Für die Zuständigkeitsregelung des § 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 EStG kommt es weder auf den Umfang der Beschäftigung noch auf die Zahlung von Dienstbezügen oder Arbeitsentgelt an. <sup>2</sup>Von ihr werden daher auch erfasst:

- nicht vollbeschäftigte (auch geringfügig Beschäftigte) Angehörige des öffentlichen Dienstes,
- Arbeitnehmer, die arbeitsunfähig sind und von ihrem Arbeitgeber keine Krankenbezüge beanspruchen können,
- Angehörige des öffentlichen Dienstes, deren Rechte und Pflichten aus dem Dienst- bzw. Beschäftigungsverhältnis für die Dauer der Mitgliedschaft im Deutschen Bundestag ruhen (§§ 5 ff. Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages).

(7) <sup>1</sup>§ 72 Abs. 1 EStG gilt nicht für Personen, die ihre Bezüge oder ihr Arbeitsentgelt von einem Dienstherrn oder Arbeitgeber im Bereich der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts erhalten, § 72 Abs. 3 Nr. 1 EStG. <sup>2</sup>§ 72 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfasst nicht nur die Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts als solche, sondern die Kirchen mit ihren regionalen Untergliederungen einschließlich der Ordensgemeinschaften sowie auch Einrichtungen der Kirchen, mit denen diese tätig werden (kirchliche Krankenhäuser, Schulen, Hochschulen, Kindergärten, Lehrwerkstätten u. Ä.). <sup>3</sup>Für die Zuständigkeit bei Beschäftigten solcher kirchlichen Einrichtungen kommt es darauf an, wer Dienstherr oder Arbeitgeber ist und welche Rechtsform die betreffende Einrichtung hat. <sup>4</sup>Trägt die kirchliche Einrichtung die Rechtsform eines eingetragenen Vereins (e. V.) nach dem BGB, zählen die Beschäftigten nicht zum Personenkreis des § 72 Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>5</sup>Abgrenzungsschwierigkeiten können sich ergeben, wenn einer kirchlichen Einrichtung selbst der Status einer Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts verliehen wurde und festzustellen ist, ob sie dem Bereich der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts i. S. v. § 72 Abs. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen ist. <sup>6</sup>Besitzt die Einrichtung einer Religionsgesellschaft keine eigene Rechtspersönlichkeit und wird sie von der kirchlichen Körperschaft unmittelbar getragen, so ist diese selbst Dienstherr oder Arbeitgeber. <sup>7</sup>In diesen Fällen ist die Familienkasse der BA für die Beschäftigten zuständig. <sup>8</sup>Gleiches gilt, wenn in der Urkunde über die die Rechtsfähigkeit der Stiftung begründende staatliche Genehmigung (Genehmigungsurkunde) die Stiftung des öffentlichen Rechts als „kirchlich“ ausgewiesen ist.

(8) <sup>1</sup>§ 72 Abs. 1 EStG gilt ferner nicht für Personen, die ihre Bezüge oder ihr Arbeitsentgelt von einem Spitzenverband der Freien Wohlfahrtspflege, einem diesem unmittelbar oder mittelbar angeschlossenen Mitgliedsverband oder einer einem solchen Verband angeschlossenen Einrichtung oder Anstalt erhalten, § 72 Abs. 3 Nr. 2 EStG. <sup>2</sup>Zu den Spitzenverbänden der freien Wohlfahrtspflege i. S. v. § 72 Abs. 3 Nr. 2 EStG zählen folgende Institutionen:

- Arbeiterwohlfahrt – Hauptausschuss,
- Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland,
- Deutscher Caritas-Verband,
- Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband,
- Deutsches Rotes Kreuz,
- Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland.

#### **V 1.4 Besonderheiten bei der Deutschen Post AG, der Deutschen Postbank AG und der Deutschen Telekom AG**

<sup>1</sup>Nach der ausdrücklichen Ausnahmenvorschrift des § 72 Abs. 2 EStG obliegt der Deutschen Post AG, der Deutschen Postbank AG und der Deutschen Telekom AG die Festsetzung und Auszahlung von Kindergeld für ihre jeweiligen Beamten in Anwendung des § 72 Abs. 1 EStG. <sup>2</sup>Für die Versorgungsempfänger der Deutschen Post AG, der Deutschen Postbank AG und der Deutschen Telekom AG ist die Bundesanstalt für Post und Telekommunikation Deutsche Bundespost nach § 15 BAPostG als die Behörde, die die dem Dienstherrn Bund obliegenden Rechte und Pflichten wahrnimmt, die nach § 72 Abs. 1 EStG sachlich zuständige Familienkasse. <sup>3</sup>V 1.3 Abs. 5 gilt entsprechend.

## **V 1.5 Besondere Zuständigkeit der Familienkassen der BA**

### **V 1.5.1 Vorübergehende Beschäftigung im öffentlichen Dienst**

<sup>1</sup>Die Familienkasse der BA bleibt nach § 72 Abs. 4 EStG zuständig für die Festsetzung und Auszahlung von Kindergeld, wenn ein Berechtigter eine Beschäftigung im öffentlichen Dienst aufnimmt, die voraussichtlich die Dauer von sechs Monaten nicht überschreiten wird. <sup>2</sup>Die Familienkasse der BA bleibt auch dann für die Kindergeldfestsetzung zuständig, wenn nach Beendigung einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst – jedoch nicht in unmittelbarem Anschluss daran – erneut eine voraussichtlich nicht länger als sechs Monate dauernde Tätigkeit im öffentlichen Dienst begonnen wird. <sup>3</sup>Wird eine ursprünglich auf nicht länger als sechs Monate geplante Tätigkeit im öffentlichen Dienst während ihres Ablaufs oder in unmittelbarem Anschluss an ihr Ende verlängert, so tritt der Zuständigkeitswechsel ein. <sup>4</sup>Die Zuständigkeit des öffentlich-rechtlichen Dienstherrn bzw. Arbeitgebers beginnt mit dem nächsten Monat, in dem dies bei der Zahlung berücksichtigt werden kann. <sup>5</sup>Für die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes an Waldarbeiter, Wasserbauarbeiter oder ähnliche Arbeitnehmer bleibt der jeweilige öffentliche Arbeitgeber weiterhin zuständig, wenn das Arbeitsverhältnis aus Witterungsgründen nach den einschlägigen Tarifverträgen „vorübergehend“ beendet wird und ein Anspruch auf Wiedereinstellung besteht.

### **V 1.5.2 Zuständigkeit bei Anwendung über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften**

(1) <sup>1</sup>Nach § 72 Abs. 8 EStG ist für die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes an Angehörige des öffentlichen Dienstes die Familienkasse der BA in folgenden Fallgruppen zuständig:

- wenn der vorrangig Berechtigte Angehöriger eines anderen EU-/EWR- oder sonstigen Abkommensstaates (Algerien, Bosnien und Herzegowina, Kosovo, Marokko, Montenegro, Serbien, Schweiz, Türkei und Tunesien) ist, auch wenn die gesamte Familie in Deutschland wohnt,
- bei selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit eines vorrangig oder nachrangig Berechtigten in einem anderen EU-/EWR- oder Abkommensstaat,
- wenn ein vorrangig oder nachrangig Berechtigter in Deutschland auf Veranlassung eines Arbeitgebers mit Sitz in einem anderen EU-/EWR- oder Abkommensstaat tätig ist,
- wenn ein vorrangig oder nachrangig Berechtigter eine Rente oder Einkommensersatzleistungen aus einem anderen EU-/EWR- oder Abkommensstaat bezieht,
- bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt eines vorrangig oder nachrangig Berechtigten oder eines Kindes in einem anderen EU-/EWR- oder Abkommensstaat. Wenn sich ein Kind zum Zwecke einer zeitlich begrenzten Schul- oder Berufsausbildung im Ausland aufhält und seinen Wohnsitz im Inland beibehält, bleibt weiterhin die Familienkasse des öffentlichen Dienstes zuständig,
- bei Asylberechtigten und anerkannten Flüchtlingen (vgl. A 4.4),
- bei (auch dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen) Ehegatten von in Deutschland stationierten Mitgliedern der NATO-Streitkräfte (Truppe und ziviles Gefolge),
- bei (auch dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen) Ehegatten von in Deutschland beschäftigten Mitgliedern diplomatischer Missionen bzw. konsularischer Vertretungen.

<sup>2</sup>Zur Zuständigkeit der Familienkasse der BA siehe V 2.

(2) Obliegt der Familienkasse der BA die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes für im öffentlichen Dienst Beschäftigte nach Abs. 1, müssen der Kindergeldantrag und die Veränderungsanzeige nach § 68 Abs. 1 EStG an die zuständige Familienkasse der BA gerichtet werden.

(3) Ist für ein Kind des Berechtigten die Familienkasse der BA zuständig, so übernimmt diese die Festsetzung und die Auszahlung des Kindergeldes für alle Kinder des Berechtigten.

### **V 1.5.3 Aufrechnungs- und Erstattungsersuchen ausländischer Träger**

Hat ein Angehöriger des öffentlichen Dienstes oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte zu Unrecht ausländische Familienleistungen bzw. -beihilfen erhalten, entscheidet die Familienkasse der BA über die Zulässigkeit der Aufrechnung bzw. Verrechnung.

## V 1.6 Festsetzung durch eine sachlich unzuständige Behörde

<sup>1</sup>Setzt eine sachlich unzuständige Familienkasse Kindergeld fest, führt dies allein nicht zur Nichtigkeit nach § 125 Abs. 1 AO. <sup>2</sup>Die zuständige Familienkasse hebt den Bescheid regelmäßig nicht auf, sondern übernimmt die Auszahlung aufgrund der erfolgten materiell rechtmäßigen Festsetzung, sofern er sich nicht durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt hat (vgl. § 124 Abs. 2 AO). <sup>3</sup>Es gelten die in V 3.1 aufgeführten Grundsätze zum Zuständigkeitswechsel.

## V 2 Örtliche Zuständigkeit

(1) <sup>1</sup>Die Regelung der örtlichen Zuständigkeit betrifft nur die Familienkassen der BA. <sup>2</sup>Die örtliche Zuständigkeit bestimmt sich grundsätzlich nach § 19 Abs. 1 AO. <sup>3</sup>Sie richtet sich in erster Linie nach dem Wohnsitz des Berechtigten. <sup>4</sup>Hat der Berechtigte keinen Wohnsitz im Inland, bestimmt sich die Zuständigkeit nach dem Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts. <sup>5</sup>Hat ein Berechtigter einen zweiten oder mehrere Wohnsitze im Inland, ist für die Zuständigkeit derjenige Wohnsitz maßgebend, an dem sich der Berechtigte vorwiegend aufhält. <sup>6</sup>Bei mehreren Wohnsitzen eines verheirateten, nicht dauernd getrennt lebenden Berechtigten ist der Familienwohnsitz maßgebend.

(2) Die BA hat für bestimmte Personengruppen und Fallgestaltungen die örtliche Zuständigkeit von Familienkassen in Abweichung von den Vorschriften der AO aufgrund von § 5 Abs. 1 Nr. 11 Satz 4 FVG zugewiesen (z. B. für Kindergeldfälle mit Bezug zum über- und zwischenstaatlichen Recht, für Nichtsesshafte, Binnenschiffer und Seeleute ohne Wohnsitz an Land).

(3) <sup>1</sup>Bei Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die eine Tätigkeit als Auslandslehrkraft ausüben und für diese Zeit von ihrer inländischen Dienststelle beurlaubt werden, ist im Falle des Vorliegens von Tatbeständen des § 72 Abs. 8 EStG die Familienkasse der BA zuständig, in deren Bezirk sich der Sitz des beurlaubenden Rechtsträgers nach § 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 3 EStG befindet. <sup>2</sup>Dies gilt auch in den Fällen, in denen die Auslandslehrkraft die Bezüge von einer anderen Stelle erhält oder nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. <sup>3</sup>A 2.2.1 Abs. 3 Satz 2 bis 6 ist zu beachten.

(4) <sup>1</sup>Setzt eine örtlich unzuständige Familienkasse Kindergeld fest, kann die Aufhebung der Festsetzung nicht bereits deshalb beansprucht werden, wenn kein anderer Rechtsfehler vorliegt (vgl. § 127 AO). <sup>2</sup>Allein die Missachtung der Regelungen zur örtlichen Zuständigkeit führt auch nicht zur Nichtigkeit nach § 125 AO (BFH vom 19.1.2017, III R 31/15, BStBl II S. 642). <sup>3</sup>Die zuständige Familienkasse hebt den Bescheid regelmäßig nicht auf, sondern übernimmt die Auszahlung aufgrund der erfolgten materiell rechtmäßigen Festsetzung, sofern er sich nicht durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt hat (vgl. § 124 Abs. 2 AO). <sup>4</sup>Es gelten die in V 3.1 aufgeführten Grundsätze zum Zuständigkeitswechsel.

## V 3 Zuständigkeitswechsel

### V 3.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Ein sachlicher Zuständigkeitswechsel kann sich u. a. ergeben:

1. aus der Aufnahme oder der Beendigung eines Dienstverhältnisses im öffentlichen Dienst,
2. **bei Anwendung über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften (vgl. V 1.5.2),**
3. aus dem Verzicht einer Familienkasse auf ihre Zuständigkeit gem. § 72 Abs. 1 Satz 3 EStG,
4. aufgrund Umwandlung der Rechtsform eines öffentlich-rechtlichen Arbeitgebers **oder**
5. bei Übertragung von Aufgaben auf Bundes- oder Landesfamilienkassen nach § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG.

<sup>2</sup>Ein örtlicher Zuständigkeitswechsel kann sich aus dem Wohnortwechsel des vorrangig Berechtigten ergeben.

(2) <sup>1</sup>Bei einem Zuständigkeitswechsel ist die Kindergeldakte an die neu zuständige Familienkasse abzugeben. <sup>2</sup>Diese soll das Vorliegen aller Anspruchsvoraussetzungen zum Zeitpunkt des Zuständigkeitswechsels erneut prüfen. <sup>3</sup>Reicht der Akteninhalt dazu nicht aus, empfiehlt es sich, den Vordruck „Fragebogen zur Prüfung des Anspruchs auf Kindergeld aufgrund des Zuständigkeitswechsels der Familienkasse“ nebst der dazu gehörigen „Anlage Kind zum Fragebogen

zur Prüfung des Anspruchs auf Kindergeld aufgrund des Zuständigkeitswechsels der Familienkasse“ zu verwenden. <sup>4</sup>Damit bei einem Zuständigkeitswechsel eine lückenlose Kindergeldzahlung gewährleistet ist, sind alle Vorgänge, die in diesem Zusammenhang anfallen (z. B. Mitteilung des Berechtigten über den Wohnortwechsel, Abgabe der Akte an die neu zuständige Familienkasse), als Sofortsachen zu behandeln.

(3) <sup>1</sup>Die neu zuständige Familienkasse ist für den Kindergeldfall grundsätzlich vollumfänglich zuständig, insbesondere für

- Zeiträume, die von keiner Festsetzung erfasst sind,
- die Korrektur von Festsetzungen und
- die Verfolgung bzw. Erfüllung von Erstattungs- und Nachzahlungsansprüchen.

<sup>2</sup>Auch bereits begonnene Sachverhaltsermittlungen sind von der neu zuständigen Familienkasse fortzuführen.

(4) <sup>1</sup>Wird während eines Einspruchsverfahrens eine andere Familienkasse zuständig, ist das Einspruchsverfahren **gem. § 367 Abs. 1 Satz 2 AO** von der neu zuständigen Familienkasse fortzuführen. <sup>2</sup>In einem solchen Fall ist die Rechtsbehelfsstelle vor der Aktenabgabe über den Zuständigkeitswechsel zu informieren.

(5) <sup>1</sup>Für anhängige Finanzgerichtsverfahren **ist zu unterscheiden:**

- **In den Fällen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 ist die Familienkasse zuständig, welche die Einspruchsentscheidung erlassen hat** (vgl. § 63 Abs. 1 FGO). **Das Verwaltungsverfahren ist von der neu zuständigen Familienkasse fortzuführen, sodass z. B. auch Änderungsbescheide, die sich aus dem Finanzgerichtsverfahren ergeben, von dieser zu erlassen sind. Die für das Finanzgerichtsverfahren zuständige Familienkasse kann der für das Verwaltungsverfahren neu zuständigen Familienkasse eine Prozessvollmacht erteilen** (vgl. § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 FGO), wenn darüber Einvernehmen erzielt wurde.
- **In Fällen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 5 geht die Zuständigkeit auf die neu zuständige Familienkasse über** (vgl. Abschnitt II Nr. 2 des BMF-Schreibens vom 10.10.1995 – BStBl I S. 664). **Die bisher zuständige Familienkasse hat das Finanzgericht bzw. den BFH über den anstehenden Zuständigkeitswechsel zu unterrichten.**

(6) <sup>1</sup>Wird in den Fällen eines Zuständigkeitswechsels von der neu zuständigen Familienkasse eine eigene Festsetzung vorgenommen, obwohl sie an die bisherige Festsetzung gebunden ist (vgl. V 3.2 Abs. 1 und 2 sowie V 3.3 Abs. 2), hat sie die von der ehemals zuständigen Familienkasse vorgenommene Festsetzung zur Vermeidung einer Doppelfestsetzung gem. § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG aufzuheben. <sup>2</sup>Soweit Kindergeld von zwei Familienkassen für gleiche Anspruchszeiträume festgesetzt wurde und keine Festsetzung wegen eines Zuständigkeitswechsels zu übernehmen war, hat die unzuständige Familienkasse ihre Festsetzung i. d. R. gem. § 174 Abs. 2 AO aufzuheben (vgl. V 18 und BFH vom 11.12.2013, XI R 42/11, BStBl 2014 II S. 840). <sup>3</sup>Geht die Doppelfestsetzung nicht auf einen Antrag oder eine Erklärung des Berechtigten zurück, ist grundsätzlich § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO anzuwenden (vgl. V 17). <sup>4</sup>In Fällen der Sätze 2 und 3 ist die unzuständige Familienkasse Gläubigerin eines etwaigen Erstattungsanspruches über ohne rechtlichen Grund ausgezahltes Kindergeld nach § 37 Abs. 2 AO.

### V 3.2 Wechsel der sachlichen Zuständigkeit

(1) <sup>1</sup>Im Falle eines Wechsels der sachlichen Zuständigkeit **nach V 3.1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2** kann die ursprünglich zuständige (abgebende) Familienkasse die von ihr erlassene Kindergeldfestsetzung **nach § 70 Abs. 2 EStG** aufheben (vgl. V 14) und die neu zuständige (aufnehmende) Familienkasse das Kindergeld neu festsetzen. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen soll jedoch von einer Aufhebung und Neufestsetzung des Kindergeldes abgesehen werden (Vereinfachungsregelung). <sup>3</sup>**In diesem Fall ist die aufnehmende Familienkasse an die Kindergeldfestsetzung der abgebenden Familienkasse gebunden.** <sup>4</sup>**Sie macht sich die Festsetzung inhaltlich zu eigen und nimmt auf dieser Grundlage die Kindergeldzahlung auf.** <sup>5</sup>Die aufnehmende Familienkasse hat in diesem Fall den Kindergeldberechtigten schriftlich darauf hinzuweisen, dass

- sie als aufnehmende Familienkasse das Kindergeld in der bisher festgesetzten Höhe unverändert auszahlt und
- die abgebende Familienkasse sachlich unzuständig geworden ist und deshalb die Kindergeldzahlungen einstellt.

<sup>6</sup>Sofern erforderlich, ist die Festsetzung von der aufnehmenden Familienkasse zu korrigieren (vgl. V 3.1 Abs. 3 Satz 1). <sup>7</sup>Wird von der Vereinfachungsregelung kein Gebrauch gemacht, ist die **aufnehmende** Familienkasse hierüber zu informieren.

(2) <sup>1</sup>Im Falle **eines Wechsels der sachlichen Zuständigkeit nach V 3.1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 5** wird die Festsetzung des Kindergeldes der abgebenden Familienkasse nicht berührt. <sup>2</sup>Die aufnehmende Familienkasse ist an diese Festsetzung gebunden. <sup>3</sup>Sofern erforderlich, ist die Festsetzung von der aufnehmenden Familienkasse zu korrigieren (vgl. V 3.1 Abs. 3 Satz 1).

(3) <sup>1</sup>Die sachliche Zuständigkeit geht - unabhängig von der Kenntnisnahme durch die Familienkasse - im Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse auf die andere Familienkasse über (vgl. V 1.1 und V 1.2 Abs. 1). <sup>2</sup>Eine Zuständigkeitsvereinbarung analog § 26 Satz 2 AO ist im Fall der Übertragung von Aufgaben auf Bundes- oder Landesfamilienkassen nach § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG sowie der Anwendung der Vereinfachungsregelung nach Abs. 2 Satz 2 ff. rechtswidrig. <sup>3</sup>Ist es der bisher zuständigen Familienkasse i. S. d. § 72 EStG nicht möglich, die zuständige Familienkasse der BA zu ermitteln, so hat sie die Kindergeldakte an die nächstgelegene Familienkasse der BA abzugeben.

### V 3.2.1 Zuständigkeitswechsel aufgrund Umwandlung der Rechtsform

<sup>1</sup>Wird die Rechtsform eines öffentlich-rechtlichen Arbeitgebers (z. B. Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts) in eine private Rechtsform umgewandelt (z. B. GmbH, AG), so ist die weitere Zuständigkeit davon abhängig, wer die Eigenschaft als Arbeitgeber bzw. Dienstherr der Beschäftigten innehat. <sup>2</sup>Verbleiben Dienst- und Arbeitsverhältnisse von Beschäftigten bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (z. B. Land, Kommune), so bleibt diese weiter zuständig. <sup>3</sup>Für Beschäftigte, deren Dienst- oder Arbeitsverhältnis zu dem öffentlich-rechtlichen Dienstherrn bzw. Arbeitgeber endet, geht die sachliche Zuständigkeit auf die Familienkasse der BA über.

### V 3.2.2 Zusammenarbeit der Familienkassen bei Anwendung über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften

(1) <sup>1</sup>Ergibt sich aus einem erstmals bei einer Familienkasse i. S. d. § 72 Abs. 1 und 2 EStG gestellten Kindergeldantrag, dass einer der Anwendungsfälle des § 72 Abs. 8 EStG (Zuständigkeit bei Anwendung über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften, vgl. V 1.5.2 Abs. 1) vorliegt, ist **V 5.2 Abs. 3 Satz 3 zu beachten**. <sup>2</sup>Besteht zwischen einer Familienkasse i. S. d. § 72 Abs. 1 und 2 EStG und einer Familienkasse der BA Uneinigkeit hinsichtlich der Zuständigkeit, ist das BZSt zu beteiligen.

(2) Liegt für den Berechtigten bei der Familienkasse i. S. d. § 72 Abs. 1 und 2 EStG bereits eine Kindergeldakte vor und geht aus seiner Veränderungsanzeige erstmals die Zuständigkeit der Familienkasse der BA nach § 72 Abs. 8 EStG hervor, tritt ein sachlicher Zuständigkeitswechsel ein (vgl. V 1.5.2 Abs. 3).

### V 3.3 Wechsel der örtlichen Zuständigkeit

(1) <sup>1</sup>Geht die örtliche Zuständigkeit auf eine andere Familienkasse über, so tritt der Zuständigkeitswechsel nach § 26 Satz 1 AO in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Familienkassen hiervon erfährt. <sup>2</sup>Von der in § 26 Satz 2 AO vorgesehenen Möglichkeit, dass die ursprünglich zuständige Familienkasse mit Zustimmung der neu zuständigen Familienkasse ein noch nicht abgeschlossenes Verwaltungsverfahren bis zur Entscheidung fortführt, ist nur in besonders gelagerten Einzelfällen Gebrauch zu machen.

(2) <sup>1</sup>Die Festsetzung des Kindergeldes der ursprünglich zuständigen Familienkasse wird durch den Wechsel der örtlichen Zuständigkeit nicht berührt. <sup>2</sup>Die neu zuständige Familienkasse ist an diese Festsetzung zunächst gebunden. <sup>3</sup>Sofern eine Korrektur erforderlich ist, ist diese von der neu zuständigen Familienkasse vorzunehmen (vgl. V 3.1 Abs. 3 Satz 1). <sup>4</sup>Rechtsgrund für die Kindergeldzahlung der neu zuständigen Familienkasse ist die ursprüngliche Kindergeldfestsetzung.

## II. Verfahrensgrundsätze

### V 4 Beteiligung am Verfahren

#### V 4.1 Beteiligte

Beteiligte sind nach § 78 AO der Antragsteller sowie diejenigen, an die die Familienkasse einen Verwaltungsakt richten will oder gerichtet hat.

#### V 4.2 Handlungsfähigkeit

(1) <sup>1</sup>Gem. § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO sind natürliche Personen, die nach bürgerlichem Recht geschäftsfähig sind, zur Vornahme von Verfahrenshandlungen (z. B. Stellung von Anträgen) fähig. <sup>2</sup>Verfahrenshandlungen sind insbesondere das Beantragen von Kindergeld (vgl. V 5.2 und V 5.3), die Entgegennahme der Kindergeldzahlung, die Mitwirkung nach § 90 AO und § 68 Abs. 1 EStG und die Erteilung von Auskünften nach § 93 AO (vgl. V 6.1 und V 7).

(2) <sup>1</sup>Liegt die Geschäftsfähigkeit nicht vor, kann nur ein gesetzlicher Vertreter die Verfahrenshandlungen vornehmen. <sup>2</sup>Das können bei einem Minderjährigen sein:

- die beiden Elternteile,
- ein bestellter Vormund (§§ 1773 BGB) und
- ein zur Geltendmachung von Unterhaltsansprüchen bestellter Pfleger (§§ 1909 ff. BGB).

<sup>3</sup>Gem. § 34 Abs. 1 AO nimmt der gesetzliche Vertreter die Rechte der von ihm vertretenen Person wahr und hat deren Pflichten zu erfüllen. ***<sup>4</sup>Hat das Betreuungsgericht für einen volljährigen Menschen einen Betreuer bestellt (vgl. §§ 1896 ff. BGB), kann dieser für den betreuten Menschen im Rahmen des gerichtlich bestimmten Aufgabenkreises handeln. <sup>5</sup>Soweit kein Einwilligungsvorbehalt nach § 1903 BGB angeordnet wurde und der betreute Mensch nicht geschäftsunfähig ist, kann er dennoch für sich selbst handeln.***

#### V 4.3 Bevollmächtigte

<sup>1</sup>Wird der Antrag durch einen Bevollmächtigten gestellt, ist ein schriftlicher Nachweis der Vollmacht nur zu verlangen, wenn begründete Zweifel an der Vertretungsmacht bestehen. <sup>2</sup>Bei Angehörigen der steuerberatenden Berufe, die für den Antragsteller handeln, ist eine ordnungsgemäße Bevollmächtigung zu vermuten.

### V 5 Beginn des Verfahrens

#### V 5.1 Allgemeines

Das Festsetzungsverfahren beginnt mit dem Eingang des Kindergeldantrags (**Neuantrag**) bei der **zuständigen** Familienkasse, da die Festsetzung von Kindergeld nur auf Antrag erfolgt (§ 86 Satz 2 Nr. 1 AO i. V. m. § 67 **Satz 1** EStG).

#### V 5.2 Antrag eines Berechtigten

(1) <sup>1</sup>Der Antrag auf Kindergeld muss schriftlich gestellt (vgl. § 67 Satz 1 EStG) und unterschrieben werden. <sup>2</sup>Die Verwendung eines Vordrucks ist nicht erforderlich, wenn der Antrag alle zur Entscheidung erforderlichen Angaben enthält (vgl. „Antrag auf Kindergeld“ und „Anlage Kind zum Kindergeldantrag“) und insbesondere alle Unterschriftserfordernisse beachtet wurden. <sup>3</sup>Er kann auch mittels Telefax gestellt werden. <sup>4</sup>Zur Handlungsfähigkeit vgl. V 4.2.

(2) <sup>1</sup>Der Antrag auf Kindergeld ist nach § 67 Satz 1 EStG bei der zuständigen Familienkasse zu stellen (vgl. V 1 und V 2). <sup>2</sup>Regelungen des über- und zwischenstaatlichen Rechts, wonach der Antrag auf Kindergeld auch beim zuständigen Träger oder einer entsprechenden Stelle eines anderen EU- bzw. EWR- oder Vertragsstaates gestellt werden kann, bleiben hiervon unberührt. <sup>3</sup>**Dem Berechtigten steht es frei, den Antrag auf Kindergeld auf einen bestimmten Zeitraum zu beschränken.** <sup>4</sup>**Wird Kindergeld rückwirkend beantragt, ist der Zeitpunkt des Antragseingangs bei der Familienkasse maßgeblich, insbesondere für die Ermittlung des Sechs-Monats-Zeitraums nach § 66 Abs. 3 EStG (vgl. V 22.2).**

(3) <sup>1</sup>Wird der Antrag auf Kindergeld bei einer unzuständigen Behörde eingelegt (z. B. bei einer unzuständigen Familienkasse), trägt grundsätzlich der Antragsteller das Risiko der rechtzeitigen Übermittlung an die zuständige Familienkasse. <sup>2</sup>Erkennt eine Familienkasse, dass sie für einen bei ihr eingegangenen Antrag auf Kindergeld nicht und welche Familienkasse zuständig ist, hat sie den Antrag auf Kindergeld unverzüglich an diese weiterzuleiten. <sup>3</sup>Soweit ein Antrag auf Kindergeld bei der Familienkasse des öffentlichen Dienstes eingeht, aus dem ersichtlich ist, dass einer der Anwendungsfälle des § 72 Abs. 8 EStG (Zuständigkeit bei Anwendung über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften, vgl. V 1.5.2 Abs. 1) vorliegt, ist der Antrag unverzüglich an die zuständige Familienkasse der BA weiterzuleiten. <sup>4</sup>Wurde im Falle von Satz 2 oder 3 ein Antrag auf Kindergeld an die zuständige Familienkasse weitergeleitet, ist für die Ermittlung des Sechs-Monats-Zeitraums des § 66 Abs. 3 EStG der Zeitpunkt des Antragseingangs bei der ersten Familienkasse zugrunde zu legen.

(4) <sup>1</sup>Ein neuer Antrag ist nicht erforderlich bei einem Zuständigkeitswechsel (V 3 ist zu beachten) oder wenn sich die Rechtsgrundlage für den Kindergeldanspruch ändert (z. B. vom Steuerrecht zum Sozialrecht oder umgekehrt). <sup>2</sup>Wird die Korrektur einer Festsetzung beantragt, stellt dies keinen Neuantrag i. S. v. § 67 EStG dar.

(5) Zum Fehlen der Einverständniserklärung des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten bzw. des anderen im gemeinsamen Haushalt lebenden Elternteils siehe A 25.1 Abs. 2.

### V 5.3 Antrag im berechtigten Interesse

(1) <sup>1</sup>Nach § 67 Satz 2 EStG kann außer dem Berechtigten einen Antrag stellen, wer ein berechtigtes Interesse an der Leistung hat. <sup>2</sup>Ein berechtigtes Interesse können insbesondere haben:

- Personen, die einem zu berücksichtigenden Kind gegenüber unterhaltsverpflichtet sind,
- Personen **oder Stellen**, zu deren Gunsten eine Auszahlung des Kindergeldes erfolgen könnte (vgl. §§ 74, 76 EStG sowie entsprechende Regelungen des über- oder zwischenstaatlichen Rechts),
- das Kind selbst und
- Personen, die nicht dem Kreis der Anspruchsberechtigten nach § 62 EStG angehören und dem Kind Unterhalt gewähren.

<sup>3</sup>Das berechtigte Interesse ist nachzuweisen oder glaubhaft darzulegen. <sup>4</sup>Es ist insbesondere anzunehmen,

- wenn die Voraussetzungen für eine Abzweigung (vgl. V 32) **oder für eine Erstattung (vgl. V 33) vorliegen** oder
- wenn das Kind zwar Unterhaltsleistungen mindestens in Höhe des anteiligen Kindergeldes erhält, es aber geltend macht, mit seinen eigenen Mitteln außerstande zu sein, sich selbst zu unterhalten.

<sup>5</sup>Stellt das Kind einen Antrag nach § 67 Satz 2 EStG, ist V 4.2 zu beachten. <sup>6</sup>Wenn ein Antrag im berechtigten Interesse mit einem Auszahlungsbegehren verbunden ist, ist bei Vorliegen eines Kindergeldanspruchs zu prüfen, ob das Kindergeld an den Antragsteller abzuzweigen **oder zu erstatten ist (vgl. V 32 bzw. V 33)**. <sup>7</sup>Wird ein Abzweigungsantrag bzw. eine Anmeldung eines Erstattungsanspruchs auch als Antrag im berechtigten Interesse behandelt (vgl. V 32.1 Abs. 2 Satz 3 bzw. V 33.1 Abs. 2), ist für die Anwendung des § 66 Abs. 3 EStG auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem bei der Familienkasse der Abzweigungsantrag gestellt bzw. der Erstattungsanspruch angemeldet wurde. <sup>8</sup>V 5.2 Abs. 1 bis 4 gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Der Antrag im berechtigten Interesse ersetzt den Antrag des Berechtigten. <sup>2</sup>Der Antragsteller im berechtigten Interesse erlangt durch die Antragstellung im Verfahren über die Festsetzung des Kindergeldes eine Beteiligtenstellung (vgl. § 78 Nr. 1 AO). <sup>3</sup>Er wird jedoch nicht zum Berechtigten. <sup>4</sup>Es ist daher zu prüfen, ob die Anspruchsvoraussetzungen in der Person des benannten Berechtigten (vgl. § 64 EStG) erfüllt sind. <sup>5</sup>Das umfasst auch, dass der Berechtigte gem. § 62 Abs. 1 Satz 2 EStG durch dessen IdNr identifiziert wird.

(3) <sup>1</sup>Der in Frage kommende Berechtigte ist über die Antragstellung zu unterrichten. <sup>2</sup>Zugleich ist ihm der Vordruck „Antrag auf Kindergeld“ nebst „Anlage Kind zum Kindergeldantrag“ zu übersenden. <sup>3</sup>Für die Rückgabe ist eine angemessene Frist zu setzen und darauf hinzuweisen, dass bei fehlender Mitwirkung nach Aktenlage entschieden wird. <sup>4</sup>Wirkt der in Frage kommende Berechtigte nicht ausreichend mit, obliegen dem Antragsteller im berechtigten Interesse die Mitwirkungspflichten zur Festsetzung des Anspruchs. <sup>5</sup>Ihm ist unter Hinweis auf seine sich aus §§ 93, 97 AO ergebenden

Mitwirkungspflichten der Vordruck „**Antrag auf Kindergeld**“ nebst „Anlage Kind zum Kindergeldantrag“ zu übersenden, damit er die erforderlichen Angaben macht. <sup>6</sup>Reichen die Angaben dann zur Entscheidung noch nicht aus, sind gemeinsam mit dem Antragsteller im berechtigten Interesse alle Ermittlungsmöglichkeiten auszuschöpfen, um über das Bestehen eines Anspruchs entscheiden zu können. <sup>7</sup>Eine eventuell fehlende IdNr des Berechtigten bzw. des Kindes hat die Familienkasse ggf. über das ADI bzw. über das MAV zu ermitteln. <sup>8</sup>Die IdNr eines volljährigen Kindes kann die Familienkasse durch Anfrage beim Kind ermitteln (vgl. V 7.2). <sup>9</sup>Der Berechtigte und das Kind sind nur dann nicht identifiziert, wenn die Familienkasse deren IdNr über keine der ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ermitteln konnte.

(4) <sup>1</sup>Die Entscheidung über den Antrag ist dem Berechtigten durch Bescheid bekannt zu geben; der Antragsteller im berechtigten Interesse ist entweder durch eine Durchschrift des Bescheides oder durch eine schriftliche Mitteilung über den Inhalt des Bescheides (Tenor und ggf. Begründung) zu informieren. <sup>2</sup>Dabei ist das Steuergeheimnis (vgl. O 2.7) zu wahren, d. h., dass die persönlichen Verhältnisse des jeweils anderen Beteiligten nicht offenbart werden dürfen, wenn dies nicht der Durchführung des Festsetzungsverfahrens dient. <sup>3</sup>Der Antragsteller im berechtigten Interesse ist als Beteiligter befugt, gegen den Bescheid Einspruch einzulegen und gegen eine Einspruchsentscheidung Klage zu erheben; er ist hierauf hinzuweisen. <sup>4</sup>Im Falle eines Einspruchs ist der jeweils Andere notwendig hinzuzuziehen (vgl. R 5.7). <sup>5</sup>Alle Beteiligten sind über Mitteilungen und Bescheide oder deren Inhalte in Kenntnis zu setzen.

(5) <sup>1</sup>Hat die Familienkasse für den vom Antragsteller begehrten Anspruchszeitraum bereits aufgrund eines Antrags des Berechtigten bestandskräftig entschieden, muss sich der Antragsteller die Bestandskraft des Bescheides entgegenhalten lassen. <sup>2</sup>Denn das Antragsrecht erlischt mit Eintritt der Bestandskraft des Bescheides (BFH vom 26.11.2009, III R 67/07, BStBl 2010 II S. 476).

## V 5.4 Antrag bei volljährigen Kindern

Mit Vollendung des 18. Lebensjahres muss ein schriftlicher Neuantrag (vgl. V 5.2 und V 10 Abs. 4) gestellt werden.

## V 6 Feststellung der Anspruchsvoraussetzungen

### V 6.1 Sachverhaltsaufklärung

(1) <sup>1</sup>Im Steuerrecht gilt der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO, **vgl. auch AEAO zu § 88**). <sup>2</sup>Die Familienkassen haben alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die entscheidungserheblichen Tatsachen aufzuklären. <sup>3</sup>Sie bestimmen Art und Umfang der Ermittlungen; **dabei ist der Grundsatz der Datensparsamkeit zu beachten (vgl. O 2.7 Abs. 2 und V 7.1.3 Abs. 2)**. <sup>4</sup>Die Aufklärungspflicht der Familienkassen wird durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten (§ 90 AO; § 68 Abs. 1 EStG) begrenzt. <sup>5</sup>Die Familienkassen sind nicht verpflichtet, den Sachverhalt auf alle möglichen Fallgestaltungen zu erforschen. <sup>6</sup>Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben des Kindergeldberechtigten vollständig und richtig sind (vgl. BFH vom 17.4.1969, V R 21/66, BStBl II S. 474). <sup>7</sup>Den Angaben des Kindergeldberechtigten kann Glauben geschenkt werden, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass seine Angaben falsch oder unvollständig sind (vgl. BFH vom 11.7.1978, VIII R 120/75, BStBl 1979 II S. 57). <sup>8</sup>Erklärungen, die eine Absicht glaubhaft machen sollen, wirken nur ab dem Zeitpunkt des Eingangs der schriftlichen Erklärung bei der Familienkasse. <sup>9</sup>Die Familienkasse verletzt ihre Aufklärungspflicht nur, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel außer Acht lässt und offenkundigen Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen mussten (vgl. BFH vom 16.1.1964, V 94/61 U, BStBl II S. 149, und BFH vom 13.11.1985, II R 208/82, BStBl 1986 II S. 241). <sup>10</sup>**Es** sind auch die für die Beteiligten günstigen Umstände von Amts wegen zu berücksichtigen. <sup>11</sup>Dies gilt auch für die Prüfung der Verjährung. <sup>12</sup>Kommt ein Kindergeldberechtigter nach einmaliger Erinnerung seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, ist grundsätzlich nach Aktenlage zu entscheiden. <sup>13</sup>**Unter den Voraussetzungen des § 93 AO können Dritte um Auskunft ersucht werden (vgl. V 7.1.1).**

(2) <sup>1</sup>Die Familienkasse kann gem. § 92 AO

- Auskünfte jeder Art von den Beteiligten und anderen Personen einholen,
- Sachverständige zuziehen,
- Urkunden und Akten beiziehen und
- den Augenschein einnehmen.

<sup>2</sup>In Ausnahmefällen kann die Familienkasse eine Versicherung an Eides statt (§ 95 AO) verlangen; von dieser Möglichkeit ist zurückhaltend Gebrauch zu machen.

(3) <sup>1</sup>Die Familienkassen haben den Grundsatz des rechtlichen Gehörs zu beachten (§ 91 AO). <sup>2</sup>Vor Erlass eines belastenden Verwaltungsakts (z. B. Aufhebung oder Ablehnung einer Kindergeldfestsetzung, Ablehnung eines Antrags auf Wiedereinsetzung oder AdV) soll dem Betroffenen die Gelegenheit gegeben werden, sich zu den entscheidungserheblichen Tatsachen zu äußern. <sup>3</sup>Diese Anhörung kann mündlich oder schriftlich erfolgen. <sup>4</sup>Wird ein belastender Verwaltungsakt ohne die erforderliche Anhörung erlassen, ist dieser nicht nach § 125 AO nichtig, es handelt sich um einen heilbaren Verfahrensfehler. <sup>5</sup>Die erforderliche Anhörung kann gem. § 126 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 AO nachgeholt werden. <sup>6</sup>Der Beteiligte kann nicht die Aufhebung des Verwaltungsakts allein wegen des Verstoßes gegen § 91 AO beanspruchen (§ 127 AO).

**(4) Bei der Übermittlung elektronischer Dokumente ist O 2.7 Abs. 7, § 87a AO und AEAO zu § 87a zu beachten.**

## V 6.2 Amtssprache

(1) <sup>1</sup>Gem. § 87 Abs. 1 AO ist die Amtssprache Deutsch. <sup>2</sup>Regelungen des über- oder zwischenstaatlichen Rechts bleiben unberührt.

(2) <sup>1</sup>Die Familienkasse kann vom Berechtigten verlangen, dass dieser für Urkunden, Dokumente oder sonstige Unterlagen, die für die Festsetzung des Kindergeldes erforderlich sind, unverzüglich eine Übersetzung vorlegt. <sup>2</sup>Ist der Bearbeiter in der Familienkasse der fremden Sprache in ausreichendem Maße mächtig, kann die Übersetzung durch den Bearbeiter erfolgen. <sup>3</sup>Reicht der Berechtigte trotz Aufforderung keine Übersetzung ein, kann dies zu seinem Nachteil ausgelegt werden (vgl. V 7.4).

(3) Die Familienkasse hat Verwaltungsakte ausschließlich in deutscher Sprache bekannt zu geben.

## V 6.3 Vermeiden von Doppelfestsetzungen

(1) <sup>1</sup>Hat bisher eine andere Person für ein Kind Kindergeld bezogen oder eine Familienkasse für dieses Kind Kindergeld festgesetzt, ist sicherzustellen, dass keine Doppelfestsetzung erfolgt. <sup>2</sup>Vor einer erstmaligen Kindergeldfestsetzung ist die eventuelle Berücksichtigung des Kindes bei anderen Personen zu prüfen, wenn Anlass hierzu besteht. <sup>3</sup>Zur Vermeidung von Doppelfestsetzungsfällen bei einem Zuständigkeitswechsel ist V 3.1 Abs. 2 und 6 zu beachten. <sup>4</sup>Zum Verfahren bei einem Berechtigtenwechsel siehe V 34 ff.

(2) <sup>1</sup>Auf besondere Feststellungen kann i. d. R. verzichtet werden, wenn der andere mit dem Antragsteller im gemeinsamen Haushalt lebende Elternteil zum Zwecke der Berechtigtenbestimmung den Antrag mitunterschieden hat (§ 64 Abs. 2 EStG). <sup>2</sup>Hier kann davon ausgegangen werden, dass er von den Angaben des Antragstellers Kenntnis genommen hat und diese als seine eigenen verstanden wissen will.

(3) <sup>1</sup>Die Familienkassen melden bezogen auf das Kind die Daten zur Zuständigkeit und zur Festsetzungslage sowie die IdNr des Kindes an die IdNr-Datenbank des BZSt. <sup>2</sup>Erhält eine Familienkasse vom IdNr-Kontrollverfahren Kindergeld eine Überschneidungsmittelteilung (vgl. O 2.9 Abs. 2), hat sie sich mit der anderen Familienkasse über die Zuständigkeit zu verständigen.

## V 6.4 Zusammenarbeit der Familienkassen beim Feststellen des Zählkindvorteils

(1) <sup>1</sup>Bei Geltendmachung eines Zählkindvorteils (vgl. A 7 Abs. 3, A 30) sind Anfragen zur (Weiter-) Berücksichtigung des Kindes mit Vergleichsmittelteilung an die für den vorrangig Berechtigten zuständige Familienkasse zu richten. <sup>2</sup>Darüber hinaus haben die beteiligten Familienkassen einander über anspruchserhebliche Änderungen zu informieren. <sup>3</sup>Dies gilt vor allem dann, wenn von einem Aufhebungs-, Änderungs- oder Neufestsetzungsbescheid auch der Kindergeldanspruch der Person berührt wird, bei der ein Kind als Zählkind berücksichtigt wird. <sup>4</sup>In diesem Fall ist eine Vergleichsmittelteilung für die betreffende Kindergeldakte bzw. die andere Familienkasse zu fertigen. <sup>5</sup>**Ein ggf. ungeprüfter Zeitraum, der vor einem Sechs-Monats-Zeitraum des § 66 Abs. 3 EStG endet (vgl. V 10 Abs. 3 Satz 2), ist der anderen Familienkasse in der Vergleichsmittelteilung als ungeprüfter Zeitraum mitzuteilen.** <sup>6</sup>Die Mitwirkungspflichten des den Zählkindvorteil geltend machenden Berechtigten bleiben davon unberührt. <sup>7</sup>Zur Wahrung des Steuergeheimnisses (vgl.

O 2.7) sind die von den Familienkassen untereinander auszutauschenden Unterlagen bezüglich der Angaben zum anderen Berechtigten zu anonymisieren.

(2) <sup>1</sup>Die Entscheidung über die Berücksichtigung eines Kindes als Zahlkind und als Zählkind soll i. d. R. einheitlich erfolgen. <sup>2</sup>Der Festsetzungsbescheid der Familienkasse des vorrangig Berechtigten für das Zahlkind ist kein Grundlagenbescheid für die Familienkasse des den Zählkindvorteil geltend machenden Berechtigten. <sup>3</sup>Die Entscheidung ist jedoch grundsätzlich zu übernehmen.

(3) <sup>1</sup>Dahingegen muss der Zählkindvorteil aufgrund eigener Prüfung der für den nachrangig Berechtigten zuständigen Familienkasse festgesetzt werden, wenn z. B. eine Kindergeldfestsetzung für den vorrangig Berechtigten

- aus formellen Gründen (bspw. mangels Korrekturnorm) **abgelehnt** oder wegen **der Anwendung des § 66 Abs. 3 EStG nicht vorgenommen** oder
- aufgrund Verletzung der Mitwirkungspflichten (vgl. V 7.4) abgelehnt oder
- für das Kind als Zahlkind bisher nicht beantragt

wurde. <sup>2</sup>In dem Fall ist auch das Zählkind zu identifizieren (vgl. A 22.1).

(4) <sup>1</sup>Bestehen aufgrund des Vortrags des Berechtigten, der den Zählkindvorteil beantragt, Zweifel an der Richtigkeit der materiell-rechtlichen Entscheidung der für den vorrangig Berechtigten zuständigen Familienkasse, haben die Familienkassen eine einvernehmliche Entscheidung herbeizuführen. <sup>2</sup>Kann kein Einvernehmen erzielt werden, ist das BZSt zu beteiligen.

## V 7 Mitwirkungspflichten

### V 7.1 Mitwirkungspflichten der Beteiligten

#### V 7.1.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Mitwirkungspflichten eines Beteiligten (zum Begriff siehe V 4.1) und anderer Personen (anderer Elternteil, Kind) bestimmen sich nach §§ 90 bis 95 und 97 AO. <sup>2</sup>Sonderregelungen enthält § 68 Abs. 1 EStG.

(2) <sup>1</sup>Ein Beteiligter hat selbst kein Auskunftsverweigerungsrecht. <sup>2</sup>Aus seiner Nichtmitwirkung können nachteilige Schlüsse gezogen werden.

(3) <sup>1</sup>Andere Personen als die Beteiligten sollen nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung über die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder mangels Erfolgsaussichten zwecklos erscheint. <sup>2</sup>**Vor einem Auskunftsersuchen an andere Personen oder Stellen ist der Beteiligte darauf hinzuweisen, dass die Familienkasse bei diesen Personen oder Stellen ermitteln kann, sofern er nicht mitwirkt.**

(4) <sup>1</sup>In Auskunftsersuchen ist gem. § 93 Abs. 2 Satz 1 AO stets anzugeben, über welchen Sachverhalt Auskünfte erteilt werden sollen und ob diese Auskunft für den Kindergeldanspruch der auskunftspflichtigen Person selbst oder denjenigen anderer Personen erforderlich sind. <sup>2</sup>Auskünfte können schriftlich, mündlich oder fernmündlich erteilt werden; die Familienkasse kann aber verlangen, dass der Auskunftspflichtige schriftlich Auskunft erteilt, wenn dies sachdienlich ist (§ 93 Abs. 4 AO).

<sup>3</sup>**Weiteres zu Auskunftsersuchen vgl. AEAO zu § 93 Nr. 1.1 und 1.2.**

(5) <sup>1</sup>Bei Sachverhalten im Ausland müssen sich die Beteiligten nach § 90 Abs. 2 AO in besonderem Maße um Aufklärung und Beschaffung geeigneter Beweismittel, in besonderen Fällen auch zusätzlicher Unterlagen bemühen. <sup>2</sup>Insoweit besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht. <sup>3</sup>I. d. R. genügt die beteiligte Person dieser Verpflichtung durch die Vorlage von Bescheinigungen auf den von der Verwaltungskommission der EU eingeführten bzw. mit den Verbindungsstellen vereinbarten Vordrucken. <sup>4</sup>§ 90 Abs. 2 AO schließt im Übrigen nicht aus, dass sich die Familienkasse zur Klärung des Sachverhaltes in Zweifelsfällen direkt an den zuständigen ausländischen Träger bzw. die jeweilige Verbindungsstelle wendet.

#### V 7.1.2 Pflicht zur Erteilung von Auskünften und Angaben

(1) <sup>1</sup>Beteiligte haben nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO alle für die Feststellung des Sachverhaltes erheblichen Auskünfte zu erteilen. <sup>2</sup>Dies gilt sowohl für das Antragsverfahren als auch für die Dauer der Kindergeldfestsetzung, wenn begründeter Anlass besteht, Auskünfte vom Kindergeldberechtigten zu verlangen.

(2) <sup>1</sup>Der Auskunftspflicht genügt der Antragsteller bzw. Kindergeldberechtigte i. d. R., wenn er den Vordruck „**Antrag auf Kindergeld**“ nebst „Anlage Kind zum Kindergeldantrag“ oder einen der sonstigen Vordrucke ausfüllt. <sup>2</sup>Falls aus den sonstigen Angaben oder den Aktenunterlagen zu dieser Frage kein ausreichender Aufschluss gewonnen werden kann, ist die verpflichtete Person aufzufordern, die Angabe nachzuholen. <sup>3</sup>Je nach den Umständen des Falles ist entweder der Vordruck zur Vervollständigung zurückzugeben oder die Angabe mit einem gesonderten Schreiben zu verlangen.

### **V 7.1.3 Vorlage von Urkunden**

(1) <sup>1</sup>Beteiligte sind auf Verlangen der Familienkasse zur Vorlage von Urkunden verpflichtet (§ 97 Abs. 1 AO). <sup>2</sup>Im Kindergeldverfahren ist die Ausfertigung der erforderlichen Urkunden nicht kostenfrei gestellt. <sup>3</sup>Soweit bestimmte Urkunden nicht vorgelegt werden können, ist zu prüfen, ob die glaubhaften Angaben des Berechtigten i. V. m. dem Akteninhalt ausreichenden Aufschluss über das Vorliegen eines Sachverhalts geben.

(2) <sup>1</sup>Die Beweiskraft einer Urkunde wird nicht beeinträchtigt, wenn einzelne Angaben, die für die Ermittlung des Sachverhalts nicht benötigt werden, unkenntlich gemacht worden sind. <sup>2</sup>Auf Anfrage oder bei ersichtlichem Beratungsbedürfnis ist die zur Vorlage verpflichtete Person darauf hinzuweisen, dass sie für die Ermittlung des Sachverhalts nicht benötigte Angaben unkenntlich machen kann.

### **V 7.1.4 Pflicht zur Mitteilung von Änderungen in den Verhältnissen**

(1) <sup>1</sup>§ 68 Abs. 1 Satz 1 EStG verpflichtet den Antragsteller bzw. Kindergeldempfänger, Änderungen in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, oder über die im Zusammenhang mit der Steuervergütung Erklärungen abgegeben worden sind, der Familienkasse mitzuteilen. <sup>2</sup>Die Veränderungsmitteilung muss bei der zuständigen Familienkasse eingehen. <sup>3</sup>Änderungsmitteilungen an eine andere Familienkasse oder eine andere Stelle genügen nicht. <sup>4</sup>Veränderungsmitteilungen sind als Sofortsachen zu behandeln.

(2) <sup>1</sup>Die Mitteilungspflicht des Berechtigten beginnt mit der Antragstellung. <sup>2</sup>Treten nach Beendigung des Kindergeldbezuges Veränderungen ein, die den Anspruch rückwirkend beeinflussen, besteht auch insoweit noch eine Mitteilungspflicht. <sup>3</sup>Sie trifft den Berechtigten auch dann, wenn der Antrag auf Kindergeld nicht von ihm selbst, sondern von einem Bevollmächtigten oder einer anderen Person oder Stelle gestellt worden ist, die ein berechtigtes Interesse an der Leistung des Kindergeldes hat (§ 67 Satz 2 EStG), oder wenn das Kindergeld ganz bzw. teilweise an Dritte ausgezahlt wird (§§ 74, 76 EStG sowie nach entsprechenden Regelungen des über- oder zwischenstaatlichen Rechts). <sup>4</sup>Eine Veränderungsanzeige erübrigt sich bei Tatsachen, die bereits in einem Antrag oder Fragebogen angegeben oder auf andere Weise mitgeteilt worden sind.

(3) Verstöße gegen die Mitteilungspflicht nach § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG können eine Straftat i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO oder gem. § 378 Abs. 1 i. V. m. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Ordnungswidrigkeit darstellen, vgl. Kapitel S.

### **V 7.2 Mitwirkungspflicht volljähriger Kinder**

(1) <sup>1</sup>§ 68 Abs. 1 Satz 2 EStG verpflichtet volljährige Kinder, auf Verlangen der Familienkasse die zur Feststellung des Sachverhalts notwendigen Auskünfte zu erteilen und die erforderlichen Nachweise vorzulegen. <sup>2</sup>Insoweit haben sie kein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 101 Abs. 1 Satz 1 AO. <sup>3</sup>Eine Verpflichtung der Kinder, leistungserhebliche Änderungen in ihren Verhältnissen von sich aus mitzuteilen, besteht jedoch nicht.

(2) <sup>1</sup>Die unmittelbare Inanspruchnahme der Kinder kommt nur in Betracht, wenn ein Nachweis der anspruchserheblichen Tatsachen anderweitig nur schwer zu erbringen ist und eigene Bemühungen des Antragstellers bzw. Kindergeldempfängers nicht zum Ziel geführt haben oder keinen Erfolg versprechen (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO). <sup>2</sup>Den Kindern ist eine angemessene Frist zur Erfüllung der ihnen obliegenden Pflicht zu setzen. <sup>3</sup>Begründeten Anträgen auf Verlängerung der Frist ist zu entsprechen (§ 109 Abs. 1 AO). <sup>4</sup>Eine Verlängerung der Frist gegen Sicherheitsleistung nach § 109 Abs. 3 AO kommt nicht in Frage.

(3) <sup>1</sup>Kommen die Kinder ihrer Mitwirkungspflicht nicht in dem gesetzlich bestimmten Umfang nach, kann diese nach § 328 AO durch Androhung und spätere Festsetzung eines Zwangsgeldes durchgesetzt werden. <sup>2</sup>V 7.1.4 Abs. 3 gilt entsprechend.

### V 7.3 Mitwirkungspflichten anderer Personen

(1) <sup>1</sup>Das EStG enthält besondere Mitwirkungspflichten lediglich für Personen, die Kindergeld beantragen oder erhalten, sowie für die betreffenden Kinder (§ 68 Abs. 1 EStG, vgl. V 7.1.4 und V 7.2), nicht jedoch für andere Personen. <sup>2</sup>Diese sind daher nach den allgemeinen Regelungen der §§ 93, 97 AO zur Auskunft und zur Vorlage von Urkunden verpflichtet. <sup>3</sup>Sie sollen dazu erst dann aufgefordert werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§§ 93 Abs. 1 Satz 3 und 97 Abs. 1 Satz 3 AO). <sup>4</sup>Der nachrangig berechtigte Elternteil gilt, sofern er nicht selbst Beteiligter ist (z. B. bei Uneinigkeit über den Anspruchsvorrang), als andere Person.

(2) <sup>1</sup>Zum Auskunftsverweigerungsrecht von Angehörigen (§ 15 AO) einer beteiligten Person vgl. § 101 Abs. 1 AO. <sup>2</sup>Personen, denen ein Auskunftsverweigerungsrecht zusteht, können gleichwohl zur Auskunftserteilung aufgefordert werden. <sup>3</sup>Sie sind dann jedoch über ihr Auskunftsverweigerungsrecht zu belehren. <sup>4</sup>Die Belehrung ist aktenkundig zu machen.

(3) Ist die erforderliche Belehrung über das Auskunftsverweigerungsrecht unterblieben, dürfen die auf der Aussage beruhenden Kenntnisse nicht verwertet werden (BFH vom 31.10.1990, II R 180/87, BStBl 1991 II S. 204), es sei denn, der Betreffende stimmt nachträglich zu oder wiederholt nach Belehrung seine Aussage (BFH vom 7.11.1985, IV R 6/85, BStBl 1986 II S. 435).

### V 7.4 Folgen fehlender Mitwirkung

(1) Kommt ein Antragsteller bzw. Kindergeldberechtigter seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, ist wegen Nichtfeststellbarkeit der Anspruchsvoraussetzungen ein Kindergeldanspruch abzulehnen bzw. eine Kindergeldfestsetzung aufzuheben (Grundsatz der Feststellungslast).

(2) <sup>1</sup>Werden im Rahmen der allgemeinen Überprüfung die erforderlichen Angaben nicht gemacht, ist die Kindergeldfestsetzung für das betroffene Kind nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG ab dem Zeitpunkt aufzuheben, ab dem keine sichere Erkenntnis über das Bestehen anspruchsbegründender Voraussetzungen mehr besteht. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt, wenn in einem laufenden Kindergeldfall aus anderen Gründen eine Mitwirkung der berechtigten Person erforderlich ist und diese nicht erbracht wird. <sup>3</sup>Wirkt der Berechtigte nach Bestandskraft des Aufhebungsbescheides mit (etwa durch Einreichung des Fragebogens), so ist dies grundsätzlich ab dem Folgemonat der Bekanntgabe des Aufhebungsbescheides als Neuantrag zu werten. <sup>4</sup>Zur Korrektur des Aufhebungsbescheides siehe V 13 ff. <sup>5</sup>Bei nachgeholter Mitwirkung während der Rechtsbehelfsfrist ist entsprechend R 3 Abs. 2 zu verfahren.

## V 8 Beratung, Auskunft

(1) <sup>1</sup>Die Auskunfts- und Beratungspflicht der Familienkassen im Rahmen des steuerrechtlichen Familienleistungsausgleichs ist in § 89 AO geregelt. <sup>2</sup>Eine Verpflichtung zu einer umfassenden Beratung über alle rechtlich zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten zur Ausschöpfung des höchstmöglichen Kindergeldanspruchs besteht nicht. <sup>3</sup>Auf eine notwendige Antragstellung, die sich beim gegebenen Sachverhalt aufdrängt, ist stets hinzuweisen. <sup>4</sup>Hat z. B. der im gemeinsamen Haushalt lebende Ehegatte des Antragstellers Kinder, die beim Antragsteller selbst nicht zu berücksichtigen sind, ist der Ehegatte darauf hinzuweisen, dass im Falle seiner Antragstellung ein höherer Kindergeldanspruch bestehen kann.

(2) <sup>1</sup>Gem. § 89 Abs. 1 Satz 2 AO erteilt die Familienkasse, soweit erforderlich, Auskunft über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten. <sup>2</sup>Die Auskunftserteilung bezieht sich nur auf verfahrensrechtliche Fragen (z. B. Bestellung eines Bevollmächtigten, Möglichkeit des Einspruchs gegen eine belastende Entscheidung), nicht jedoch auf die materielle Rechtslage. <sup>3</sup>Die Erteilung von Auskünften materiell-rechtlicher Art ist zwar nicht ausgeschlossen, ein Anspruch hierauf besteht jedoch nicht. <sup>4</sup>Eine Verpflichtung zur Auskunft in verfahrensrechtlichen Fragen besteht, soweit sie erforderlich ist; eine Auskunftserteilung bzw. Beratung von Amts wegen sieht § 89 Abs. 1 Satz 2 AO nicht vor.

(3) <sup>1</sup>Nach § 68 Abs. 3 EStG ist dem Berechtigten auf Antrag eine Bescheinigung über das in einem Kalenderjahr gezahlte Kindergeld auszustellen. <sup>2</sup>Ergibt sich aus dem Antrag, dass die Bescheinigung für das Finanzamt benötigt wird, ist O 4.3 zu beachten. <sup>3</sup>Die Familienkasse hat einem nachrangig Berechtigten auf Antrag eine Bescheinigung nach § 68 Abs. 3 EStG auszustellen, jedoch beschränkt auf die Angaben zu Kind, Kalenderjahr und Kindergeldzahlungsbetrag (BFH vom 27.2.2014, III R 40/13, BStBl II S. 783). <sup>4</sup>Der Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung bedarf keiner Begründung.

## **V 9      Auskunft über gespeicherte Daten und Akteneinsicht**

*<sup>1</sup>Die betroffene Person hat nach Art. 15 DSGVO das Recht, von der verantwortlichen Familienkasse eine Bestätigung darüber zu verlangen, ob sie personenbezogene Daten der betreffenden Person verarbeitet. <sup>2</sup>Ist dies der Fall, hat die betroffene Person ein Recht auf Auskunft über diese personenbezogenen Daten und auf die in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO genannten Informationen (Auskunft auf Antrag). <sup>3</sup>Das Auskunftsrecht der betroffenen Person wird ergänzend zur DSGVO durch § 32c AO eingeschränkt. <sup>4</sup>Zur Durchführung des Auskunftsverfahrens siehe BMF-Schreiben vom 12.1.2018 (BStBl I S. 185).*

### III. Festsetzung des Kindergeldes

#### V 10 Festsetzung des Kindergeldes durch Bescheid

(1) <sup>1</sup>Auf das Kindergeld als Steuervergütung i. S. v. § 37 Abs. 1 AO finden gem. § 155 Abs. 5 AO die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften der §§ 155 bis 177 AO sinngemäß Anwendung. <sup>2</sup>Dies bedeutet, dass die Festsetzung des Kindergeldes für jedes Kind durch schriftlichen Bescheid zu erfolgen hat (§ 70 Abs. 1 EStG i. V. m. § 157 Abs. 1 AO). <sup>3</sup>Die Festsetzungen können auch in einem Bescheid zusammengefasst werden. <sup>4</sup>Von der Erteilung eines schriftlichen Änderungsbescheides kann abgesehen werden, wenn die Änderung einer Kindergeldfestsetzung nur wegen einer Anhebung der in § 66 Abs. 1 EStG genannten Kindergeldbeträge erforderlich ist (§ 70 Abs. 2 Satz 2 EStG). <sup>5</sup>Es ist zwischen folgenden Arten von Festsetzungen zu unterscheiden:

- Betragsmäßige Festsetzung,
- Ablehnung aus formellen Gründen,
- Ablehnung aus materiellen Gründen,
- Aufhebung mit und ohne negativem Regelungsinhalt.

<sup>6</sup>Für betragsmäßige Festsetzungen, Ablehnungen aus materiellen Gründen und Aufhebungen steht der Vordruck „Bescheid über Kindergeldfestsetzung“, für Ablehnungen aus formellen Gründen der Vordruck „Formeller Ablehnungsbescheid“ zur Verfügung.

(2) <sup>1</sup>**Ein** schriftlicher **Kindergeldbescheid** muss nach § 121 AO **nur in dem Umfang** begründet werden, **der erforderlich ist, damit** der Adressat des **Bescheides** den Inhalt der Entscheidung der Familienkasse verstehen kann. <sup>2</sup>**Der Bescheid muss nicht begründet werden, soweit die Familienkasse einem Antrag entspricht oder einer Erklärung folgt und nicht in die Rechte eines anderen eingreift (§ 121 Abs. 2 Nr. 1 AO).** <sup>3</sup>Im Aufhebungs- bzw. Ablehnungsbescheid aus materiellen Gründen ist anzugeben, ob dieser den gesamten Zeitraum bis einschließlich des Monats seiner Bekanntgabe erfasst oder welcher konkrete Regelungszeitraum für vergangene Zeiträume vorliegt. <sup>4</sup>Aufhebungs- und Ablehnungsbescheide **sind** möglichst zeitnah zu erlassen, um für den Fall eines Neuantrages eine größtmögliche Rückwirkung der Festsetzung zu erhalten.

(3) <sup>1</sup>**Aufgrund eines Neuantrags soll Kindergeld rückwirkend für Zeiträume, die über den Sechs-Monats-Zeitraum des § 66 Abs. 3 EStG zurückreichen, nur festgesetzt werden, wenn die Familienkasse das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für den Anspruch auf Kindergeld ohne weitere Sachverhaltsaufklärung feststellen kann bzw. bei erkennbarem Interesse des Berechtigten.** <sup>2</sup>**Bei allen anderen Neuanträgen erfolgt keine weitere Prüfung durch die Familienkasse und auch keine Festsetzung für einen Zeitraum, der vor dem Sechs-Monats-Zeitraum des § 66 Abs. 3 EStG endet.**

<sup>3</sup>**Beispiele für das Vorliegen eines erkennbaren Interesses:**

- **der Familienkasse ist bekannt, dass der vorrangig Berechtigte oder der nachrangig Berechtigte dem öffentlichen Dienst angehört (vgl. V 1.3 und V 1.4),**
- **der Berechtigte hat auch Anspruch auf Kindergeld für ein jüngeres Kind.**

<sup>4</sup>**Im Bescheid ist der Berechtigte darauf hinzuweisen, wenn eine Kindergeldfestsetzung über den Sechs-Monats-Zeitraum hinaus aus Sicht der Familienkasse nicht erforderlich ist; der Antrag ist für diesen Zeitraum noch offen.** <sup>5</sup>**Wenn der Berechtigte im Nachhinein ein berechtigtes Interesse an der Festsetzung vorbringt, hat die Familienkasse über den noch offenen Antrag zu entscheiden.** <sup>6</sup>**Falls der rückwirkende Zeitraum über den Sechs-Monats-Zeitraum des § 66 Abs. 3 EStG zurückreicht, ist im Bescheid auf dessen Auszahlungsbeschränkung hinzuweisen (vgl. V 22.2).**

(4) <sup>1</sup>**Neufestsetzungen für minderjährige Kinder sind bis zum Monat der Vollendung des 18. Lebensjahres zu befristen.** <sup>2</sup>**Unbefristete Festsetzungen, die am 1.1.2007 für ein zu diesem Zeitpunkt noch nicht volljähriges Kind bestanden (sog. Bestandsfälle), gelten weiterhin mit Vollendung des 18. Lebensjahres als durch Zeitablauf erledigt (vgl. hierzu Rechtslage bis 2006 – DA 67.4, 70.2 Abs. 4 und 70.4.1 Abs. 3 DA-FamEStG 2004 vom 5.8.2004 – BStBl I S. 742).**

(5) <sup>1</sup>Die Bekanntgabe von Verwaltungsakten richtet sich nach § 122 AO, dem AEAO zu § 122 und dem Verwaltungszustellungsgesetz. <sup>2</sup>Diese Vorschriften regeln auch die Besonderheiten für die öffentliche Zustellung, die Bekanntgabe an Bevollmächtigte sowie an Empfänger im Ausland.

<sup>3</sup>Erscheint es nach den Umständen des Einzelfalles zweckmäßig, ist durch Einschreiben mit Rückschein oder durch förmliche Zustellung nach dem VwZG bekannt zu geben.

**(6) <sup>1</sup>Ändert sich die Festsetzungslage, kann es erforderlich sein, auch andere betroffene Personen oder Stellen darüber zu benachrichtigen. <sup>2</sup>Eine Benachrichtigung kommt insbesondere in Betracht:**

- an Finanzämter (vgl. O 4.3),
- an Bezügestellen (vgl. O 4.4),
- an die Familienkasse, die das Kind bei einer anderen Person als Zählkind berücksichtigt (vgl. V 6.4 Abs. 1),
- an Abzweigungsempfänger im Wege der Korrektur der Abzweigungsentscheidung (vgl. V 32),
- an Sozialleistungsträger, denen Kindergeld erstattet wird (vgl. V 33.7),
- zwischen den Familienkassen des bisher und des nunmehr Berechtigten (vgl. V 35 Abs. 2 Satz 1 bis 3).

<sup>3</sup>Dabei ist auf die Einhaltung des Steuergeheimnisses (vgl. O 2.7) zu achten.

**(7) Bevor die monatliche Zahlung des Kindergeldes geändert, unterbrochen oder eingestellt wird, ist eine betragsmäßige Festsetzung grundsätzlich zu ändern oder aufzuheben (vgl. V 22.1 Abs. 1 Satz 5 und 6).**

**(8) <sup>1</sup>Über eine Verzögerung bei der Entscheidung über den Kindergeldanspruch oder eine Unterbrechung der laufenden Zahlung soll der Antragsteller, Kindergeldempfänger oder Abzweigungsempfänger unterrichtet werden, um berechtigte Beschwerden oder so genannte Untätigkeitseinsprüche (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO) mit entsprechenden Kostenfolgen zu vermeiden. <sup>2</sup>Eine Unterrichtung ist insbesondere angezeigt, wenn über einen Antrag auf Erlass oder Korrektur einer Kindergeldfestsetzung nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraumes nach Eingang bei der zuständigen Familienkasse entschieden werden kann.**

## **V 11 Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, vorläufige Kindergeldfestsetzung**

<sup>1</sup>Familienkassen haben Kindergeldfestsetzungen nur aufgrund einer Weisung durch die Fachaufsicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) oder vorläufig (§ 165 AO) zu erlassen. <sup>2</sup>Zu Anwendungsfällen von § 164 AO siehe A 3 Abs. 4 und A 22.1 Abs. 4.

## **V 12 Festsetzungsverjährung**

**(1) <sup>1</sup>Gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO ist die Festsetzung von Kindergeld sowie die Korrektur (Aufhebung, Änderung oder Berichtigung) von Kindergeldbescheiden nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. <sup>2</sup>Die Frist gilt als gewahrt, wenn der Bescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der Familienkasse verlassen hat und anschließend dem Berechtigten tatsächlich zugeht. <sup>3</sup>Zu Lasten des Berechtigten wirkende Bescheide, die kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist erlassen werden, sollen daher mit Zustellungsurkunde (§ 3 VwZG) versandt werden. <sup>4</sup>Ansonsten ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden, ob eine Übersendung durch einfachen Brief, durch Einschreiben mit Rückschein oder eine förmliche Zustellung nach dem VwZG zweckmäßig ist.**

**(2) Ungeachtet der länger zurückreichenden Festsetzungsfrist ist Kindergeld aufgrund eines Neuantrags rückwirkend grundsätzlich längstens für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats festzusetzen, in dem der Antrag auf Kindergeld bei der Familienkasse eingegangen ist (vgl. V 10 Abs. 3).**

### **V 12.1 Festsetzungsfrist**

(1) Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO), bei Steuerhinterziehung zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO; vgl. S 2.1 und S 2.2).

(2) Bei Zinsen (vgl. V 29) beträgt die Festsetzungsfrist ein Jahr (§ 239 AO).

## V 12.2 Beginn der Festsetzungsfrist

(1) Die Festsetzungsfrist beginnt gem. § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist.

### Beispiel

Für den Kindergeldanspruch Januar bis Dezember **2018** beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres **2018**.

(2) Die Frist für die Korrektur einer Kindergeldfestsetzung beginnt gem. § 170 Abs. 3 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Kindergeldantrag gestellt wurde.

## V 12.3 Ablaufhemmung

(1) <sup>1</sup>Die Ablaufhemmung ist in § 171 AO geregelt. <sup>2</sup>Sie schiebt das Ende der Festsetzungsfrist hinaus. <sup>3</sup>Die Festsetzungsfrist endet in diesen Fällen regelmäßig nicht am Ende, sondern im Laufe eines Kalenderjahres. <sup>4</sup>Die Fristberechnung nach § 108 AO ist zu beachten.

(2) <sup>1</sup>Stellt der Berechtigte vor Ablauf der Festsetzungsfrist einen Antrag auf Kindergeld oder auf Korrektur einer Kindergeldfestsetzung, läuft gem. § 171 Abs. 3 AO die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden wurde. <sup>2</sup>Ist innerhalb der Festsetzungsfrist kein Antrag des Berechtigten eingegangen, kann keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 Abs. 1 AO mit dem Ziel einer rückwirkenden Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO gewährt werden.

(3) <sup>1</sup>In Fällen der Steuerhinterziehung (vgl. S 2.1) bzw. der leichtfertigen Steuerverkürzung (vgl. S 2.2) ist die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO zu beachten. <sup>2</sup>Danach endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf der strafrechtlichen bzw. der ordnungswidrigkeitenrechtlichen Verfolgungsverjährung (vgl. S 4). <sup>3</sup>Solange die Verfolgungsverjährung noch nicht eingetreten ist, ist eine rückwirkende Aufhebung der Kindergeldfestsetzung gem. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO, § 171 Abs. 7 AO i. V. m. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB, § 376 Abs. 1 AO, § 78a StGB bzw. § 384 AO, § 31 Abs. 3 OWiG bis zur ersten kausalen Zahlung, längstens bis 1996 möglich, ebenso die Rückforderung des überzahlten Kindergeldes gem. § 218 i. V. m. § 37 AO.

### Beispiel

Ein im öffentlichen Dienst Beschäftigter beantragte anlässlich der Geburt seines Kindes im Februar **2004** mit Wissen und Wollen Kindergeld sowohl bei einer Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit als auch bei einer Familienkasse des öffentlichen Dienstes. In beiden Fällen kam es zur Festsetzung und anschließend zur Auszahlung des Kindergeldes. Im Juni **2018** wurde die Doppelfestsetzung entdeckt. Die Tat ist als Steuerhinterziehung zu werten; sie war erst nach der letzten Auszahlung des Kindergeldes im Juni **2018** beendet. Mit diesem Zeitpunkt begann der Lauf der in diesem Fall fünfjährigen Verjährungsfrist.

Die Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit hat innerhalb der Verjährungsfrist ihre Festsetzung gem. § 174 Abs. 2 AO ab Februar **2004** aufzuheben (**vgl. V 18**) und das Kindergeld zurückzufordern (§ 37 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. mit § 218 Abs. 1 AO).

## IV. Korrektur von Kindergeldfestsetzungen

### V 13 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Eine Festsetzung darf nur aufgehoben, geändert oder berichtigt werden, wenn die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (vgl. V 12) und eine Korrekturvorschrift anwendbar ist.

<sup>2</sup>Eine Korrektur ist nach den folgenden Vorschriften zu prüfen: § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG, Korrekturvorschriften der AO, § 70 Abs. 3 EStG. <sup>3</sup>**Für Zeiträume, für die aufgrund der Anwendung einer Korrekturvorschrift rückwirkend Kindergeld festgesetzt wird, gilt die Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG nicht.** <sup>4</sup>§§ 130 und 131 AO sind nicht auf Kindergeldfestsetzungen anwendbar.

(2) Ein Aufhebungsbescheid ist nicht aufzuheben, stattdessen ist eine geänderte oder berichtigte Festsetzung vorzunehmen.

(3) <sup>1</sup>Wird die Korrektur einer Festsetzung beantragt, obwohl keine Korrekturvorschrift anwendbar ist, ist nicht die Festsetzung des Kindergeldes erneut abzulehnen, sondern der Antrag auf Korrektur. <sup>2</sup>Die Ablehnung hat durch schriftlichen Bescheid unter Hinweis auf die bestandskräftige Festsetzung zu erfolgen. <sup>3</sup>Eine solche Ablehnung aus formellen Gründen entfaltet keinen eigenen Regelungsgehalt hinsichtlich der Festsetzung des Kindergeldes, sodass die Festsetzung des Kindergeldes nicht durch Einspruch gegen die Ablehnung der Korrektur angegriffen werden kann.

### V 14 Korrektur bei einer Änderung in den Verhältnissen nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG

#### V 14.1 Anwendungsbereich

(1) <sup>1</sup>Soweit in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, Änderungen eintreten, ist die Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben oder zu ändern. <sup>2</sup>Die Aufhebung oder Änderung kann zu Gunsten oder zu Lasten des Berechtigten wirken und führt zur inhaltlichen Abwandlung einer bestandskräftigen Kindergeldfestsetzung. <sup>3</sup>Korrigiert werden kann nur eine betragsmäßige Kindergeldfestsetzung.

(2) <sup>1</sup>§ 70 Abs. 2 Satz 1 EStG ist u. a. in folgenden Fällen anzuwenden:

- wenn sich durch die Korrektur einer betragsmäßigen Kindergeldfestsetzung **eine** Änderung in der Rangfolge der bisher berücksichtigten Kinder **ergibt (vgl. A 30)**,
- wenn das Kind das 25. Lebensjahr und damit eine den Anspruch auf Kindergeld ausschließende Altersgrenze erreicht (BFH vom 17.12.2014, XI R 15/12, BStBl 2016 II S. 100),
- **wenn von der Vereinfachungsregelung nach V 3.2 Abs. 2 Satz 2 kein Gebrauch gemacht wird bzw. bei einem Zuständigkeitswechsel die neu zuständige Familienkasse das Kindergeld selbst festgesetzt hat (vgl. V 3.1 Abs. 6 Satz 1) oder**
- wenn wegen Wegfalls der Anspruchsvoraussetzungen gem. § 62 EStG **kein Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG mehr besteht; das gilt auch, wenn stattdessen Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG besteht.**

<sup>2</sup>Gem. § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG sind auch betragsmäßige Festsetzungen, die am 1.1.2016 bereits bestanden und über diesen Zeitpunkt hinaus fortgelten, rückwirkend zum 1.1.2016 aufzuheben,

- wenn der Berechtigte nicht durch seine IdNr identifiziert ist oder
- wenn das Kind nicht durch seine IdNr bzw. in Fällen nach A 22.2 nicht in geeigneter Weise identifiziert ist.

<sup>3</sup>In Fällen des Satzes 2 ist A 3 Abs. 1 Satz 6 und 7, A 22 Abs. 1 Satz 5 und 6 sowie V 5.3 Abs. 3 Satz 9 und 10 zu beachten.

(3) <sup>1</sup>§ 70 Abs. 2 Satz 1 EStG ist nicht anwendbar auf Fälle, in denen sich die Kindergeldfestsetzung mit Vollendung des 18. Lebensjahres eines Kindes durch Zeitablauf erledigt hat (sog. Bestandsfälle, vgl. V 10 Abs. 4). <sup>2</sup>In diesen Fällen kann nur eine erneute Festsetzung des Kindergeldes beantragt werden.

(4) Das für den Korrekturzeitraum zu Unrecht gezahlte Kindergeld ist gem. § 37 Abs. 2 AO vom Empfänger zu erstatten.

## **V 14.2 Änderung in den Verhältnissen**

<sup>1</sup>Eine Aufhebung oder Änderung der Festsetzung nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG zu Gunsten oder zu Ungunsten des Berechtigten setzt voraus, dass sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse nach dem Zeitpunkt der Festsetzung geändert haben. <sup>2</sup>Nicht unter § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG fallen Änderungen der Rechtsauffassung durch Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen. <sup>3</sup>Die Änderung muss auch anspruchserheblich sein, d. h. zu einem vollständigen oder teilweisen Wegfall oder einer Erhöhung des Kindergeldanspruchs führen.

## **V 14.3 Korrekturzeitraum**

<sup>1</sup>Die Aufhebung oder Änderung der betragsmäßigen Kindergeldfestsetzung ist sowohl für die Zukunft als auch ggf. für die Vergangenheit (rückwirkend bis zum Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse) zwingend vorzunehmen (gebundene Entscheidung). <sup>2</sup>Im Laufe eines Monats eingetretene Änderungen zu Gunsten des Berechtigten sind dabei im Hinblick auf § 66 Abs. 2 EStG von diesem Monat an zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Im Laufe eines Monats eingetretene Änderungen zu Ungunsten des Berechtigten werden dagegen erst vom Folgemonat an wirksam.

## **V 15 Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten nach § 129 AO**

### **V 15.1 Anwendungsbereich**

(1) § 129 AO ist auf Bescheide und auf sonstige von der Familienkasse erlassene Verwaltungsakte (z. B. Entscheidung über Abzweigung) anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Schreibfehler, Rechenfehler oder ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsaktes unterlaufen sind, können von der Familienkasse gem. § 129 AO berichtigt werden. <sup>2</sup>Ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind mechanische Versehen wie Eingabe- oder Übertragungsfehler des Bearbeiters.

(3) <sup>1</sup>Keine offenbaren Unrichtigkeiten i. S. d. § 129 AO sind Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Sachverhaltswürdigung oder -auslegung oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung beruhen. <sup>2</sup>Eine Berichtigung nach § 129 AO ist ausgeschlossen, wenn das Vorliegen eines solchen Fehlers möglich erscheint.

(4) <sup>1</sup>Offenbar ist ein Fehler, wenn er für einen unvoreingenommenen Dritten aus den in der Akte befindlichen Unterlagen (Kindergeldantrag, Anlagen, sonstige Erklärungen und Belege) ersichtlich ist. <sup>2</sup>Der Fehler muss nicht für den Berechtigten aus dem Verwaltungsakt selbst erkennbar sein.

(5) <sup>1</sup>Der Fehler muss beim Erlass des Verwaltungsaktes unterlaufen sein. <sup>2</sup>Somit sind von § 129 AO grundsätzlich nur Fehler der Familienkasse erfasst. <sup>3</sup>Übernimmt die Familienkasse eine aus dem Antrag oder den dazu eingereichten Unterlagen für die Familienkasse klar erkennbare Unrichtigkeit (Rechenfehler, Schreibfehler oder ähnliche offenbare Unrichtigkeit) des Berechtigten, so macht sie sich diesen Fehler zu eigen.

### **V 15.2 Korrekturzeitraum**

Ein Verwaltungsakt kann mit Wirkung für die Vergangenheit und die Zukunft berichtigt werden.

## **V 16 Änderung von Bescheiden nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO**

### **V 16.1 Anwendungsbereich**

(1) <sup>1</sup>Gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO darf ein Bescheid nur aufgehoben oder geändert werden, soweit der Berechtigte zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird. <sup>2</sup>Zu Gunsten des Berechtigten gilt dies nur, soweit dieser vor Ablauf der Einspruchsfrist (vgl. R 4.5) zugestimmt oder den Antrag gestellt hat oder soweit die Familienkasse einem Einspruch oder einer Klage abhilft. <sup>3</sup>Die Korrekturvorschrift ist nach § 172 Abs. 1 Satz 2 AO auch anwendbar, wenn die Festsetzung durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert wurde (vgl. Abs. 5).

(2) <sup>1</sup>Der Antrag auf schlichte Änderung bedarf keiner Form. <sup>2</sup>Anträge, die nicht schriftlich oder elektronisch gestellt wurden, sind aktenkundig zu machen. <sup>3</sup>Nicht ausdrücklich als Einspruch bezeichnete, vor Ablauf der Einspruchsfrist schriftlich oder elektronisch gestellte Änderungsanträge

des Berechtigten können regelmäßig als schlichte Änderungsanträge behandelt werden, wenn der Berechtigte eine genau bestimmte Änderung des Bescheides beantragt und die Familienkasse dem Begehren entsprechen will. <sup>4</sup>Andernfalls ist ein Einspruch anzunehmen, da dieser die Rechte des Berechtigten umfassender und wirkungsvoller wahrt als der bloße Änderungsantrag.

(3) <sup>1</sup>Stellt der Berechtigte ausdrücklich einen Antrag auf schlichte Änderung, kann das Änderungsbegehren nach Ablauf der Einspruchsfrist nicht mehr erweitert werden. <sup>2</sup>Eine Aufhebung oder Änderung des Bescheides ist zudem nur auf den im Änderungsantrag genau bestimmten Lebenssachverhalt zulässig. <sup>3</sup>Eine Antragserweiterung oder erneute Antragstellung ist nur innerhalb der Einspruchsfrist möglich.

(4) Eine Aussetzung der Vollziehung (vgl. R 5.1) ist aufgrund eines Antrags auf schlichte Änderung nicht zulässig, es kann allenfalls eine Stundung (vgl. V 24) in Betracht kommen.

(5) <sup>1</sup>Soweit durch einen Antrag auf schlichte Änderung ein Bescheid aufgehoben oder geändert werden soll, der durch Einspruchsentscheidung bestätigt oder geändert wurde, muss der Antrag innerhalb der Klagefrist gestellt werden. <sup>2</sup>Ein nach Ablauf der Klagefrist gestellter Antrag auf schlichte Änderung ist unzulässig.

## **V 16.2 Korrekturzeitraum**

Ein Bescheid kann mit Wirkung für die Zukunft und die Vergangenheit aufgehoben oder geändert werden.

## **V 17 Aufhebung oder Änderung aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 AO**

### **V 17.1 Änderung zu Ungunsten des Berechtigten**

#### **V 17.1.1 Allgemeines**

Gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist eine Kindergeldfestsetzung aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einem vollständigen oder teilweisen Wegfall des Kindergeldanspruchs führen.

#### **V 17.1.2 Tatsachen und Beweismittel**

(1) Tatsachen i. S. d. § 173 AO sind alle Merkmale und Teilstücke eines steuerlichen Tatbestandes, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller und immaterieller Art, ebenso wie innere Tatsachen (z. B. die Absicht, sich auf den nächstmöglichen Studienplatz bewerben zu wollen), die nur anhand äußerer Merkmale festgestellt werden können.

(2) <sup>1</sup>Keine Tatsachen sind Rechtsnormen und Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere steuerrechtliche Bewertungen. <sup>2</sup>Ebenso sind Entscheidungen des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm sowie nachträgliche Gesetzesänderungen keine neuen Tatsachen. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt für Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte.

(3) Beweismittel i. S. d. § 173 AO ist jedes Erkenntnismittel, das zur Aufklärung eines steuerlichen Sachverhaltes dient, also geeignet ist, das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Tatsachen zu beweisen (z. B. Urkunden).

#### **V 17.1.3 Nachträgliches Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel**

(1) Eine Aufhebung oder Änderung nach § 173 AO setzt voraus, dass die Tatsachen bei Erlass des zu ändernden Bescheides bereits vorhanden waren und von der Familienkasse hätten berücksichtigt werden können.

(2) <sup>1</sup>Tatsachen oder Beweismittel werden nachträglich bekannt, wenn sie dem für die Kindergeldfestsetzung zuständigen Bearbeiter bekannt werden, nachdem die Willensbildung über die Kindergeldfestsetzung abgeschlossen war (Abzeichnung der Verfügung). <sup>2</sup>Auf den Tag der Absendung des Kindergeldbescheides oder den Tag der Bekanntgabe kommt es nicht an.

(3) <sup>1</sup>Eine Tatsache ist der Familienkasse erst dann bekannt, wenn die für die Kindergeldfestsetzung zuständigen Personen von ihr Kenntnis haben. <sup>2</sup>Es genügt nicht, wenn sie einer anderen Stelle im Hause (z. B. der Bezügestelle) bekannt sind.

## **V 17.1.4 Rechtserheblichkeit der Tatsachen oder Beweismittel**

<sup>1</sup>Maßgeblich für die Rechtserheblichkeit von Tatsachen und Beweismitteln ist, dass die Familienkasse bei deren rechtzeitiger Kenntnis mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem höheren oder niedrigeren Kindergeldanspruch gelangt wäre. <sup>2</sup>Ein Bescheid darf wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen und Beweismittel nur aufgehoben oder geändert werden, wenn die Familienkasse bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel anders entschieden hätte. <sup>3</sup>Hierbei ist entscheidend, wie die Familienkasse bei Kenntnis bestimmter Tatsachen oder Beweismittel einen Sachverhalt nach der damaligen Rechtsprechung des BFH sowie den damals bindenden Verwaltungsanweisungen in ihrem ursprünglichen Bescheid gewürdigt hätte.

## **V 17.2 Änderung zu Gunsten des Berechtigten**

<sup>1</sup>Gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist eine Kindergeldfestsetzung aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt (vgl. V 17.1.2 bis V 17.1.4) werden, die zu einem höheren Kindergeldanspruch führen. <sup>2</sup>Zusätzlich darf den Berechtigten kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel treffen.

### **V 17.2.1 Grobes Verschulden des Berechtigten**

(1) <sup>1</sup>Als grobes Verschulden hat der Berechtigte Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit zu vertreten. <sup>2</sup>Grobe Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn er die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und nicht entschuldbarer Weise verletzt. <sup>3</sup>Die objektive Beweislast dafür, dass ihn kein grobes Verschulden trifft, liegt beim Berechtigten.

(2) <sup>1</sup>Bei der Beurteilung der Schwere der Verletzung dieser Sorgfaltspflicht sind die Gegebenheiten des Einzelfalls und die individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten des Berechtigten zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Allein die Unkenntnis steuerrechtlicher Bestimmungen kann den Vorwurf des groben Verschuldens nicht begründen. <sup>3</sup>Der Berechtigte handelt jedoch grob schuldhaft, wenn er ausdrückliche Hinweise in ihm zugegangenen Merkblättern, Vordrucken oder sonstigen Mitteilungen der Familienkasse nicht beachtet. <sup>4</sup>Er handelt ebenso grob schuldhaft, wenn er eine im Kindergeldantrag ausdrücklich gestellte, auf einen ganz bestimmten Vorgang bezogene Frage nicht beachtet.

(3) <sup>1</sup>Das grobe Verschulden des Berechtigten am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweismitteln wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Familienkasse ihren Ermittlungspflichten nicht hinreichend nachgekommen ist. <sup>2</sup>Im Einzelfall kann jedoch ein grobes Verschulden des Berechtigten zu verneinen sein, wenn das Verhalten der Familienkasse ursächlich für die verspätete Geltendmachung der Tatsachen oder Beweismittel war, z. B. bei irreführender Auskunftserteilung.

## **V 17.3 Umfang der Änderung**

Eine Aufhebung oder Änderung nach § 173 AO ist nur soweit zulässig, wie sich die neuen Tatsachen oder Beweismittel auswirken (punktuelle Änderung).

## **V 17.4 Korrekturzeitraum**

Die Aufhebung oder Änderung des betroffenen Bescheides kann sowohl mit Wirkung für die Vergangenheit als auch mit Wirkung für die Zukunft erfolgen.

## **V 18 Widerstreitende Festsetzungen nach § 174 AO**

### **V 18.1 Anwendungsbereich**

(1) <sup>1</sup>Gem. § 174 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Bescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern, wenn ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Bescheiden zu Ungunsten eines oder mehrerer Berechtigter berücksichtigt wurde. <sup>2</sup>Ist die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, kann der Antrag bis zum Ablauf eines Jahres, nachdem der letzte der betroffenen Bescheide unanfechtbar geworden ist, gestellt werden.

(2) <sup>1</sup>Wurde derselbe Sachverhalt in unvereinbarer Weise zu Gunsten eines oder mehrerer Berechtigter berücksichtigt (z. B. Doppelfestsetzungen), ist ein Antrag nicht erforderlich (vgl. § 174 Abs. 2 AO). <sup>2</sup>Eine Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Bescheides ist jedoch nur zulässig,

wenn die Berücksichtigung des Sachverhalts auf einen Antrag oder eine Erklärung des Berechtigten zurückzuführen ist.

**(3) Zu weiteren Anwendungsfällen von § 174 Abs. 2 AO siehe V 3.1 Abs. 6 Satz 2 und V 12.3 Abs. 3 Beispiel; zur Anwendung von § 174 Abs. 4 bzw. 5 AO siehe V 34 Abs. 3 und R 5.7 Abs. 1.**

## **V 18.2 Korrekturzeitraum**

Die Aufhebung oder Änderung des betroffenen Bescheides kann sowohl mit Wirkung für die Vergangenheit als auch mit Wirkung für die Zukunft erfolgen.

## **V 19 Korrektur von Folgebescheiden nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO**

### **V 19.1 Anwendungsbereich**

(1) Gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Bescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für die Kindergeldfestsetzung zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.

(2) <sup>1</sup>Grundlagenbescheide für die Kindergeldfestsetzung sind die Bescheinigung nach § 15 BVFG (vgl. A 2.1.1 Abs. 2 Satz 2), die Anerkennung als Asylberechtigter oder Flüchtling nach der Genfer Flüchtlingskonvention (vgl. A 4.4 Abs. 2) und die sozialrechtliche Einordnung als Pflegekind (vgl. A 11.3 Abs. 6 Satz 5).

<sup>2</sup>Keine Grundlagenbescheide sind hingegen der Einkommensteuerbescheid für das Kind (vgl. BFH vom 23.11.2001, VI R 125/00, BStBl II 2002 S. 296) und die Entscheidung einer Familienkasse hinsichtlich der kindergeldrechtlichen Berücksichtigung eines Zahlkindes, das bei einer anderen Familienkasse als Zahlkind berücksichtigt werden könnte (vgl. V 6.4 Abs. 2).

(3) <sup>1</sup>Die Festsetzungsfrist endet in Fällen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides (vgl. § 171 Abs. 10 AO). <sup>2</sup>Dies gilt für einen Grundlagenbescheid, der für die Kindergeldfestsetzung bindend ist, nur, sofern er vor Ablauf der Festsetzungsfrist (vgl. V 12.1) bei der zuständigen Behörde beantragt worden ist.

### **V 19.2 Korrekturzeitraum**

Die Korrektur des betroffenen Bescheides kann sowohl mit Wirkung für die Vergangenheit als auch mit Wirkung für die Zukunft erfolgen.

## **V 20 Korrektur aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO**

### **V 20.1 Anwendungsbereich**

(1) <sup>1</sup>Gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Bescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).

#### **Beispiel**

Das Kind studiert nach abgeschlossener Erstausbildung und ist gleichzeitig als Arbeitnehmer beschäftigt. Die vertraglich vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit liegt unter 20 Stunden. In den Semesterferien weitet das Kind seine Erwerbstätigkeit um jeweils zwei Monate aus. Die Ausweitung nach dem Wintersemester führt nicht zu einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von mehr als 20 Stunden, sodass die Familienkasse in ihrer Prognoseentscheidung diese Ausweitung als anspruchsschädlich einstuft (**vgl. A 20.3.1 Abs. 2**). Durch eine weitere Ausweitung nach dem Sommersemester überschreitet das Kind jedoch die 20-Stunden-Grenze der durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit. Durch das Überschreiten ist nunmehr auch die erste Ausweitung anspruchsschädlich. Hinsichtlich der ersten Ausweitung liegt ein rückwirkendes Ereignis vor.

<sup>2</sup>Ein rückwirkendes Ereignis liegt auch vor:

- wenn die Anspruchsvoraussetzung nach § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG wegen veränderter Einkommensverhältnisse des Berechtigten entfällt (**vgl. A 2.2.2 Abs. 2**),
- wenn die IdNr erst nachträglich vergeben wird (vgl. A 3 Abs. 2 und A 22.1 Abs. 2) **oder**

- **wenn eine Vaterschaft anerkannt oder gerichtlich festgestellt ist bzw. rechtswirksam angefochten wurde (vgl. A 10.1).**

(2) Die Festsetzungsfrist beginnt in diesen Fällen gem. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt.

## **V 20.2 Korrekturzeitraum**

Die Korrektur des betroffenen Bescheides kann sowohl mit Wirkung für die Vergangenheit als auch mit Wirkung für die Zukunft erfolgen.

## **V 21 Korrektur einer materiell fehlerhaften Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 3 EStG**

### **V 21.1 Anwendungsbereich**

(1) <sup>1</sup>Eine betragsmäßige, materiell fehlerhafte Kindergeldfestsetzung (z. B. aufgrund fehlerhafter Rechtsanwendung oder unzutreffender Sachverhaltserkenntnis) ist nach § 70 Abs. 3 Satz 1 EStG durch Aufhebung oder Änderung der letzten Festsetzung von Amts wegen zu korrigieren. <sup>2</sup>Eine solche Aufhebung oder Änderung der letzten Festsetzung steht nicht im Ermessen der Familienkasse; sie ist bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen vielmehr zwingend vorzunehmen (gebundene Entscheidung).

(2) Stellt die Familienkasse fest, dass eine Kindergeldfestsetzung zu Unrecht aufgehoben oder abgelehnt wurde, hat sie einen Neuantrag anzuregen (vgl. § 89 Abs. 1 AO und V 8 Abs. 1 Satz 3).

(3) Eine Aufhebung oder Änderung der Kindergeldfestsetzung kommt nach § 70 Abs. 3 Satz 3 Hs. 2 EStG in Betracht, wenn bei der ursprünglichen Entscheidung eine für den Berechtigten günstige Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes zugrunde gelegt, diese Rechtsprechung aber später geändert worden ist.

### **V 21.2 Korrekturzeitraum**

<sup>1</sup>Eine betragsmäßige, materiell fehlerhafte Kindergeldfestsetzung ist durch eine Aufhebung der Festsetzung oder eine geänderte Festsetzung zu korrigieren. <sup>2</sup>Diese Korrektur ist von dem auf die Bekanntgabe der Aufhebung bzw. der geänderten Festsetzung folgenden Monat an – in die Zukunft gerichtet – vorzunehmen.

## V. Erhebung

### V 22 Fälligkeit, Auszahlungsbeschränkung und Zahlungswege

#### V 22.1 Fälligkeit

(1) <sup>1</sup>Das Kindergeld wird erst mit Bekanntgabe der Kindergeldfestsetzung fällig (§ 220 Abs. 2 Satz 2 AO). <sup>2</sup>**Der Auszahlungsanspruch** ist monatlich im Laufe des jeweiligen Kalendermonats durch Zahlung zu erfüllen. <sup>3</sup>**Das festgesetzte Kindergeld ist ungerundet auszuführen.** <sup>4</sup>Vorauszahlung, Kapitalisierung und dergleichen sind nicht zulässig. <sup>5</sup>**Solange eine betragsmäßige Festsetzung besteht, soll die monatliche Zahlung des Kindergeldes grundsätzlich nicht geändert, unterbrochen oder eingestellt werden.** <sup>6</sup>**Davon ausgenommen sind Fälle, in denen ein Abzweigungsantrag gestellt wird (vgl. V 32.4 Abs. 1 Satz 1).**

(2) <sup>1</sup>Entsteht (z. B. durch Aufhebung oder Änderung) ein Rückforderungsanspruch zu Gunsten der Familienkasse, ist der Schuldner durch Leistungsgebot (§ 254 Abs. 1 AO) zur Zahlung aufzufordern. <sup>2</sup>In dem Leistungsgebot soll eine Zahlungsfrist von einem Monat nach Bekanntgabe eingeräumt werden. <sup>3</sup>Um dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) gerecht zu werden, ist eine längere Zahlungsfrist nicht zulässig. <sup>4</sup>Zur Vermeidung von unbilligen Härten kommen ggf. die Stundung (§ 222 AO) und der Erlass (§ 227 AO) in Betracht; zu den Voraussetzungen vgl. V 24 und V 25.

(3) <sup>1</sup>Soweit ein Leistungsgebot unterbleibt, wird der Rückforderungsanspruch sofort fällig (§ 220 Abs. 2 AO). <sup>2</sup>Die Familienkasse darf hiervon nur Gebrauch machen, soweit Beträge innerhalb eines Monats aufgerechnet werden können; zur Aufrechnung vgl. V 27.

(4) Sind Rückforderungsbeträge auch nach Eintritt der Fälligkeit noch offen, sind Säumniszuschläge (§ 240 AO) zu erheben, vgl. V 30.

(5) <sup>1</sup>Ist ein Rückforderungsanspruch bis zum Fälligkeitstag nicht erfüllt, ist der Schuldner zu mahnen (vgl. V 31.1). <sup>2</sup>Bleibt die Mahnung erfolglos, ist unverzüglich die zuständige Vollstreckungsbehörde zu beteiligen (vgl. V 31.2). <sup>3</sup>Unter den in V 31.3 geregelten Voraussetzungen dürfen die Familienkassen den Rückforderungsanspruch niederschlagen.

#### V 22.2 Auszahlungsbeschränkung

<sup>1</sup>**Das Kindergeld wird nach § 66 Abs. 3 EStG rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt, in dem der Antrag auf Kindergeld bei der Familienkasse eingegangen ist.** <sup>2</sup>**Wird aufgrund eines Neuantrags für einen vergangenen Zeitraum Kindergeld festgesetzt und reicht dieser Zeitraum über den Sechs-Monats-Zeitraum des § 66 Abs. 3 EStG zurück (vgl. V 10 Abs. 3), ist das Kindergeld nur für die letzten sechs Kalendermonate auszuführen, die vor dem Eingang des Antrags bei der Familienkasse liegen.** <sup>3</sup>**In diesen Fällen ist in den Festsetzungsbescheid ein Hinweis auf die Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG aufzunehmen.**

##### Beispiel 1

*Ein Berechtigter reicht im März 2018 bei der Familienkasse einen Antrag auf Kindergeld für sein 21-jähriges Kind ein. Laut eingereichten Unterlagen befindet sich das Kind bereits seit Oktober 2016 in der Ausbildung für einen Beruf. Das Kind hat noch keine Erstausbildung abgeschlossen.*

*Für das Kind besteht ab Oktober 2016 ein Anspruch auf Kindergeld. Da die Familienkasse den Anspruch auf Kindergeld ohne weitere Sachverhaltsaufklärung feststellen kann, setzt sie ab Oktober 2016 Kindergeld fest. Wegen der Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG wird das Kindergeld jedoch erst ab September 2017 ausgezahlt.*

##### Beispiel 2

*Ein Berechtigter reicht im März 2018 bei der Familienkasse einen Antrag auf Kindergeld für sein 21-jähriges Kind ein. Laut Sachverhaltsdarstellung des Berechtigten befand sich das Kind von September 2016 bis August 2017 in der Ausbildung für einen Beruf. Diese Ausbildung brach das Kind ab und begann im September 2017 eine andere Ausbildung für einen Beruf. Das Kind hat noch keine Erstausbildung abgeschlossen.*

*Dem Antrag liegen nur Bescheinigungen für die im September 2017 begonnene Ausbildung vor. Der Familienkasse ist nicht bekannt, dass der Berechtigte ein erkennbares Interesse an einer über den Sechs-Monats-Zeitraum des § 66 Abs. 3 EStG zurückreichenden Festsetzung des Kindergeldes hat.*

**Deshalb setzt die Familienkasse das Kindergeld erst ab September 2017 fest und zahlt es auch aus. Im Festsetzungsbescheid weist sie darauf hin, dass eine Festsetzung für einen davor liegenden Zeitraum aus ihrer Sicht aufgrund der Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG nicht erforderlich ist.**

#### **Variante zu Beispiel 2**

**Aus dem Antrag auf Kindergeld kann die Familienkasse ein Interesse an der Festsetzung von Kindergeld ab September 2016 erkennen (z. B. weil der Berechtigte dem öffentlichen Dienst angehört und daher kindergeldabhängige Bezügebestandteile in Betracht kommen).**

**Die Familienkasse fordert bei dem Berechtigten einen Nachweis über die Ausbildung für den Zeitraum September 2016 bis August 2017 an. Die daraufhin eingereichten Unterlagen ergeben einen Anspruch auf Kindergeld ab September 2016. Die Familienkasse setzt ab September 2016 Kindergeld fest, zahlt es jedoch wegen der Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG erst ab September 2017 aus.**

**<sup>4</sup>§ 66 Abs. 3 EStG ist auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen (§ 52 Abs. 49a Satz 6 EStG).**

## **V 22.3 Zahlungswege**

(1) <sup>1</sup>Nach § 224 Abs. 3 Satz 1 AO ist Kindergeld grundsätzlich unbar durch Überweisung auf ein vom Berechtigten benanntes Konto (auch Bausparkkonto) bei einem Geldinstitut zu zahlen. <sup>2</sup>Der Berechtigte muss nicht Kontoinhaber sein. <sup>3</sup>Mit der Zahlung des Kindergeldes auf das vom Berechtigten benannte Konto endet der Zuständigkeitsbereich der Familienkasse. <sup>4</sup>Eine Erstattung von (anteiligen) Kontoführungsgebühren kommt nicht in Betracht.

(2) Das Kindergeld kann im Wege der Zustellung durch die Post bar oder mittels Zahlungsanweisung zur Verrechnung gezahlt werden, wenn der Zahlungsempfänger vorträgt, dass ihm die Einrichtung eines Girokontos aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen nicht möglich ist.

(3) <sup>1</sup>Familienkassen i. S. v. § 72 Abs. 1 und 2 EStG können das Kindergeld entweder zusammen mit den Bezügen oder dem Arbeitsentgelt auszahlen oder getrennt von der Bezüge- bzw. Arbeitsentgeltzahlung. <sup>2</sup>Wird das Kindergeld zusammen mit den Bezügen oder dem Arbeitsentgelt ausgezahlt, ist es in den Abrechnungen der Bezüge oder des Arbeitsentgelts gesondert auszuweisen (§ 72 Abs. 7 Satz 1 EStG).

## **V 23 Pfändung und Berechnung des auf ein Kind entfallenden Kindergeldanteils**

### **V 23.1 Allgemeines zur Pfändung**

(1) <sup>1</sup>Der Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, das bei der Festsetzung des Kindergeldes als Zahlkind oder anspruchserhöhendes Zählkind berücksichtigt wird, kann nach § 76 Satz 1 EStG nur wegen gesetzlicher Unterhaltsansprüche dieses Kindes gepfändet werden. <sup>2</sup>Ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluss oder eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung dürfen nicht erlassen werden, bevor der Anspruch entstanden ist. <sup>3</sup>Ein entgegen diesem Verbot erwirkter Pfändungs- und Überweisungsbeschluss oder erwirkte Pfändungs- und Einziehungsverfügung sind nichtig (§ 46 AO).

(2) <sup>1</sup>Wird Kindergeld wegen anderer Forderungen als Unterhaltsansprüchen eines Zahl- oder Zählkindes gepfändet, ist dieser Beschluss rechtswidrig, aber wirksam. Deshalb muss die Familienkasse in der Drittschuldnererklärung nach § 840 Abs. 1 ZPO unter Bezugnahme auf § 76 Satz 1 EStG auf die Rechtswidrigkeit der Pfändung hinweisen. <sup>2</sup>Soweit die Pfändung vom Amtsgericht durch Pfändungs- und Überweisungsbeschluss wegen anderer Forderungen als Unterhaltsansprüchen ausgesprochen wurde, ist die Familienkasse verpflichtet, den Rechtsbehelf der Vollstreckungserinnerung nach § 766 ZPO bei dem Gericht mit dem Antrag einzulegen, den Beschluss wegen Unpfändbarkeit des Kindergeldanspruchs aufzuheben.

(3) <sup>1</sup>Eine Pfändung des Kindergeldes wegen öffentlich-rechtlicher Forderungen würde den Pfändungsschutz nach § 76 Satz 1 EStG verletzen. <sup>2</sup>Deshalb muss die Familienkasse gegen eine im Verwaltungsvollstreckungsverfahren erlassene Pfändungs- und Einziehungsverfügung Rechtsbehelf einlegen. <sup>3</sup>Gegen eine Verfügung, die von einer Finanzbehörde gem. §§ 309 bzw. 314 AO erlassen wurde, ist der Einspruch gem. § 347 AO einzulegen.

## V 23.2 Berechnung des auf ein Kind entfallenden Kindergeldanteils

(1) <sup>1</sup>Die Höhe des pfändbaren Kindergeldbetrags ist nach § 76 Satz 2 EStG zu ermitteln. <sup>2</sup>Nach dieser Vorschrift wird der auf das Kind entfallende Kindergeldanteil berechnet. <sup>3</sup>Dies wirkt sich fast ausschließlich auf die Höhe des Abzweigungsbetrags (vgl. V 32.5) und des Erstattungsbetrags nach § 74 Abs. 2 EStG (vgl. V 33.1) aus.

(2) <sup>1</sup>Wird die Auszahlung des Kindergeldes für ein Zahlkind gefordert und sind für den Kindergeldanspruch nur Zahlkinder zu berücksichtigen, so ist der nach § 76 Satz 2 Nr. 1 EStG auf das Kind entfallende Anteil der Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Kindergeldes auf alle Kinder ergibt. <sup>2</sup>Bei der Teilung des Betrages sind auch die nicht unterhaltsberechtigten Zahlkinder zu berücksichtigen (Kinder des Ehegatten, Pflegekinder).

(3) <sup>1</sup>Tragen Zahlkinder zur Erhöhung des Kindergeldanspruchs bei, so ist zunächst die Höhe des Anteils für ein Zahlkind zu errechnen, der sich ohne den Zahlkindvorteil ergeben würde. <sup>2</sup>Der Differenzbetrag zu dem tatsächlich zustehenden Kindergeld ist als Zahlkindvorteil auf alle beim Berechtigten zu berücksichtigenden Kinder gleichmäßig zu verteilen. <sup>3</sup>Für ein Zahlkind ergibt sich der auf es entfallende Betrag aus dem Betrag, der ohne Zahlkindvorteil auf dieses entfallen würde (§ 76 Satz 2 Nr. 1 EStG), zuzüglich seines Anteils an dem Zahlkindvorteil (§ 76 Satz 2 Nr. 2 EStG). <sup>4</sup>Der auf ein Zahlkind entfallende Betrag besteht in seinem Anteil am Zahlkindvorteil (§ 76 Satz 2 Nr. 2 EStG).

### Beispiel

Ein Berechtigter hat vier Kinder. Das zweite Kind ist ein Zahlkind, das im Haushalt der Großeltern lebt. Dem Berechtigten stehen **619** Euro Kindergeld zu. Ohne das Zahlkind stünden **588** Euro zu. Dieser Betrag ist vorab mit je **196** Euro auf die drei Zahlkinder zu verteilen. Der Zahlkindvorteil beträgt 31 Euro und ist mit je 7,75 Euro auf alle vier Kinder zu verteilen. Der auf die Zahlkinder entfallende Anteil am Kindergeld beträgt je **203,75** Euro und der auf das Zahlkind entfallende Anteil 7,75 Euro.

(4) <sup>1</sup>Hat ein Berechtigter Anspruch auf Kindergeld nach § 66 EStG und nach einer zwischenstaatlichen Vereinbarung oder einem Abkommen über Soziale Sicherheit, ist der auf das Kind entfallende Betrag getrennt zu ermitteln. <sup>2</sup>Maßgeblich ist jeweils nur dasjenige Kindergeld, das nach den gleichen Vorschriften gezahlt wird wie das Kindergeld für das Kind, auf das sich die Pfändung bezieht (vgl. BFH vom 28.4.2010, III R 44/08, BStBl 2013 II S. 580).

## V 23.3 Abtretung und Verpfändung des Kindergeldanspruchs

(1) <sup>1</sup>Der Anspruch auf Kindergeld kann vom Berechtigten nach § 46 Abs. 1 AO an einen Dritten abgetreten werden. <sup>2</sup>Gem. § 400 BGB kann eine Forderung nur insoweit abgetreten werden, als sie der Pfändung unterliegt. <sup>3</sup>Im Hinblick auf § 76 EStG kann Kindergeld deshalb nur wegen gesetzlicher Unterhaltsansprüche eines Zahl- oder Zahlkindes abgetreten werden. <sup>4</sup>Die Abtretung kann auch an ein volljähriges Kind vorgenommen werden. <sup>5</sup>Eine Abtretung des Kindergeldes wegen anderer als Unterhaltsansprüche des Kindes ist unwirksam. <sup>6</sup>§ 46 Abs. 2 bis 5 AO und AEAO zu § 46 sind zu beachten.

(2) <sup>1</sup>Der Berechtigte kann seinen Kindergeldanspruch nach § 46 Abs. 1 i. V. m. Abs. 6 Satz 3 AO verpfänden. <sup>2</sup>Die Verpfändung ist der Familienkasse als Drittschuldnerin anzuzeigen. <sup>3</sup>Abs. 1 gilt sinngemäß.

(3) Bei einer Abtretung oder Verpfändung ist V 23.2 entsprechend anzuwenden.

## V 24 Stundung

### V 24.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Familienkasse kann Rückforderungsansprüche nach Maßgabe des § 222 AO ganz oder zum Teil stunden. <sup>2</sup>Durch die Stundung wird die Fälligkeit des Anspruchs hinausgeschoben.

(2) <sup>1</sup>Die Familienkasse soll Stundung nur auf Antrag und bei einer Dauer von mehr als sechs Monaten nur gegen Sicherheitsleistung gewähren. <sup>2</sup>Für die Prüfung steht der Vordruck „Fragebogen zur Ergänzung des Stundungs-/Erlassantrages“, für die positive Stundungsentscheidung der Vordruck „Stundung/Ratenplan“ zur Verfügung. <sup>3</sup>Ob und in welcher Höhe ein zurückzuzahlender Betrag gestundet wird, entscheidet die Familienkasse in Ausübung pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 AO). <sup>4</sup>Die Entscheidung über einen Stundungsantrag ist ein sonstiger Verwaltungsakt. <sup>5</sup>Liegen die Voraussetzungen für eine Stundung vor, können mit der positiven Stundungsentscheidung auch Teilzahlungen festgelegt werden. <sup>6</sup>Außerhalb von Stundungen ist eine Vereinbarung von

Ratenzahlungen nicht zulässig.<sup>7</sup>Gegen den Verwaltungsakt ist als Rechtsbehelf der Einspruch gegeben.<sup>8</sup>Eine Korrektur ist nach Maßgabe der §§ 129 bis 131 AO möglich.

(3) Für die Dauer einer Stundung sind Zinsen nach § 234 AO festzusetzen, vgl. V 29.1 und V 29.2.

## V 24.2 Voraussetzungen

(1) <sup>1</sup>Ein Rückforderungsanspruch darf nur gestundet werden, wenn die Einziehung am Fälligkeitstag eine erhebliche Härte bedeuten würde. <sup>2</sup>Dies kann sachlich (Abs. 2) oder persönlich (Abs. 3) begründet sein. <sup>3</sup>Zudem darf der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheinen (Abs. 4).

(2) <sup>1</sup>Sachliche Stundungsgründe können vorliegen, wenn entsprechende Gegenansprüche vorhanden sind, welche alsbald zu erstatten sein werden, mit denen jedoch noch nicht aufgerechnet werden kann (z. B. Nachzahlungsanspruch für ein weiteres Kind). <sup>2</sup>Persönliche Stundungsgründe (z. B. die wirtschaftlichen Verhältnisse) bleiben dabei unberücksichtigt.

(3) <sup>1</sup>Persönliche Stundungsgründe sind gegeben, wenn Stundungswürdigkeit und Stundungsbedürftigkeit vorliegen. <sup>2</sup>Stundungswürdig ist der Schuldner, wenn er seine wirtschaftliche Situation nicht selbst herbeigeführt und nicht gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen hat. <sup>3</sup>Stundungswürdigkeit ist insbesondere dann zu verneinen, wenn der Schuldner die Rückforderung – zumindest teilweise – durch rechtzeitige Mitwirkung hätte verhindern können, z. B. bei Verletzung der Mitteilungspflichten nach § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG. <sup>4</sup>Stundungswürdig ist auch nicht, wer Kindergeld hinterzogen (§ 370 AO) oder außersteuerliche Verbindlichkeiten vorrangig befriedigt hat. <sup>5</sup>Stundungsbedürftig ist der Schuldner, wenn durch die Rückforderung zum Fälligkeitstag seine wirtschaftliche Existenz gefährdet ist.

### Beispiele

- Der Schuldner ist – trotz vorhandener Geldmittel – aufgrund einer plötzlichen Erkrankung daran gehindert, das Kindergeld am Fälligkeitstag zurückzuzahlen.
- Der Schuldner gerät aufgrund einer schweren Erkrankung in eine wirtschaftliche Notlage.
- Die augenblickliche Zahlungsschwäche des Schuldners beruht auf erheblichen betriebsnotwendigen Investitionen, die nicht vorhersehbar waren.
- Der Schuldner ist Opfer einer Naturkatastrophe geworden.

(4) <sup>1</sup>Eine Gefährdung des Anspruchs durch die Stundung ist gegeben, wenn der Anspruch zu dem späteren Fälligkeitszeitpunkt nicht mehr oder nur mit Schwierigkeiten realisiert werden kann. <sup>2</sup>Bei dieser Prüfung sind neben den wirtschaftlichen Verhältnissen des Schuldners auch die Höhe des Rückforderungsbetrages und die Stundungsdauer zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Ist der Schuldner nicht nur vorübergehend in seiner Leistungsfähigkeit gemindert, ist eine Stundung ausgeschlossen.

## V 24.3 Berichtspflicht und Zustimmungspflicht

<sup>1</sup>Eine Stundung bedarf der vorherigen Zustimmung durch das BZSt, wenn der insgesamt rückständige Betrag 5 000 Euro übersteigt oder die Stundung über eine Dauer von mehr als sechs Monaten erfolgen soll. <sup>2</sup>Hierzu hat die Familienkasse dem BZSt unter Vorlage der betreffenden Unterlagen schriftlich zu berichten.

## V 25 Erlass

### V 25.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Familienkasse kann Rückforderungsansprüche nach Maßgabe des § 227 AO ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung unbillig wäre. <sup>2</sup>Ein Erlass führt zum Erlöschen der Forderung (§ 47 AO).

(2) <sup>1</sup>Die Familienkassen sollen einen Erlass grundsätzlich nur auf Antrag gewähren. <sup>2</sup>Über den Erlassantrag entscheidet die Familienkasse durch Verwaltungsakt. <sup>3</sup>Gegen den Verwaltungsakt ist als Rechtsbehelf der Einspruch gegeben. <sup>4</sup>Eine Korrektur ist nach Maßgabe der §§ 129 bis 131 AO möglich.

## V 25.2 Voraussetzungen

(1) <sup>1</sup>Ein Rückforderungsanspruch darf nur erlassen werden, wenn die Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. <sup>2</sup>Die Unbilligkeit kann sachliche (Abs. 2) oder persönliche (Abs. 3) Gründe haben.

(2) <sup>1</sup>Sachliche Billigkeitsgründe sind gegeben, wenn nach dem erklärten und mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (BFH vom 26.10.1972, I R 125/70, BStBl 1973 II S. 271). <sup>2</sup>Ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen kann beispielsweise gerechtfertigt sein, wenn bei der Berechnung der Höhe des Alg II als Einkommen (§ 11 SGB II) Kindergeld angesetzt wurde, bei einer Rückforderung des Kindergeldes eine nachträgliche Korrektur der Leistungen in Höhe des Kindergeldes jedoch nicht möglich ist. <sup>3</sup>In Fällen des Satzes 2 ist eine Rückforderung zumindest insoweit sachlich unbillig, als die Überzahlung des Kindergeldes nicht auf das Verhalten des Berechtigten zurückzuführen ist.

### Beispiel (Familienkasse korrigiert zeitnah)

Der Berechtigte teilt der Familienkasse im März mit, dass sein Kind im März die Ausbildung abgebrochen hat und dass seitdem keine Anspruchsvoraussetzungen mehr vorliegen. Im April hebt die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung ab April auf. Das für April bereits gezahlte Kindergeld i. H. v. **194** Euro fordert die Familienkasse vom Berechtigten zurück.

Daraufhin teilt der Berechtigte mit, er erhalte seit Januar Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach dem SGB II unter Anrechnung des Kindergeldes, und beantragt, die Rückzahlung des Kindergeldes zu erlassen. Der Berechtigte weist nach, dass der Sozialleistungsträger es ablehnt, aufgrund des entfallenen Kindergeldanspruchs seine Leistung für April nachträglich anzupassen.

Die Überzahlung (und die Anrechnung bei der Sozialleistung) für April war aufgrund der Gesamtumstände nicht vermeidbar.

Die Familienkasse erlässt den Rückforderungsbetrag aus sachlichen Gründen nach § 227 AO durch einen sonstigen Verwaltungsakt.

### Variante 1 (Berechtigter verletzt die Mitwirkungspflicht)

Nachdem die Familienkasse vom Berechtigten im September erfährt, dass sein Kind bereits im März die Ausbildung abgebrochen hat, hebt die Familienkasse im September die Kindergeldfestsetzung ab April rückwirkend auf und fordert das überzahlte Kindergeld i. H. v. **1 164** Euro vom Berechtigten zurück. Gleichzeitig prüft die Familienkasse, ob sie wegen Verdacht auf eine Ordnungswidrigkeit ein bußgeldrechtliches Ermittlungsverfahren einleitet (vgl. V 7.1.4 Abs. 3 und S 8.1.5).

Nachdem der Berechtigte dem Sozialleistungsträger den Wegfall des Kindergeldanspruchs mitgeteilt hat, passt dieser die Sozialleistung ab Oktober an, lehnt es aber ab, die Leistung auch für die Monate April bis September anzupassen. Der Berechtigte beantragt, die Rückzahlung des Kindergeldes zu erlassen.

Der Berechtigte war nach § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG verpflichtet, der Familienkasse den Abbruch der Ausbildung unverzüglich mitzuteilen. Dieser Pflicht ist er nicht nachgekommen. Das war ursächlich dafür, dass das Kindergeld in den Monaten Mai bis September zu Unrecht weitergezahlt und bei der Sozialleistung angerechnet wurde. Für diesen Zeitraum liegt kein sachlicher Billigkeitsgrund i. S. d. § 227 AO vor.

Die Überzahlung (und die Anrechnung bei der Sozialleistung) für April war aufgrund der Gesamtumstände nicht vermeidbar.

Die Familienkasse entscheidet durch sonstigen Verwaltungsakt, dass die Rückforderung für April i. H. v. **194** Euro aus sachlichen Billigkeitsgründen erlassen, im Übrigen aber abgelehnt wird.

### Variante 2 (lange Bearbeitungszeit bei der Familienkasse)

Der Berechtigte teilt der Familienkasse im März den Ausbildungsabbruch seines Kindes mit und bittet zu prüfen, ob weiterhin Kindergeld gezahlt werden kann. Die Familienkasse prüft den Sachverhalt nicht zeitnah. Sie hebt die Kindergeldfestsetzung ab April erst im Juli auf und fordert das zu viel gezahlte Kindergeld i. H. v. **776** Euro vom Berechtigten zurück.

Der Sozialleistungsträger passt die Sozialleistung ab August an. Der Berechtigte beantragt, die Rückforderung zu erlassen. In diesem Fall hat sich die Überzahlung (und die Anrechnung bei der Sozialleistung) für April bis Juli aus Umständen ergeben, die nicht in der Verantwortung des Berechtigten gelegen haben.

Die Familienkasse erlässt den Rückforderungsbetrag aus sachlichen Gründen nach § 227 AO durch einen sonstigen Verwaltungsakt.

<sup>4</sup>Persönliche Gründe (z. B. die wirtschaftlichen Verhältnisse) bleiben dabei unberücksichtigt. <sup>5</sup>Ein Erlass von Säumniszuschlägen aus sachlichen Gründen kommt z. B. in Betracht, wenn die Familienkasse die Schuld an der Säumnis trifft.

(3) <sup>1</sup>Persönliche Billigkeitsgründe sind gegeben, wenn Erlassbedürftigkeit und Erlasswürdigkeit vorliegen. <sup>2</sup>Erlassbedürftig ist der Schuldner, wenn durch die Rückforderung seine wirtschaftliche Existenz gefährdet ist. <sup>3</sup>Erlasswürdig ist der Schuldner, wenn er seine Erlassbedürftigkeit nicht selbst herbeigeführt hat und nicht gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen hat. <sup>4</sup>Erlasswürdigkeit ist insoweit zu verneinen, als der Schuldner die Rückforderung durch rechtzeitige Mitwirkung hätte verhindern können, z. B. bei Verletzung der Mitwirkungspflichten nach § 68 Abs. 1 EStG. <sup>5</sup>Erlasswürdig ist auch nicht, wer das Kindergeld hinterzogen (§ 370 AO) oder außersteuerliche Verbindlichkeiten vorrangig befriedigt hat.

## V 25.3 Berichtspflicht und Zustimmungsbefähigung

(1) Ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen bedarf nicht der Zustimmung des BZSt.

(2) <sup>1</sup>Ein Erlass aus persönlichen Gründen bedarf der vorherigen Zustimmung durch das BZSt, wenn der insgesamt rückständige Betrag 2 500 Euro übersteigt. <sup>2</sup>Hierzu hat die Familienkasse dem BZSt unter Vorlage der betreffenden Unterlagen schriftlich zu berichten.

## V 26 Reihenfolge der Tilgung

### V 26.1 Bestimmung durch den Schuldner

Reicht der vom Schuldner gezahlte Betrag nicht zur Tilgung sämtlicher Schulden aus, so wird die Schuld getilgt, die der Schuldner bei der Zahlung angibt (§ 225 Abs. 1 AO).

### V 26.2 Zahlung ohne Bestimmung

(1) <sup>1</sup>Trifft der Schuldner bei freiwilliger Zahlung keine Bestimmung, so wird in folgender Reihenfolge getilgt (§ 225 Abs. 2 AO):

1. Geldbußen,
2. Zwangsgelder,
3. Kindergeld,
4. Kosten,
5. Zinsen (z. B. Hinterziehungszinsen),
6. Säumniszuschläge.

<sup>2</sup>Innerhalb dieser Reihenfolge erfolgt die Tilgung der Beträge mit der ältesten Fälligkeit zuerst.

(2) <sup>1</sup>Bei Zahlungen, die im Vollstreckungsverfahren (§ 249 AO) erzwungen werden, bestimmt die Vollstreckungsbehörde (Hauptzollamt) die Reihenfolge der Tilgung (§ 225 Abs. 3 AO). <sup>2</sup>Kann die Familienkasse nicht erkennen, ob es sich um eine freiwillige oder eine erzwungene Zahlung handelt, hat sie dies in Zusammenarbeit mit der Vollstreckungsbehörde aufzuklären.

## V 27 Aufrechnung

### V 27.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Für die Aufrechnung eines Erstattungsanspruchs wegen überzahlten Kindergeldes mit Ansprüchen auf Kindergeld gilt § 75 EStG. <sup>2</sup>Nach § 75 Abs. 1 EStG kann ein Anspruch auf Erstattung von Kindergeld gegen den hälftigen **Anspruch auf Auszahlung des Kindergeldes** des Erstattungspflichtigen aufgerechnet werden, wenn der Berechtigte nicht nachweist, dass er dadurch hilfebedürftig i. S. d. Vorschriften des SGB XII über die Hilfe zum Lebensunterhalt oder i. S. d. Vorschriften des SGB II über die Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts wird. <sup>3</sup>Für die Aufrechnung eines Erstattungsanspruchs wegen überzahlten Kindergeldes mit anderen Ansprüchen (z. B. Besoldungs-, Vergütungs-, Versorgungs- und Lohnansprüchen) unter Beachtung der Pfändungsfreigrenzen gelten nach § 226 Abs. 1 AO die §§ 387 bis 396 BGB sinngemäß. <sup>4</sup>Die Aufrechnung erfolgt im Steuerrecht durch einseitige zugangsbedürftige Willenserklärung der Familienkasse und stellt keinen anfechtbaren Verwaltungsakt dar (BFH vom 4.2.1997, VII R 50/96, BStBl II S. 479).

(2) <sup>1</sup>Abs. 1 Satz 1 und 2 gilt für die Aufrechnung eines Anspruchs auf Erstattung von Kindergeld gegen den hälftigen Kindergeldanspruch eines mit dem Erstattungspflichtigen in Haushaltsgemeinschaft lebenden Berechtigten entsprechend (vgl. § 75 Abs. 2 EStG). <sup>2</sup>Dabei muss es sich um laufendes Kindergeld für ein Kind handeln, das bei beiden berücksichtigt werden kann oder konnte.

(3) <sup>1</sup>Der Aufrechnung nach § 75 EStG kommt für die Erstattung zu Unrecht geleisteten Kindergeldes wegen des einfachen Verfahrens bei der Einbehaltung vom laufenden Kindergeld besondere Bedeutung zu. <sup>2</sup>Von der Aufrechnungsmöglichkeit ist daher stets Gebrauch zu machen.

(4) <sup>1</sup>Nach § 75 EStG kann ein Anspruch auf überzahltes Kindergeld gegen **einen Anspruch auf Auszahlung des Kindergeldes** aufgerechnet werden. <sup>2</sup>Zu zahlendes Kindergeld ist nicht nach § 226 AO aufrechenbar.

(5) <sup>1</sup>Erheben der Berechtigte bzw. – im Falle des Abs. 2 – der mit ihm in Haushaltsgemeinschaft lebende Berechtigte Einwände gegen die Aufrechnung und weist er die Hilfebedürftigkeit nicht nach, ist die Wirksamkeit der Aufrechnung in einem Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO festzustellen. <sup>2</sup>Der Einspruch gegen einen Korrektur- bzw. Erstattungsbescheid ist dabei nur dann als Einwand gegen eine Aufrechnung zu werten, wenn nach dem Inhalt des Einspruchs das Vorliegen der Aufrechnungslage bestritten wird. <sup>3</sup>Der Abrechnungsbescheid selbst kann gesondert mit Einspruch angefochten werden.

(6) Ansprüche auf **Auszahlung des Kindergeldes** können ohne Zustimmung des Betroffenen nicht gegen oder mit Ansprüchen von Sozialleistungsträgern verrechnet werden.

## V 27.2 Zusammentreffen einer Aufrechnung mit anderen Verfügungen über den Kindergeldanspruch

(1) <sup>1</sup>Eine Abzweigung von Kindergeld gem. § 74 Abs. 1 EStG an eine andere Person oder Stelle als den Berechtigten steht einer Aufrechnung nicht entgegen. <sup>2</sup>Durch die Entscheidung über eine anderweitige Auszahlung wird der Anspruch auf **Auszahlung des Kindergeldes** in der Person des Berechtigten nicht berührt. <sup>3</sup>Daher kann ihm gegenüber die Aufrechnung mit Rückzahlungsansprüchen erklärt werden. <sup>4</sup>Die Kürzung des auszahlenden Kindergeldes einerseits dem Berechtigten und andererseits dem Abzweigungsempfänger gegenüber sollte entsprechend ihrer Verantwortlichkeit für die Entstehung des Rückzahlungsanspruchs vorgenommen werden, im Zweifel im gleichen Verhältnis. <sup>5</sup>V 32.1 Abs. 2 Satz 6 ist zu beachten.

(2) <sup>1</sup>Wird aufgrund einer Abtretung oder Verpfändung das Kindergeld laufend an einen Dritten ausgezahlt, kann die Familienkasse die Aufrechnung nur mit Kindergeldansprüchen erklären, die nach Eintritt der Fälligkeit des Rückzahlungsanspruchs entstehen. <sup>2</sup>Die Familienkasse kann ferner die Aufrechnung erklären, wenn die Aufrechnungslage schon im Zeitpunkt der Anzeige über die Abtretung oder Verpfändung bestand, d. h., wenn der Erstattungsanspruch zum Zeitpunkt der Anzeige des Berechtigten bereits erworben oder fällig war. <sup>3</sup>Als Anspruchserwerb ist der Zeitpunkt anzusehen, in dem der Erstattungsanspruch gegen den Berechtigten durch Bescheid geltend gemacht wurde. <sup>4</sup>Eine Aufrechnungserklärung ist aber ausgeschlossen, wenn der Erstattungsanspruch der Familienkasse erst nach Eingang der Anzeige über eine Abtretung oder Verpfändung erworben wurde oder nach Eingang der Anzeige und später als der abgetretene bzw. verpfändete Kindergeldanspruch fällig geworden ist. <sup>5</sup>Kindergeldansprüche werden im Laufe des Monats fällig, für den sie bestimmt sind. <sup>6</sup>Erstattungsansprüche der Familienkasse werden mit Zugang des Rückzahlungsbescheides beim Rückzahlungspflichtigen bzw. mit Ablauf einer dem Berechtigten eingeräumten Zahlungsfrist fällig (§ 220 Abs. 2 AO).

## V 28 Zahlungsverjährung

### V 28.1 Gegenstand der Verjährung

<sup>1</sup>Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, insbesondere der Anspruch auf Auszahlung des Kindergeldes und der Erstattungsanspruch i. S. v. § 37 Abs. 2 AO (Rückforderungsanspruch), unterliegen einer besonderen Zahlungsverjährung (§§ 228 ff. AO). <sup>2</sup>Die Zahlungsverjährung führt zum Erlöschen des Anspruchs (§§ 232, 47 AO).

## V 28.2 Beginn und Dauer der Verjährung

(1) <sup>1</sup>Die Verjährung der Ansprüche beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie erstmals fällig wurden; zur Fälligkeit vgl. V 22.1. <sup>2</sup>Bei Zahlungen, die ohne Rechtsgrund (fehlende Festsetzung) erfolgten, beginnt die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zahlung erfolgte.

(2) <sup>1</sup>Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre, **in Fällen von Steuerhinterziehung (§ 370 AO, vgl. Kapitel S) zehn Jahre**. <sup>2</sup>Die Fristberechnung richtet sich nach § 108 AO.

## V 28.3 Unterbrechung der Verjährung

(1) <sup>1</sup>Eine Unterbrechung der Verjährung führt zum Neubeginn der Verjährungsfrist. <sup>2</sup>Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Unterbrechung geendet hat (§ 231 Abs. 3 AO).

(2) <sup>1</sup>Die Verjährung wird durch die in § 231 Abs. 1 und 2 AO genannten Maßnahmen unterbrochen. <sup>2</sup>Insbesondere unterbrechen die schriftliche Geltendmachung durch die Familienkasse (z. B. Leistungsgebot oder Mahnung), die Stundung, die Aussetzung der Vollziehung und Vollstreckungsmaßnahmen die Verjährung. <sup>3</sup>Auch die schriftliche oder elektronische Geltendmachung des Auszahlungsanspruchs durch den Kindergeldberechtigten oder den Abzweigungs- bzw. Erstattungsempfänger (z. B. Abzweigungsantrag oder Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs durch einen Sozialleistungsträger) unterbrechen die Verjährung.

## V 29 Zinsen

### V 29.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Kindergeld ist nicht nach § 233a AO zu verzinsen (BFH vom 20.4.2006, III R 64/04, BStBI 2007 II S. 240). <sup>2</sup>Zinsen werden nur festgesetzt

- bei Gewährung einer Stundung (vgl. V 29.2),
- wenn nach einer gewährten Aussetzung der Vollziehung der Rechtsbehelf endgültig keinen Erfolg hatte (vgl. V 29.3),
- bei Vorliegen einer Steuerhinterziehung (vgl. V 29.4) oder
- wenn der Kläger obsiegt und soweit ihm die Kostenlast nicht auferlegt wird (Prozesszinsen, vgl. V 29.5).

(2) <sup>1</sup>Zinsen betragen gem. § 238 Abs. 1 AO für jeden Monat 0,5 Prozent. <sup>2</sup>Sie sind vom Beginn des Zinslaufs an nur für volle Monate zu zahlen; angefangene Monate bleiben außer Ansatz.

(3) <sup>1</sup>Für die Berechnung der Zinsen wird der zu verzinsende Betrag auf den nächsten durch 50 Euro teilbaren Betrag abgerundet. <sup>2</sup>Der zu verzinsende Betrag umfasst jeweils den gesamten Rückforderungsanspruch für ein Kind.

(4) <sup>1</sup>Die Festsetzungsfrist für Zinsen beträgt gem. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO ein Jahr. <sup>2</sup>Sie beginnt:

- bei einer Stundung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Stundung geendet hat,
- in Fällen einer Aussetzung der Vollziehung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Einspruch oder eine Anfechtungsklage endgültig erfolglos geblieben ist,
- in Fällen einer Steuerhinterziehung mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Festsetzung der hinterzogenen Steuer unanfechtbar geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem ein eingeleitetes Strafverfahren rechtskräftig abgeschlossen worden ist, und
- für Prozesszinsen mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Kindergeld ausgezahlt worden ist.

(5) <sup>1</sup>Zinsen sind gem. § 239 Abs. 2 AO auf volle Euro zum Vorteil des Berechtigten gerundet festzusetzen und wie Kindergeldrückzahlungen bzw. -auszahlungen zu verbuchen (vgl. O 2.13 Abs. 1). <sup>2</sup>Zinsen unter zehn Euro werden nicht festgesetzt.

(6) Abs. 1 bis 5 sind bei einer Verzinsung von Erstattungsansprüchen nach § 74 Abs. 2 EStG (vgl. V 33.5) nicht anzuwenden.

## V 29.2 Stundungszinsen

(1) <sup>1</sup>Für die Dauer einer gewährten Stundung sind gem. § 234 AO Zinsen festzusetzen. <sup>2</sup>Die Festsetzung der Stundungszinsen erfolgt durch den Erlass eines Zinsbescheides. <sup>3</sup>**Hierfür steht der Vordruck „Bescheid über die Festsetzung von Stundungs-/Aussetzungszinsen (§§ 234/237, 238, 239 AO)“ zur Verfügung.** <sup>4</sup>Stundungszinsen sind grundsätzlich mit der letzten Rate der Stundung zu erheben. <sup>5</sup>Zu verzinsen ist das pro Kind gestundete zurückgeforderte Kindergeld.

(2) <sup>1</sup>Der Zinslauf beginnt an dem ersten Tag, für den die Stundung wirksam wird. <sup>2</sup>Er endet mit Ablauf des letzten Tages, für den die Stundung ausgesprochen worden ist. <sup>3</sup>Ist dieser Tag ein Sonnabend, Sonntag oder gesetzlicher Feiertag, endet der Zinslauf erst am nächstfolgenden Werktag.

## V 29.3 Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung

<sup>1</sup>Hatte ein Rechtsbehelf endgültig keinen Erfolg und wurde die Vollziehung des angefochtenen Bescheids ausgesetzt, ist der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung ausgesetzt wurde, zu verzinsen. <sup>2</sup>Die Verzinsung beginnt nach § 237 Abs. 2 Satz 1 AO grundsätzlich mit dem Tag, an dem die Wirkung der Aussetzung laut Verfügung eintritt. <sup>3</sup>Der Zinslauf endet, wenn die Aussetzung endet, es sei denn, der Anspruch wird vorher erfüllt, dann endet der Zinslauf am Tag der Erfüllung. <sup>4</sup>**Für die Festsetzung steht der Vordruck „Bescheid über die Festsetzung von Stundungs-/Aussetzungszinsen (§§ 234/237, 238, 239 AO)“ zur Verfügung.**

## V 29.4 Hinterziehungszinsen

(1) <sup>1</sup>Hinterzogenes Kindergeld ist gem. § 235 Abs. 1 Satz 1 AO zu verzinsen. <sup>2</sup>Zinsschuldner ist gem. § 235 Abs. 1 Satz 2 AO derjenige, zu dessen Vorteil das Kindergeld hinterzogen wurde. <sup>3</sup>In Fällen der Abzweigung oder Erstattung ist der Abzweigungs- bzw. Erstattungsempfänger Zinsschuldner; in den übrigen Fällen der Berechtigte. <sup>4</sup>Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen setzt keine strafrechtliche Verurteilung wegen Steuerhinterziehung voraus (vgl. BFH vom 27.8.1991, VIII R 84/89, BStBl 1992 II S. 9). <sup>5</sup>Die Zinspflicht ist unabhängig von einem Steuerstrafverfahren zu prüfen. <sup>6</sup>Hinterziehungszinsen sind demnach auch festzusetzen, wenn

- wirksam Selbstanzeige nach § 371 AO erstattet worden ist (vgl. S 6),
- der Strafverfolgung Verfahrenshindernisse entgegenstehen (z. B. Tod des Täters oder Strafverfolgungsverjährung) oder
- das Strafverfahren wegen Geringfügigkeit eingestellt worden ist (vgl. S 8.1.7.2).

(2) <sup>1</sup>Der Zinslauf beginnt mit dem Eintritt der Verkürzung, es sei denn, dass die hinterzogenen Beträge ohne die Erlangung des Steuervorteils erst später fällig geworden wären. <sup>2</sup>In diesem Fall ist der spätere Zeitpunkt maßgebend. <sup>3</sup>Der Zinslauf endet mit der Rückzahlung des hinterzogenen Kindergeldes. <sup>4</sup>Für eine Zeit, in der Säumniszuschläge verwirkt, die Zahlung gestundet oder die Vollziehung ausgesetzt ist, werden gem. § 235 Abs. 3 Satz 2 AO keine Hinterziehungszinsen festgesetzt.

## V 29.5 Prozesszinsen

<sup>1</sup>Nach § 236 AO werden Prozesszinsen festgesetzt, wenn der Kläger bzw. Kindergeldberechtigte obsiegt und soweit ihm die Kostenlast nicht auferlegt wird. <sup>2</sup>Nach den §§ 236, 238 AO beginnt der Zinslauf mit dem Tag der Rechtshängigkeit und endet mit der Auszahlung. <sup>3</sup>Die Prozesszinsen sind von der Familienkasse festzusetzen.

## V 30 Säumniszuschläge

### V 30.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Wird ein Rückforderungsbetrag nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, hat die Familienkasse Säumniszuschläge nach Maßgabe des § 240 AO geltend zu machen. <sup>2</sup>Eine Festsetzung ist nicht erforderlich; Säumniszuschläge entstehen durch Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes (§ 218 Abs. 1 Satz 1 AO). <sup>3</sup>Sie entstehen ohne Rücksicht auf ein Verschulden des Erstattungspflichtigen (BFH vom 17.7.1985, I R 172/79, BStBl 1986 II S. 122).

(2) <sup>1</sup>Säumniszuschläge stellen in erster Linie ein Druckmittel zur Durchsetzung des Anspruchs dar und darüber hinaus eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung und einen Ausgleich des Verwaltungsaufwands (BFH vom 29.8.1991, V R 78/86, BStBl II S. 906). <sup>2</sup>Kann diese Zielsetzung

durch die Säumniszuschläge nicht mehr erreicht werden (z. B. bei Zahlungsunfähigkeit), können sie nach § 227 AO ganz oder teilweise erlassen werden.

(3) Zum Verbuchen von Säumniszuschlägen siehe O 2.13 Abs. 2.

## V 30.2 Berechnung

(1) Säumniszuschläge sind nicht auf steuerliche Nebenleistungen (z. B. Zinsen, Säumniszuschläge) zu erheben (§ 240 Abs. 2 AO).

(2) <sup>1</sup>Der rückständige Betrag ist auf den nächsten durch 50 Euro teilbaren Betrag abzurunden. <sup>2</sup>Für jeden angefangenen Monat der Säumnis entsteht ein Säumniszuschlag i. H. v. 1 Prozent des Betrages nach Satz 1. <sup>3</sup>Ein Säumniszuschlag wird bei einer Säumnis bis zu drei Tagen nicht erhoben, es sei denn, die Zahlung erfolgt durch Übergabe oder Übersendung von Zahlungsmitteln oder Schecks (§ 240 Abs. 3 AO).

## V 30.3 Rechtsbehelf und Korrektur

(1) <sup>1</sup>Bei Streitigkeiten über Säumniszuschläge hat die Familienkasse einen Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO (vgl. Vordruck „Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO“) zu erlassen. <sup>2</sup>Gegen den Abrechnungsbescheid ist als Rechtsbehelf der Einspruch gegeben.

(2) Abrechnungsbescheide können nach Maßgabe der §§ 129 bis 131 AO korrigiert werden.

## V 31 Mahnung, Vollstreckung und Niederschlagung

### V 31.1 Mahnung

<sup>1</sup>Wird ein Rückforderungsanspruch nicht bis zum Fälligkeitstag erfüllt, ist der Schuldner unverzüglich mit einer Zahlungsfrist von nicht mehr als einem Monat schriftlich zu mahnen. <sup>2</sup>In der Mahnung sind neben der Kindergeldforderung die bereits entstandenen Säumniszuschläge auszuweisen. <sup>3</sup>Außerdem soll auf die Folgen der Nichtzahlung (Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, Säumniszuschläge, Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren) hingewiesen werden.

### V 31.2 Vollstreckung

(1) <sup>1</sup>Ist die Forderung bis zum Ablauf der gesetzten Zahlungsfrist nicht gezahlt worden, hat die Familienkasse unverzüglich eine Rückstandsanzeige an das Hauptzollamt zu richten. <sup>2</sup>Die Vollstreckung darf ausschließlich durch die Vollstreckungsstellen der Hauptzollämter durchgeführt werden (vgl. § 249 Abs. 1 Satz 3 AO). <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Entscheidung über einen Vollstreckungsaufschub.

(2) <sup>1</sup>Den Familienkassen i. S. v. § 72 Abs. 1 und 2 EStG steht für die Erstellung der Rückstandsanzeige der Vordruck „Rückstandsanzeige/Vollstreckungsanordnung“ zur Verfügung. <sup>2</sup>Die Familienkasse hat auf der Rückstandsanzeige das örtlich zuständige Vollstreckungs-Hauptzollamt anzugeben. <sup>3</sup>In der Rückstandsanzeige sollen auch bereits vorhandene Informationen, die der Vollstreckung dienen können (z. B. Arbeitgeber, Bankverbindung und Kontaktdaten des Kindergeldberechtigten), angegeben werden. <sup>4</sup>Die Rückstandsanzeige ist zur zentralen Erfassung an das Hauptzollamt Potsdam zu senden. <sup>5</sup>Der anschließende Schriftverkehr erfolgt mit dem örtlich zuständigen Vollstreckungs-Hauptzollamt.

(3) <sup>1</sup>Die Familienkassen der BA übermitteln die Rückstandsanzeigen im beleglosen Datenaustausch. <sup>2</sup>Abs. 2 Satz 4 bis 6 gilt entsprechend.

### V 31.3 Niederschlagung

(1) <sup>1</sup>Die Niederschlagung ist eine verwaltungsinterne Entscheidung der Familienkasse, mit der von der Weiterverfolgung eines fälligen Rückforderungsanspruchs vorläufig abgesehen wird. <sup>2</sup>Sie ist nach § 261 AO zulässig, wenn **zu erwarten ist**, dass die **Erhebung** keinen Erfolg haben wird (z. B. bei Zahlungsunfähigkeit des Kindergeldberechtigten), oder wenn die Kosten der **Erhebung** außer Verhältnis **zu dem zu erhebenden Betrag** stehen **werden**. <sup>3</sup>Letzteres ist insbesondere dann gegeben, wenn der rückständige Betrag unter 36 Euro liegt. <sup>4</sup>Die Rückforderung ist auch niederzuschlagen, wenn der rückständige Betrag unter 250 Euro liegt, der Kindergeldberechtigte unbekannt verzogen ist und Aufenthaltsermittlungen erfolglos verlaufen sind. <sup>5</sup>Die Niederschlagung

wegen Zahlungsunfähigkeit setzt einen fruchtlosen Vollstreckungsversuch durch das zuständige Hauptzollamt voraus, es sei denn, es liegt ein Nachweis für

- eine Privatinsolvenz beim Kindergeldberechtigten oder
- eine Vermögensauskunft des Kindergeldberechtigten i. S. d. § 284 AO vor, die nicht älter als drei Jahre ist und nach der die Weiterverfolgung wegen der wirtschaftlichen Verhältnisse vorübergehend oder dauernd keinen Erfolg haben würde.

<sup>6</sup>Dem Kindergeldberechtigten wird die Niederschlagung der Forderung nicht mitgeteilt. <sup>7</sup>Der Grund für die Niederschlagung ist aktenkundig zu machen.

(2) <sup>1</sup>Die Niederschlagung führt nicht zum Erlöschen des Rückforderungsanspruchs. <sup>2</sup>Da die Fälligkeit bestehen bleibt, ist der Rückforderungsanspruch weiterhin als offene Forderung auszuweisen. <sup>3</sup>Bis zum Erlöschen ist die Geltendmachung der Forderung möglich und soll zur Vermeidung der Zahlungsverjährung vor Ablauf der Verjährungsfrist (fünf **bzw. zehn** Jahre) durchgeführt werden (vgl. V 28.3 Abs. 2). <sup>4</sup>Die Vollstreckung ist erneut zu veranlassen, wenn sich Anhaltspunkte dafür ergeben, dass sie Erfolg haben wird. <sup>5</sup>Säumniszuschläge (vgl. V 30) werden bis zum Erlöschen des Rückforderungsanspruchs weiter berechnet.

## VI. Abzweigung und Erstattung

### V 32 Auszahlung an Dritte (Abzweigung)

#### V 32.1 Allgemeines

(1) Das für ein Kind festgesetzte Kindergeld kann, **soweit es nicht der Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG unterliegt (vgl. V 22.2)**, an ein Zahlkind oder anspruchserhöhendes Zahlkind bzw. an die für seinen Unterhalt aufkommende Person oder Stelle ausgezahlt (abgezweigt) werden, wenn der Berechtigte nicht mit Leistungen zur Sicherung des Unterhaltes eines Kindes belastet ist (vgl. § 74 Abs. 1 EStG).

(2) <sup>1</sup>Durch eine Abzweigung wird lediglich eine andere Person oder Stelle Zahlungsempfänger; Inhaber des Anspruchs auf Kindergeld bleibt weiterhin der Berechtigte. <sup>2</sup>Die Abzweigung steht daher einer Aufrechnung des Kindergeldanspruchs mit einem Erstattungsanspruch nach § 75 EStG nicht entgegen. <sup>3</sup>Ist **zu dem Zeitpunkt, zu dem ein Abzweigungsantrag gestellt wird, Kindergeld nicht festgesetzt, ist der Abzweigungsantrag auch als Antrag im berechtigten Interesse zu behandeln und** zunächst über diesen zu entscheiden (vgl. V 5.3). <sup>4</sup>Eine Abzweigung kann nur erfolgen, soweit über den Anspruch auf Kindergeld noch verfügt werden kann. <sup>5</sup>Das ist nicht mehr der Fall, wenn das Kindergeld bereits ausgezahlt wurde, mit dem Anspruch auf Kindergeld aufgerechnet oder das Kindergeld abgetreten, verpfändet oder gepfändet worden ist. <sup>6</sup>Bei einer rückwirkenden Korrektur der Kindergeldfestsetzung ist der Abzweigungsempfänger gem. § 37 Abs. 2 AO zur Erstattung der zu Unrecht erhaltenen Zahlungen verpflichtet. <sup>7</sup>In Zweifelsfällen ist ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO zu erteilen.

(3) <sup>1</sup>Die Abzweigung des Kindergeldes ist schriftlich geltend zu machen. <sup>2</sup>Die Antrag stellende Person oder Stelle muss im Einzelnen darlegen, dass die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. <sup>3</sup>**Hierfür steht der Vordruck „Antrag auf Auszahlung des Kindergeldes (Abzweigungsantrag)“ zur Verfügung.** <sup>4</sup>Wird das Auszahlungsersuchen einer Stelle nicht oder nicht ausschließlich auf § 74 Abs. 1 EStG gestützt, ist zunächst zu prüfen, ob eine Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG in Betracht kommt (vgl. V 33). <sup>5</sup>Erforderlichenfalls ist der Antrag stellenden Person oder Stelle Gelegenheit zu geben, ihr Auszahlungsbegehren ausführlich zu begründen. <sup>6</sup>Der Berechtigte ist stets anzuhören; gleichzeitig ist die vorläufige Zahlungseinstellung zu prüfen (vgl. V 32.4). <sup>7</sup>Die Familienkasse entscheidet in Ausübung pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 AO), ob und in welcher Höhe das Kindergeld abzweigen ist. <sup>8</sup>Eine Entscheidung, mit der Kindergeld abgezweigt wird, hat stets unter dem Vorbehalt des Widerrufs nach § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO zu ergehen. <sup>9</sup>Die Entscheidung über die Abzweigung ist ein sonstiger Verwaltungsakt mit Doppelwirkung gegenüber dem Berechtigten einerseits und dem Abzweigungsempfänger andererseits. <sup>10</sup>Ein Einspruchsverfahren erfordert somit notwendig die Hinzuziehung der anderen Beteiligten (vgl. R 5.7).

#### V 32.2 Abzweigungsvoraussetzungen

(1) <sup>1</sup>Kindergeld kann abgezweigt werden, wenn der Berechtigte regelmäßig keinen Unterhalt oder Unterhalt nur in einer Höhe leistet, der die Höhe des anteiligen Kindergeldes unterschreitet. <sup>2</sup>Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Berechtigte

- mangels Leistungsfähigkeit gegenüber dem Kind nicht unterhaltsverpflichtet ist,
- mangels Leistungsfähigkeit zu einem geringeren Unterhalt als das anteilige Kindergeld verpflichtet ist,
- seiner Unterhaltsverpflichtung gar nicht oder mit einem geringeren Betrag als das auf das Kind entfallende Kindergeld nachkommt,
- sich an den vom Jugendhilfeträger übernommenen Kosten für das in einer betreuten Wohnform lebende volljährige Kind nicht in Höhe des auf das Kind entfallenden Kindergeldes beteiligt (vgl. BFH vom 15.7.2010, III R 89/09, BStBl 2013 II S. 695) oder
- dem Kind keinen Unterhalt leistet, seine Unterhaltsverpflichtung aber nicht verletzt, weil er sie durch Gewährung einer angemessenen Ausbildung bereits erfüllt hat und deshalb nicht mehr verpflichtet ist, dem Kind Unterhalt wegen einer Zweitausbildung zu leisten (vgl. BFH vom 16.4.2002, VIII R 50/01, BStBl II S. 575), oder bereits nach § 1601 BGB nicht zum Unterhalt verpflichtet ist, wie gegenüber Kindern des Ehegatten (Stiefkindern) oder Pflegekindern.

(2) <sup>1</sup>Eine Abzweigung kommt nicht in Betracht, wenn der Berechtigte regelmäßig Unterhaltsleistungen erbringt, die den Betrag des anteiligen Kindergeldes übersteigen (vgl. BFH vom 9.2.2009, III R 37/07, BStBl II S. 928). <sup>2</sup>Davon ist auszugehen, wenn das Kind in den Haushalt des

Berechtigten aufgenommen worden ist (vgl. BFH vom 18.4.2013, V R 48/11, BStBl II S. 697), es sei denn, der Berechtigte bezieht selbst Grundsicherungsleistungen (vgl. BFH vom 17.12.2008, III R 6/07, BStBl 2009 II S. 926) oder das Kind ist vollstationär oder vergleichbar untergebracht.<sup>3</sup>Für die Entscheidung nach Satz 1 werden nur die monatlich erbrachten Unterhaltsleistungen herangezogen.<sup>4</sup>Leistet der Berechtigte nur einmalig oder vorübergehend keinen Unterhalt, rechtfertigt dies keine Abzweigung von Kindergeld.<sup>5</sup>Es muss sich vielmehr um einen fortdauernden Leistungsentzug handeln.

(3) Hat der Berechtigte seine Unterhaltspflicht nachträglich erfüllt und kann über den Anspruch auf Kindergeld für den entsprechenden Zeitraum noch verfügt werden, ist auch der nachträglich gezahlte Unterhalt bei der Ermessensentscheidung über eine Abzweigung für diesen zurückliegenden Zeitraum zu berücksichtigen (BFH vom 26.8.2010, III R 16/08, BStBl 2013 II S. 617).

(4) Wird Eingliederungshilfe für ein volljähriges, vollstationär untergebrachtes, behindertes Kind erbracht, kann eine Abzweigung in Betracht kommen.

(5) <sup>1</sup>Bei Vorliegen der Abzweigungsvoraussetzungen reduziert sich das Ermessen der Familienkasse bei der Frage, ob das Kindergeld abzuzweigen ist, auf Null. <sup>2</sup>Zur Höhe des Abzweigungsbetrages siehe V 32.5.

### **V 32.3 Abzweigungsempfänger**

(1) <sup>1</sup>Als Auszahlungsempfänger kommt neben einem Zahl- oder Zählkind auch eine Person oder Stelle in Betracht, die neben dem Berechtigten oder an dessen Stelle dem Kind Unterhalt gewährt. <sup>2</sup>Auf eine gesetzliche Verpflichtung des Dritten zum Unterhalt kommt es nicht an. <sup>3</sup>Eine Auszahlung an das Kind selbst ist nur möglich, wenn es für sich selbst sorgt. <sup>4</sup>Zur Handlungsfähigkeit vgl. V 4.2.

(2) <sup>1</sup>Beansprucht ein anderer Elternteil die Auszahlung an sich, weil er das Kind in seiner Obhut hat oder ihm die höhere Unterhaltsrente zahlt, kommt keine Abzweigung in Betracht. <sup>2</sup>Vielmehr ist das Kindergeld nach Feststellung des Vorrangs gem. § 64 Abs. 2 oder 3 EStG zu Gunsten dieses Elternteils festzusetzen. <sup>3</sup>Ebenso wenig ist bei der Gestaltung des § 64 Abs. 2 Satz 5 EStG eine Auszahlung an den mit den Großeltern im gemeinsamen Haushalt lebenden Elternteil vorzunehmen, wenn dieser seinen Vorrang durch Widerruf des Verzichts wieder herbeiführen kann.

### **V 32.4 Vorläufige Zahlungseinstellung und Anhörung**

(1) <sup>1</sup>Wird im Abzweigungsantrag behauptet, dass die berechtigte Person ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht oder nicht ausreichend nachkommt, ist die Zahlung zum nächstmöglichen Zeitpunkt vorläufig einzustellen. <sup>2</sup>Der Berechtigte ist darüber zu informieren; dies soll mit der Anhörung nach Abs. 2 verbunden werden. <sup>3</sup>Nicht vom Abzweigungsersuchen erfasstes Kindergeld ist an den Berechtigten auszuführen.

(2) Vor der Entscheidung über eine Abzweigung nach § 74 Abs. 1 EStG ist dem Berechtigten nach § 91 Abs. 1 AO Gelegenheit zu geben, sich binnen zwei Wochen zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen zu äußern (vgl. V 6.1 Abs. 3).

(3) Vorläufig einbehaltenes Kindergeld ist in Fällen mit widerstreitenden Sachverhaltsdarstellungen, in denen die Abzweigung abgelehnt wird, erst nach Eintritt der Bestandskraft der Entscheidung auszuführen.

### **V 32.5 Höhe des Abzweigungsbetrages**

(1) <sup>1</sup>Das Kindergeld und der Zählkindvorteil können bis zu dem auf das Kind entfallenden Anteil i. S. v. § 76 EStG an das Kind oder einen Dritten ausgezahlt werden. <sup>2</sup>Zur Berechnung des auf ein Kind entfallenden Anteils vgl. V 23.2.

(2) <sup>1</sup>Die Höhe des Abzweigungsbetrages ist unter Ausübung pflichtgemäßen Ermessens zu ermitteln. <sup>2</sup>Die Höhe des an Dritte abzuzweigenden Kindergeldes für ein Kind hängt von der Höhe der Unterhaltsleistungen des Berechtigten ab. <sup>3</sup>Dabei sind auch geringe Unterhaltsleistungen des Berechtigten einzubeziehen.

<sup>4</sup>In diesen Fällen ist u. a. zu berücksichtigen:

- Leistet der Berechtigte keinerlei Unterhalt, ist das anteilige Kindergeld abzuzweigen (Ermessensreduzierung auf Null, BFH vom 17.2.2004, VIII R 58/03, BStBl 2006 II S. 130).

- Erbringt der Berechtigte nicht unerhebliche zu der Lebensführung seines Kindes erforderliche Aufwendungen (z. B. für Einrichtungsgegenstände für das Zimmer im Heim, für ein eigenes Zimmer im Elternhaus, für eine Urlaubsfahrt oder für Fahrten anlässlich von Besuchen), kann in Ausübung pflichtgemäßen Ermessens der geleistete Aufwand - ohne detaillierte Bewertung der Unterhaltsaufwendungen - pauschal berücksichtigt und die Hälfte des anteiligen Kindergeldes an den Sozialleistungsträger abgezweigt werden, vgl. BFH vom 23.2.2006, III R 65/04, BStBl 2008 II S. 753. Für eine Auszahlung über das anteilige hälftige Kindergeld hinaus hat der beantragende Sozialleistungsträger oder der Berechtigte diese Regelvermutung im Einzelfall zu widerlegen.
- Leistet der Berechtigte regelmäßig geringeren Barunterhalt als das anteilige Kindergeld (z. B. in Form eines Kostenbeitrages an den Sozialleistungsträger oder durch Zahlungen an das Kind) und erbringt er darüber hinaus keine weiteren Leistungen, kann der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen Kindergeld und dem geleisteten Barunterhalt an den Sozialleistungsträger abgezweigt werden.
- Leistet der Berechtigte regelmäßig Unterhalt mindestens in Höhe des anteiligen Kindergeldes, kommt eine Abzweigung nicht in Betracht.
- Beteiligt sich der Berechtigte nicht an den vom Jugendhilfeträger übernommenen Kosten für das in einer betreuten Wohnform lebende volljährige Kind, sind dessen andere zum Unterhalt rechnende Aufwendungen für das Kind (z. B. Schulgeld) dennoch zu berücksichtigen (vgl. BFH vom 15.7.2010, III R 89/09, BStBl 2013 II S. 695).

<sup>5</sup>Bei der Prüfung, in welcher Höhe dem Berechtigten Aufwendungen für den Unterhalt des Kindes entstanden sind, dürfen keine fiktiven Kosten für die Betreuung des Kindes, sondern nur tatsächlich entstandene Aufwendungen berücksichtigt werden (BFH vom 9.2.2009, III R 37/07, BStBl II S. 928).

(3) In Anlehnung an § 65 Abs. 2 EStG ist wegen des Verwaltungsaufwandes von einer Abzweigung abzusehen, wenn der Abzweigungsbetrag weniger als 5 Euro monatlich beträgt.

## V 32.6 Ermessensausübung

<sup>1</sup>Sowohl die Entscheidung über die Abzweigung dem Grunde nach als auch über die Höhe des Abzweigungsbetrages liegt in jedem Einzelfall im pflichtgemäßen Ermessen der Familienkasse. <sup>2</sup>Die Ermessenserwägungen sind in der Abzweigungsentscheidung zu dokumentieren.

## V 32.7 Korrektur von Abzweigungsentscheidungen

<sup>1</sup>Greift der Berechtigte eine laufende Abzweigung an und begründet sein Vortrag Zweifel an der Rechtmäßigkeit der laufenden Abzweigung oder geben die Angaben des Berechtigten Anlass zu der Annahme, dass die Abzweigungsvoraussetzungen entfallen sind oder sich geändert haben, ist eine Korrektur der Abzweigungsentscheidung nach §§ 130, 131 AO zu prüfen. <sup>2</sup>V 32.1 Abs. 3 Satz 2 und Satz 4 bis 9 gilt entsprechend. <sup>3</sup>Rechtswidrige Abzweigungsentscheidungen können unter den Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO mit Wirkung für die Vergangenheit und die Zukunft zurückgenommen werden. <sup>4</sup>Eine unter dem Vorbehalt des Widerrufs (vgl. V 32.1 Abs. 3 Satz 8) ergangene rechtswidrige Entscheidung kann unabhängig davon jederzeit mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden (§ 130 Abs. 2 i. V. m. § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO). <sup>5</sup>Rechtmäßige Abzweigungsentscheidungen können gem. § 131 Abs. 2 AO nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden.

### Beispiel 1

Die Familienkasse hat im Januar eine Abzweigung zu Gunsten des Kindes (unter dem Vorbehalt des Widerrufs nach § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO) wirksam bekannt gegeben.

Im August erfährt die Familienkasse vom Berechtigten, dass dieser seiner Unterhaltsverpflichtung seit Juni wieder nachkommt. Nach Anhörung des Kindes nimmt die Familienkasse die Abzweigungsentscheidung nach § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Wirkung ab Oktober zurück (Bekanntgabe im September).

### Beispiel 2

Die Familienkasse hat im März eine Abzweigung zu Gunsten des Sozialleistungsträgers (unter dem Vorbehalt des Widerrufs nach § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO) wirksam bekannt gegeben. Die Familienkasse hat kein Ermessen ausgeübt. Im September fordert der Berechtigte von der Familienkasse die Rücknahme dieser rechtswidrigen Abzweigungsentscheidung.

Durch die Überprüfung wird der Familienkasse ihr fehlerhafter Ermessensnichtgebrauch bewusst. Die Familienkasse nimmt nach Anhörung des Sozialleistungsträgers die Abzweigungsentscheidung nach § 130 Abs. 2 i. V. m. § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Wirkung ab Oktober zurück (Bekanntgabe im September).

<sup>6</sup>Eine Abzweigungsentscheidung ist gegenüber dem Berechtigten und dem Abzweigungsempfänger einheitlich zurückzunehmen bzw. zu widerrufen. <sup>7</sup>Ein Antrag auf Korrektur einer ablehnenden Abzweigungsentscheidung ist als erneuter Antrag zu werten, wenn das Kindergeld bereits ausgezahlt wurde (vgl. V 32.1 Abs. 2 Satz 4).

## V 33 Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG

### V 33.1 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Für einen Leistungsträger i. S. d. SGB kann ein Erstattungsanspruch nach § 74 Abs. 2 EStG bestehen:

- für Zeiträume in der Vergangenheit, für die ein Sozialleistungsträger eine Leistung erbracht hat, die gegenüber dem Kindergeld nachrangig ist, eine Anrechnung jedoch nicht erfolgte (vgl. V 33.2),
- für Zeiträume in der Vergangenheit und für laufende Zeiträume, für die einem Sozialleistungsträger ein Kostenbeitrag oder Aufwendungsersatz zusteht (vgl. V 33.3 Abs. 1),
- für Zeiträume in der Vergangenheit und für laufende Zeiträume, für die einem Träger der Jugendhilfe ein Kostenbeitrag zusteht (vgl. V 33.3 Abs. 2).

<sup>2</sup>Ein Erstattungsanspruch besteht nur für einen Monat, in dem sowohl eine Leistung erbracht bzw. ein Kostenbeitrag oder Aufwendungsersatz gefordert wurde als auch ein Anspruch auf **Auszahlung des Kindergeldes** besteht. <sup>3</sup>Die Prüfung eines Erstattungsanspruches setzt voraus, dass der Sozialleistungsträger bzw. der Jugendhilfeträger diesen geltend gemacht hat. <sup>4</sup>Dabei hat dieser durch detaillierte Angaben darzulegen, dass er einen Erstattungsanspruch gem. § 74 Abs. 2 EStG hat. <sup>5</sup>**Hierfür steht der Vordruck „Anmeldung eines Erstattungsanspruches“ zur Verfügung.** <sup>6</sup>**Für die Prüfung durch die Familienkassen steht der Vordruck „Bearbeitungsbogen Erstattung“ zur Verfügung.**

**(2) Ist zu dem Zeitpunkt, zu dem bei der Familienkasse eine Erstattung angemeldet wird, Kindergeld nicht festgesetzt, ist die Anmeldung auch als Antrag im berechtigten Interesse zu behandeln und zunächst über diesen zu entscheiden (vgl. V 5.3).**

**(3)** Soweit die Familienkasse das Kindergeld zum Zeitpunkt, an dem sie Kenntnis über den Erstattungsanspruch erlangt hat (i. d. R. bei Eingang der Erstattungsanzeige), bereits an den Berechtigten bzw. an einen Dritten geleistet hat, besteht keine Erstattungspflicht (§ 104 Abs. 1 Satz 1 und § 104 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 SGB X).

**(4)** <sup>1</sup>Haben nicht alle Kinder des Berechtigten Leistungen erhalten, so erfasst der Erstattungsanspruch nur das anteilige Kindergeld für die Kinder, die Leistungen erhalten haben. <sup>2</sup>Die Berechnung des Anteils ist in V 23.2 geregelt.

### V 33.2 Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG bei nachrangigen Leistungen

(1) <sup>1</sup>Eine Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG i. V. m. § 104 Abs. 1 Satz 1 SGB X erfordert grundsätzlich, dass ein Anspruch auf **Auszahlung des Kindergeldes** für einen Zeitraum in der Vergangenheit besteht, für den ein Sozialleistungsträger bei nachrangiger Leistungsverpflichtung

- dem Berechtigten selbst,
- dem Berechtigten für seine Kinder bzw.
- den Kindern unmittelbar

Leistungen ohne Anrechnung des Kindergeldes erbracht hat. <sup>2</sup>Ein Anspruch des Sozialleistungsträgers auf Erstattung von nachträglich festgesetztem Kindergeld setzt voraus, dass das Kindergeld zum Einkommen der Hilfeempfänger gehört, denen der Sozialleistungsträger Leistungen erbracht hat (vgl. BFH vom 17.4.2008, III R 33/05, BStBl 2009 II S. 919). <sup>3</sup>Kindergeld für Kinder, die nicht im Haushalt des Berechtigten leben, gehört zum Einkommen des Kindergeldberechtigten, es sei denn, das Kindergeld wäre an das Kind abzuzweigen oder würde dem Kind zumindest tatsächlich zufließen. <sup>4</sup>In diesem Fall gehört es zum Einkommen des Kindes.

#### Beispiel 1 (Sozialleistungen für den Berechtigten)

Der kindergeldberechtigte Vater erhält seit **Juli** Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach dem SGB II. Das Kind lebt in einer eigenen Wohnung. Die Familienkasse setzt im November rückwirkend Kindergeld ab **Juli** fest. Für den Zeitraum von **Juli** bis November hat der Sozialleistungsträger wegen der für den Vater erbrachten Leistungen einen Erstattungsanspruch geltend gemacht.

Das Kindergeld gehört zum Einkommen des Kindergeldberechtigten. Es ist für den Zeitraum von **Juli** bis November an den Sozialleistungsträger zu erstatten. Dies gilt unabhängig davon, ob das Kind selbst Leistungen nach dem SGB II bezieht.

### **Beispiel 2 (Sozialleistungen für das Kind)**

Das in einer eigenen Wohnung lebende Kind erhält seit **Juli** Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach dem SGB II. Die kindergeldberechtigte Mutter erhält seitdem ebenfalls Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts. Kindergeld wurde weder bei den Leistungen an die Kindergeldberechtigte noch bei den Leistungen an das Kind angerechnet. Die Familienkasse setzt im November rückwirkend Kindergeld ab **Juli** fest. Für den Zeitraum von **Juli** bis November hat der Sozialleistungsträger wegen der für das Kind erbrachten Leistungen einen Erstattungsanspruch geltend gemacht.

Das Kindergeld gehört zum Einkommen der Kindergeldberechtigten. Ein Erstattungsanspruch wegen Leistungen nach dem SGB II für das Kind besteht daher nicht.

#### **Variante**

Die Festsetzung des Kindergeldes erfolgt aufgrund einer Antragstellung im berechtigten Interesse nach § 67 Satz 2 EStG mit einem damit verbundenen Abzweigungsantrag des Kindes.

In diesem Fall ist das Kindergeld als Einkommen des Kindes zu betrachten, Kindergeld ist dem Sozialleistungsträger wegen der für das Kind gewährten Leistungen zu erstatten.

### **Beispiel 3 (Sozialleistungen für das Kind)**

Das Kind lebt in einer eigenen Wohnung und erhält seit **Juli** Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts nach dem SGB II. Der Kindergeldberechtigte selbst bezieht keine Leistungen. Die Familienkasse setzt im November rückwirkend Kindergeld ab **Juli** fest. Für den Zeitraum von **Juli** bis November hat der Sozialleistungsträger wegen der für das Kind erbrachten Leistungen einen Erstattungsanspruch geltend gemacht.

Das Kindergeld gehört nicht zum Einkommen des Kindes. Ein Erstattungsanspruch besteht nicht.

Die Variante zu Beispiel 2 gilt entsprechend.

<sup>5</sup>Für aktuelle Anspruchszeiträume ist eine Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG i. V. m. § 104 Abs. 1 Satz 1 SGB X ausgeschlossen, da der Leistungsträger das Kindergeld unmittelbar bei seiner Leistungserbringung berücksichtigen kann. <sup>6</sup>Ein Erstattungsanspruch nach § 74 Abs. 2 EStG i. V. m. § 104 Abs. 1 Satz 1 SGB X setzt ferner Gleichartigkeit der Leistungen voraus. <sup>7</sup>Gleichartigkeit liegt vor, wenn die Sozialleistungen, für die der Leistungsträger die Erstattung begehrt, demselben Zweck wie das Kindergeld dienen. <sup>8</sup>Das Kindergeld dient nach § 31 Satz 1 und 2 EStG der steuerlichen Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes sowie der Förderung der Familie (vgl. O 1.1). <sup>9</sup>Es ist somit zur Deckung des allgemeinen Lebensbedarfs des Kindergeldberechtigten oder des Kindes bestimmt. <sup>10</sup>Gleichartigkeit liegt z. B. bei der Hilfe zum Lebensunterhalt, dem Alg II und den Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz vor, nicht jedoch bei der Jugendhilfe und der Eingliederungshilfe für behinderte Menschen. <sup>11</sup>Die Leistungen der Jugendhilfeträger sind von einem maßnahmebezogenen Zweck geprägt. <sup>12</sup>Aufgabe der Eingliederungshilfe für behinderte Menschen ist es - im Unterschied zum Kindergeld -, eine drohende Behinderung zu verhüten oder eine vorhandene Behinderung oder deren Folgen zu beseitigen oder zu mildern und den behinderten Menschen in die Gesellschaft einzugliedern (§ 53 Abs. 3 SGB XII).

(2) <sup>1</sup>Nach § 33b BVG erhalten schwer behinderte Menschen für jedes Kind einen Kinderzuschlag in Höhe des gesetzlichen Kindergeldes, wenn für das betreffende Kind kein Anspruch auf Kindergeld bzw. rentenrechtliche Kinderzulage oder Kinderzuschuss besteht. <sup>2</sup>Wird Kindergeld rückwirkend für einen Zeitraum zuerkannt, für den bereits Kinderzuschläge nach dem BVG gezahlt worden sind, steht diese Nachzahlung gem. § 71b BVG i. V. m. § 104 Abs. 1 Satz 1 SGB X dem Träger der Kriegsopfersversorgung zu. <sup>3</sup>Der Träger der Kriegsopfersversorgung hat deshalb nach § 74 Abs. 2 EStG einen Erstattungsanspruch gegenüber der Familienkasse. <sup>4</sup>Wird der Familienkasse bekannt, dass der Berechtigte Kinderzuschläge nach dem BVG bezieht, ist das zuständige Versorgungsamt über Höhe und Beginn des festgesetzten Kindergeldes zu unterrichten und unter Fristsetzung um Bekanntgabe der Höhe des Erstattungsanspruchs zu ersuchen.

## **V 33.3 Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG bei Kostenbeiträgen**

(1) <sup>1</sup>Liegen weder Nachrangigkeit noch Gleichartigkeit vor, kommt ein Erstattungsanspruch nur unter den Voraussetzungen des § 74 Abs. 2 EStG i. V. m. § 104 Abs. 1 Satz 4 SGB X in Betracht. <sup>2</sup>Der Leistungsträger muss vom Berechtigten bzw. vom Hilfe empfangenden Kind einen Kostenbeitrag erhoben oder Aufwendungsersatz verlangt haben (z. B. bei Heimunterbringung eines Kindes auf Kosten des Trägers der Jugendhilfe nach § 94 Abs. 3 SGB VIII (vgl. Abs. 2) oder bei der Gewährung von Eingliederungshilfe für behinderte Kinder i. S. d. §§ 53 ff. SGB XII nach § 94 SGB XII). <sup>3</sup>Eine

Erstattung nach § 74 Abs. 2 EStG i. V. m. § 104 Abs. 1 Satz 4 SGB X ist auch für aktuelle Anspruchszeiträume zulässig (laufende Erstattung).<sup>4</sup>In diesen Fällen ist durch Vorlage einer Kopie des Kostenfestsetzungsbescheides nachzuweisen, dass eine Entscheidung über die Heranziehung der Eltern zu den Kosten durch Verwaltungsakt getroffen wurde.

<sup>5</sup>Aus dem Bescheid muss eindeutig hervorgehen,

- für welches Kind der Träger Aufwendungen erbringt,
- welcher Art, Dauer und Höhe die gewährten (monatlichen) Leistungen sind und
- in welcher Höhe der monatliche Kostenbeitrag verlangt wird.

<sup>6</sup>Der Erstattungsanspruch des Trägers wird betragsmäßig durch den Bescheid begrenzt.<sup>7</sup>Ein höherer Erstattungsanspruch entsteht erst nach Erteilung eines entsprechenden Bescheids gegenüber dem Berechtigten oder dem Hilfe empfangenden Kind.<sup>8</sup>Ein Erstattungsanspruch setzt voraus, dass der Träger eigene Bemühungen um den Erhalt des Kostenbeitrags unternommen hat (Zahlungsaufforderung), jedoch die Eltern die Zahlung verweigern.<sup>9</sup>Sofern der Sozialleistungsträger vom Berechtigten oder vom Hilfe empfangenden Kind mit bestandskräftigem Bescheid Aufwendungsersatz verlangt oder einen Kostenbeitrag erhoben hat, besteht für die Familienkasse eine Erstattungspflicht nach § 74 Abs. 2 EStG i. V. m. § 104 Abs. 1 Satz 4 SGB X.

(2) <sup>1</sup>Nach Maßgabe des § 94 Abs. 3 SGB VIII erheben Träger der Jugendhilfe einen Kostenbeitrag i. S. d. § 104 Abs. 1 Satz 4 SGB X.<sup>2</sup>Danach sind Eltern zur Zahlung eines Kostenbeitrags mindestens in Höhe des Kindergeldes verpflichtet, wenn deren Kinder, für die sie einen Anspruch auf Kindergeld haben, bestimmte Leistungen der Jugendhilfe erfahren.<sup>3</sup>Jugendhilferechtlich kommt es auf die Leistungsfähigkeit der Eltern nicht an.<sup>4</sup>Zahlen Eltern den geforderten Kostenbeitrag trotz Zahlungsaufforderung seitens des Trägers der Jugendhilfe nicht, kann sich der Träger gem. § 94 Abs. 3 Satz 2 SGB VIII nach § 74 Abs. 2 EStG den Kostenbeitrag in Höhe des anteiligen Kindergeldes von der Familienkasse erstatten lassen.

### **V 33.4 Zusammentreffen eines Erstattungsanspruchs mit anderen Verfügungen über den Kindergeldanspruch**

<sup>1</sup>Beim Zusammentreffen eines Erstattungsanspruchs nach § 74 Abs. 2 EStG mit einem Antrag auf Auszahlung an einen Dritten nach § 74 Abs. 1 EStG hat der Erstattungsanspruch Vorrang.<sup>2</sup>Dem Erstattungsanspruch eines Sozialleistungsträgers kommt gem. § 113 SGB XII auch dann der Vorrang zu, wenn er mit einer Abtretung, Verpfändung oder Pfändung zusammentrifft.<sup>3</sup>Bereits getroffene anderweitige Verfügungen werden mit der Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs gem. § 74 Abs. 2 EStG gegenstandslos.<sup>4</sup>Eine Aufrechnung durch die Familienkasse hat grundsätzlich Vorrang vor Forderungen Dritter.<sup>5</sup>Dies gilt nur dann nicht, wenn zum Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung bereits ein Erstattungsanspruch gem. § 74 Abs. 2 EStG schriftlich bei der Familienkasse geltend gemacht wurde.

### **V 33.5 Verzinsung von Erstattungsansprüchen**

<sup>1</sup>Erstattungsansprüche der Träger der Sozial- und Jugendhilfe sowie der Kriegsopferversorgung gem. § 74 Abs. 2 EStG i. V. m. § 104 SGB X sind zu verzinsen, wenn diese Träger die Verzinsung im Einzelfall ausdrücklich verlangen.<sup>2</sup>Die Verzinsung ist auf Vorleistungen beschränkt (vgl. § 108 Abs. 2 SGB X).<sup>3</sup>Eine Verzinsung laufender Erstattungsansprüche ist ausgeschlossen.

### **V 33.6 Erfüllungsfiktion**

(1) <sup>1</sup>Soweit ein Erstattungsanspruch besteht, gilt der Kindergeldanspruch des Berechtigten gem. § 74 Abs. 2 EStG i. V. m. § 107 SGB X als erfüllt.<sup>2</sup>Diese Erfüllungsfiktion greift auch dann ein, wenn der Erstattungsanspruch des nachrangigen Leistungsträgers wegen verspäteter Geltendmachung in entsprechender Anwendung von §§ 111, 113 SGB X ausgeschlossen bzw. verjährt ist, sodass eine Nachzahlung von Kindergeld für Zeiträume, in denen der Berechtigte nachrangige Leistungen i. S. v. V 33.2 bezogen hat, regelmäßig ausgeschlossen ist.<sup>3</sup>Ist für die Familienkasse hingegen kein Erstattungsanspruch ersichtlich, teilt sie dies dem Sozialleistungsträger formlos mit, weil sich die Leistungsträger gleichwertig gegenüberstehen.<sup>4</sup>Dem Sozialleistungsträger steht bei einer abweichenden Auffassung der Klageweg offen.

(2) <sup>1</sup>Wurde an den Kindergeldberechtigten Kindergeld ausgezahlt, obwohl die Familienkasse bereits Kenntnis von dem Erstattungsanspruch hatte, i. d. R. weil die Erstattungsanzeige des Sozialleistungsträgers nach § 74 Abs. 2 EStG bereits bei der Familienkasse vorlag, ist gegenüber dem

Kindergeldberechtigten ein Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO zu erlassen und mit § 107 SGB X (Erfüllungsfiktion) zu begründen.<sup>2</sup>Der Erstattungsanspruch ist unabhängig vom Abrechnungsbescheid und Rückforderungsanspruch der Familienkasse zu erfüllen.

### **V 33.7 Rückerstattungsanspruch bei Korrektur der Festsetzung**

<sup>1</sup>Wurde an den Sozialleistungsträger Kindergeld ausgezahlt und fällt durch Korrektur der Festsetzung der Kindergeldanspruch des Berechtigten für diesen Zeitraum weg, ist der Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO) der Familienkasse gegenüber dem Sozialleistungsträger nach § 112 SGB X mit einfachem Schreiben geltend zu machen.<sup>2</sup>Ein Rückerstattungsanspruch kann durch allgemeine Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) verfolgt werden (BFH vom 26.1.2006, III R 89/03, BStBl II S. 544).

## VII. Besonderheiten beim Berechtigtenwechsel

### V 34 Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Ein Berechtigtenwechsel kann sich unter den Voraussetzungen des § 64 EStG (vgl. A 25.1) ergeben durch

- eine Änderung der familiären Verhältnisse,
- eine Berechtigtenbestimmung oder durch deren Widerruf oder
- einen Verzicht auf den Vorrang oder durch dessen Widerruf.

<sup>2</sup>Im Falle eines Berechtigtenwechsels ist die Festsetzung der für den bisher Berechtigten zuständigen Familienkasse nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG aufzuheben (siehe auch V 14 und V 35 Abs. 2 Satz 4).

(2) <sup>1</sup>Eine Änderung der Berechtigtenbestimmung kann rückwirkend nur berücksichtigt werden, soweit noch keine Festsetzung für das jeweilige Kind erfolgt ist. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für einen Vorrangverzicht sowie dessen Widerruf. <sup>3</sup>Führt der Berechtigtenwechsel aufgrund einer Änderung in der Rangfolge der bisher berücksichtigten Kinder zu einem höheren **Anspruch auf Auszahlung des Kindergeldes** des nunmehr Berechtigten, ist der Unterschiedsbetrag bereits ab dem Monat der Änderung der Verhältnisse ihm gegenüber festzusetzen. <sup>4</sup>Die Zahlung eines Unterschiedsbetrages an einen Berechtigten für die Zeit vor dem Berechtigtenwechsel kommt nur bei den Kindern in Betracht, für die

- der bisher Berechtigte oder der nunmehr Berechtigte Kindergeld bezogen hat (Zahlkinder), und
- soweit die betroffenen Kindergeldfestsetzungen nach § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG geändert werden können (z. B. wegen Heirat oder Haushaltsaufnahme).

(3) Besteht zwischen mehreren Berechtigten Uneinigkeit über den Anspruchsvorrang und hat deswegen ein Berechtigter Einspruch eingelegt, ist der andere Berechtigte gem. § 174 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 AO zu dem Einspruchsverfahren hinzuzuziehen (zu weiteren verfahrensrechtlichen Einzelheiten siehe R 5.7).

### V 35 Zusammenarbeit zwischen den Familienkassen

(1) <sup>1</sup>Wird einer Familienkasse ein Berechtigtenwechsel bekannt, z. B. durch Anzeige des bisher Berechtigten oder durch Antragstellung des nunmehr Berechtigten, hat sie unverzüglich zu prüfen, zu welchem Zeitpunkt die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist, und sich mit der jeweils anderen Familienkasse über eine Vergleichsmittlung in Verbindung zu setzen. <sup>2</sup>Ist die jeweils andere Familienkasse nicht bekannt, muss sie, z. B. über eine Anhörung des Berechtigten, ermittelt werden.

<sup>3</sup>Bei Unklarheiten haben sich beide Familienkassen über einen einheitlichen **Zeitpunkt für den Berechtigtenwechsel** zu verständigen. <sup>4</sup>Zur Wahrung des Steuergeheimnisses (vgl. O 2.7) sind die von den Familienkassen untereinander auszutauschenden Unterlagen bezüglich der Angaben zum anderen Berechtigten zu anonymisieren.

(2) <sup>1</sup>Die für den bisher Berechtigten zuständige Familienkasse hat der Familienkasse des nunmehr Berechtigten alle Unterlagen in Kopie zu übersenden, die als Nachweis für die Festsetzung und Zahlung von Kindergeld einschließlich Prognose und deren Überprüfung dienen. <sup>2</sup>Sie hat bereits begonnene Sachverhaltsermittlungen, soweit sie sich auf den Zeitraum vor dem Berechtigtenwechsel beziehen, zum Abschluss zu bringen und bereits ergangene Prognoseentscheidungen abschließend zu prüfen. <sup>3</sup>Das Ergebnis ist der anderen Familienkasse umgehend mitzuteilen. <sup>4</sup>Steht ein einheitlicher Zeitpunkt für den Berechtigtenwechsel fest, hebt die Familienkasse des bisher Berechtigten ihre Festsetzung ab dem der Änderung folgenden Monat auf. <sup>5</sup>Die Familienkasse des nunmehr Berechtigten setzt das Kindergeld – **vorbehaltlich der Anwendung des § 66 Abs. 3 EStG (vgl. V 10 Abs. 3 Satz 2)** – ab diesem Monat fest. <sup>6</sup>**V 36 ist zu beachten.**

(3) <sup>1</sup>Bei der abschließenden Prüfung hat die am Ende des Kalenderjahres zuständige Familienkasse die andere Familienkasse über anspruchsschädliche Änderungen zu informieren, soweit auch deren Festsetzung betroffen sein kann. <sup>2</sup>Diese ist an die Beurteilung grundsätzlich gebunden.

## V 36 Erfüllung des Erstattungsanspruchs durch Weiterleitung

(1) <sup>1</sup>Hebt die Familienkasse des bisher Berechtigten die Kindergeldfestsetzung rückwirkend auf, hat der Berechtigte (Erstattungsschuldner) das überzahlte Kindergeld grundsätzlich sofort zu erstatten (§ 37 Abs. 2 AO). <sup>2</sup>Das Kindergeld, das von der für den nunmehr Berechtigten zuständigen Familienkasse festgesetzt wird, ist grundsätzlich sofort auszuzahlen. <sup>3</sup>Zur Verfahrensvereinfachung sollen die Rückforderung und die Auszahlung des Kindergeldes unterbleiben, wenn der bisher Berechtigte das Kindergeld an den nunmehr Berechtigten weitergeleitet hat, dieser dies bestätigt und auf seinen Auszahlungsanspruch verzichtet (Weiterleitung). <sup>4</sup>**In diesen Fällen hat § 66 Abs. 3 EStG keine Auswirkung.** <sup>5</sup>Die Verfahrensvereinfachung ist eine Billigkeitsmaßnahme.

(2) <sup>1</sup>Der Erstattungsschuldner ist im Rahmen des Ermittlungsverfahrens (§ 91 AO) spätestens im Aufhebungsbescheid auf die Möglichkeit der Weiterleitung hinzuweisen. <sup>2</sup>Die Weiterleitung ist nur möglich, sofern gegenüber dem nunmehr Berechtigten das Kindergeld für den betreffenden Zeitraum noch nicht ausgezahlt wurde. <sup>3</sup>Die mögliche Weiterleitung darf die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes gegenüber dem nunmehr Berechtigten nicht in unangemessener Weise verzögern. <sup>4</sup>Ein vollständig ausgefüllter und vom nunmehr Berechtigten unterschriebener Vordruck „Bestätigung zur Vorlage bei der Familienkasse“ muss binnen eines Monats der Familienkasse des bisher Berechtigten vorgelegt werden. <sup>5</sup>Sie hat zu prüfen, für welche Monate eine Weiterleitung bestätigt wurde. <sup>6</sup>Das Ergebnis ist der Familienkasse des nunmehr Berechtigten mitzuteilen, die wiederum die andere Familienkasse über den bestehenden Kindergeldanspruch des nunmehr Berechtigten informiert. <sup>7</sup>Zur Erfüllung des Erstattungsanspruchs durch Weiterleitung muss der Kindergeldanspruch des nunmehr Berechtigten bereits materiell-rechtlich geprüft worden sein und zweifelsfrei feststehen. <sup>8</sup>Dem Erstattungsschuldner ist durch seine Familienkasse eine Mitteilung über den Umfang der Erfüllung durch Weiterleitung zu übersenden.

### **Beispiel (Weiterleitung wird erklärt)**

*Die Familienkasse hat zugunsten von V für dessen Kind K Kindergeld festgesetzt. V verlässt im Oktober 2017 den mit dem anderen Elternteil M gemeinsam geführten Familienhaushalt, in dem auch K lebt. Erst als die nunmehr Berechtigte M am 2. Juli 2018 das Kindergeld bei der Familienkasse beantragt, erfährt diese von dem eingetretenen Berechtigtenwechsel. Nachdem der Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse festgestellt ist, hebt die Familienkasse die laufende Festsetzung nach § 70 Abs. 2 EStG ab November 2017 auf. Das Kindergeld für Juli 2018 ist nicht mehr an V ausgezahlt worden.*

*Am 19. Juli 2018 wird der Familienkasse die von M unterschriebene Weiterleitungserklärung („Bestätigung zur Vorlage bei der Familienkasse“, vgl. Satz 4) für den Zeitraum November 2017 bis Juni 2018 vorgelegt.*

*Die Familienkasse erkennt die Weiterleitung für den Zeitraum von November 2017 bis Juni 2018 an und sieht von einer Rückforderung des Kindergeldes ab.*

*Ebenfalls am 19. Juli 2018 setzt die Familienkasse ab November 2017 zugunsten von M Kindergeld fest und zahlt es ab Juli 2018 an M aus.*

<sup>9</sup>In Zweifelsfällen oder auf Verlangen des Erstattungsschuldners ist ein Abrechnungsbescheid unter Verwendung des Vordruckes „Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO“ zu erteilen. <sup>10</sup>Hat der nunmehr Berechtigte einen geringeren Anspruch, kann die Erfüllungswirkung nur in dieser Höhe eintreten, der Unterschiedsbetrag ist vom Erstattungsschuldner zurückzuzahlen.

(3) <sup>1</sup>Liegt die Bestätigung über die Weiterleitung schon vor, bevor die zuständige Familienkasse das Kindergeld gegenüber dem nunmehr Berechtigten festsetzt, ist in den Festsetzungsbescheid ein Hinweis aufzunehmen, dass der festgesetzte Anspruch für die Monate, in denen eine Weiterleitung erfolgte, erfüllt ist. <sup>2</sup>Andernfalls ist darauf hinzuweisen, dass noch nicht abschließend geprüft werden konnte, ob der Kindergeldanspruch für vorangegangene Monate durch Weiterleitung erfüllt ist. <sup>3</sup>Die Auszahlung des Kindergeldes an den nunmehr Berechtigten erfolgt zunächst von dem Monat an, ab dem kein Kindergeld mehr an den Erstattungsschuldner ausgezahlt wird. <sup>4</sup>Nach Abschluss der Prüfung ist der nunmehr Berechtigte darüber zu informieren, in welchem Umfang sein Anspruch auf Kindergeld durch Weiterleitung erloschen ist. <sup>5</sup>Ein verbleibender Anspruch ist noch auszuzahlen. <sup>6</sup>Führt die Vorrangänderung zu einem höheren Kindergeldanspruch, sind Unterschiedsbeträge ab dem Monat der Änderung der Verhältnisse nachzuzahlen.

**(4) Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung der Weiterleitung hingegen nicht vollständig vor (z. B. fehlender Verzicht des nunmehr Berechtigten auf seinen Auszahlungsanspruch), ist die Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG zu beachten (vgl. V 22.2).**

**Variante zum Beispiel (Weiterleitung wird nicht erklärt)**

**Am 19. Juli 2018 teilt V der Familienkasse mit, dass M nicht zur Abgabe einer Weiterleitungserklärung bereit sei. Die Familienkasse**

- fordert am 19. Juli 2018 von V das an ihn gezahlte Kindergeld für den Zeitraum November 2017 bis Juni 2018 zurück und**
- setzt am gleichen Tag zugunsten von M ab November 2017 Kindergeld fest. Wegen der Auszahlungsbeschränkung des § 66 Abs. 3 EStG wird das Kindergeld für November und Dezember 2017 nicht ausgezahlt**

# Kapitel R – Rechtsbehelfsverfahren

## I. Allgemeines

### R 1 Rechtsbehelfsliste

(1) <sup>1</sup>Zur Überwachung der Rechtsbehelfe ist eine Rechtsbehelfsliste in der Familienkasse zu führen. <sup>2</sup>Es ist halbjährlich zu prüfen, ob die Liste ordnungsgemäß geführt wird und die Rechtsbehelfe zeitgerecht bearbeitet werden; die Prüfung ist zu dokumentieren.

(2) <sup>1</sup>Die Rechtsbehelfe sind in der Reihenfolge des Eingangs mit fortlaufender Nummerierung unter Angabe des angefochtenen Verwaltungsakts aufzuführen. <sup>2</sup>Fortgang und Art der Erledigung sind einzutragen. <sup>3</sup>Erledigungsarten sind:

1. im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren:

- Rücknahme,
- Abhilfe,
- Einspruchsentscheidung,
- Teil-Einspruchsentscheidung und
- Zeitablauf oder auf andere Weise,

2. im gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren:

- Urteil,
- Gerichtsbescheid,
- Beschluss
  - Klagerücknahme,
  - Erledigung des Rechtsstreits in der Hauptsache,
- Stattgabe,
- Verweisung an ein anderes Gericht und
- außergerichtliche Erledigung.

<sup>4</sup>Eine AdV (§ 361 AO, § 69 FGO) sowie ein Ruhen des Verfahrens (§ 363 Abs. 2 AO, § 155 FGO i. V. m. § 251 ZPO) sind zu vermerken. <sup>5</sup>Richtet sich ein Rechtsbehelf gegen mehrere Verwaltungsakte oder legen mehrere Rechtsbehelfsführer gegen denselben Verwaltungsakt Rechtsbehelf ein, so sind mehrere Rechtsbehelfe einzutragen. <sup>6</sup>Abweichend hiervon ist bei Rechtsbehelfen, die sich gegen die Festsetzung, Aufhebung oder Ablehnung für mehrere Zeiträume richten, grundsätzlich nur eine Eintragung vorzunehmen (siehe aber Abs. 3). <sup>7</sup>Ebenso ist bei Rechtsbehelfen, die sich gleichzeitig gegen die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung und die Rückforderung des Kindergeldes richten, nur ein Rechtsbehelf einzutragen, es sei denn, dass eine eigenständige Begründung erfolgt.

(3) <sup>1</sup>Wird dem Begehren des Einspruchsführers nur für einen Teil des angefochtenen Zeitraums entsprochen (vgl. R 6.3 Abs. 4), so ist über den Einspruch für diesen Zeitraum ein neuer Eintrag vorzunehmen und die Erledigung in der Rechtsbehelfsliste zu vermerken. <sup>2</sup>Im ursprünglichen Rechtsbehelfslisteneintrag ist ein Vermerk über den noch offenen Zeitraum anzubringen.

(4) <sup>1</sup>Wird ein unerledigter Rechtsbehelf an eine andere Familienkasse abgegeben, ist dies unter Angabe der anderen Familienkasse in der Rechtsbehelfsliste zu vermerken. <sup>2</sup>Die übernehmende Familienkasse hat den Rechtsbehelf unter Angabe der bisherigen Familienkasse in die Rechtsbehelfsliste einzutragen.

## II. Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

### R 2 Allgemeines zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

(1) <sup>1</sup>Der Begriff "Rechtsbehelf" lässt sich mit dem "Begehren auf Überprüfung einer Entscheidung" beschreiben. <sup>2</sup>Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren, auch Einspruchsverfahren, wird ausschließlich auf Veranlassung des Einspruchsführers und in keinem Fall durch die Familienkasse von Amts wegen eingeleitet. <sup>3</sup>Die Funktionen des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens sind zum einen der Rechtsschutz des Kindergeldberechtigten bzw. Antragstellers, zum anderen eine gewisse Selbstkontrolle der Verwaltung, ob gültiges Recht richtig angewandt und Ermessen richtig ausgeübt wurde. <sup>4</sup>Des Weiteren werden die FG durch das außergerichtliche Vorverfahren erheblich entlastet, da viele Streitigkeiten bereits im Rahmen des Einspruchsverfahrens beseitigt werden können.

(2) <sup>1</sup>Die Vorschriften, die für den Erlass des angefochtenen Kindergeldbescheids im Besteuerungsverfahren anzuwenden sind, gelten für das Rechtsbehelfsverfahren nach § 365 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 85 ff. AO entsprechend. <sup>2</sup>Zur Feststellung der Anspruchsvoraussetzungen siehe auch V 6.

#### R 2.1 Untersuchungsgrundsatz

<sup>1</sup>Ermittlungen zur Aufklärung des Sachverhalts sind von Amts wegen durchzuführen (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO). <sup>2</sup>**Näheres vgl. V 6.1.**

#### R 2.2 Mitwirkungspflichten

<sup>1</sup>Die Mitwirkungspflichten der Beteiligten ergeben sich allgemein aus den §§ 90 ff. AO und im Besonderen aus § 68 Abs. 1 EStG. <sup>2</sup>**Näheres vgl. V 7.**

#### R 2.3 Rechtliches Gehör

Kann die Familienkasse einem Einspruch nicht oder nur teilweise abhelfen, ist vor der Einspruchsentscheidung eine Anhörung erforderlich (vgl. V 6.1 Abs. 3).

### R 3 Abgrenzung zu anderen Verwaltungsverfahren

(1) <sup>1</sup>Die in der AO und in der FGO geregelten Rechtsbehelfe gelten als förmliche (= ordentliche) Rechtsbehelfe. <sup>2</sup>Sie sind i. d. R. form- und fristgebunden. <sup>3</sup>Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist abzugrenzen von den nicht in der AO geregelten, nichtförmlichen Rechtsbehelfen, z. B. der Gegenvorstellung oder der Dienst- und Fachaufsichtsbeschwerde.

(2) <sup>1</sup>Der Einspruch ist vom Antrag auf Änderung bzw. Berichtigung des Verwaltungsakts zu unterscheiden. <sup>2</sup>Im Zweifel ist ein Antrag auf Änderung stets als Rechtsbehelf zu werten, da dieser die Rechte des Kindergeldberechtigten bzw. Antragstellers umfassender wahrt als ein Änderungsantrag (vgl. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO). <sup>3</sup>Des Weiteren unterscheidet sich der Einspruch von einem Antrag auf Änderung darin, dass er als Verlängerung des Festsetzungsverfahrens den Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft des Bescheides verhindert. <sup>4</sup>Außerdem ermöglicht die Einlegung eines Rechtsbehelfs ggf. die AdV und kann zu einer verbösernden Entscheidung führen.

### R 4 Zulässigkeitsvoraussetzungen

#### R 4.1 Grundsätze

<sup>1</sup>Grundsätzlich ist ein Einspruchsverfahren nur eingeleitet, wenn ein Verwaltungsakt angefochten wird oder der Einspruchsführer sich gegen den Nichterlass eines Verwaltungsakts wendet. <sup>2</sup>Ziel des Rechtsbehelfs ist eine sachliche Überprüfung ("Begründetheit") des angefochtenen Verwaltungsakts. <sup>3</sup>Jedoch darf eine Sachentscheidung nur ergehen, wenn alle Zulässigkeitsvoraussetzungen des § 358 AO erfüllt sind. <sup>4</sup>Die Familienkasse ist als Finanzbehörde verpflichtet, die Zulässigkeit eines eingegangenen Einspruchs zu prüfen. <sup>5</sup>Fehlt es an einer Zulässigkeitsvoraussetzung, so wird der Einspruch von Amts wegen als unzulässig verworfen.

## R 4.2 Statthaftigkeit

(1) <sup>1</sup>Die Statthaftigkeit gem. §§ 347, 348 AO betrifft die Frage, ob der Einspruch auf den konkreten Fall bezogen der richtige, gesetzlich zugelassene förmliche Rechtsbehelf ist. <sup>2</sup>Der Einspruch ist gegen alle Verwaltungsakte (§ 118 AO) der in § 347 Abs. 2 AO genannten Angelegenheiten statthaft. <sup>3</sup>Das Kindergeld fällt als Steuervergütung (§ 31 Satz 3 EStG) unter die Abgabenangelegenheiten, auf die die AO gem. § 1 Abs. 1 AO anwendbar ist. <sup>4</sup>Der Rechtsbehelf gegen einen Verwaltungsakt, der einen kindergeldrechtlichen Sachverhalt regelt, ist demnach gem. § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO statthaft.

(2) <sup>1</sup>Um Einspruch einlegen zu können, muss grundsätzlich ein wirksamer Verwaltungsakt vorliegen. <sup>2</sup>Aus Rechtsschutzgründen lässt § 347 Abs. 1 Satz 2 AO jedoch auch einen sog. Untätigkeitsanspruch zu. <sup>3</sup>Auch ohne Kindergeldfestsetzung kann mit Ausnahme der in § 348 AO genannten Fälle ein Rechtsbehelf eingelegt werden, wenn die Familienkasse ohne Mitteilung eines hinreichenden Grundes nicht binnen angemessener Frist (i. d. R. sechs Monate analog § 46 Abs. 1 FGO) über einen Antrag des Kindergeldberechtigten bzw. Antragstellers sachlich entschieden hat. <sup>4</sup>Die weitere Ausnahme bildet die Möglichkeit eines Rechtsbehelfs gegen einen nichtigen Verwaltungsakt (§§ 125, 124 Abs. 3 AO). <sup>5</sup>Diese nichtigen Bescheide entfalten keinerlei Rechtswirkung. <sup>6</sup>Da sie jedoch von einer Finanzbehörde erlassen worden sind und rechtliche Konsequenzen auszulösen scheinen, wirken sie faktisch gegenüber dem Inhaltsadressaten, der von dem Verwaltungsakt betroffen ist. <sup>7</sup>Einem solchen Rechtsbehelf gegen eine nichtige Kindergeldfestsetzung kann entsprochen werden, indem die Unwirksamkeit förmlich festgestellt wird oder der nichtige Verwaltungsakt durch einen rechtmäßigen ersetzt wird. <sup>8</sup>Im zuletzt genannten Fall wird der rechtmäßige Bescheid gem. § 365 Abs. 3 Nr. 2 AO automatisch Gegenstand des Einspruchsverfahrens, welches danach mit dem wirksamen Verwaltungsakt fortgeführt wird.

(3) <sup>1</sup>§ 348 AO benennt die Fälle, in denen der Einspruch als Rechtsbehelf ausgeschlossen ist. <sup>2</sup>Danach ist der Einspruch unter anderem nicht statthaft gegen:

1. Einspruchsentscheidungen (§ 348 Nr. 1 AO); hier ist die außergerichtliche Prüfung schon erfolgt, sodass der finanzgerichtliche Weg als weitere Instanz eröffnet ist (vgl. R 7 ff.). Die Möglichkeit eines Korrekturantrags nach ergangener Einspruchsentscheidung besteht weiterhin (vgl. § 172 Abs. 1 Satz 2 ff. AO);
2. Nichtentscheidung über einen Einspruch (§ 348 Nr. 2 AO); hier hat der Einspruchsführer die Möglichkeit der Untätigkeitsklage gem. § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO (vgl. R 10.4 Abs. 2).

## R 4.3 Beschwer

(1) <sup>1</sup>Im Rechtsbehelfsverfahren muss vom Einspruchsführer vorgetragen werden, selbst in seiner eigenen Rechtssphäre betroffen zu sein. <sup>2</sup>Beschwer liegt bereits dann vor, wenn die Behauptungen des Einspruchsführers eine Rechtsverletzung als möglich erscheinen lassen. <sup>3</sup>Ob wirklich eine Rechtsverletzung vorliegt, ergibt sich erst bei der sachlichen Überprüfung des Rechtsbehelfs (Begründetheit) im Laufe des Verfahrens und ist nicht Frage der Zulässigkeit des Einspruchs. <sup>4</sup>Eine Beschwer ist nicht nur dann gegeben, wenn die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts oder Ermessenswidrigkeit gerügt wird, sondern auch dann, wenn der Einspruchsführer eine für ihn günstigere Entscheidung begehrt (z. B. Festsetzung eines höheren Kindergeldbetrages). <sup>5</sup>Beschwer kann beim Antragsteller im berechtigten Interesse (vgl. V 5.3) auch dann vorliegen, wenn die Familienkasse bereits aufgrund eines Antrages des Berechtigten ohne Beteiligung des Antragstellers im berechtigten Interesse entschieden hat und er gegen diese Entscheidung Einspruch einlegt. <sup>6</sup>Dies gilt z. B., wenn der Abzweigungsempfänger (vgl. V 32) ohne vorherige Beteiligung als Antragsteller im berechtigten Interesse gegen einen gegenüber dem Kindergeldberechtigten ergangenen Aufhebungs- bzw. Änderungsbescheid Einspruch einlegt (vgl. BFH vom 17.12.2014, XI R 15/12, BStBl 2016 II S. 100).

(2) <sup>1</sup>Von der Beschwer ist das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis zu unterscheiden, das eine ungeschriebene Zulässigkeitsvoraussetzung ist. <sup>2</sup>Das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis fehlt unter anderem, wenn der Einspruchsführer sein mit dem Einspruch verfolgtes Ziel auch ohne Durchführung des Einspruchsverfahrens auf einfachere Art und Weise erreichen kann. <sup>3</sup>Bei einer Aufhebung oder Ablehnung mit Wirkung für die Zukunft sind sowohl Beschwer als auch das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis gegeben. <sup>4</sup>Dies gilt trotz der Möglichkeit eines Neuantrags, da in diesem Fall eine Kostenerstattung nach § 77 EStG ausgeschlossen ist.

## R 4.4 Anbringungsbehörde, Form und Inhalt des Einspruchs

(1) <sup>1</sup>Der Einspruch ist innerhalb der Einspruchsfrist bei der zuständigen Familienkasse (Anbringungsbehörde) einzulegen. <sup>2</sup>Anbringungsbehörde ist nach § 357 Abs. 2 Satz 1 AO grundsätzlich die Familienkasse, die den Verwaltungsakt erlassen hat. <sup>3</sup>Geht ein Einspruch bei einer unzuständigen Behörde ein, ist dies unschädlich, wenn er vor Ablauf der Einspruchsfrist an die Anbringungsbehörde weitergeleitet wird (vgl. R 4.5 Abs. 3).

(2) <sup>1</sup>Der Einspruch ist schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. <sup>2</sup>Eine telefonische Einspruchseinlegung reicht nicht aus. <sup>3</sup>Die Schriftform ist auch bei einer Einlegung durch Telefax gewahrt (vgl. BFH vom 26.3.1991, VIII B 83/90, BStBl II S. 463). <sup>4</sup>Bei elektronischer Einspruchseinlegung ist eine qualifizierte elektronische Signatur nach dem Signaturgesetz nicht erforderlich. <sup>5</sup>Der Einspruch muss nicht eigenhändig unterschrieben sein. <sup>6</sup>Es reicht aus, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Einspruch eingelegt hat. <sup>7</sup>In § 357 Abs. 3 AO wird geregelt, welche Inhalte der Einspruch haben soll; bei Fehlen des geforderten Inhalts liegt gleichwohl ein zulässiger Einspruch vor. <sup>8</sup>Es ist nicht notwendig, dass die Erklärung ausdrücklich als Einspruch bezeichnet wird. <sup>9</sup>Es genügt, wenn aus ihr hervorgeht, dass die Nachprüfung einer Entscheidung gewünscht wird.

## R 4.5 Einspruchsfrist

(1) <sup>1</sup>Die Frist für die Einlegung eines Einspruchs beträgt nach § 355 AO grundsätzlich einen Monat nach ordnungsgemäßer Bekanntgabe des Verwaltungsakts. <sup>2</sup>Die Bekanntgabe ist in § 122 AO geregelt (siehe hierzu auch AEAO zu § 122). <sup>3</sup>Die Einspruchsfrist beginnt nicht zu laufen, wenn einem schriftlich oder elektronisch ergehenden Verwaltungsakt keine oder eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung beigelegt ist (§ 356 Abs. 1 AO). <sup>4</sup>Der Einspruch kann dann grundsätzlich nach § 356 Abs. 2 AO innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des Verwaltungsakts eingelegt werden. <sup>5</sup>Der Untätigkeitseinspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO und der Einspruch gegen einen nichtigen Verwaltungsakt sind unbefristet möglich. <sup>6</sup>Sowohl für die Ermittlung des Fristendes als auch für die Bekanntgabefiktionen gem. § 122 Abs. 2, Abs. 2a und Abs. 4 AO sind § 108 Abs. 1 und Abs. 3 AO zu beachten.

(2) <sup>1</sup>Da es sich bei der Einspruchsfrist um eine gesetzliche Frist handelt, kann diese nicht nach § 109 AO verlängert werden. <sup>2</sup>Bei Fristversäumung kommt ggf. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) in Betracht; der Einspruchsführer ist hierauf hinzuweisen, da sonst ein Verfahrensmangel vorliegt.

(3) <sup>1</sup>Wird der Einspruch bei einer unzuständigen Behörde eingelegt, trägt grundsätzlich der Einspruchsführer das Risiko der rechtzeitigen Übermittlung an die zuständige Familienkasse. <sup>2</sup>Kann eine Behörde aber leicht und einwandfrei erkennen, dass sie für einen bei ihr eingegangenen Einspruch nicht und welche Familienkasse zuständig ist, hat sie diesen Einspruch unverzüglich an diese weiterzuleiten. <sup>3</sup>Geschieht dies nicht und wird dadurch die Einspruchsfrist versäumt, kommt Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) in Betracht (BVerfG vom 2.9.2002 – BStBl II S. 835).

### R 4.5.1 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

(1) <sup>1</sup>Ist der Einspruchsführer unverschuldet daran gehindert, die Einspruchsfrist einzuhalten, ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu gewähren. <sup>2</sup>Der Antrag ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. <sup>3</sup>Die Monatsfrist beginnt nach Ablauf des Tages, an dem das Hindernis beseitigt ist, z. B. Urlaubsrückkehr. <sup>4</sup>**Nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist kann die Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war.**

(2) <sup>1</sup>Der Einspruchsführer muss darlegen, dass er ohne eigenes Verschulden daran gehindert war, die Rechtsbehelfsfrist einzuhalten. <sup>2</sup>Schuldhaft handelt, wer vorsätzlich oder fahrlässig die gesetzliche Frist nicht einhält. <sup>3</sup>Dabei ist die Sorgfalt maßgebend, die dem Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der Umstände des einzelnen Falls und seiner persönlichen Verhältnisse zugemutet werden kann. <sup>4</sup>Der Einspruchsführer muss alles ihm Zumutbare unternehmen, um die Frist zu wahren. <sup>5</sup>Der Einspruchsführer muss sich das Verschulden seines Vertreters zurechnen lassen. <sup>6</sup>An die Sorgfaltspflicht des Vertreters sind erhöhte Anforderungen zu stellen.

(3) <sup>1</sup>Krankheit kann eine Wiedereinsetzung rechtfertigen, wenn sie so schwer und unvermutet war, dass der Einspruchsführer außerstande war, das Schriftstück selbst oder durch einen Dritten einzureichen (BFH vom 17.9.1987, III R 235/84, BStBl 1988 II S. 249). <sup>2</sup>Das Versäumen einer Frist ist nicht schuldhaft, wenn diese aufgrund einer fehlenden erforderlichen Begründung des Verwaltungsakts (§ 121 AO) oder aufgrund einer fehlenden erforderlichen Anhörung (§ 91 AO) versäumt wurde (vgl. § 126 Abs. 3 AO). <sup>3</sup>Geht das Schriftstück, welches die Frist in Gang setzt, während einer höchstens sechs Wochen andauernden urlaubsbedingten Abwesenheit zu und wird aus diesem Grund die Frist versäumt, handelt der Einspruchsführer i. d. R. nicht schuldhaft. <sup>4</sup>Wenn dem Einspruchsführer der Verwaltungsakt zu einem Zeitpunkt zugeht, zu dem er entweder noch vor oder nach Urlaubsantritt in der Lage ist, Einspruch einzulegen, handelt er schuldhaft. <sup>5</sup>Ebenfalls gilt Arbeitsüberlastung grundsätzlich nicht als Entschuldigungsgrund (BFH vom 24.11.1970, II B 42/70, BStBl 1971 II S. 110). <sup>6</sup>Befindet sich der Einspruchsführer im Irrtum über die Erfolgsaussichten seines Einspruchs und legt daher verspätet Einspruch ein, rechtfertigt dies eine Wiedereinsetzung nicht. <sup>7</sup>Sprachschwierigkeiten von Ausländern entschuldigen eine Fristversäumnis nicht, wenn sie sich nicht rechtzeitig um eine Übersetzung bemüht haben (BFH vom 9.3.1976, VII R 102/75, BStBl II S. 440).

(4) <sup>1</sup>Dem Einspruchsführer steht das Recht zu, die gesamte Frist auszunutzen. <sup>2</sup>Allerdings muss er die gewöhnlichen Postlaufzeiten beachten. <sup>3</sup>Schuldhaft handelt derjenige, der den Einspruch ohne Rücksicht auf Postlaufzeiten erst am letzten Tag der Frist zur Post gibt. <sup>4</sup>Kann die Frist auf normalem Postweg nicht mehr gewahrt werden, muss der Zugang anderweitig, z. B. durch Telefax, elektronische Übermittlung oder Boten, sichergestellt werden, um die schuldhafte Fristversäumnis zu verhindern.

(5) <sup>1</sup>Der jeweilige Hinderungsgrund ist glaubhaft zu machen. <sup>2</sup>Der Einspruchsführer muss z. B. bei Erkrankung darlegen, in welcher Zeit er erkrankt war und wann er wieder in der Lage war, zur Fristwahrung etwas zu unternehmen. <sup>3</sup>Außerdem sollte er ein ärztliches Attest vorlegen, aus dem sich ergibt, dass ihn die Krankheit an der Wahrung der Frist gehindert hat; Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen mit allgemein gehaltenen Diagnosen genügen i. d. R. nicht.

(6) Die Entscheidung über die Wiedereinsetzung ist unselbständiger Bestandteil der Entscheidung über den Einspruch und somit kein selbständig anfechtbarer Verwaltungsakt.

## **R 4.6 Folgen der Unzulässigkeit**

<sup>1</sup>Fehlt auch nur eine der Zulässigkeitsvoraussetzungen des Einspruchs, ist dieser als unzulässig zu verwerfen (§ 358 Satz 2 AO). <sup>2</sup>Vor Erlass der Einspruchsentscheidung ist der Einspruchsführer anzuhören und die Rücknahme des Einspruchs anzuregen. <sup>3</sup>Der die Unzulässigkeit aussprechende Tenor in der Einspruchsentscheidung ist zu begründen. <sup>4</sup>Der Einspruch ist bei Unzulässigkeit in der Sache nicht zu prüfen, selbst wenn er nach materiellem Recht begründet wäre. <sup>5</sup>Die Verwerfung des Einspruchs als unzulässig hat zur Folge, dass der angefochtene Verwaltungsakt mit seinem Inhalt Bestandskraft erlangt. <sup>6</sup>Eine Verböserung (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO) des angefochtenen Verwaltungsakts ist ausgeschlossen.

## **R 5 Durchführung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens**

### **R 5.1 Aussetzung der Vollziehung**

#### **R 5.1.1 Grundsätze**

<sup>1</sup>Die AdV nach § 361 AO gewährt vorläufigen Rechtsschutz gegen die Vollziehung angefochtener Verwaltungsakte, über deren Rechtmäßigkeit noch nicht bestands- oder rechtskräftig entschieden worden ist. <sup>2</sup>Die Gewährung eines vorläufigen Rechtsschutzes gegen das Verhalten von Familienkassen ist notwendiger Bestandteil der durch Art. 19 Abs. 4 GG gegebenen Rechtsschutzgarantie. <sup>3</sup>Durch Einlegung eines Einspruchs wird die Vollziehung eines Verwaltungsakts, insbesondere die Rückforderung von Kindergeld, nicht gehemmt. <sup>4</sup>Durch die AdV wird der Einspruchsführer vorläufig von seiner Leistungspflicht entbunden, wenn die Einlegung des Einspruchs sachgerecht erscheint oder die Vollziehung des Verwaltungsakts zu besonderen Härten führen würde. <sup>5</sup>Das AdV-Verfahren ist ein in Bezug auf das Einspruchsverfahren selbständiges Verfahren, über das gesondert durch Verwaltungsakt zu entscheiden ist. <sup>6</sup>Hierfür steht der Vordruck „Entscheidung über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung“ zur Verfügung.

## R 5.1.2 Voraussetzungen

(1) <sup>1</sup>Der Verwaltungsakt, der in der Vollziehung ausgesetzt werden soll, muss angefochten sein, d. h. es muss dagegen Einspruch eingelegt worden sein. <sup>2</sup>Ein Antrag auf AdV vor Anfechtung des Verwaltungsakts ist unzulässig. <sup>3</sup>Der angefochtene Verwaltungsakt muss vollziehbar und damit aussetzungsfähig sein. <sup>4</sup>Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn mit dem Verwaltungsakt eine Geldforderung (z. B. Rückzahlung des Kindergeldes) geltend gemacht wird. <sup>5</sup>Verwaltungsakte, durch die ein Antrag abgelehnt wird, sind dagegen grundsätzlich nicht vollziehbar, da sie keine anordnende Regelung enthalten, sondern eine Regelung zu treffen ablehnen. <sup>6</sup>In diesen Fällen ist der AdV-Antrag unzulässig; ggf. kann beim Finanzgericht ein Antrag auf eine einstweilige Anordnung (nach § 114 FGO) gestellt werden.

(2) <sup>1</sup>Es müssen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen. <sup>2</sup>Diese liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe vorliegen. <sup>3</sup>Der Erfolg des Rechtsbehelfs braucht aber nicht wahrscheinlicher zu sein als sein Misserfolg. <sup>4</sup>Alternativ ist AdV zu gewähren, wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hat.

(3) <sup>1</sup>Der Antrag ist an keine Form gebunden, antragsberechtigt ist jeder, der durch den Verwaltungsakt beschwert ist. <sup>2</sup>Die Vollziehung kann von Amts wegen auch ohne Antrag ausgesetzt werden; das gilt insbesondere dann, wenn der Rechtsbehelf offensichtlich begründet ist, der Abhilfebescheid aber nicht mehr vor Fälligkeit des Rückzahlungsbetrages ergehen kann.

## R 5.1.3 Folgen

(1) <sup>1</sup>Über Anträge auf AdV ist unverzüglich zu entscheiden. <sup>2</sup>So lange noch nicht entschieden ist, sollen Vollstreckungsmaßnahmen unterbleiben, es sei denn, der Antrag ist aussichtslos, bezweckt offensichtlich nur ein Hinausschieben der Vollstreckung oder es besteht Gefahr im Vollzug.

(2) <sup>1</sup>Die AdV ist ein begünstigender Verwaltungsakt, der mit seiner Bekanntgabe (§ 122 AO) wirksam wird (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO). <sup>2</sup>Sie bleibt nach § 124 Abs. 2 AO wirksam, solange und soweit sie nicht zurückgenommen (§ 130 AO), widerrufen (§ 131 AO), anderweitig aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist. <sup>3</sup>Für die Dauer der AdV entfällt die Erhebung von Säumniszuschlägen. <sup>4</sup>Vollstreckungsmaßnahmen sind für die Dauer der AdV nicht zu veranlassen.

(3) <sup>1</sup>Wird der Antrag auf AdV vor Fälligkeit der Rückzahlung des Kindergeldes bei der Familienkasse eingereicht und begründet, ist die AdV im Regelfall ab Fälligkeitstag der strittigen Rückforderungsbeträge auszusprechen. <sup>2</sup>Ein späterer Zeitpunkt kommt in Betracht, wenn der Einspruchsführer den Antrag auf AdV erst nach Fälligkeit eingereicht hat oder die Begründung des Rechtsbehelfs oder des AdV-Antrags unangemessen hinausgezögert hat und die Familienkasse deshalb vorher keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts zu haben brauchte. <sup>3</sup>Trifft die Familienkasse keine Aussage über den Beginn der AdV, wirkt die AdV ab Bekanntgabe der Verfügung über die AdV.

(4) <sup>1</sup>Das Ende der AdV ist in der Verfügung über die AdV regelmäßig zu bestimmen (Befristung). <sup>2</sup>Soweit eine datumsmäßige Befristung nicht angebracht ist, sollte das Ende bei Entscheidungen über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bzw. einen Monat nach dem Eingang einer Erklärung über die Rücknahme des Rechtsbehelfs festgelegt werden. <sup>3</sup>Einer Aufhebung der AdV bedarf es in einem solchen Fall nicht.

(5) Hatte der Rechtsbehelf endgültig keinen Erfolg, ist die Festsetzung von Zinsen zu prüfen (vgl. V 29.1 und V 29.3).

(6) <sup>1</sup>Gegen die Ablehnung des Antrags auf AdV ist der Einspruch gegeben oder ein Antrag auf AdV beim FG gem. § 69 Abs. 3 FGO möglich (vgl. R 9.5). <sup>2</sup>Gegen die Einspruchsentscheidung über die Ablehnung des Antrags auf AdV gibt es keine Klagemöglichkeit, sondern nur den Antrag nach § 69 Abs. 3 FGO (§ 361 Abs. 5 AO i. V. m. § 69 Abs. 7 FGO).

## R 5.2 Akteneinsicht und Recht auf Mitteilung der Besteuerungsunterlagen

(1) Bei der Erteilung von Auskünften über zu einer Person gespeicherte Daten einschließlich der Akteneinsicht ist V 9 zu beachten.

(2) <sup>1</sup>Gem. § 364 AO sind den Beteiligten die Besteuerungsunterlagen mitzuteilen, wenn sie dies beantragt haben oder wenn die Einspruchsbegründung dazu Anlass gibt. <sup>2</sup>Die Mitteilung der

Besteuerungsunterlagen umfasst alle entscheidungserheblichen Tatsachen und Berechnungsgrundlagen.<sup>3</sup>Die Mitteilungspflicht besteht nur insoweit, als der Beteiligte einspruchsbefugt ist.

### **R 5.3 Erörterung des Sach- und Rechtsstandes**

<sup>1</sup>Die mündliche Erörterung ist insbesondere geeignet, um Sachverhalte aufzuklären, Rechtsfragen zu erörtern und Dauersachverhalte einvernehmlich zu klären. <sup>2</sup>Einem Antrag auf mündliche Erörterung soll grundsätzlich entsprochen werden. <sup>3</sup>Eine Verletzung der Erörterungspflicht (vgl. § 364a AO) durch die Familienkasse führt nicht zur Nichtigkeit der Einspruchsentscheidung, jedoch zu deren Rechtswidrigkeit.

### **R 5.4 Ausschlussfrist (Präklusionsfrist)**

<sup>1</sup>Im Kindergeldverfahren ist von der Anwendung des § 364b AO abzusehen. <sup>2</sup>§ 364b AO soll dem Missbrauch des außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zu rechtsbehelfsfremden Zwecken entgegenwirken und findet insbesondere in Einspruchsverfahren, die eine Steuerfestsetzung aufgrund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen betreffen, Anwendung.

### **R 5.5 Verböserung**

(1) Eine Verböserung i. S. v. § 367 Abs. 2 AO stellt eine Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts zum Nachteil des Einspruchsführers dar und liegt vor, wenn sich aus dem Tenor der Einspruchsentscheidung eine Verschlechterung bzw. ein Nachteil für den Einspruchsführer im Vergleich zum angefochtenen Verwaltungsakt ergibt.

(2) <sup>1</sup>Der Verwaltungsakt kann zum Nachteil dessen, der den Einspruch eingelegt hat, geändert werden, wenn dieser auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern und den Einspruch zurückzunehmen. <sup>2</sup>Der Verböserungshinweis soll sich auf den konkreten Fall beziehen, mit Angaben von Gründen versehen sein und das Maß der geplanten Änderung offen legen. <sup>3</sup>Äußert sich der Einspruchsführer nach dem Verböserungshinweis nicht oder wendet er sich mit Gründen gegen die beabsichtigte Änderung, ohne den Einspruch zurückzunehmen, entscheidet die Familienkasse über den Einspruch. <sup>4</sup>Im Tenor der Einspruchsentscheidung wird das Kindergeld auf den verbösernden Betrag festgesetzt bzw. die Festsetzung aufgehoben.

(3) <sup>1</sup>Ein Verböserungshinweis ist nur dann ausnahmsweise entbehrlich, wenn eine Änderung oder Aufhebung der Kindergeldfestsetzung aufgrund einer Korrekturvorschrift auch nach Rücknahme des Einspruchs möglich ist, wenn sich die Verböserung also durch die Einspruchsrücknahme nicht verhindern lässt. <sup>2</sup>Eine Anhörung (vgl. V 6.1 Abs. 3) hat vor Erlass der verbösernden Entscheidung in jedem Fall zu erfolgen.

(4) Die Verböserung steht keinesfalls im Ermessen der Familienkasse (vgl. § 85 AO).

### **R 5.6 Ruhen des Verfahrens**

(1) <sup>1</sup>Das Ruhen des Einspruchsverfahrens i. S. v. § 363 AO setzt die Zulässigkeit des Einspruchs voraus. <sup>2</sup>Die Ablehnung eines Antrags auf Ruhen des Verfahrens ist nicht selbständig mit dem Einspruch angreifbar. <sup>3</sup>Über die Verfahrensruhe ist eine Eintragung in der Rechtsbehelfsliste vorzunehmen (vgl. R 1). <sup>4</sup>Die ruhenden Einspruchsverfahren sind in regelmäßigen Abständen daraufhin zu überprüfen, ob der jeweilige Ruhensgrund noch besteht.

(2) <sup>1</sup>Die Familienkasse kann gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO das Einspruchsverfahren mit Zustimmung des Einspruchsführers ruhen lassen, wenn dies aus wichtigen Gründen zweckmäßig erscheint. <sup>2</sup>Dies ist z. B. der Fall, wenn ein Verfahren bei einem FG anhängig ist, in dem die gleiche Rechtsfrage behandelt wird. <sup>3</sup>Die Zustimmung des Einspruchsführers sollte immer schriftlich oder elektronisch erfolgen. <sup>4</sup>Eine Verfahrensruhe gem. § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ist mit dem BZSt abzustimmen. <sup>5</sup>Der Hinzugezogene hat keinen Einfluss auf die Zustimmungsruhe. <sup>6</sup>Stimmt der Einspruchsführer dem Ruhen zu, tritt erst auf Anordnung der Familienkasse der Stillstand des Verfahrens ein. <sup>7</sup>Die Ruhensanordnung ist eine Ermessensentscheidung, sie kann mit einer Nebenbestimmung, insbesondere einer Befristung nach § 120 Abs. 2 Nr. 1 AO, versehen werden. <sup>8</sup>Sie ist ein formfreier Verwaltungsakt, soll jedoch schriftlich erfolgen. <sup>9</sup>Die Verfahrensruhe endet mit Ablauf der Befristung, Eintritt der auflösenden Bedingung, aufgrund eines Antrags des Einspruchsführers nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO oder aufgrund Widerruf der Ruhensanordnung durch die Familienkasse (§ 363 Abs. 2

Satz 4 AO). <sup>10</sup>Die Mitteilung der Verfahrensfortsetzung ist dem Einspruchsführer bzw. dem Bevollmächtigten bekannt zu geben, bevor die Einspruchsentscheidung ergeht.

(3) <sup>1</sup>Ein Einspruchsverfahren ruht gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes (Zwangsruhe), wenn wegen der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm oder wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht (insbesondere BFH) anhängig ist und der Einspruch hierauf gestützt wird. <sup>2</sup>Die in einem solchen Verfahren streitige Rechtsfrage muss für die Entscheidung über den Einspruch erheblich sein. <sup>3</sup>Die Rechtsfolge des Ruhens tritt kraft Gesetzes im Zeitpunkt der Berufung des Einspruchsführers auf das Gerichtsverfahren ein. <sup>4</sup>Die Verfahrensruhe endet, wenn das Gerichtsverfahren, auf das sich der Einspruchsführer berufen hat, abgeschlossen ist. <sup>5</sup>Dies gilt auch, wenn gegen diese Gerichtsentscheidung Verfassungsbeschwerde erhoben wird und der Einspruchsführer sich nicht auf dieses neue Verfahren beruft. <sup>6</sup>Endet demnach die Verfahrensruhe, bedarf es insoweit keiner Fortsetzungsmitteilung nach § 363 Abs. 2 Satz 4 AO und somit grundsätzlich auch keiner Ermessensentscheidung, soweit nicht im Einzelfall eine Verfahrensruhe zweckmäßig erscheint (§ 363 Abs. 2 Satz 1 AO).

## R 5.7 Hinzuziehung

(1) Im Rechtsbehelfsverfahren bei Streitigkeiten über den vorrangigen Kindergeldanspruch nach § 64 EStG (vgl. A 24 ff.) ist der andere Berechtigte gem. § 174 Abs. 5 AO zum Verfahren hinzuzuziehen (vgl. BFH vom 11.5.2005, VI R 38/02, BStBl II S. 776).

(2) Im Rechtsbehelfsverfahren bei Streitigkeiten über die Entscheidung einer Abzweigung nach § 74 Abs. 1 EStG (vgl. V 32) ist der andere Beteiligte, notwendig nach § 360 Abs. 3 AO, zum Verfahren hinzuzuziehen.

(3) Beruht das Festsetzungsverfahren auf einem Antrag im berechtigten Interesse (vgl. V 5.3), ist im Rechtsbehelfsverfahren der jeweils andere Beteiligte, notwendig nach § 360 Abs. 3 AO, zum Verfahren hinzuzuziehen.

(4) <sup>1</sup>Durch die Hinzuziehung gelangt der Hinzugezogene in die Stellung eines Verfahrensbeteiligten (§ 359 Nr. 2 AO). <sup>2</sup>Nach § 360 Abs. 4 AO kann er dieselben Rechte geltend machen wie derjenige, der den Einspruch eingelegt hat. <sup>3</sup>Er kann das Verfahren jedoch nicht fortsetzen, wenn der Einspruchsführer den Einspruch zurücknimmt, oder den Einspruch selbst zurücknehmen. <sup>4</sup>Die Hinzuziehung rechtfertigt die Offenbarung der steuerlichen Verhältnisse gegenüber dem anderen Beteiligten, soweit sie für das Einspruchsverfahren von Belang sind.

(5) <sup>1</sup>Zuständig für die Hinzuziehung ist die Familienkasse, bei der zuerst Einspruch eingelegt wurde. <sup>2</sup>Von der beabsichtigten Hinzuziehung ist der Einspruchsführer in Kenntnis zu setzen. <sup>3</sup>Ihm ist die Gelegenheit zu geben, innerhalb eines Monats Stellung zu nehmen. <sup>4</sup>Damit wird ihm die Möglichkeit eingeräumt, durch Rücknahme seines Einspruchs die Hinzuziehung und die damit verbundene Offenbarung seiner steuerlichen Verhältnisse (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO) zu vermeiden. <sup>5</sup>Wird der Einspruch nicht zurückgenommen, ist dem Hinzuzuziehenden gegenüber schriftlich die Hinzuziehung zu erklären. <sup>6</sup>In der Hinzuziehungserklärung ist auf die Rechte des Hinzugezogenen und die Wirkung der Hinzuziehung hinzuweisen. <sup>7</sup>Die Erklärung zur Hinzuziehung ist ein Verwaltungsakt, **der neben dem Hinzuzuziehenden auch dem Einspruchsführer bekannt zu geben ist.** <sup>8</sup>**Die Hinzuziehung kann sowohl durch den Einspruchsführer als auch durch den Hinzugezogenen** mit Einspruch angefochten werden. <sup>9</sup>Der Hinzugezogene kann dieselben Rechte geltend machen wie der Einspruchsführer. <sup>10</sup>Damit er dazu in der Lage ist, muss er über den Sachstand unterrichtet werden. <sup>11</sup>Es ist ihm daher das Vorbringen des Einspruchsführers und die rechtliche Würdigung der Familienkasse mitzuteilen und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (vgl. R 5.2). <sup>12</sup>Von der Stellungnahme des Hinzugezogenen ist wiederum der Einspruchsführer in Kenntnis zu setzen.

(6) <sup>1</sup>Das Einspruchsverfahren ist durch Einspruchsentscheidung abzuschließen, wenn eine Hinzuziehung erfolgt ist. <sup>2</sup>Da der Hinzugezogene gem. § 359 Nr. 2 AO Beteiligter ist, muss die Entscheidung über den Einspruch gem. § 366 AO auch ihm bekannt gegeben werden. <sup>3</sup>Die Einspruchsentscheidung muss im Rubrum auch den Hinzugezogenen aufführen (vgl. R 6.4.1). <sup>4</sup>**Zur Wahrung des Steuergeheimnisses kann es erforderlich sein, an den Hinzugezogenen eine gekürzte Fassung der Einspruchsentscheidung bekannt zu geben.** <sup>5</sup>**Dabei ist zu beachten, dass dem Hinzugezogenen über den streitigen Sachverhalt hinausgehende Verhältnisse des Einspruchsführers nicht offenbart werden.** <sup>6</sup>Mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung nach § 366 AO an den Hinzugezogenen wird sie diesem gegenüber gem. § 124 Abs. 1 AO wirksam und er muss den Inhalt gegen sich gelten lassen. <sup>7</sup>Er ist daher auch klagebefugt. <sup>8</sup>**Bei der Abfassung**

**der Rechtsbehelfsbelehrung zur Einspruchsentscheidung ist zu beachten, dass für das Klageverfahren des Hinzugezogenen ggf. ein anderes FG örtlich zuständig ist als für ein Klageverfahren des Einspruchsführers (vgl. R 6.4.4).** <sup>9</sup>Sofern einer der Beteiligten Klage vor dem FG erhebt, ist ggf. die andere Familienkasse hiervon zu unterrichten.

(7) <sup>1</sup>Der anderen Familienkasse ist eine Kopie der Einspruchsentscheidung zu übersenden. <sup>2</sup>Diese hat dann die rechtlichen Folgen aus dem Inhalt der Einspruchsentscheidung zu ziehen.

## R 6 Beendigung des Rechtsbehelfsverfahrens

Das Rechtsbehelfsverfahren kann wie folgt beendet werden:

- Rücknahme des Einspruchs,
- Abhilfe,
- Einspruchsentscheidung.

### R 6.1 Umfang der Prüfung

(1) <sup>1</sup>Der Verwaltungsakt ist gem. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO in vollem Umfang zu Gunsten und zu Ungunsten des Einspruchsführers zu überprüfen (Gesamtaufrollung). <sup>2</sup>Die Überprüfbarkeit der Familienkasse wird durch den Inhalt des Einspruchs des Einspruchsführers und ggf. des zum Verfahren Hinzugezogenen nicht begrenzt.

(2) <sup>1</sup>Die Familienkasse kann den Einspruch als Ergebnis der vollständigen Überprüfung zurückweisen oder ihm stattgeben oder eine Einspruchsentscheidung zum Nachteil des Einspruchsführers durch Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts treffen. <sup>2</sup>Die Grundsätze der Verböserung sind zu beachten (vgl. R 5.5).

### R 6.2 Rücknahme des Einspruchs

<sup>1</sup>Der Einspruchsführer hat die Möglichkeit, seinen Einspruch bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch zurückzunehmen (vgl. § 362 AO). <sup>2</sup>Zum Schutz des Einspruchsführers muss die Rücknahme schriftlich, elektronisch oder zur Niederschrift erfolgen. <sup>3</sup>Die Schriftform ist auch bei einer Rücknahme durch Telefax gewahrt. <sup>4</sup>Wird der Einspruch elektronisch zurückgenommen, ist eine qualifizierte elektronische Signatur nach dem Signaturgesetz nicht erforderlich. <sup>5</sup>Zur Rücknahme des Einspruchs ist der Einspruchsführer oder sein Bevollmächtigter befugt, nicht aber der Hinzugezogene. <sup>6</sup>Die Wirksamkeit der Rücknahmeerklärung tritt im Zeitpunkt des Zugangs bei der zuständigen Familienkasse ein. <sup>7</sup>Die Rücknahme hat den Verlust des eingelegten Einspruchs zur Folge, sie ist in der Rechtsbehelfsliste zu vermerken (vgl. R 1). <sup>8</sup>Eine bereits erfolgte AdV ist einen Monat nach Eingang der Erklärung über die Rücknahme des Einspruchs zu beenden. <sup>9</sup>Durch die Rücknahme des Einspruchs wird eine Hinzuziehung hinfällig, der bereits Hinzugezogene ist darüber zu informieren. <sup>10</sup>Innerhalb der Einspruchsfrist kann erneut Einspruch eingelegt werden.

### R 6.3 Abhilfe- und Teilabhilfebescheid

(1) <sup>1</sup>Soweit die Familienkasse dem Begehren des Einspruchsführers entspricht, bedarf es gem. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO keiner förmlichen Einspruchsentscheidung (Ausnahme: Hinzuziehung, vgl. R 5.7 Abs. 6). <sup>2</sup>Die Abhilfe ist durch Änderung des angefochtenen bzw. Erlass des begehrten Verwaltungsakts zu erledigen. <sup>3</sup>Sowohl bei Änderung des angefochtenen als auch bei Erlass des begehrten Verwaltungsakts ist die Festsetzung des Kindergeldes erforderlich. <sup>4</sup>Die Erledigung des Rechtsbehelfs durch Abhilfe ist in der Rechtsbehelfsliste zu vermerken (vgl. R 1).

(2) <sup>1</sup>An einen Abhilfebescheid werden nicht die inhaltlichen und förmlichen Anforderungen des § 366 AO gestellt, sondern es gelten die in §§ 119 ff., 157 AO getroffenen allgemeinen Regelungen. <sup>2</sup>Wird dem Einspruch in vollem Umfang entsprochen, ist das Einspruchsverfahren durch den Abhilfebescheid erledigt. <sup>3</sup>Im Abhilfebescheid ist auf den geänderten Kindergeldbescheid Bezug zu nehmen und das Verhältnis zum Ursprungsbescheid anzugeben („Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom ...“). <sup>4</sup>Rechtsgrundlage des Abhilfebescheides ist i. d. R. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO i. V. m. § 172 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 2 Buchst. a AO. <sup>5</sup>Zur Begründung des Verwaltungsakts gem. § 121 AO ist die Korrektornorm zu nennen. <sup>6</sup>Ebenfalls ist auf die Erledigung des Einspruchsverfahrens durch die Abhilfe hinzuweisen.

(3) <sup>1</sup>Möchte die Familienkasse dem Begehren des Einspruchsführers nur teilweise entsprechen (z. B. über die festzusetzende Höhe des Kindergeldes), so kann sie dem Einspruch insoweit durch einen

Teilabhilfebescheid abhelfen. <sup>2</sup>Auf diese Weise kann eine zügige Entscheidung über nicht (mehr) streitige Sachverhalte herbeigeführt werden. <sup>3</sup>Ein Teilabhilfebescheid wird zum Gegenstand des laufenden Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 AO). <sup>4</sup>Ein Hinweis hierzu ist in den Bescheid aufzunehmen (§ 121 AO). <sup>5</sup>Im Übrigen ist der Einspruch durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückzuweisen, es sei denn, die weitere Prüfung des Falls ergibt die Möglichkeit einer weiteren Abhilfe. <sup>6</sup>Ohne die förmliche Einspruchsentscheidung bezüglich der nicht abgeholten Punkte ist das Einspruchsverfahren nicht erledigt.

(4) <sup>1</sup>Entspricht die Familienkasse dem Begehren des Einspruchsführers nur für einen Teil des angefochtenen Zeitraums, handelt es sich dabei nicht um einen Teilabhilfebescheid. <sup>2</sup>Insoweit wird dem Begehren des Einspruchsführers voll entsprochen und der Einspruch ist für diesen Zeitraum erledigt. <sup>3</sup>Im Übrigen liegt ein weiterer Einspruch vor, über den gesondert zu entscheiden ist. <sup>4</sup>Der Einspruchsführer ist in dem Abhilfebescheid darüber zu informieren, dass der Einspruch bezüglich der im Abhilfebescheid nicht geregelten Zeiträume nicht erledigt ist (bzgl. der Besonderheiten in der Rechtsbehelfsliste siehe R 1).

## R 6.4 Einspruchsentscheidung

(1) <sup>1</sup>Die Einspruchsentscheidung ist der vom Gesetz vorgesehene Regelfall zur Erledigung des Einspruchsverfahrens (§ 367 Abs. 1 Satz 1 AO). <sup>2</sup>Einer Einspruchsentscheidung bedarf es jedoch nur insoweit, als die Familienkasse dem Einspruch nicht abhilft (§ 367 Abs. 2 Satz 3 AO). <sup>3</sup>Eine Einspruchsentscheidung ist somit nur in solchen Fällen zu erlassen, in denen ein Einspruch (ganz oder teilweise) als unbegründet zurückzuweisen oder als unzulässig zu verwerfen ist bzw. im Falle der Hinzuziehung. <sup>4</sup>Die Erledigung des Rechtsbehelfs durch Einspruchsentscheidung ist in der Rechtsbehelfsliste zu vermerken (vgl. R 1).

(2) <sup>1</sup>Die Einspruchsentscheidung ist gem. § 366 AO schriftlich zu erteilen, zu begründen, mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen und den Beteiligten bekannt zu geben. <sup>2</sup>Sie enthält daher neben der Familienkasse als verfügende Behörde, dem Bekanntgabeadressaten und der Unterscheidungsnummer:

- Rubrum (Aufschrift),
- Tenor (Entscheidungsformel),
- Begründung (Tatbestand und Entscheidungsgründe),
- Rechtsbehelfsbelehrung.

<sup>3</sup>Hierfür steht der Vordruck „**Einspruchsentscheidung**“ zur Verfügung.

(3) <sup>1</sup>Wird ein zulässiger Einspruch gegen einen Bescheid, der eine Kindergeldfestsetzung aufhebt oder ablehnt, durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückgewiesen, verlängert sich die Bindungswirkung bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, wenn der Einspruch keine zeitliche Einschränkung enthält. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn sich das Begehren des Einspruchsführers auf einen abgegrenzten Zeitraum in der Vergangenheit bezieht. <sup>3</sup>Enthält ein Einspruch keine zeitliche Einschränkung, ist das Begehren des Einspruchsführers dahingehend auszulegen, dass er im Einspruchsverfahren weiterhin an dem im Festsetzungsverfahren vorgebrachten Begehren festhält (vgl. BFH vom 4.8.2011, III R 71/10, BStBl 2013 II S. 380).

### R 6.4.1 Rubrum

(1) <sup>1</sup>Das Rubrum leitet die Einspruchsentscheidung ein. <sup>2</sup>Aus ihm soll sich ergeben, in welcher Angelegenheit entschieden wird. <sup>3</sup>Daher ist der Einspruchsführer als Inhaltsadressat der Einspruchsentscheidung mit Name und Anschrift genau zu bezeichnen. <sup>4</sup>Besteht ein gewillkürtes Vertretungsverhältnis (Bevollmächtigter nach § 80 AO), so ist dieses im Rubrum anzugeben. <sup>5</sup>Der Vertreter ist mit Name und Anschrift genau zu bezeichnen. <sup>6</sup>Erfolgt während des Einspruchsverfahrens die Hinzuziehung eines Dritten nach § 360 AO oder § 174 Abs. 5 AO, so ist auch dieser im Rubrum zur Einspruchsentscheidung mit Namen und Anschrift zu benennen (**vgl. R 5.7 Abs. 6**).

(2) <sup>1</sup>Im Rubrum ist zudem das Datum anzugeben, an dem der Einspruch laut Eingangsstempel bei der Familienkasse eingegangen ist. <sup>2</sup>Dieses Datum ist für die Beurteilung der Zulässigkeit des Einspruchs maßgebend. <sup>3</sup>Weiterhin sind die Streitsache (Kindergeld und Zeitraum) und der angefochtene Verwaltungsakt zu bezeichnen. <sup>4</sup>Ist der ursprünglich angefochtene Verwaltungsakt während des Einspruchsverfahrens geändert worden, z. B. im Rahmen einer Teilabhilfe (vgl. R 6.3

Abs. 3), wird dieser Änderungsbescheid zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens (§ 365 Abs. 3 AO).

## R 6.4.2 Tenor

(1) <sup>1</sup>Der Tenor, auch Entscheidungsformel genannt, schließt sich im Aufbau der Einspruchsentscheidung an das Rubrum unmittelbar an. <sup>2</sup>Er stellt den eigentlichen Regelungsinhalt der Einspruchsentscheidung dar. <sup>3</sup>Durch ihn ist eine eindeutige Aussage über den Abschluss des Einspruchsverfahrens zu treffen.

(2) Für die abschließende Einspruchsentscheidung i. S. d. § 367 Abs. 1 Satz 1 AO kommen folgende Entscheidungsformeln in Betracht:

- Im Falle der Unzulässigkeit des Einspruchs:  
„Der Einspruch wird als unzulässig verworfen.“
- Im Falle der Unbegründetheit des Einspruchs bzw. bei vorher erfolgter Teilabhilfe:  
„Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen.“
- Im Falle der teilweisen Begründetheit des Einspruchs (Teilabhilfe in der Einspruchsentscheidung):  
„Unter Abänderung der angefochtenen Festsetzung zugunsten des Einspruchsführers wird das Kindergeld wie folgt festgesetzt: ... Im Übrigen wird der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.“
- Im Falle der Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts zu Ungunsten des Einspruchsführers (Verböserung):  
„Unter Abänderung der angefochtenen Festsetzung zum Nachteil des Einspruchsführers wird das Kindergeld wie folgt festgesetzt: ... Im Übrigen wird der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.“

## R 6.4.3 Begründung

(1) <sup>1</sup>Die Begründung hat den Zweck, den Einspruchsführer über die Auffassung der Familienkasse zu unterrichten, um beurteilen zu können, ob eine Klage Aussicht auf Erfolg haben könnte. <sup>2</sup>Sie muss demnach in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht verständlich und nachvollziehbar sein. <sup>3</sup>Der Einspruchsführer soll aus der Einspruchsentscheidung erkennen können, von welchem Sachverhalt die Familienkasse ausging und welche rechtlichen Erwägungen sie zugrunde gelegt hat.

(2) <sup>1</sup>Die Darstellung der Gründe zur Einspruchsentscheidung ist in der dritten Person abzufassen. <sup>2</sup>Der Einspruchsführer wird daher nicht mit seinem Namen, sondern als Einspruchsführer bzw. Einspruchsführerin (regelmäßig abgekürzt mit Ef bzw. Efin) bezeichnet. <sup>3</sup>Entsprechend erfolgt die Darstellung von Maßnahmen der Familienkasse ebenfalls abstrakt, z. B. mit der Formulierung „Die Familienkasse hat ...“.

(3) <sup>1</sup>Wird ein Gesetz zitiert, so soll dieses bei seiner erstmaligen Erwähnung ausgeschrieben und dahinter in Klammern die Abkürzung angeführt werden, z. B. Einkommensteuergesetz (EStG). <sup>2</sup>Nachfolgende Zitierungen desselben Gesetzes können dann allein unter Verwendung der Abkürzung erfolgen. <sup>3</sup>Es erfolgt grundsätzlich keine Bezugnahme auf interne Verwaltungsanweisungen wie Karteien und Verfügungen. <sup>4</sup>Es ist auf allgemein zugängliche Verwaltungsanweisungen (z. B. DA-KG oder EStR) und, soweit möglich, auf bestehende Finanzrechtsprechung unter Angabe der Fundstelle des Urteils zu verweisen.

(4) Die Darstellung der Gründe ist wie bei einem gerichtlichen Urteil in den Tatbestand (entscheidungserheblicher Sachverhalt) und die Entscheidungsgründe (rechtliche Würdigung) aufzuteilen, wobei diese beiden Abschnitte nicht gesondert kenntlich gemacht werden müssen.

## R 6.4.4 Rechtsbehelfsbelehrung

<sup>1</sup>Die Einspruchsentscheidung der Familienkasse kann grundsätzlich innerhalb einer Frist von einem Monat, die mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung beginnt (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO), mit der Klage beim FG angefochten werden. <sup>2</sup>Zuständig für das Klageverfahren ist nach § 38 Abs. 2a FGO das FG, in dessen Bezirk der Kläger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. <sup>3</sup>Hat der Kläger im Inland keinen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt, ist das FG zuständig, in dessen Bezirk die Familienkasse ihren Sitz hat. <sup>4</sup>Nach § 55 Abs. 1 Satz 1 FGO beginnt die Frist für die Erhebung der Klage nur, wenn der Kläger über die Klage und das Gericht oder die Behörde, bei denen sie anzubringen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist schriftlich belehrt worden ist.

## R 6.5 Kosten

(1) <sup>1</sup>Im Einspruchsverfahren zur Kindergeldfestsetzung sieht § 77 EStG grundsätzlich die Erstattung von Kosten vor. <sup>2</sup>Entgegen dem Wortlaut gilt dies nicht ausschließlich für Einspruchsverfahren zu Kindergeldfestsetzungen, sondern allgemein für Einspruchsverfahren in Kindergeldangelegenheiten, z. B. für Einspruchsverfahren gegen Abzweigungsentscheidungen, gegen die Ablehnung einer Kostenerstattung und bei Untätigkeitseinsprüchen. <sup>3</sup>Kosten für einen schlichten Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 2 Buchst. a AO, für eine Dienstaufsichtsbeschwerde oder für einen Antrag auf eine Billigkeitsentscheidung werden davon nicht erfasst. <sup>4</sup>Neben dem Einspruchsführer ist auch der Hinzugezogene (R 5.7) erstattungsberechtigt. <sup>5</sup>Eine Kostenerstattung kommt bei Obsiegen oder teilweisem Obsiegen des Einspruchsführers in Betracht. <sup>6</sup>Sie kommt auch in Betracht, wenn die Familienkasse nachträglich Verfahrens- oder Formvorschriften heilt und der Einspruch nur deshalb als unbegründet zurückgewiesen wird (§ 77 Abs. 1 Satz 2 EStG). <sup>7</sup>Aufwendungen sind dann nicht erstattungsfähig, wenn schuldhaft (z. B. durch verspätete Mitwirkung) der Erlass des erfolgreich mit dem Einspruch angefochtenen Bescheids erwirkt wurde (§ 77 Abs. 1 Satz 3 EStG).

(2) <sup>1</sup>Die Kostenentscheidung ergeht von Amts wegen und soll in Fällen der Abhilfe mit dem Abhilfebescheid verbunden werden. <sup>2</sup>Wird das Einspruchsverfahren durch Einspruchsentscheidung abgeschlossen, ist die Kostenentscheidung unselbständiger Teil der Einspruchsentscheidung. <sup>3</sup>Im Fall der Einspruchsrücknahme ist die Kostenentscheidung gesondert zu treffen. <sup>4</sup>Die Kostenentscheidung bestimmt, ob und mit welchem Anteil die Kosten zu erstatten sind. <sup>5</sup>Sie soll keine kleineren Bruchteile als Zehntel enthalten. <sup>6</sup>Soweit erforderlich, ist zugunsten des Einspruchsführers aufzurunden. <sup>7</sup>Wurde der Einspruchsführer durch einen Bevollmächtigten oder einen Beistand i. S. d. § 77 Abs. 2 EStG vertreten, ist in der Kostenentscheidung darüber zu bestimmen, ob die Zuziehung notwendig war (§ 77 Abs. 3 Satz 2 EStG). <sup>8</sup>Die Kostenentscheidung ist zu begründen.

(3) <sup>1</sup>Ergeht die Kostenentscheidung in der Einspruchsentscheidung, ist sie nicht selbständig mit einem Einspruch anfechtbar, sondern nur mit Klage vor dem Finanzgericht (§ 348 Nr. 1 AO). <sup>2</sup>Wurde dem Einspruch in vollem Umfang abgeholfen und wendet sich der Betroffene gegen die im Abhilfebescheid getroffene Kostenentscheidung, ist dies als Einspruch gegen die Kostenentscheidung zu behandeln.

(4) <sup>1</sup>Die Kostenfestsetzung nach § 77 Abs. 3 EStG ergeht nur auf Antrag. <sup>2</sup>Im Kostenfestsetzungsantrag sind die im Einspruchsverfahren entstandenen Aufwendungen nach Art und Höhe zu benennen. <sup>3</sup>Die Kostenfestsetzung ist ein eigenständiger Verwaltungsakt. <sup>4</sup>Darin wird entschieden, mit welchem konkreten Betrag die entstandenen Kosten zu erstatten sind.

### III. Finanzgerichtsverfahren

#### R 7 Rechtsgrundlagen für den Finanzgerichtsprozess

<sup>1</sup>Grundlage für den Finanzgerichtsprozess ist die FGO. <sup>2</sup>Im Unterschied zur AO, die das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren regelt (§§ 347 ff. AO), garantiert die FGO den gerichtlichen Rechtsschutz vor dem FG und dem BFH. <sup>3</sup>Während das Einspruchsverfahren (Rechtsbehelfsverfahren) ein verlängertes Festsetzungsverfahren ist, gewährleistet das Klageverfahren dem Kindergeldberechtigten Rechtsschutz vor Entscheidungen der Finanzbehörden (Familienkassen).

#### R 8 Allgemeines zum gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

(1) <sup>1</sup>Die Finanzgerichtsbarkeit ist zweistufig aufgebaut. <sup>2</sup>Das FG ist die erste und einzige Tatsacheninstanz. <sup>3</sup>Es ist zuständig für Klagen gegen Finanzbehörden. <sup>4</sup>Die Klage ist kein Rechtsmittel, sondern ein Rechtsbehelf zur erstmaligen Kontrolle einer Maßnahme durch ein Gericht. <sup>5</sup>Der BFH ist die zweite und letzte Instanz. <sup>6</sup>Er ist im Gegensatz zum FG eine Rechtsmittelinstanz. <sup>7</sup>Bei Rechtsmitteln handelt es sich um Rechtsbehelfe, durch die ein Beteiligter eines gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens die gerichtliche Entscheidung prüfen lässt. <sup>8</sup>Die Einlegung eines Rechtsmittels hemmt den Eintritt der Rechtskraft (sog. Suspensiveffekt) und dient so der Fortführung des Rechtsstreits. <sup>9</sup>Über Rechtsmittel entscheidet die nächsthöhere Instanz (sog. Devolutiveffekt). <sup>10</sup>Rechtsmittel nach der FGO sind die Revision, die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision (Nichtzulassungsbeschwerde) und die Beschwerde nach § 128 FGO. <sup>11</sup>Nach § 69 Abs. 1 FGO wird die Vollziehung des Verwaltungsakts durch eine Klage nicht gehemmt; zur Aussetzung der Vollziehung durch die Familienkasse oder durch das Gericht siehe R 9.5.

(2) <sup>1</sup>Gegen das Urteil des FG steht den Beteiligten die Revision an den BFH nach § 115 Abs. 1 FGO nur zu, wenn das FG oder auf Beschwerde gegen die Nichtzulassung der BFH sie zugelassen hat. <sup>2</sup>Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 FGO nur zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat, die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert oder ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird, auf dem die Entscheidung beruhen kann. <sup>3</sup>Die Familienkasse hat die Revision bzw. eine Nichtzulassungsbeschwerde insbesondere dann einzulegen, wenn das FG zuungunsten der Verwaltung von einem Urteil des BFH abgewichen ist oder wenn das FG der Verwaltungsauffassung nicht gefolgt ist und es zu der Rechtsfrage noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung gibt.

(3) <sup>1</sup>**Die Familienkasse hat das BZSt über Gerichtsverfahren zu Kindergeld zu unterrichten, wenn**

- ein Finanzgericht eine von Richtlinien, BMF-Schreiben oder der DA-KG abweichende Rechtsauffassung vertritt, oder
- der Entscheidung eine grundsätzliche Bedeutung zukommt, oder
- der BFH einen Gerichtsbescheid (vgl. R 12 Satz 3 bis 5) erlassen hat, in dem eine von Richtlinien, BMF-Schreiben oder der DA-KG abweichende Rechtsauffassung vertreten wird oder dessen Begründung auf eine Änderung der Rechtsprechung schließen lässt, oder
- nach einer Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs das Verfahren vor dem Finanzgericht oder dem BFH fortgesetzt wird.

<sup>2</sup>Die Pflicht zur umfassenden, laufenden Information des BZSt über eines der oben genannten Verfahren besteht nach dessen anfänglicher Unterrichtung bis zum endgültigen Abschluss des Verfahrens fort. <sup>3</sup>Das BZSt unterstützt die Familienkasse sowohl bei der Entscheidung, ob Revision einzulegen ist, als auch ggf. bei der Revisionsbegründung. <sup>4</sup>In bedeutsamen Streitfällen tritt das BMF dem Rechtsstreit gem. § 122 Abs. 2 FGO bei.

## **R 9 Klagearten**

<sup>1</sup>Die statthafte Klageart richtet sich gem. § 40 Abs. 1 FGO nach dem Begehren des Klägers. <sup>2</sup>Es wird zwischen Anfechtungs-, Verpflichtungs-, Leistungsklage und der Feststellungsklage unterschieden.

### **R 9.1 Anfechtungsklage**

(1) <sup>1</sup>Nach § 40 Abs. 1 FGO kann durch die Anfechtungsklage die Aufhebung und in den Fällen des § 100 Abs. 2 FGO die Änderung eines Verwaltungsakts (z. B. Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung) begehrt werden. <sup>2</sup>Aufhebungs- und Abänderungsklage sind nach der Regelung der FGO zwei selbständige, nebeneinander bestehende Arten der Anfechtungsklage.

(2) <sup>1</sup>Gegenstand der Anfechtungsklage ist gem. § 44 Abs. 2 FGO der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt der Einspruchsentscheidung. <sup>2</sup>Dies bedeutet, dass der Umfang der Klage durch die Einspruchsentscheidung begrenzt ist. <sup>3</sup>Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass eine Einspruchsentscheidung, durch die die Ablehnung einer Kindergeldfestsetzung bestätigt wurde, keine Bindungswirkung für die Zukunft entfalten kann. <sup>4</sup>Dies hat zur Folge, dass in Zukunft liegende Sachverhalte auch nicht Gegenstand einer Anfechtungsklage sein können (vgl. R 6.4 Abs. 3). <sup>5</sup>Die Klagen sind insoweit unzulässig.

(3) <sup>1</sup>Nach § 68 Satz 1 FGO wird ein geänderter Verwaltungsakt Gegenstand des Klageverfahrens, wenn er nach Erlass der Einspruchsentscheidung ergangen ist und den angefochtenen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt. <sup>2</sup>In den neuen Verwaltungsakt ist eine Erläuterung darüber aufzunehmen, dass dieser Verwaltungsakt an die Stelle des angefochtenen Verwaltungsakts tritt, die Klage dadurch nicht erledigt ist, dass das Verfahren fortgesetzt wird und es einer weiteren Klage nicht bedarf. <sup>3</sup>Der neue Verwaltungsakt ist dem Kläger bekannt zu geben und dem Gericht zuzusenden.

(4) <sup>1</sup>Gegen einen nach § 125 AO nichtigen oder gegen einen mangels ordnungsgemäßer Bekanntgabe unwirksamen Verwaltungsakt kann der Kläger sowohl mit der Feststellungsklage gerichtet auf die Feststellung der Nichtigkeit als auch im Wege der Anfechtungsklage vorgehen. <sup>2</sup>Zwar liegt grundsätzlich wegen der Nichtigkeit kein Verwaltungsakt vor, gegen den sich der Kläger zur Wehr setzen kann, da aber schon das Sicherheitsinteresse des Klägers, auch die nichtige Erscheinungsform des Verwaltungsakts beseitigt zu sehen, schutzwürdig ist, ist die Anfechtungsklage ebenfalls statthaft. <sup>3</sup>In diesen Fällen kann auch im Hauptantrag die Feststellung der Nichtigkeit und im Hilfsantrag die Aufhebung des Verwaltungsakts beantragt werden bzw. je nach Fallgestaltung auch umgekehrt.

### **R 9.2 Verpflichtungsklage**

<sup>1</sup>Mit der Verpflichtungsklage nach § 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO kann sowohl der Erlass eines abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsakts (Vornahmeklage) als auch die Verurteilung des Beklagten zur Verbescheidung eines Antrags unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts (Bescheidungsklage) erreicht werden. <sup>2</sup>Stellt der Kindergeldberechtigte einen Antrag auf Festsetzung und Zahlung von Kindergeld oder Abzweigung von Kindergeld und wird der Antrag nicht bzw. negativ beschieden, ist die Verpflichtungsklage die statthafte Klageart.

### **R 9.3 Allgemeine Leistungsklage**

(1) Bei der allgemeinen Leistungsklage nach § 40 Abs. 1 Alt. 3 FGO (weitere Bezeichnungen: andere, sonstige, echte Leistungsklage) begehrt der Kläger eine sonstige Leistung einer Behörde, die keinen Verwaltungsakt darstellt (z. B. die tatsächliche Auszahlung von Kindergeld bei Vorliegen eines Festsetzungsbescheids).

(2) <sup>1</sup>Erstattungsansprüche nach § 74 Abs. 2 EStG (vgl. V 33) sind ebenfalls im Wege der allgemeinen Leistungsklage geltend zu machen. <sup>2</sup>Dies gilt sowohl für die Fälle, in denen der Sozialleistungsträger eine verweigerte Auszahlung begehrt, als auch für die Fälle, in denen die Familienkasse Kindergeldbeträge vom Sozialleistungsträger gem. § 112 SGB X zurückfordert (vgl. BFH vom 26.1.2006, III R 89/03, BStBl II S. 544).

### **R 9.4 Feststellungsklage**

<sup>1</sup>Nach § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat. <sup>2</sup>Nach § 41 Abs. 2 FGO ist die Feststellungsklage (außer bei der Klage auf Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts)

nachrangig zu den Gestaltungsklagen (Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen) sowie zur Leistungsklage.

## **R 9.5 Einstweiliger Rechtsschutz**

(1) Neben den Hauptsacheverfahren Einspruch und Klage können Verfahren zur AdV oder Einstellung der Vollstreckung anhängig gemacht werden.

(2) <sup>1</sup>Durch die Erhebung der Klage wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts grundsätzlich nicht gehemmt. <sup>2</sup>Die Vollziehung kann jedoch durch die zuständige Finanzbehörde (§ 69 Abs. 2 FGO) oder durch das Gericht (§ 69 Abs. 3 FGO) ganz oder teilweise ausgesetzt werden. <sup>3</sup>Voraussetzung ist jedoch grundsätzlich, dass zuvor bei der Familienkasse ein ganz oder teilweise erfolgloser Antrag auf AdV gestellt wurde (§ 69 Abs. 4 FGO). <sup>4</sup>Die Familienkasse kann die AdV auch von Amts wegen, also ohne Antrag, vornehmen (§ 69 Abs. 2 Satz 1 FGO). <sup>5</sup>Von dieser Möglichkeit soll sie insbesondere dann Gebrauch machen, wenn der Kläger ursprünglich den Einspruch nicht oder nur unzureichend begründet hat und nunmehr im Klageverfahren Argumente vorgebracht werden, die ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts hervorrufen.

(3) Die Ausführungen zur AdV in R 5.1 gelten entsprechend für AdV im Klage- bzw. Revisionsverfahren.

(4) Vorläufiger Rechtsschutz gegen einen nicht vollziehbaren Verwaltungsakt (z. B. Ablehnung eines Kindergeldantrags) kann nur durch einstweilige Anordnung nach § 114 FGO gewährt werden.

## **R 10 Zulässigkeitsvoraussetzungen der finanzgerichtlichen Klage**

Die Prüfung der Zulässigkeitsvoraussetzungen erfolgt durch das FG.

### **R 10.1 Finanzrechtsweg**

<sup>1</sup>Bei Klageverfahren über das steuerliche Kindergeld ist nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO i. V. m. § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO, Art. 108 Abs. 4 Satz 1, 106 Abs. 3 Satz 1, 105 Abs. 2 GG und § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG der Finanzrechtsweg eröffnet. <sup>2</sup>Die Familienkassen gelten als Bundesfinanzbehörden. <sup>3</sup>Sie verwalten mit dem steuerlichen Kindergeld i. S. d. §§ 31, 62 bis 78 EStG nach § 31 Satz 3 EStG eine Steuervergütung, für die dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis zusteht. <sup>4</sup>Für Streitigkeiten nach dem BKGG sind gem. § 15 BKGG die Gerichte der Sozialgerichtsbarkeit zuständig.

### **R 10.2 Zuständigkeit des Gerichts**

<sup>1</sup>Ist der Finanzrechtsweg eröffnet, liegt die sachliche Zuständigkeit nach § 35 FGO im ersten Rechtszug ausschließlich bei dem FG und nach § 36 FGO in der Rechtsmittelinstanz ausschließlich beim BFH. <sup>2</sup>Örtlich zuständig ist nach § 38 Abs. 2a Satz 1 FGO das FG, in dessen Bezirk der Kläger seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. <sup>3</sup>Hat der Kläger im Inland keinen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt, ist das FG zuständig, in dessen Bezirk die Familienkasse ihren Sitz hat. <sup>4</sup>Wird die Klage bei einem unzuständigen Gericht erhoben, hat dieses den Rechtsstreit nach § 70 Satz 1 FGO i. V. m. § 17a Abs. 2 GVG an das zuständige Gericht zu verweisen.

### **R 10.3 Statthafte Klageart**

<sup>1</sup>Die statthafte Klageart richtet sich gem. § 40 Abs. 1 FGO nach dem Begehren des Klägers. <sup>2</sup>Es wird zwischen Anfechtungs-, Verpflichtungs-, Leistungsklage und der Feststellungsklage unterschieden. <sup>3</sup>Benennt der Kläger in der Klageschrift die falsche Klageart, ist das Gericht an den Wortlaut des Klageantrags nicht gebunden, sondern hat im Wege der Auslegung den Willen des Klägers anhand der erkennbaren Umstände zu ermitteln (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 2 Hs. 2 FGO). <sup>4</sup>Zu den Klagearten im Einzelnen vgl. R 9.

### **R 10.4 Erfolgloses Vorverfahren**

(1) <sup>1</sup>Für den Fall einer Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage sieht § 44 Abs. 1 FGO ein außergerichtliches Vorverfahren (Einspruchsverfahren) vor. <sup>2</sup>Die Klage vor dem FG ist in diesen Fällen nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. <sup>3</sup>Bei der Leistungsklage und der Feststellungsklage fordert das Gesetz

kein vorheriges Einspruchsverfahren, da sie sich weder gegen den Erlass noch gegen das Unterlassen eines Verwaltungsakts richten.

(2) Ausnahmsweise ist auch bei der Anfechtungs- und bei der Verpflichtungsklage kein außergerichtliches Vorverfahren durchzuführen,

- wenn der Einspruch nach § 348 AO ausgeschlossen ist,
- wenn die Voraussetzungen der so genannten Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 2 FGO vorliegen, weil die Behörde die Einspruchsentscheidung unangemessen verzögert hat,
- wenn die Voraussetzungen der Sprungklage nach § 45 Abs. 1 bis 3 FGO vorliegen,
- wenn es sich um ein Sicherungs- oder Arrestverfahren nach § 45 Abs. 4 FGO handelt oder
- wenn ein Dritter erstmalig durch die Einspruchsentscheidung beschwert ist.

## **R 10.5 Klagebefugnis und Feststellungsinteresse**

(1) Nach § 40 Abs. 2 FGO sind die Anfechtungs- und die Verpflichtungsklage sowie die Leistungsklage grundsätzlich nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein.

(2) <sup>1</sup>Für die Feststellungsklage fordert § 41 Abs. 1 FGO die Sachentscheidungsvoraussetzung des besonderen Feststellungsinteresses. <sup>2</sup>Klagebefugnis und Feststellungsinteresse sind beides Ausprägungen des Rechtsschutzinteresses.

## **R 10.6 Beteiligtenfähigkeit**

<sup>1</sup>Der Kläger muss nach § 57 Nr. 1 FGO die Fähigkeit besitzen, Subjekt eines finanzgerichtlichen Prozessrechtsverhältnisses zu sein; sonst ist seine Klage unzulässig. <sup>2</sup>Hierbei geht es um die besondere Rechtsfähigkeit nach Steuerrecht, die Steuerrechtsfähigkeit. <sup>3</sup>Steuerrechtsfähig ist, wer als Träger von Rechten und Pflichten Steuersubjekt nach einem Steuergesetz und daher potentiell in einem Finanzgerichtsprozess rechtsschutzbedürftig ist. <sup>4</sup>Hierbei kann es sich auch um das minderjährige Kind handeln, welches die Zahlung an sich selbst verlangt.

## **R 10.7 Prozessfähigkeit**

<sup>1</sup>Nach § 58 FGO muss der Kläger zudem prozessfähig, d. h. zur Vornahme von Verfahrenshandlungen fähig sein; andernfalls ist die Klage unzulässig. <sup>2</sup>Grundsätzlich ist prozessfähig, wer auch handlungsfähig i. S. v. § 79 AO ist (vgl. V 4.2).

## **R 10.8 Postulationsfähigkeit (Prozessbevollmächtigter)**

<sup>1</sup>Vor dem FG kann der prozessfähige Beteiligte entweder selbst auftreten oder sich durch einen Prozessbevollmächtigten gem. § 62 Abs. 2 FGO vertreten lassen. <sup>2</sup>Vor dem BFH besteht nach § 62 Abs. 4 FGO Vertretungszwang. <sup>3</sup>Jeder Beteiligte muss sich vor dem BFH durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten oder eine Gesellschaft i. S. d. § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch die genannten Personen handelt, vertreten lassen. <sup>4</sup>Der Vertretungszwang für Verfahren vor dem BFH gilt auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts und für Behörden. <sup>5</sup>Nach § 62 Abs. 4 Satz 4 FGO können sich juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Behörden außerdem durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts vertreten lassen. <sup>6</sup>Wird für das Verfahren vor dem BFH kein Vertreter bestellt, so ist der Rechtsbehelf unzulässig. <sup>7</sup>Die Familienkasse muss, wenn sie keinen Beschäftigten mit Befähigung zum Richteramt hat, eine entsprechende Person mit der Vertretung vor dem BFH beauftragen.

## **R 10.9 Klagefrist**

(1) <sup>1</sup>Nach § 47 FGO sind die Anfechtungsklage und die Verpflichtungsklage binnen Monatsfrist (bei fehlender oder fehlerhafter Rechtsbehelfsbelehrung grundsätzlich innerhalb eines Jahres) bei dem FG oder der beklagten Behörde anzubringen. <sup>2</sup>Die Leistungsklage und die Feststellungsklage sind dagegen nicht fristgebunden.

(2) <sup>1</sup>Die Monatsfrist des § 47 FGO beginnt mit der Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf, d. h. mit der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung. <sup>2</sup>Der Bekanntgabezeitpunkt bestimmt sich nach der AO.

## R 10.10 Passivlegitimation

Der Kläger muss nach § 63 FGO die richtige Behörde verklagen, d. h. i. d. R. die für ihn zuständige Familienkasse bzw. wenn die Frage der Zuständigkeit streitig ist, die Familienkasse, von der er die Kindergeldfestsetzung begehrt.

## R 10.11 Ordnungsmäßigkeit der Klageerhebung

<sup>1</sup>Nach § 64 Abs. 1 FGO müssen alle Klagen schriftlich oder durch Erklärung **zu Protokoll** des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle erhoben werden. <sup>2</sup>Unter den Voraussetzungen des § 52a FGO kann eine Klage auch elektronisch erhoben werden. <sup>3</sup>Nach § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO muss die Klage den Kläger, den Beklagten und den Gegenstand des Klagebegehrens bezeichnen, bei Anfechtungsklagen auch den angefochtenen Kindergeldbescheid und die Einspruchsentscheidung.

## R 10.12 Rechtsschutzbedürfnis

<sup>1</sup>Das Rechtsschutzbedürfnis wird teilweise bereits durch die besonderen Zulässigkeitsvoraussetzungen der Klagebefugnis bzw. des Feststellungsinteresses gesetzlich konkretisiert. <sup>2</sup>Darüber hinaus kann das Rechtsschutzbedürfnis für die Klage aber auch deshalb fehlen, weil sich das vom Kläger verfolgte Ziel auf andere, offensichtlich einfachere und näher liegende Weise erreichen lässt.

## R 10.13 Negative Sachentscheidungsvoraussetzungen

<sup>1</sup>Das Gericht hat zu prüfen, dass kein Verzicht auf eine Klage nach § 50 FGO ausgesprochen worden ist und keine Klagerücknahme nach § 72 Abs. 2 Satz 1 FGO vorliegt. <sup>2</sup>Anders als im Verwaltungsprozess hat die Rücknahme einer fristgebundenen Klage nach § 72 Abs. 2 Satz 1 FGO den Verlust der Klage zur Folge (vgl. R 12.3). <sup>3</sup>Des Weiteren darf die Klage nicht anderweitig rechtshängig sein, d. h. eine Klage mit demselben Streitgegenstand ist bei jedem anderen Gericht und bei demselben Gericht nach § 155 FGO i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 2 GVG unzulässig. <sup>4</sup>Zudem ist eine Klage nach § 110 FGO unzulässig, wenn die Beteiligten bereits ein rechtskräftiges Urteil über den Streitgegenstand erwirkt haben.

## R 11 Gang des finanzgerichtlichen Verfahrens

### R 11.1 Amtsermittlungsgrundsatz nach § 76 FGO

<sup>1</sup>Im finanzgerichtlichen Verfahren erforscht das Gericht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Sachverhalt von Amts wegen. <sup>2</sup>Die Beteiligten haben nach § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären.

### R 11.2 Beiladung

(1) <sup>1</sup>Die Beiladung nach § 60 FGO hat den Gegenstand, Dritte an finanzgerichtlichen Verfahren zu beteiligen. <sup>2</sup>Die Beiladung gleicht insoweit der Hinzuziehung zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (vgl. R 5.7). <sup>3</sup>Die Beiladungsvoraussetzungen werden durch das Gericht von Amts wegen festgestellt.

(2) <sup>1</sup>Hinsichtlich der Rechtsstellung der Beteiligten unterscheidet man zwischen der sog. „einfachen Beiladung“ (§ 60 Abs. 1 FGO) und der sog. „notwendigen Beiladung“ (§ 60 Abs. 3 Satz 1 FGO). <sup>2</sup>Gem. § 60 Abs. 6 FGO kann der Beigeladene selbständig Angriffs- und Verteidigungsmittel geltend machen und Verfahrenshandlungen vornehmen. <sup>3</sup>Der nicht notwendig Beigeladene darf dies allerdings nur innerhalb der Anträge des Klägers oder Beklagten. <sup>4</sup>Prozesshandlungen wie die Klagerücknahme oder die Klageänderungen sind dem Kläger vorbehalten.

(3) <sup>1</sup>Die Rechtskraft des Urteils erstreckt sich auch auf den Beigeladenen (§ 110 Abs. 1 Satz 1 **Nr. 1** i. V. m. § 57 Nr. 3 FGO), sodass er das Urteil gegen sich gelten lassen muss. <sup>2</sup>Der Beigeladene hat das Recht, gegen die Entscheidung des Gerichts Rechtsmittel einzulegen (§ 115 Abs. 1 i. V. m. § 57 Nr. 3 FGO).

## R 11.3 Akteneinsicht

<sup>1</sup>Das Recht auf Akteneinsicht im Klageverfahren ist in § 78 FGO geregelt. <sup>2</sup>Es obliegt dem Gericht, einem Beteiligten über die dem Gericht vorliegenden Akten Auskunft zu erteilen oder Auszüge aus den entsprechenden bei *ihm* verfügbaren elektronischen Akten zu fertigen.

## R 12 Beendigung des Klageverfahrens

<sup>1</sup>Das Finanzgerichtsverfahren kann sowohl durch eine Entscheidung des Gerichts als auch durch entsprechende Erklärungen der Beteiligten beendet werden. <sup>2</sup>Entscheidungen des Gerichts sind sowohl das Urteil als auch der Gerichtsbescheid (§ 90a FGO). <sup>3</sup>Ein Gerichtsbescheid ergeht ohne mündliche Verhandlung und setzt i. d. R. eine Streitigkeit ohne besondere Schwierigkeiten rechtlicher und tatsächlicher Art voraus. <sup>4</sup>Gegen beide Entscheidungen ist die Revision möglich, sofern diese zugelassen ist (R 8 Abs. 2); dies gilt nicht für Gerichtsbescheide, die vom Vorsitzenden oder vom Berichterstatter erlassen worden sind (§ 79a Abs. 2 und 4 FGO). <sup>5</sup>Statt Revision einzulegen, kann gegen Gerichtsbescheide ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt werden; wird dieser Antrag rechtzeitig gestellt, gilt der Gerichtsbescheid als nicht ergangen (§ 90a Abs. 2 und 3 FGO).

### R 12.1 Urteil

(1) <sup>1</sup>Ist die Klage auf Aufhebung eines Verwaltungsakts gerichtet, kann das FG den angefochtenen Verwaltungsakt und die Einspruchsentscheidung aufheben. <sup>2</sup>Die Familienkasse ist dann an die rechtliche Beurteilung des Gerichts gebunden, die der Aufhebung zugrunde liegt. <sup>3</sup>Sie ist an die tatsächliche Beurteilung so weit gebunden, als nicht neu bekannt werdende Tatsachen und Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

(2) <sup>1</sup>§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO sieht die Änderung eines Verwaltungsakts vor, der einen Geldbetrag festsetzt oder eine darauf bezogene Feststellung trifft (z. B. Kindergeldfestsetzung). <sup>2</sup>In diesem Fall kann das Gericht den Betrag (z. B. das Kindergeld) in anderer Höhe festsetzen oder die von der Familienkasse getroffene Feststellung durch eine andere ersetzen.

(3) <sup>1</sup>Einen besonderen Fall der Aufhebung bzw. Abänderung regelt § 100 Abs. 3 FGO. <sup>2</sup>Danach kann das FG den Verwaltungsakt und die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf aufheben, „ohne in der Sache selbst zu entscheiden“, wenn das Gericht eine weitere Sachaufklärung für erforderlich hält, die noch erforderlichen Ermittlungen erheblich sind und die Aufhebung sachdienlich ist.

(4) <sup>1</sup>Soweit die Ablehnung oder Unterlassung des begehrten Verwaltungsakts rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, spricht das Gericht nach § 101 Satz 1 FGO die Verpflichtung der Familienkasse aus, den begehrten Verwaltungsakt zu erlassen, wenn die Sache spruchreif ist. <sup>2</sup>Andernfalls spricht es nach § 101 Satz 2 FGO die Verpflichtung aus, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu bescheiden.

### R 12.2 Erledigungserklärung

<sup>1</sup>Nur eine Erledigungserklärung, die von allen Beteiligten abgegeben wird, beendet den Rechtsstreit ohne eine Entscheidung des Gerichts. <sup>2</sup>Eine Erledigungserklärung ist auch erforderlich, wenn die Familienkasse die begehrte Änderung des Verwaltungsakts vorgenommen hat.

### R 12.3 Klagerücknahme

(1) <sup>1</sup>Auch bei der Klagerücknahme muss nach § 72 Abs. 1 Satz 2 FGO unter bestimmten Voraussetzungen der Beklagte einwilligen. <sup>2</sup>Die Einwilligung ist erforderlich,

- nach Schluss der mündlichen Verhandlung,
- bei Verzicht auf die mündliche Verhandlung,
- nach Ergehen eines Gerichtsbescheids sowie
- im Revisionsverfahren (§ 125 Abs. 1 FGO).

(2) <sup>1</sup>Folge der Klagerücknahme ist, dass das anhängige Verfahren sofort beendet ist und der Klageanspruch untergeht, z. B. durch Eintritt der Bestandskraft des angefochtenen Aufhebungs- oder Ablehnungsbescheids. <sup>2</sup>Im Gegensatz zur Einspruchsrücknahme, die nach § 362 Abs. 2 AO nur den Verlust des eingelegten Einspruchs zur Folge hat, führt die Klagerücknahme zum Verlust der Klage (§ 72 Abs. 2 Satz 1 FGO). <sup>3</sup>Eine nach Rücknahme erneut erhobene Klage ist daher unzulässig. <sup>4</sup>Dies

gilt allerdings nur für fristgebundene Klagen, nicht aber für die Leistungsklage und die Feststellungsklage.

## **R 12.4 Tatsächliche Verständigung (Vergleich)**

<sup>1</sup>Vergleiche werden im Finanzgerichtsverfahren nicht geschlossen, da eine vom Gesetz abweichende Steuervereinbarung nicht möglich ist. <sup>2</sup>Allerdings können sich die Beteiligten unter bestimmten Umständen (außer-)gerichtlich über einen bestimmten Sachverhalt einigen (sog. tatsächliche Verständigung), welcher der Besteuerung zugrunde liegt. <sup>3</sup>Die rechtlichen Wirkungen folgen aus den gesetzlichen Regelungen. <sup>4</sup>Prozessbeendende Erklärungen der Beteiligten sind erforderlich.

## **R 13 Kosten im Klageverfahren**

(1) <sup>1</sup>Das finanzgerichtliche Verfahren ist grundsätzlich kostenpflichtig (vgl. §§ 1 Abs. 2 Nr. 2, 52 GKG). <sup>2</sup>Die Verfahrensgebühr wird bereits mit der Einreichung der Klage fällig (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 GKG). <sup>3</sup>Die Familienkasse als Bundesfinanzbehörde ist von der Zahlung von Gerichtskosten befreit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GKG), nicht aber von der Erstattung von Auslagen an einen obsiegenden Kläger.

(2) <sup>1</sup>Grundsätzlich trägt der unterliegende Beteiligte gem. §§ 95, 135 Abs. 1 FGO die Gerichts- und außergerichtlichen Kosten der Gegenseite. <sup>2</sup>Allerdings können nach § 137 FGO einem Beteiligten die Kosten ganz oder teilweise auch dann auferlegt werden, wenn er obsiegt hat, die Entscheidung aber auf Tatsachen beruht, die er früher hätte geltend machen oder beweisen können. <sup>3</sup>Auch können einem Beteiligten solche Kosten auferlegt werden, die durch sein Verschulden entstanden sind.

(3) <sup>1</sup>Erliegt sich der Rechtsstreit in der Hauptsache, so entscheidet das Gericht nach § 138 Abs. 1 FGO nach billigem Ermessen über die Kosten des Verfahrens durch Beschluss. <sup>2</sup>Dabei berücksichtigt das Gericht den bisherigen Sach- und Streitstand nach § 138 Abs. 1 Hs. 2 FGO.

(4) Bei einer Beendigung des finanzgerichtlichen Verfahrens durch Klagerücknahme trägt der Beteiligte, der die Klage zurücknimmt, die Kosten des Verfahrens (§ 136 Abs. 2 FGO).

## **R 14 Prozesszinsen**

Obsiegt der Kläger bzw. Kindergeldberechtigte, ist die Festsetzung von Prozesszinsen zu prüfen (vgl. V 29.1 und V 29.5).

# Kapitel S – Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten

## S 1 Allgemeines

<sup>1</sup>Nach § 386 Abs. 1 Satz 2 AO sind die Familienkassen im Zusammenhang mit der Festsetzung von Kindergeld nach dem EStG auch für die Verfolgung und Ahndung von Steuerstraftaten i. S. d. § 370 AO und Steuerordnungswidrigkeiten i. S. d. §§ 378, 379 AO zuständig. <sup>2</sup>Ferner haben die Familienkassen im Strafverfahren im Zusammenhang mit Kindergeld nach dem EStG die gleichen Rechte und Pflichten wie die Finanzämter im Steuerstrafverfahren. <sup>3</sup>Die Familienkassen unterliegen auch bei der Verfolgung von Steuerstraftaten und der Verfolgung und Ahndung von Steuerordnungswidrigkeiten der Fachaufsicht des BZSt.

### S 1.1 Gesetzliche Vorschriften

Für die Verfolgung und Ahndung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten sind insbesondere folgende Vorschriften der AO von Bedeutung:

#### 1. Strafrecht:

- § 369 AO (Steuerstraftaten),
- § 370 AO (Steuerhinterziehung),
- § 371 AO (Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung),
- § 376 AO (Verfolgungsverjährung von Steuerstraftaten) und
- §§ 385 bis 408 AO (Strafverfahren).

Im Übrigen gelten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht und das Strafverfahren, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze bzw. die Vorschriften der AO nichts anderes bestimmen (§§ 369 Abs. 2, 385 AO), namentlich StGB, JGG, StPO und GVG.

#### 2. Ordnungswidrigkeitenrecht:

- § 377 AO (Steuerordnungswidrigkeiten),
- § 378 AO (Leichtfertige Steuerverkürzung),
- § 379 AO (Vorsätzliche oder leichtfertige Steuergefährdung),
- § 384 AO (Verfolgungsverjährung von Steuerordnungswidrigkeiten) und
- §§ 409 bis 412 AO (Bußgeldverfahren).

Für Steuerordnungswidrigkeiten gelten die Vorschriften des Ersten Teiles des OWiG, soweit die §§ 409 bis 412 AO nichts anderes bestimmen (§ 377 Abs. 2 AO). Im Übrigen gelten die nach § 46 Abs. 1 OWiG sinngemäß anzuwendenden Vorschriften der allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren, namentlich der StPO, des GVG und des JGG. § 410 Abs. 1 AO bestimmt darüber hinaus eine entsprechende Anwendung der dort näher bezeichneten strafrechtlichen Sonderbestimmungen der AO.

### S 1.2 Verwaltungsanweisungen

<sup>1</sup>Soweit die Besonderheiten des steuerlichen Kindergeldrechts dem nicht entgegenstehen, haben die Familienkassen auch die AStBV (St) sinngemäß zu beachten. <sup>2</sup>Im Hinblick auf die den Familienkassen im Rahmen des § 386 AO zugewiesene Zuständigkeit bei Steuerstraftaten sind auch die RiStBV ergänzend heranzuziehen.

## S 2 Tatbestände des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts

### S 2.1 Tatbestände des Steuerstrafrechts

(1) <sup>1</sup>Für Familienkassen hat vor allem der Straftatbestand des § 370 AO (Steuerhinterziehung) Bedeutung, der aufgrund seiner Spezialität dem § 263 StGB (Betrug) vorgeht. <sup>2</sup>In dieser Strafvorschrift sind im Einkommensteuerrecht auch nur die Straftatbestände des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (Unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen) und des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (Pflichtwidriges Unterlassen einer Mitteilung über steuerlich erhebliche Tatsachen) beachtlich. <sup>3</sup>Strafbar ist nur vorsätzliches Handeln (§ 15 StGB). <sup>4</sup>Sind neben dem Täter weitere Personen an der Straftat beteiligt, ist die Strafbarkeit unter Berücksichtigung der §§ 25 ff. StGB (Täterschaft und Teilnahme) zu untersuchen.

1. Bei dem Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO handelt es sich um ein Erfolgsdelikt, das voraussetzt, dass der Täter im Zusammenhang mit der Festsetzung von Kindergeld nach Maßgabe der §§ 62 bis 78 EStG vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch nicht gerechtfertigte Steuervorteile (Kindergeld als Steuervergütung) erlangt. Eine Steuerverkürzung liegt auch dann vor, wenn Steuern vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden (§ 370 Abs. 4 Satz 1 AO). Dies gilt auch, wenn Angaben des Berechtigten – etwa zu der Erwerbstätigkeit des Kindes – später überprüft werden sollen. Auf die Dauer des nicht rechtmäßigen Belassens der Vorteile kommt es nicht an.
2. Bei dem Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO handelt es sich um ein Unterlassungsdelikt, bei dem die vorsätzliche Verletzung der Handlungspflicht nach § 68 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 EStG (unterlassene Mitteilung von Änderungen in den Verhältnissen, die für die Leistung erheblich sind) zur Folge hat, dass die Kindergeldfestsetzung unrechtmäßig bestehen bleibt. Stellt sich heraus, dass bei Änderung des Sachverhaltes die Mitteilungspflicht verletzt wurde, sich aber die Anspruchsgrundlage für die Kindergeldfestsetzung nicht ändert, ist der objektive Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht erfüllt.

### **Beispiel**

Stellt sich heraus, dass ein Kind, das seine Lehre abgebrochen hat, ohne dass dies der Familienkasse mitgeteilt wurde, unmittelbar anschließend ein Studium aufgenommen hat, so liegt keine Steuerhinterziehung vor.

Unter den Voraussetzungen des § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG kann auch ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, eine Steuerhinterziehung begehen. Zur Abgabe von Strafverfahren gegen Heranwachsende (§ 1 Abs. 2 JGG) vgl. Nr. 154 AStBV (St). Eine weitere Handlungspflicht kann sich aus § 153 AO (Berichtigungspflicht bei unrichtigen oder unvollständigen Angaben) ergeben.

(2) <sup>1</sup>Der Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar (§§ 369 Abs. 2, 370 Abs. 2 AO i. V. m. § 23 Abs. 1 StGB). <sup>2</sup>Ein strafbefreiender Rücktritt ist unter den Voraussetzungen des § 24 StGB möglich. <sup>3</sup>Der Täter kann in diesen Fällen schon unter den Voraussetzungen des § 371 AO (Selbstanzeige) straffrei bleiben (vgl. S 2.4).

(3) <sup>1</sup>Eine Steuerverkürzung liegt nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO auch dann vor, wenn die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können oder der Steuervorteil aus anderen Gründen zugestanden hätte (Kompensationsverbot). <sup>2</sup>Ob und in welchem Umfang ein Nachteil entstanden ist, ergibt sich aus dem Vergleich zwischen dem Kindergeld, das aufgrund der unwahren Angaben festgesetzt wurde, und dem Kindergeld, das festzusetzen gewesen wäre, wenn anstelle der unrichtigen die der Wahrheit entsprechenden Tatsachen zugrunde gelegt worden wären.

### **Beispiel**

Hat ein Kindergeldberechtigter für ein Kind, für das ihm Kindergeld zustünde, keinen Antrag gestellt, so kann er nicht geltend machen, dass das für ein anderes Kind zu Unrecht gezahlte Kindergeld hierdurch ausgeglichen werde.

(4) <sup>1</sup>§ 371 Abs. 1 AO bietet dem Steuerstraftäter, der in den Fällen des § 370 AO unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde (Familienkasse) berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige, vgl. Nr. 132, 11, 77 Nr. 3 AStBV (St). <sup>2</sup>Die strafbefreiende Wirkung erstreckt sich jedoch nur auf Steuerstraftaten. <sup>3</sup>Zur Selbstanzeige bei Straftaten und Ordnungswidrigkeiten vgl. S 6.

(5) <sup>1</sup>Nach § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO begeht eine eigene Steuerstraftat, wer eine Person begünstigt, die eine Steuerstraftat begangen hat, also wer ihr Hilfe leistet, um ihr die Vorteile der Tat zu sichern (vgl. § 257 Abs. 1 StGB). <sup>2</sup>Von der Beihilfe zur Steuerhinterziehung (§§ 370 AO, 27 StGB) unterscheidet sich die Begünstigung darin, dass die Hilfe erst nach der Tat geleistet wird, in der Absicht, dem anderen die Vorteile der Tat zu sichern. <sup>3</sup>Von der Begünstigung sind die Strafvereitelung (§ 258 StGB) bzw. Strafvereitelung im Amt (§ 258a StGB) abzugrenzen. <sup>4</sup>Dabei wird die Strafverfolgung oder Strafvollstreckung vereitelt.

### **Beispiel 1**

Ein Dritter stellt eine Bescheinigung für ein Ausbildungsverhältnis aus, obwohl dieses nicht vorliegt, um den Berechtigten in die Lage zu versetzen, Kindergeld zu erhalten. Der Berechtigte legt diese Bescheinigung bei der Antragstellung der Familienkasse vor. Daraufhin setzt die Familienkasse das Kindergeld fest und zahlt es aus.

Der Dritte hat sich der Beihilfe zur Steuerhinterziehung nach §§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, 27 StGB strafbar gemacht.

### Beispiel 2

Die Familienkasse hat für das in Ausbildung befindliche Kind Kindergeld festgesetzt und ausgezahlt. Die Ausbildung wurde vorzeitig beendet und andere anspruchsbegründende Voraussetzungen lagen nicht vor. Dies teilte der Berechtigte nicht mit, sodass Kindergeld weitergezahlt wurde. Im Rahmen der abschließenden Prüfung wurde der Familienkasse eine Bescheinigung vorgelegt, in der von einem Dritten ein Ausbildungsverhältnis des Kindes bestätigt wurde, das tatsächlich nicht bestanden hat.

Der Dritte hat sich der Begünstigung nach §§ 369 Abs. 1 Nr. 4 AO, 257 Abs. 1 StGB strafbar gemacht.

### Beispiel 3

Der Sachbearbeiter der Familienkasse erkennt die Strafbarkeit des Handelns des Berechtigten, unternimmt jedoch bewusst nichts, um die Strafverfolgung zu verhindern.

Der Sachbearbeiter hat sich der Strafvereitelung im Amt nach § 258a StGB strafbar gemacht.

## S 2.2 Tatbestände des Steuerordnungswidrigkeitenrechts

(1) <sup>1</sup>Im Zusammenhang mit der Festsetzung von Kindergeld als Steuervergütung ist der Bußgeldtatbestand des § 378 AO (Leichtfertige Steuerverkürzung) relevant. <sup>2</sup>Der objektive Tatbestand des § 378 AO entspricht hinsichtlich Tathandlung und Erfolg dem des § 370 AO (Steuerhinterziehung). <sup>3</sup>Die Vorschriften unterscheiden sich in erster Linie im subjektiven Tatbestand. <sup>4</sup>Während der Tatbestand der Steuerhinterziehung Vorsatz voraussetzt, genügt für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 378 AO Leichtfertigkeit. <sup>5</sup>Zum Begriff der Leichtfertigkeit siehe S 2.3.2.

(2) <sup>1</sup>Wird vorsätzliches Handeln festgestellt, kann der Gesetzesverstoß (zunächst) nicht unter dem Gesichtspunkt einer Ordnungswidrigkeit, sondern grundsätzlich nur als Straftat verfolgt werden. <sup>2</sup>Zur Verfolgung der Tat als Ordnungswidrigkeit nach Abschluss eines zunächst eingeleiteten Strafverfahrens vgl. S 8.1.7.1.

(3) <sup>1</sup>Ferner kann eine Anwendung der Vorschrift des § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (Vorsätzliche oder leichtfertige Steuervergütung durch Ausstellen unrichtiger Belege) in Betracht kommen. <sup>2</sup>Damit wird bereits die Vorbereitungshandlung zur Steuerhinterziehung nach § 370 AO bzw. leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO mit Geldbuße bedroht. <sup>3</sup>Belege sind Schriftstücke, die eine Aussage über einen steuerlich erheblichen Sachverhalt enthalten, den Aussteller erkennen lassen und objektiv dazu geeignet und bestimmt sind, steuerrechtlich erhebliche Tatsachen im Rechtsverkehr zu beweisen. <sup>4</sup>Ob der Kindergeldberechtigte den Beleg tatsächlich verwendet, ist unerheblich. <sup>5</sup>Ein Beleg ist ausgestellt, wenn er in den Verfügungsbereich des Empfängers gelangt ist. <sup>6</sup>Dies ist bei Fremdbelegen (nicht selbst ausgestellt) i. d. R. der Fall, wenn der Beleg dem Kindergeldberechtigten bzw. Antragsteller zugegangen ist. <sup>7</sup>Bei Eigenbelegen (selbst ausgestellt) genügt es, den Beleg in den steuerrelevanten Geschäftsgang zu geben (z. B. Abheften im Kindergeldordner). <sup>8</sup>Belege sind in tatsächlicher Hinsicht unrichtig, wenn sie eine Aussage über Tatsachen enthalten, die nicht der Wahrheit entsprechen, also eine schriftliche Lüge enthalten.

(4) <sup>1</sup>Im Rahmen des § 379 AO ist stets zu prüfen, ob der Aussteller des Belegs nicht als Tatbeteiligter an der Steuerhinterziehung bzw. leichtfertigen Steuerverkürzung in Betracht kommt oder der Tatbestand des § 267 StGB (Urkundenfälschung) erfüllt ist. <sup>2</sup>§ 379 AO tritt hinter §§ 370, 378 AO, § 267 StGB zurück.

(5) <sup>1</sup>Anders als nach § 378 AO werden Tathandlungen i. S. d. § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht nur im Falle der Leichtfertigkeit, sondern auch bei vorsätzlichem Handeln als Ordnungswidrigkeiten bewertet. <sup>2</sup>Der Versuch einer Steuervergütung kann nicht geahndet werden (vgl. § 13 Abs. 2 OWiG).

(6) <sup>1</sup>§ 379 AO sieht im Gegensatz zu § 378 Abs. 3 AO eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige nicht vor. <sup>2</sup>Im Falle einer späteren Berichtigung der ursprünglich unrichtigen Bescheinigung über den Arbeitslohn bzw. die Ausbildungsvergütung oder unrichtigen Bildung eines Freibetrags als Lohnsteuerabzugsmerkmal wird es jedoch in aller Regel geboten sein, im Rahmen von Opportunitätsabwägungen (§ 47 Abs. 1 OWiG) von der Verfolgung der vorliegenden Ordnungswidrigkeit abzusehen.

## **S 2.3 Vorsatz, Leichtfertigkeit, Schuld**

### **S 2.3.1 Vorsatz**

#### **S 2.3.1.1 Begriffsdefinition**

<sup>1</sup>Für Steuerhinterziehung reicht von den verschiedenen Vorsatzformen bereits bedingter Vorsatz aus. <sup>2</sup>Dieser kommt in Betracht, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält. <sup>3</sup>Es ist nicht erforderlich, dass der Täter die Tatbestandsverwirklichung anstrebt oder für sicher hält. <sup>4</sup>Nach der BGH-Rechtsprechung ist für die Annahme des bedingten Vorsatzes neben dem „Für-Möglich-Halten“ der Tatbestandsverwirklichung zusätzlich erforderlich, dass der Eintritt des Taterfolges billigend in Kauf genommen wird. <sup>5</sup>Für die billigende Inkaufnahme reicht es, dass dem Täter der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig ist.

##### **Beispiel 1 (für direkten Vorsatz)**

Der Berechtigte gibt in dem Kindergeldantrag an, dass das Kind ein freiwilliges soziales Jahr ableistet, obwohl er genau weiß, dass das Kind einer Erwerbstätigkeit nachgeht und nie die Absicht hatte, ein freiwilliges soziales Jahr abzuleisten. Die Familienkasse setzt aufgrund der schlüssigen Angaben Kindergeld fest.

Der Berechtigte erfüllt den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Er hat gegenüber der Familienkasse unrichtige Angaben gemacht, die für den Kindergeldanspruch erheblich sind. Bezüglich aller objektiven Tatbestandsmerkmale handelte er mit Vorsatz („Wissen und Wollen“). Er wusste, dass die Angaben im Kindergeldantrag falsch sind und einen Anspruch auf Kindergeld begründen würden und dass die Familienkasse darüber keine Kenntnis hat. Er wollte mit diesen Angaben einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangen.

##### **Beispiel 2 (für bedingten Vorsatz)**

Einem Berechtigten, der wider besseres Wissen nicht unverzüglich mitteilt, dass sein Kind das Studium abgebrochen und eine Arbeit aufgenommen hat, kann unterstellt werden, dass er wegen der Hinweise auf Antrag, Bescheid und im Merkblatt weiß, dass eine Mitteilungspflicht besteht; kommt er ihr nicht nach, so nimmt er zumindest billigend in Kauf, dass er einen ungerechtfertigten Steuervorteil erhält. Daher kommt i. d. R. vorsätzliches Handeln in Betracht. Durch die Hinweise auf das Kindergeld auf Kontoauszug oder Gehaltsmitteilung werden ihm diese Umstände jeweils wieder ins Bewusstsein gebracht.

#### **S 2.3.1.2 Abgrenzung zum Tatbestandsirrtum**

(1) <sup>1</sup>Nicht vorsätzlich handelt, wer tatsächliche Umstände, die den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AO oder einer ausfüllenden steuerlichen Vorschrift (z. B. § 90 Abs. 1 AO oder § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG) begründen, nicht kennt (Tatbestandsirrtum, § 16 Abs. 1 Satz 1 StGB). <sup>2</sup>Weiß z. B. der Kindergeldberechtigte bzw. -empfänger eines über 18 Jahre alten Kindes in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG nicht, dass dieses einer anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nachgeht, kann er strafrechtlich nicht zur Verantwortung gezogen werden. <sup>3</sup>Auch wer nicht weiß, dass ihm Mitwirkungspflichten auferlegt sind, handelt nicht vorsätzlich. <sup>4</sup>Da die Kindergeldberechtigten aber regelmäßig auf die sich aus § 68 EStG ergebenden Pflichten hingewiesen werden, ist ein entsprechendes Vorbringen i. d. R. als Schutzbehauptung zu werten.

(2) Erfährt der Kindergeldberechtigte den erheblichen Sachverhalt später und erkennt er erst jetzt die Unrichtigkeit seiner ursprünglichen Angaben, macht er sich ab diesem Zeitpunkt wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung strafbar, wenn er die nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erforderliche Anzeige und Berichtigung unterlässt.

### **S 2.3.2 Leichtfertigkeit**

#### **S 2.3.2.1 Begriffsdefinition**

(1) <sup>1</sup>Nicht jede pflichtwidrige Handlung bzw. Unterlassung begründet den Vorwurf der Leichtfertigkeit. <sup>2</sup>Leichtfertigkeit ist eine besondere Form der Fahrlässigkeit und liegt vor, wenn jemand in besonders großem Maße gegen Sorgfaltspflichten verstößt und ihm dieser Verstoß besonders vorzuwerfen ist, weil er den Erfolg leicht hätte vorhersehen oder vermeiden können. <sup>3</sup>Zu einem außergewöhnlichen Maß an Pflichtwidrigkeit muss sich die Verwirklichung des Tatbestands aufdrängen. <sup>4</sup>Die für die Verwirklichung des Tatbestands nachzuweisende Leichtfertigkeit erfordert gründliche Feststellungen zur Verletzung der Sorgfaltspflicht und gebietet daher auch die Aufklärung möglicher entlastender Umstände, soweit sie für die Rechtsfolgen einer Zuwiderhandlung bedeutsam sind (§ 160 Abs. 2 StPO i. V. m. § 46 Abs. 1 OWiG). <sup>5</sup>Jedenfalls wäre es rechtswidrig, von vornherein Leichtfertigkeit zu unterstellen.

(2) <sup>1</sup>Da der objektive Tatbestand in § 378 AO mit dem in § 370 AO übereinstimmt, ist § 378 AO häufig dann anzuwenden, wenn zwar der Verdacht auf Steuerhinterziehung besteht, der für die Verwirklichung des Straftatbestandes erforderliche Vorsatz (§ 15 StGB) aber nicht nachgewiesen werden kann, und die Voraussetzungen für Leichtfertigkeit vorliegen. <sup>2</sup>Der Tatbestand des § 378 AO wird daher in der Praxis häufig als Auffangtatbestand in Erscheinung treten, und zwar immer dann, wenn die Durchführung eines Strafverfahrens wegen des Verdachts einer Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AO letztlich daran scheitert, dass Vorsatz bei Beachtung strafrechtlicher Beweisgrundsätze nicht nachgewiesen werden kann, hingegen eine Leichtfertigkeit. <sup>3</sup>Im Zweifel ist zu Gunsten des Betroffenen zu entscheiden. <sup>4</sup>Das Gleiche gilt, wenn eine Aufklärung aussichtslos erscheint oder mit unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand verbunden wäre. <sup>5</sup>Die Ahndung als Ordnungswidrigkeit wegen leichtfertiger Begehung darf jedoch nicht automatisch Folge des nicht beweisbaren Vorsatzes sein, sondern bedarf einer eigenständigen Feststellung.

### **S 2.3.2.2 Abgrenzung zur einfachen Fahrlässigkeit und zu bedingtem Vorsatz**

(1) <sup>1</sup>Von wesentlicher Bedeutung für die richtige Rechtsanwendung ist die Unterscheidung zwischen einfacher Fahrlässigkeit (weder Straftat noch Ordnungswidrigkeit) und Leichtfertigkeit (Ordnungswidrigkeit) sowie zwischen Leichtfertigkeit (Ordnungswidrigkeit) und bedingtem Vorsatz (Straftat). <sup>2</sup>Für die richtige Einordnung kommt es darauf an, neben dem objektiven Verstoß gegen Sorgfaltspflichten (gemessen an der für den durchschnittlichen Kindergeldempfänger vorhersehbaren Verwirklichung des Tatbestands) die individuelle Vorwerfbarkeit (d. h. die Bewertung des Verhaltens des Betroffenen unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Falles) nachzuweisen.

(2) <sup>1</sup>Der Berechtigte ist verpflichtet, auch umfangreiche Formulare und Erläuterungen gewissenhaft zu lesen. <sup>2</sup>Er ist außerdem bei Unsicherheit verpflichtet, sich zu erkundigen. <sup>3</sup>Der Einwand des Kindergeldberechtigten, er habe von seiner Mitwirkungspflicht nicht gewusst oder den Umfang verkannt, entlastet ihn somit nicht von dem Vorwurf der Leichtfertigkeit. <sup>4</sup>Von einer zumindest leichtfertigen Verletzung der Mitwirkungspflicht nach § 68 EStG ist auszugehen, wenn dem Berechtigten ohne jede weitere Überlegung klar sein musste, dass eine mitzuteilende Änderung in den Verhältnissen eingetreten ist. <sup>5</sup>Je öfter der Berechtigte auf seine Mitwirkungspflicht hingewiesen wird – etwa durch die Abfrage der Verhältnisse des volljährigen Kindes – desto weniger Überlegungen sind nötig, um zu erkennen, dass eine mitteilungspflichtige Tatsache vorliegt.

#### **Beispiel 1 (für Leichtfertigkeit)**

Das Kind hat die Ausbildung abgebrochen und unterrichtet den Berechtigten darüber. Der Berechtigte bittet das Kind, dies der Familienkasse innerhalb der nächsten Woche mitzuteilen, da er selbst im Moment zu beschäftigt sei. Ihm ist bekannt, dass das Kind in der Vergangenheit ängstlich gegenüber Unbekannten war. Er hofft, dass das Kind seine Situation versteht und „über seinen Schatten springt“. Anders als erhofft traut sich das Kind nicht bei der Familienkasse anzurufen und unterlässt die Anzeige. Erst nach drei Monaten offenbart sich das Kind dem Berechtigten.

Der Berechtigte erfüllt den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Er ist seiner Mitteilungspflicht nach § 68 EStG nicht unverzüglich nachgekommen. Die Familienkasse wurde über die steuerlich erhebliche Tatsache „Ausbildungsabbruch“ in Unkenntnis gelassen. Er handelt leichtfertig, weil er aufgrund des bisherigen Verhaltens des Kindes nicht davon ausgehen durfte, dass das Kind seiner Aufforderung nachkommt. Der Berechtigte hätte zumindest im Nachhinein den Erfolg kontrollieren müssen.

#### **Beispiel 2 (für einfache Fahrlässigkeit)**

Das Kind hat die Ausbildung abgebrochen und unterrichtet den Berechtigten darüber. Der Berechtigte bittet das Kind, dies der Familienkasse innerhalb der nächsten Woche mitzuteilen, da er selbst im Moment zu beschäftigt sei. Das Kind hat bisher alle Arbeitsaufträge zuverlässig erfüllt, weshalb er darauf vertraut, dass es auch diesmal so geschieht. Anders als erwartet vergisst das Kind bei der Familienkasse anzurufen und unterlässt die Anzeige. Erst nach drei Monaten offenbart sich das Kind dem Berechtigten.

Der Berechtigte erfüllt den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Er ist seiner Mitteilungspflicht nach § 68 EStG nicht unverzüglich nachgekommen. Die Familienkasse wurde über die steuerlich erhebliche Tatsache „Ausbildungsabbruch“ in Unkenntnis gelassen. Er handelt fahrlässig, weil er zumindest im Nachhinein den Erfolg hätte kontrollieren müssen.

## **S 2.3.3 Schuld**

### **S 2.3.3.1 Begriffsdefinition**

<sup>1</sup>Schuld ist die individuelle Vorwerfbarkeit der rechtswidrigen Tat. <sup>2</sup>Sie setzt die Fähigkeit des Täters voraus, das Unrecht der Tat einzusehen und dieser Einsicht gemäß zu handeln (§ 20 StGB), sowie seine Schuldfähigkeit (§ 19 StGB).

### **S 2.3.3.2 Abgrenzung zum Verbotsirrtum**

<sup>1</sup>Weiß der Täter, dass sein Verhalten den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AO erfüllt, hält er es aber irrtümlich für erlaubt, liegt ein Verbotsirrtum (Irrtum über die Rechtswidrigkeit) vor. <sup>2</sup>Gleiches gilt für den Fall, dass der Täter die Pflicht nicht kannte, gegen die er verstoßen hat, z. B. § 68 EStG. <sup>3</sup>Der Verbotsirrtum lässt den Vorsatz unberührt, aber unter Umständen den Schuldvorwurf entfallen. <sup>4</sup>Das ist der Fall, wenn der Irrtum nicht vermieden werden konnte (§ 17 Satz 1 StGB). <sup>5</sup>Die Vermeidbarkeit des Verbotsirrtums ist anhand der Umstände des Einzelfalles nach der Einsichtsfähigkeit des Täters bei der erforderlichen Anspannung seines Gewissens zu beurteilen. <sup>6</sup>Es besteht eine Erkundigungspflicht des Täters. <sup>7</sup>Überwiegend dürfte daher der Verbotsirrtum im Bereich des § 370 AO vermeidbar und § 17 Satz 2 StGB (mögliche Strafmilderung nach § 49 Abs. 1 StGB) zu beachten sein.

### **S 2.4 Versuchte Steuerhinterziehung**

(1) <sup>1</sup>Wenn der Täter den Steuervorteil (die Kindergeldzahlung) für sich oder einen anderen nicht erlangt hat, kommt nur der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung in Betracht (§ 23 Abs. 1 StGB, § 370 Abs. 2 AO). <sup>2</sup>Nach der gesetzlichen Definition des § 22 StGB versucht eine Straftat, wer nach seiner Vorstellung von der Tat zur Verwirklichung des Tatbestandes unmittelbar angesetzt hat.

<sup>3</sup>Ein unmittelbares Ansetzen ist gegeben, wenn der Täter subjektiv die Schwelle zum „jetzt geht es los“ überschritten hat und sein Verhalten so eng mit der tatbestandlichen Ausführungshandlung verknüpft ist, dass bei ungestörtem Fortgang des Geschehens ohne wesentliche Zwischenakte mit der Tatbestandsverwirklichung zu rechnen ist. <sup>4</sup>Letzteres ist jedenfalls dann zu bejahen, wenn bereits ein Tatbestandsmerkmal verwirklicht ist. <sup>5</sup>Davor ist für die Abgrenzung von strafbarem Versuch und strafloser Vorbereitungshandlung darauf abzustellen, ob das Verhalten des Täters so weit fortgeschritten ist, dass das Rechtsgut – der staatliche Steueranspruch – unmittelbar gefährdet erscheint.

#### **Beispiel (für eine versuchte Steuerhinterziehung)**

Ein Antragsteller legt neben seinem Antrag für ein volljähriges Kind eine Studienbescheinigung vor, die so plump gefälscht ist, dass der Sachbearbeiter sie zurückweist.

<sup>6</sup>Der Versuch ist auch bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich. <sup>7</sup>Unabhängig von der konkreten Gefährdung des Rechtsguts ist der Versuch auch dann strafbar, wenn lediglich nach der Vorstellung des Täters eine Rechtsgutsverletzung drohte (§ 23 Abs. 3 StGB).

(2) <sup>1</sup>Die versuchte Tat wird nicht bestraft, wenn die Voraussetzungen des Rücktritts vom Versuch nach § 24 Abs. 1 StGB (Strafaufhebungsgrund) vorliegen. <sup>2</sup>Danach muss der Täter entweder die weitere Ausführung der Tat freiwillig aufgegeben (bei nicht beendetem Versuch) oder die Vollendung der Tat durch eigene Tätigkeit verhindert haben (bei beendetem Versuch). <sup>3</sup>Für die Unterscheidung kommt es darauf an, ob der Täter seiner Meinung nach alles das getan hat, was seinerseits zur Vollendung der Tat erforderlich ist. <sup>4</sup>Neben den Rücktrittsmöglichkeiten des § 24 StGB existiert der persönliche Strafaufhebungsgrund des § 371 AO.

(3) Ist die Tat vollendet, tritt Straflosigkeit nur noch unter den Voraussetzungen des § 371 AO durch wirksame Selbstanzeige ein (vgl. S 6).

### **S 2.5 Vollendung und Beendigung der Tat**

<sup>1</sup>Die Unterscheidung von Vollendung und Beendigung hat keine Konsequenzen für die Frage der Teilnahme an einer fremden Tat. <sup>2</sup>So ist über die Vollendung hinaus bis zur Beendigung noch eine sukzessive Teilnahme (z. B. Beihilfe zur Steuerhinterziehung) möglich. <sup>3</sup>Eine vorsätzlich begangene Tat ist vollendet, wenn der Täter alle Tatbestandsmerkmale verwirklicht hat, z. B. einen unzutreffenden Antrag gestellt hat, und nach seiner Vorstellung keine weiteren Handlungen zur Sicherung des Erfolges notwendig sind. <sup>4</sup>Tatbeendigung tritt solange nicht ein, wie zu Unrecht die Wirkung der Kindergeldfestsetzung fortbesteht, § 370 Abs. 4 AO. <sup>5</sup>Nach § 78a Satz 2 StGB beginnt die Verjährungsfrist erst zu laufen, wenn der Taterfolg vollständig eingetreten ist. <sup>6</sup>Für den Familienleistungsausgleich bedeutet dies, dass erst nach der letzten Auszahlung aufgrund einer auf einer strafbaren Handlung beruhenden Festsetzung die Tat beendet ist und die Verjährung beginnt. <sup>7</sup>Dies gilt sowohl für eine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als auch für eine gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (Unterlassen) sowie für eine leichtfertige Steuerverkürzung gem. § 378 AO (vgl. BFH vom 26.6.2014, III R 21/13, BStBl 2015 II S. 886).

## S 3 Täterkreis

Normadressaten der Straf- bzw. Bußgeldandrohungen können insbesondere folgende Personenkreise sein:

- Kindergeldberechtigter bzw. Empfänger von Kindergeld nach dem EStG,
- volljährige Kinder (vgl. § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG),
- Arbeitgeber, ggf. die für diese verantwortlich handelnden Personen (§§ 34, 35 AO),
- Bevollmächtigte und Beistände i. S. v. § 80 AO und
- Aussteller sonstiger relevanter Bescheinigungen (z. B. Geburtsurkunde, Haushalts- und Studienbescheinigungen).

## S 4 Verfolgungsverjährung

### S 4.1 Straftat

(1) <sup>1</sup>Steuerstraftaten verjähren fünf Jahre nach ihrer Beendigung (§§ 78 Abs. 3 Nr. 4, 78a StGB i. V. m. § 369 Abs. 2 AO), in den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung dauert die Verjährungsfrist zehn Jahre (§ 376 Abs. 1 AO). <sup>2</sup>Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die Tat beendet ist (vgl. S 2.5 Satz 6). <sup>3</sup>Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährungsfrist mit diesem Zeitpunkt (§ 78a StGB). <sup>4</sup>Bei Kindergeldfestsetzungen beginnt sie demnach mit der letzten Auszahlung des Kindergeldes. <sup>5</sup>Danach können auch Handlungen verfolgt werden, die weit mehr als fünf Jahre zurückliegen. <sup>6</sup>Für die Verfolgungsverjährung gelten die allgemeinen Vorschriften der §§ 78 bis 78c StGB. <sup>7</sup>Die Verfolgungsverjährung wird durch die Tatbestände des § 78c StGB und des § 376 Abs. 2 AO unterbrochen.

(2) Die Verfolgungsverjährung hat auch Auswirkungen auf die Festsetzungsverjährung, vgl. V 12.3 Abs. 3.

### S 4.2 Ordnungswidrigkeit

<sup>1</sup>Die Verfolgungsverjährung im Ordnungswidrigkeitenrecht ist in den §§ 31 bis 33 OWiG geregelt, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt (§ 31 Abs. 2 OWiG). <sup>2</sup>Eine abweichende gesetzliche Bestimmung enthält § 384 AO, der für die Ordnungswidrigkeiten i. S. d. §§ 378 bis 380 AO generell eine Verjährungsfrist von fünf Jahren vorsieht. <sup>3</sup>Für die Berechnung gilt S 4.1 entsprechend.

## S 5 Ermittlungsgründe

(1) <sup>1</sup>Neben verspäteten Änderungsmitteilungen (Verletzung der Mitteilungspflicht) können Mitteilungen, die eine Person im Rahmen einer Anhörung (außerhalb des Ermittlungsverfahrens im Rahmen des Straf- und Ordnungswidrigkeitenverfahrens) macht, zum Verdacht einer Steuerstraftat führen. <sup>2</sup>Die fehlende Mitwirkung bei einer nachträglichen Überprüfung des Kindergeldanspruchs begründet keinen Anfangsverdacht, es sei denn, es liegen weitere tatsächliche Anhaltspunkte vor, die einen Anfangsverdacht rechtfertigen.

(2) Für die Frage, ob der Verdacht einer Steuerstraftat vorliegt, sind die Fallgestaltungen „Mitteilung des Betroffenen“, „Mitteilung von dritter Seite“ und „Sonstige Ermittlungsgründe“ zu unterscheiden.

### S 5.1 Mitteilung des Betroffenen

(1) <sup>1</sup>Geht bei einer Familienkasse eine verspätete Mitteilung über den Wegfall der Anspruchsgrundlage ein, so ist zu prüfen, ob der Verdacht einer Steuerstraftat vorliegt. <sup>2</sup>Die Festsetzungsstelle hebt die Kindergeldfestsetzung auf und fordert das überzahlte Kindergeld für die noch nicht verjährten Zeiträume zurück (vgl. V 12).

(2) <sup>1</sup>Nach Fälligkeit des Rückforderungsbetrags ist zu prüfen, ob Zinsen gem. § 235 AO (Hinterziehungszinsen) der Höhe nach festzusetzen sind (vgl. V 29.4). <sup>2</sup>Sind Zinsen gem. § 235 AO der Höhe nach festzusetzen, ist - sofern noch nicht erfolgt - durch die BuStra-Stelle zu prüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerstraftat vorliegen und ggf. unter Verwendung des Vordrucks „Einleitungsverfügung“ ein Strafverfahren einzuleiten. <sup>3</sup>Der Betroffene ist strafrechtlich zu belehren. <sup>4</sup>Die Zinsen gem. § 235 AO sind von der Festsetzungsstelle festzusetzen (vgl. V 29).

(3) Wurden sowohl der Rückforderungsbetrag als auch festgesetzte Zinsen fristgerecht gezahlt und liegen die übrigen Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige vor (vgl. S 6), ist der Fall mit einem entsprechenden Aktenvermerk abzuschließen.

(4) <sup>1</sup>Bei nicht fristgerechter oder unvollständiger Zahlung der Rückforderung bzw. der Zinsen gem. § 235 AO hat die BuStra-Stelle die Einleitung bzw. Fortführung des Strafverfahrens zu prüfen und eine strafrechtliche Frist gem. § 371 Abs. 3 AO zu setzen. <sup>2</sup>Grundsätzlich genügt eine Frist von ein bis zwei Wochen, da dem Täter seine Zahlungsverpflichtung bereits bekannt ist.

(5) <sup>1</sup>Wird gegen den Rückforderungsbescheid bzw. gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zinsen gem. § 235 AO Einspruch bzw. Klage erhoben, ist die BuStra-Stelle hiervon unverzüglich zu unterrichten. <sup>2</sup>Gleiches gilt, wenn nach Abgabe an die BuStra-Stelle Zahlungen des Betroffenen bzw. Beschuldigten erfolgen.

## **S 5.2 Mitteilung von dritter Seite**

(1) <sup>1</sup>Geben Mitteilungen von dritter Seite Anlass, das Vorliegen einer Straftat in Betracht zu ziehen, so hängt es von der Werthaltigkeit und Belastbarkeit dieser Mitteilungen ab, ob die Familienkasse zunächst den Sachverhalt weiter aufklärt oder die Einleitung eines Strafverfahrens prüft. <sup>2</sup>Daher ist insbesondere von Bedeutung,

- ob die vorliegenden Erkenntnisse auf zuverlässigen Quellen basieren,
- ob die äußeren Umstände erfahrungsgemäß den Schluss zulassen, dass zu Unrecht Kindergeld gezahlt worden ist.

(2) <sup>1</sup>Ergibt die Prüfung, dass der objektive Tatbestand einer Steuerstraftat nach § 370 Abs. 1 AO erfüllt und der Sachverhalt für die Rückforderung des Kindergeldes hinreichend bekannt ist, ist zu prüfen, ob ein Strafverfahren einzuleiten ist (vgl. S 8.1.5). <sup>2</sup>Der Betroffene ist im Fall der Einleitung eines Strafverfahrens durch die BuStra-Stelle strafrechtlich zu belehren. <sup>3</sup>Äußerungen des Beschuldigten in der nach Einleitung des Strafverfahrens von der Familienkasse vor dem Erlass des Aufhebungsbescheids durchzuführenden Anhörung nach § 91 AO können nicht mehr als Selbstanzeige gewertet werden. <sup>4</sup>Die Familienkasse hebt die Kindergeldfestsetzung nach Anhörung gem. § 91 AO auf und fordert das überzahlte Kindergeld unverzüglich unter Setzung einer Frist von maximal einem Monat zurück. <sup>5</sup>Ab dem Zeitpunkt des Vorliegens eines Ausschlussgrundes nach § 371 Abs. 2 AO ist eine Selbstanzeige nicht mehr möglich (vgl. S 6.3).

(3) <sup>1</sup>Ist der Sachverhalt aufgrund der Mitteilung von dritter Seite noch nicht hinreichend bekannt, ist er aufzuklären, vgl. V 6. <sup>2</sup>Ergibt die Sachverhaltsermittlung, dass Kindergeld nicht ungerechtfertigt bezogen wurde, ist nichts weiter zu veranlassen. <sup>3</sup>Ergibt die Sachverhaltsermittlung hingegen, dass Kindergeld ungerechtfertigt bezogen wurde, ist zu unterscheiden, ob die Sachverhaltsaufklärung durch den Betroffenen oder einen Dritten erfolgte. <sup>4</sup>Auf S 6 und S 5.1 wird verwiesen.

## **S 5.3 Sonstige Ermittlungsgründe**

<sup>1</sup>Erlangt der Bedienstete einer Familienkasse oder einer anderen Dienststelle im Zusammenhang mit seiner dienstlichen Tätigkeit Kenntnis von Tatsachen, die den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit begründen, so hat er, sofern der Sachverhalt nicht bereits aktenkundig ist, hierüber einen Aktenvermerk zu fertigen. <sup>2</sup>Nr. 130 bis 133 AStBV (St) gelten bezüglich der Unterrichtungspflicht gegenüber BuStra-Stellen mit der Maßgabe, dass eine Weitergabe an die BuStra-Stelle unterbleibt, wenn der Entscheidungs- bzw. Anordnungsbefugte zweifelsfrei zu dem Ergebnis gelangt, dass dem Betroffenen allenfalls leichte Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann. <sup>3</sup>Wer wider besseres Wissen die BuStra-Stelle nicht unterrichtet, macht sich möglicherweise selbst nach § 258 oder § 258a StGB wegen Strafvereitelung oder nach § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO wegen Begünstigung strafbar.

## **S 6 Selbstanzeige**

### **S 6.1 Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>§ 371 Abs. 1 AO bietet dem Steuerstraftäter die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige. <sup>2</sup>Wer in den Fällen des § 370 AO unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde (Familienkasse) in vollem Umfang berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei. <sup>3</sup>Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten erfolgen. <sup>4</sup>Dies umfasst mindestens die im Bereich der §§ 31, 62 bis 78 EStG innerhalb der letzten zehn

Kalenderjahre begangenen Steuerstraftaten, die dem Kalenderjahr, in dem die Selbstanzeige eingeht, vorangehen, zuzüglich des Zeitraums im laufenden Kalenderjahr bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige.<sup>5</sup>Die Straffreiheit tritt nicht ein, wenn Ausschlussgründe gem. § 371 Abs. 2 AO vorliegen, vgl. S 6.3.<sup>6</sup>Die Straffreiheit tritt nur ein, soweit das hinterzogene Kindergeld und die Zinsen nach § 235 AO innerhalb der dem Täter gesetzten angemessenen Frist entrichtet werden, vgl. Nr. 132, 11, 77 Nr. 3 AStBV (St).<sup>7</sup>Für Steuerordnungswidrigkeiten enthält § 378 Abs. 3 AO eigene Regelungen.<sup>8</sup>Zur Selbstanzeige bei Ordnungswidrigkeiten vgl. S 6.7.

(2)<sup>1</sup>Die Straffreiheit bezieht sich nur auf steuerstrafrechtliche Taten.<sup>2</sup>Liegen zugleich allgemeine Straftaten (z. B. Urkundenfälschung, im Bereich des öffentlichen Dienstes: Betrug zu Lasten des Dienstherrn durch den unrechtmäßigen Bezug des Familien- bzw. Ortszuschlages) vor, so ist der Vorgang trotz einer Selbstanzeige an die Staatsanwaltschaft abzugeben, vgl. S 8.1.3.

(3)<sup>1</sup>Stellt sich zu einem späteren Zeitpunkt heraus, dass die Selbstanzeige unvollständig war, und wurde das Strafverfahren seinerzeit nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt, kann ein erneutes Ermittlungsverfahren eingeleitet werden.<sup>2</sup>§ 170 Abs. 2 StPO führt nicht zum Strafklageverbrauch.<sup>3</sup>Wurde das Strafverfahren nach § 153a StPO gegen Zahlung einer Geldauflage oder durch ein rechtskräftiges Urteil abgeschlossen, so ist bezüglich der von der unwirksamen Selbstanzeige umfassten Taten Strafklageverbrauch (Art. 103 Abs. 3 GG) eingetreten.

## **S 6.2 Form und Inhalt der Selbstanzeige**

(1)<sup>1</sup>Die Selbstanzeige muss die Berichtigung unrichtiger, die Ergänzung fehlender oder die Nachholung unterlassener Angaben in vollem Umfang enthalten, sodass die Festsetzungsstelle der Familienkasse oder die BuStra-Stelle der Familienkasse ohne eigene Nachforschungen zutreffende Anhaltspunkte über Grund und Ausmaß der vorangegangenen oder beabsichtigten nicht gerechtfertigten Kindergeldzahlung erhält.<sup>2</sup>Die Selbstanzeige muss nicht als solche bezeichnet sein, auch muss sich der Täter nicht einer Straftat bezichtigen, es genügt, wenn er seine Angaben berichtigt bzw. vervollständigt.<sup>3</sup>Seine Motive sind nicht beachtlich, er muss nicht freiwillig handeln.<sup>4</sup>Eine bestimmte Form ist für die Berichtigung nicht vorgeschrieben, jedoch reicht die bloße Rückzahlung des nicht gerechtfertigten Kindergeldes nicht.<sup>5</sup>Die Selbstanzeige ist gegenüber einer Finanzbehörde i. S. d. § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO zu erstatten.<sup>6</sup>Sie ist auch dann noch anzuerkennen, wenn eine unzuständige Stelle sie der zuständigen Finanzbehörde übermittelt, bevor ein Ausschlussgrund nach § 371 Abs. 2 AO eingreift (vgl. S 6.3).

(2)<sup>1</sup>Der Täter muss die Berichtigung selbst vorgenommen oder zumindest veranlasst haben.<sup>2</sup>Sind mehrere an der Tat beteiligt, gilt die Selbstanzeige nur zugunsten des jeweiligen Anzeigerstatters.

## **S 6.3 Ausschlussgründe**

(1) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn einer der Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO vorliegt.

(2)<sup>1</sup>Nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b AO ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich, wenn dem Täter oder Teilnehmer oder einem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen dieser Tat bekannt gegeben worden ist.<sup>2</sup>Aus der Bekanntgabe muss hervorgehen, dass die Behörde einen konkreten Verdacht hinsichtlich der Tat, wegen der Selbstanzeige erstattet wird, hat und dass deshalb ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist.<sup>3</sup>Anfragen zur Aufklärung des Sachverhaltes genügen nicht.<sup>4</sup>Zu Vorermittlungen vgl. Nr. 13 AStBV (St).<sup>5</sup>Die Tat muss genau bezeichnet sein.<sup>6</sup>Eine bestimmte Form ist für die Bekanntgabe nicht vorgeschrieben, allerdings muss sie amtlich erfolgen und im Zweifelsfall gerichtlich nachweisbar sein.<sup>7</sup>Interne Maßnahmen der Familienkasse einschließlich der die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens anordnenden Aktenverfügung schließen eine wirksame Selbstanzeige noch nicht aus.<sup>8</sup>Es kann sachdienlich sein, dem Beschuldigten bereits im Zusammenhang mit der Anhörung gem. § 91 AO die Einleitung des Ermittlungsverfahrens bekannt zu geben.

(3)<sup>1</sup>Straffreiheit tritt nach § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO nicht ein, wenn eine der Steuerstraftaten bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.<sup>2</sup>Eine Entdeckung liegt noch nicht vor, wenn ein Tatverdacht besteht, vielmehr muss der Entdecker zumindest einen Teil des wirklichen Tatgeschehens oder der Tatfolgen selbst unmittelbar wahrgenommen haben.<sup>3</sup>Mitteilungen Dritter genügen nicht.<sup>4</sup>Es muss so viel entdeckt sein – einschließlich der subjektiven Merkmale –, dass die zuständige Behörde die Strafverfolgung in Gang setzen kann.<sup>5</sup>Es müssen also auch Kenntnisse vorliegen, die auf einen Vorsatz des Täters zur Steuerhinterziehung schließen lassen.<sup>6</sup>Reichen die Umstände nur für den Verdacht einer Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO, so ist die strafbefreiende Selbstanzeige noch möglich, weil damit

eine Straftat noch nicht entdeckt ist.<sup>7</sup> Im Hinblick darauf, dass der Täter subjektiv Kenntnis von der objektiven Tatentdeckung haben muss bzw. damit hätte rechnen müssen, stellt § 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO eine widerlegbare Beweisregel zuungunsten des Täters auf.<sup>8</sup> Wenn Umstände vorliegen, aus denen sich dem Täter die Überzeugung aufdrängen musste, dass seine Tat entdeckt ist, muss er anderweitige Umstände dartun, weshalb er gleichwohl nicht damit rechnete.<sup>9</sup> Maßgeblich sind die konkrete Person und die Situation, in der sich der Täter befunden hat.<sup>10</sup> Nimmt der Täter dagegen irrtümlich an, er sei entdeckt, so nimmt das seiner Selbstanzeige nicht die strafbefreiende Wirkung.

(4)<sup>1</sup> Übersteigt das für sich oder einen anderen erlangte nicht gerechtfertigte Kindergeld einen Betrag von 25 000 Euro je Tat, tritt keine Straffreiheit ein (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO).<sup>2</sup> Von der Strafverfolgung wird aber abgesehen, wenn der Täter zusätzlich zur Rückzahlung des Kindergeldes die Zinsen nach § 235 AO (vgl. V 29.4) sowie den Geldbetrag nach § 398a AO an die Staatskasse zahlt (vgl. S 6.6).

#### **S 6.4 Nachentrichtungspflicht (§ 371 Abs. 3 AO)**

(1)<sup>1</sup> Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige hängt stets davon ab, dass der Täter oder Teilnehmer die ungerechtfertigt erlangten Beträge und die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO innerhalb einer zu bestimmenden Frist entrichtet (§ 371 Abs. 3 AO).<sup>2</sup> Bei dieser Frist handelt es sich um eine strafrechtliche Frist, die zu steuerlichen Zahlungsfristen nicht in notwendiger Abhängigkeit steht.<sup>3</sup> Entsprechend dem Zweck einer möglichst zeitnahen Wiedergutmachung des angerichteten Vermögensschadens muss eine angemessene Frist für die Erstattung des zu Unrecht erlangten Kindergeldes und der Hinterziehungszinsen – grundsätzlich in einem Betrag – gesetzt werden.<sup>4</sup> Die Frist muss allerdings so bemessen sein, dass eine Begleichung des zu erstattenden Betrages nicht von vornherein außerhalb der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters oder Teilnehmers liegt.<sup>5</sup> I. d. R. ist die Aufnahme eines Kredites zur Tilgung des geschuldeten Betrages zumutbar.

(2)<sup>1</sup> Eine Belehrung über die strafrechtlichen Folgen einer Fristversäumung muss die Fristsetzung nicht enthalten, sie ist jedoch üblich und angebracht.<sup>2</sup> Versäumt der Täter die Frist, so verwirkt er mit Fristablauf die Möglichkeit auf Straffreiheit; auf sein Verschulden kommt es dabei nicht an.<sup>3</sup> Die Frist kann aber auch nachträglich verlängert werden.<sup>4</sup> Die Fristsetzung ist ein anfechtbarer Bescheid; der Anfechtung kommt jedoch keine aufschiebende Wirkung zu.<sup>5</sup> Es ist der ordentliche Rechtsweg (also zu den Straf-, nicht zu den Finanzgerichten) gegeben.

(3)<sup>1</sup> Für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ist die Art der Rückzahlung unerheblich.<sup>2</sup> Die Finanzbehörde hat zur Tilgung des festgesetzten Rückzahlungsbetrages innerhalb der gesetzten strafrechtlichen Frist – aber nicht vor Ablauf der steuerlichen Zahlungsfrist – stets von der Möglichkeit der Aufrechnung Gebrauch zu machen (vgl. V 27.1 Abs. 3 Satz 2); die Aufrechnung kann auch durch den Täter oder Teilnehmer erklärt werden.<sup>3</sup> Unerheblich ist, wer den Rückzahlungsbetrag tilgt.

#### **S 6.5 Beendigung des Strafverfahrens im Falle der Selbstanzeige**

(1)<sup>1</sup> Im Falle der Zahlung innerhalb der von der BuStra-Stelle gesetzten Frist ist das Verfahren nach § 170 Abs. 2 StPO einzustellen.<sup>2</sup> Erfolgt keine Zahlung oder bleiben auch nach den Ermittlungen der BuStra-Stelle (vgl. Nr. 11 AStBV (St)) die Angaben des Berechtigten unvollständig, so ist das Ermittlungsverfahren fortzuführen.

(2) Eine nicht wirksame Selbstanzeige kann Anlass sein, das Verfahren nach §§ 153 ff. StPO einzustellen oder die Strafe zu mildern.

(3) Teilzahlungen sind bei der Zumessung der Strafe bzw. Geldbuße zu berücksichtigen (vgl. S 9).

#### **S 6.6 Absehen von der Verfolgung in besonderen Fällen nach § 398a AO**

(1)<sup>1</sup> Tritt die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige nur deshalb nicht ein, weil das zu Unrecht bezogene Kindergeld den Betrag von 25 000 Euro übersteigt (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO), wird unter den Voraussetzungen des § 398a AO von der Verfolgung abgesehen.<sup>2</sup> Dies ist der Fall, wenn innerhalb einer angemessenen Frist das hinterzogene Kindergeld, die Zinsen nach § 235 AO sowie ein Geldbetrag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO zugunsten der Staatskasse bezahlt wird.<sup>3</sup> Für die Geltendmachung siehe Vordruck „Fristsetzung nach § 398a AO“.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 bei mehreren an der Tat Beteiligten vor, ist der Geldbetrag nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO von jedem dieser Tatbeteiligten zu zahlen.

## **S 6.7 Bußgeldbefreiende Selbstanzeige**

<sup>1</sup>Es gelten die Ausführungen zur strafbefreienden Selbstanzeige entsprechend, § 371 Abs. 1 Satz 2 AO gilt nicht. <sup>2</sup>Im Gegensatz zu § 371 AO ist die Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO nur gesperrt, wenn dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. <sup>3</sup>Die Nachentrichtung des bußgeldrelevanten Unrechtes bezogenen Kindergeldes reicht aus, da Zinsen nach § 235 AO mangels Steuerhinterziehung nicht festzusetzen sind.

## **S 7 Aussetzung des Verfahrens**

<sup>1</sup>Hängt die Beurteilung der Tat als Steuerhinterziehung oder als leichtfertige Steuerverkürzung davon ab, ob nicht gerechtfertigte Kindergeldzahlungen erlangt worden sind, so kann das Straf- bzw. Bußgeldverfahren ausgesetzt werden, bis das Erstattungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist (§§ 396, 410 Abs. 1 Nr. 5 AO). <sup>2</sup>Außerdem kann das Verfahren nach einer Selbstanzeige und einer daraufhin gesetzten Frist zur Rückzahlung bis zum Ablauf der Frist ausgesetzt werden. <sup>3</sup>Während der Aussetzung des Verfahrens ruht die Verjährungsfrist des § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB bzw. des § 384 AO.

## **S 8 Verfahren**

<sup>1</sup>Für die Bearbeitung von Ordnungswidrigkeiten und Strafsachen ist bei den Familienkassen eine BuStra-Stelle einzurichten. <sup>2</sup>Tritt bei einer Familienkasse der Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit auf, so ist die vollständige Kindergeldakte über den Leiter der Familienkasse an die BuStra-Stelle abzugeben. <sup>3</sup>In der Abgabennachricht sind die Gründe für die Abgabe anzuführen. <sup>4</sup>Zum Verfahren bei Vorliegen einer Selbstanzeige vgl. S 6. <sup>5</sup>Die BuStra-Stelle sichtet die gesamte Akte. <sup>6</sup>Handelt es sich um einen laufenden Zahlfall, so fertigt die BuStra-Stelle Kopien von den wesentlichen Aktenstücken und sendet die Akte an die Familienkasse zurück. <sup>7</sup>Sie unterrichtet die Familienkasse vom Ausgang des Verfahrens, indem sie ihr eine Durchschrift der abschließenden Entscheidung übersendet. <sup>8</sup>Nach Nr. 6 Abs. 1 AStBV (St) haben im Interesse sowohl des Beschuldigten als auch der Strafverfolgung alle Amtsträger dafür zu sorgen, dass über die erforderlichen Maßnahmen bei Verdacht von Steuerstraftaten sobald wie möglich entschieden wird. <sup>9</sup>Es sind insbesondere die für die Verfolgung zuständigen Stellen unverzüglich zu unterrichten, wenn hierzu Anlass besteht. <sup>10</sup>Nach Nr. 6 Abs. 2 AStBV (St) ist Gericht und Staatsanwaltschaft die gebotene Unterstützung so schnell wie möglich zu gewähren, wenn die Staatsanwaltschaft die Ermittlungen führt oder ein Verfahren bei Gericht anhängig ist. <sup>11</sup>Nach Nr. 8 Abs. 1 AStBV (St) soll über die Einleitung oder Nichteinleitung von Verfahren, sofern keine besonderen Umstände vorliegen, innerhalb von sechs Monaten nach Eingang des Vorgangs entschieden werden.

### **S 8.1 Steuerstrafverfahren**

#### **S 8.1.1 Sachliche und örtliche Zuständigkeit**

<sup>1</sup>Sachlich zuständig ist nach §§ 386 Abs. 2, 387 Abs. 1 AO die Familienkasse, soweit sie das Kindergeld festzusetzen hat, wenn die Tat ausschließlich eine Steuerstraftat darstellt. <sup>2</sup>Die örtliche Zuständigkeit der Familienkasse im Strafverfahren richtet sich nach §§ 386 Abs. 1 Satz 2, 388 AO. <sup>3</sup>Durch § 389 i. V. m. § 386 Abs. 1 Satz 2 AO wird die örtliche Zuständigkeit der Familienkasse erweitert, wenn Straftaten in einem Zusammenhang i. S. d. § 3 StPO stehen. <sup>4</sup>U. a. bei mehrfacher örtlicher Zuständigkeit greift § 390 AO ein. <sup>5</sup>Nach § 390 Abs. 1 AO ist die Familienkasse, die das Strafverfahren zuerst eingeleitet hat (siehe dazu § 397 Abs. 1 und 2 AO), vorrangig zuständig. <sup>6</sup>Unter den Voraussetzungen des § 390 Abs. 2 AO hat eine zunächst nachrangig zuständige Familienkasse die Strafsache zu übernehmen. <sup>7</sup>Ob die Übernahme der Strafsache sachdienlich ist, richtet sich nach den Umständen der vorzunehmenden Ermittlungen. <sup>8</sup>Lassen sich der Ermittlungsaufwand (auch hinsichtlich der Kosten) vermindern und die Verhandlungen erleichtern und beschleunigen, ist die Übernahme sachdienlich.

#### **S 8.1.2 Selbständiges Ermittlungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren (§§ 386, 397 AO, 160 Abs. 1 StPO) nehmen die BuStra-Stellen die Rechte und Pflichten der Staatsanwaltschaft wahr, wenn die Tat ausschließlich Steuerstrafgesetze verletzt (§§ 386 Abs. 2, 399 Abs. 1 AO). <sup>2</sup>Als solche kommen im Bereich des Familienleistungsausgleichs die Erlangung nicht gerechtfertigter Kindergeldzahlungen infolge vorsätzlichen und rechtswidrigen Verhaltens (§ 370 AO) und die sachliche Begünstigung in Betracht, § 369 Abs. 1

Nr. 1 und 4 AO.<sup>3</sup>In diesem selbständigen Ermittlungsverfahren muss die BuStra-Stelle die für die Staatsanwaltschaft geltenden Grundsätze der Verfahrenseinleitung, der Verfahrensdurchführung und des Beweises beachten (§§ 385 Abs. 1, 399 Abs. 1 AO).

(2)<sup>1</sup>Von der Befugnis, auch in den Fällen nach § 386 Abs. 2 i. V. m. § 399 Abs. 1 AO die Steuerstrafsache an die Staatsanwaltschaft abzugeben (§ 386 Abs. 4 Satz 1 AO), ist nur nach pflichtgemäßem Ermessen und nur ausnahmsweise Gebrauch zu machen.<sup>2</sup>Wegen der Fälle, in denen die Abgabe angezeigt ist, wird auf Nr. 22 AStBV (St) verwiesen.<sup>3</sup>Amtsträger der Finanzverwaltung i. S. d. Nr. 22 Abs. 1 Nr. 7 AStBV (St) sind nur die nach Geschäftsverteilungsplan in der Familienkasse Beschäftigten und ihre weisungsbefugten Vorgesetzten.

(3) Werden gegenüber einer Familienkasse des öffentlichen Dienstes vorsätzlich falsche Angaben gemacht, so liegt hinsichtlich des überhöhten Familien- bzw. Ortszuschlages und ggf. des Beihilfeanspruchs i. d. R. auch ein Betrug zu Lasten des Dienstherrn vor, sodass im Verdachtsfall die Sache regelmäßig an die Staatsanwaltschaft abzugeben ist, vgl. S 8.1.3.

(4)<sup>1</sup>Mit der Abgabe erlischt die selbständige Ermittlungszuständigkeit der Familienkasse.<sup>2</sup>Die Staatsanwaltschaft kann die Strafsache nur im Einvernehmen mit der Familienkasse wieder an diese zurückgeben (§ 386 Abs. 4 Satz 3 AO).

### **S 8.1.3 Staatsanwaltschaft als Herrin des Ermittlungsverfahrens**

(1)<sup>1</sup>Treffen im Rahmen des einheitlichen Tatgeschehens i. S. d. § 264 StPO Steuerstraftaten mit anderen Straftaten außerhalb des § 386 Abs. 2 Nr. 2 AO zusammen, z. B. mit einer Urkundenfälschung nach § 267 StGB oder einem Betrug nach § 263 StGB (vgl. S 8.1.3 Abs. 3), ist die Staatsanwaltschaft und nicht die Familienkasse Herrin des Ermittlungsverfahrens (§§ 160 Abs. 1 StPO, 386 Abs. 2 Nr. 2 AO).<sup>2</sup>Dasselbe gilt bei § 386 Abs. 3 AO (Haft- bzw. Unterbringungsbeehl gegen den Beschuldigten).<sup>3</sup>Bei Zweifeln über die Zuständigkeitsfrage empfiehlt sich eine Abstimmung mit der Staatsanwaltschaft, vgl. Nr. 17 AStBV (St).

(2)<sup>1</sup>Der Begriff der Tat in § 386 AO ist strafverfahrensrechtlicher Natur und i. S. v. § 264 StPO zu verstehen.<sup>2</sup>Gemeint ist ein ggf. aus mehreren sachlich-rechtlich selbständigen Tathandlungen (§§ 52 und 53 StGB) bestehender einheitlicher Lebenssachverhalt, der im Falle getrennter Verfolgung und Aburteilung der Tathandlungen unnatürlich aufgespalten würde.

(3)<sup>1</sup>Gleichwohl hat die BuStra-Stelle auch in diesen Fällen beim Verdacht einer Steuerstraftat den Sachverhalt zu ermitteln (§ 386 Abs. 1 Satz 1 und 2, § 397 Abs. 1 AO).<sup>2</sup>Sie hat in dem dann von der Staatsanwaltschaft zu führenden Ermittlungsverfahren die Rechte und Pflichten einer Polizeibehörde wahrzunehmen (§§ 402 Abs. 1, 399 Abs. 2 Satz 2 AO; 163 StPO).<sup>3</sup>Das bedeutet auch, dass die BuStra-Stelle den Weisungen der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren Folge zu leisten hat (§ 167 StPO).<sup>4</sup>Andererseits ist sie hinsichtlich der Steuerstraftat befugt, sich an den Ermittlungen der Staatsanwaltschaft oder der Polizei zu beteiligen (§ 403 Abs. 1 AO).<sup>5</sup>Die BuStra-Stelle gibt der Staatsanwaltschaft Anlass und Ergebnis ihrer Ermittlungen unverzüglich bekannt (§§ 386 Abs. 1 Satz 1, 402 Abs. 1 AO, 163 Abs. 2 Satz 1 StPO).

### **S 8.1.4 Allgemeines zum Ermittlungsverfahren**

(1)<sup>1</sup>Nach dem Legalitätsprinzip (vgl. Nr. 14 AStBV (St)) ist die Familienkasse in den Fällen des § 399 Abs. 1 AO verpflichtet, wegen verfolgbarer Steuerstraftaten im Bereich des steuerlichen Kindergeldes einzuschreiten, wenn dafür zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen (Anfangsverdacht nach § 152 Abs. 2 StPO).<sup>2</sup>Die zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkte umschreiben den Verdacht einer Straftat i. S. v. § 160 Abs. 1 StPO.<sup>3</sup>Die (nach Aktenlage) vorhandenen Umstände müssen auf die Begehung einer Straftat hindeuten.<sup>4</sup>Dafür muss eine gewisse Wahrscheinlichkeit sprechen.<sup>5</sup>Die Annahme eines Anfangsverdachts ist aber nicht dadurch ausgeschlossen, wenn noch Zweifel an der Begehung einer Straftat bestehen.

(2)<sup>1</sup>Das Ermittlungsverfahren der BuStra-Stelle ist wie dasjenige der Staatsanwaltschaft darauf gerichtet zu klären, ob der Sachverhalt genügend Anlass dafür gibt, die öffentliche Klage zu erheben (§ 400 AO, § 170 Abs. 1 StPO).<sup>2</sup>Dies ist der Fall, wenn die Ermittlungen ergeben haben, dass der Beschuldigte einer Steuerstraftat hinreichend verdächtig ist (§§ 203, 408 Abs. 2 StPO).<sup>3</sup>Nach dem Ergebnis der Ermittlungen muss also eine Verurteilung wahrscheinlicher als ein Freispruch sein.

### **S 8.1.5 Einleitung des Ermittlungsverfahrens**

(1) <sup>1</sup>Das Ermittlungsverfahren ist bei Anfangsverdacht, der sich auf eine Selbstanzeige, eine Strafanzeige, auf eigene Wahrnehmungen der ermittelnden Behörde oder auf Mitteilungen anderer Behörden (vgl. § 116 AO) gründen kann, einzuleiten. <sup>2</sup>Es wird durch einen ersten, objektiv erkennbaren Akt mit dem Ziel der Strafverfolgung gegen den der Straftat Verdächtigen eingeleitet (§ 397 Abs. 1 AO, Zusenden des Vordrucks „Einleitungsverfügung“). <sup>3</sup>Gibt die Familienkasse den Vorgang an die BuStra-Stelle mit der Bitte ab zu prüfen, ob ein Bußgeld- oder Strafverfahren einzuleiten ist, liegt darin noch keine Einleitung. <sup>4</sup>Das Ermittlungsverfahren ist hingegen eingeleitet, wenn aus Sicht der Familienkasse ein Anfangsverdacht besteht und sie den Vorgang mit einer entsprechenden Feststellung an die BuStra-Stelle abgibt.

(2) <sup>1</sup>Der tatsächliche Beginn des strafrechtlichen Einschreitens (§ 397 Abs. 1 AO) ist in den Akten zu vermerken (§ 397 Abs. 2 AO, Vordruck „Einleitungsverfügung“). <sup>2</sup>Gleichzeitig ist – sofern nicht die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige vorliegen – die für das Verwaltungsverfahren örtlich zuständige Familienkasse (im Hinblick auf § 393 Abs. 1 AO) von der Einleitung des Ermittlungsverfahrens zu unterrichten. <sup>3</sup>Im Einleitungsvermerk sind der Beschuldigte und der ihm gemachte Vorwurf möglichst konkret zu bezeichnen.

(3) <sup>1</sup>Spätestens, wenn der Beschuldigte bei Ermittlungshandlungen zur Mitwirkung herangezogen wird, ist ihm die Einleitung des Ermittlungsverfahrens mitzuteilen (§ 397 Abs. 3 AO); dabei ist er über sein Recht, die Aussage zu verweigern (§§ 163a Abs. 3, 136 Abs. 1 StPO), die Möglichkeit der Hinzuziehung eines Verteidigers (§§ 163a, 168c, 137, 138 StPO, 392 AO) und über die fehlende Erzwingbarkeit von Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren (§ 393 Abs. 1 Satz 2 bis 4 AO) zu belehren. <sup>2</sup>Auf die Nr. 49, 29 bis 31 und 16 der AStBV (St) wird hingewiesen; siehe auch Vordrucke „Fristsetzung nach § 398a AO“ und „Vorladung eines Beschuldigten“.

(4) <sup>1</sup>Nach der Bekanntgabe der Einleitung des Ermittlungsverfahrens an den Beschuldigten scheidet eine strafbefreiende Selbstanzeige (vgl. S 6) aus (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b AO). <sup>2</sup>Mit der Einleitung des Ermittlungsverfahrens (§ 397 Abs. 1 AO) wird der Tatverdächtige als Beschuldigter bezeichnet (§ 397 Abs. 3 AO, § 163a StPO). <sup>3</sup>Die Bekanntgabe der Einleitung des Ermittlungsverfahrens an den Beschuldigten unterbricht die Verfolgungsverjährung der Straftat (§§ 376 AO, 78c Abs. 1 Nr. 1 StGB).

### **S 8.1.6 Gang des Ermittlungsverfahrens**

<sup>1</sup>Der Ablauf des Ermittlungsverfahrens ist im Einzelnen nicht vorgegeben, vgl. § 161 StPO. <sup>2</sup>Gegenstand und Umfang des Ermittlungsverfahrens werden durch den Zweck des Verfahrens (§ 160 Abs. 1 StPO) bestimmt. <sup>3</sup>Die Ermittlungen haben sich auch auf den Täter entlastende Umstände, die Beweiserhebung und -sicherung (§ 160 Abs. 2 StPO) sowie ggf. auf solche Umstände zu erstrecken, die für die Festsetzung der Rechtsfolgen der Tat (Strafzumessung) bedeutsam sind (§ 160 Abs. 3 Satz 1 StPO). <sup>4</sup>Hierzu ist – falls keine strafbefreiende Selbstanzeige vorliegt – eine uneingeschränkte Auskunft beim Bundesamt für Justiz – Dienststelle Bundeszentralregister – (§ 41 Bundeszentralregistergesetz) einzuholen. <sup>5</sup>Der dafür benötigte Vordruck BRZ 4 ist beim Bundesamt für Justiz, 53094 Bonn, erhältlich. <sup>6</sup>Die Art und Weise des Vorgehens ist unbedingt an rechtsstaatlichen Grundsätzen auszurichten, vgl. Nr. 2 bis 6 AStBV (St). <sup>7</sup>Die Ermittlungen sind auf das Wesentliche, d. h. auf alle Tatsachen und Beweismittel zu erstrecken, soweit sie für die Klärung der Umstände der Tat und derjenigen in der Person des Täters von Bedeutung sind. <sup>8</sup>Im Strafverfahren der BuStra-Stelle werden jedenfalls regelmäßig die Akten der Familienkasse beizuziehen sein und häufig die mit dem Verwaltungsverfahren befassten Mitarbeiter der Familienkasse als Zeugen (§§ 161, 161a StPO, Vordrucke „Vorladung eines Zeugen“ und „Vernehmungsprotokoll (Zeugen)“) wie auch der Beschuldigte zu vernehmen sein (§§ 163a Abs. 1 und 3, 133 bis 136a StPO, Vordruck „Vorladung eines Beschuldigten“ und „Vernehmungsprotokoll [Beschuldigte/Betroffene]“). <sup>9</sup>Spätestens vor dem Abschluss der Ermittlungen ist der Beschuldigte entweder zu vernehmen oder es ist ihm Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme zu geben, es sei denn, dass das Verfahren zur Einstellung führt (§ 161a Abs. 1 StPO). <sup>10</sup>Darüber hinaus kommen zur Aufklärung des Sachverhalts z. B. Auskünfte des Arbeitgebers eines volljährigen Kindes in Betracht.

### **S 8.1.7 Einstellung des Ermittlungsverfahrens**

<sup>1</sup>Über den Abschluss der Ermittlungen ist in jedem Fall ein Abschlussvermerk zu fertigen, vgl. § 169a StPO (Vordruck „Abschlussvermerk“). <sup>2</sup>Dieser muss neben der Feststellung, dass die Ermittlungen abgeschlossen sind, deren Verlauf und Ergebnis (erhobene Beweise und deren

Wertung) sowie das daraus resultierende weitere Vorgehen enthalten. <sup>3</sup>Insbesondere eine beabsichtigte Einstellung des Verfahrens ist hinreichend zu begründen.

### **S 8.1.7.1 Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO**

<sup>1</sup>Stellt sich im Verlauf des Verfahrens heraus, dass die Ermittlungen keinen ausreichenden Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage ergeben haben, hat die BuStra-Stelle das Ermittlungsverfahren mangels hinreichenden Tatverdachts nach § 170 Abs. 2 Satz 1 StPO einzustellen. <sup>2</sup>Das ist z. B. der Fall, wenn sich im Ermittlungsverfahren ergibt, dass der Beschuldigte nicht vorsätzlich gehandelt hat (vgl. Nr. 81 Abs. 2 AStBV (St)) oder strafbefreiend Selbstanzeige erstattet hat. <sup>3</sup>Auf Nr. 81 Abs. 1 und Abs. 3 AStBV (St) wird verwiesen. <sup>4</sup>Unter den Voraussetzungen des § 170 Abs. 2 Satz 2 StPO ist dem Beschuldigten Mitteilung über die Einstellung des Verfahrens zu machen (vgl. Nr. 80 Abs. 2 AStBV (St), Vordruck „Einstellung des Ermittlungsverfahrens“). <sup>5</sup>Die Einstellung des Verfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO entfaltet keine Rechtskraft, d. h., das Verfahren kann jederzeit wieder aufgenommen werden. <sup>6</sup>Es muss geprüft werden, ob es geboten ist, die Tat unter dem Gesichtspunkt einer Steuerordnungswidrigkeit zu verfolgen. <sup>7</sup>Ergeben die Ermittlungen, dass Leichtfertigkeit vorliegt, so ist ein Bußgeldverfahren zu eröffnen. <sup>8</sup>Zu beachten ist bei einer solchen Überleitung, dass der zuvor Beschuldigte nunmehr Betroffener in einem anderen Verfahren ist und damit Anspruch darauf hat, dass ihm erneut rechtliches Gehör bzw. Gelegenheit zur Stellungnahme gewährt wird (vgl. S 10).

### **S 8.1.7.2 Einstellung nach § 398 AO und §§ 153 ff. StPO**

(1) <sup>1</sup>Trotz hinreichenden Tatverdachts kann die BuStra-Stelle das Ermittlungsverfahren nach Maßgabe des § 398 AO oder der §§ 153 ff. StPO durch Einstellung abschließen. <sup>2</sup>Die Entscheidung hierüber liegt im pflichtgemäßen Ermessen der BuStra-Stelle (Opportunitätsprinzip).

(2) <sup>1</sup>Nach § 398 AO und § 153 Abs. 1 Satz 2 StPO kann die BuStra-Stelle das Ermittlungsverfahren auch ohne Zustimmung des für die Eröffnung des Hauptverfahrens zuständigen Gerichts einstellen, wenn

- der erlangte Steuervorteil (Kindergeld) nur geringwertig ist,
- die Schuld nach den bereits ermittelten tatsächlichen Anhaltspunkten als gering anzusehen wäre und
- kein öffentliches Interesse an der (weiteren) Strafverfolgung besteht.

<sup>2</sup>Ziel ist, Fälle, in denen die persönliche Schuld des Täters als gering anzusehen ist und kein öffentliches Interesse an einer Verfolgung besteht, einzustellen (Verstöße gegen § 370 Abs. 1 AO mit Bagatelcharakter). <sup>3</sup>Im Hinblick auf Höhe und Zahlungszeitraum des Kindergeldes (§ 66 Abs. 1 und Abs. 2 EStG) kann von Geringwertigkeit ausgegangen werden, wenn die Summe des überzahlten Kindergeldes drei Monatsbeträge für ein Kind nicht überschreitet. <sup>4</sup>Die vorausschauende Annahme, dass die Schuld des Täters gering wäre, setzt das Vorliegen tatsächlicher Anhaltspunkte und die insoweit hinreichend gesicherte Prognose über das Vorhandensein der Schuld und ihrer Geringfügigkeit voraus. <sup>5</sup>Die Schuld des Täters muss nach den für und gegen ihn sprechenden Umständen des Einzelfalles (vgl. Nr. 77 AStBV (St)) erheblich unter dem Durchschnitt vergleichbarer Verstöße liegen, sodass sich die Strafzumessung im unteren Bereich des Strafrahmens bewegen würde (vgl. S 9). <sup>6</sup>Gemeint sind regelmäßig Fälle, in denen eine niedrige Strafe, d. h. eine Geldstrafe von sechs bis acht Tagessätzen, zu verhängen wäre. <sup>7</sup>Ist die Schuld des Täters danach gering, wird regelmäßig das öffentliche Interesse an der (weiteren) Strafverfolgung fehlen, weil die weitere Ermittlung außer Verhältnis zum Tatcharakter stünde und Gründe der General- oder Spezialprävention eine Bestrafung nicht erfordern würden, vgl. hierzu Nr. 82 AStBV (St).

(3) Wegen der Voraussetzungen einer Einstellung des Verfahrens bei Erfüllung von Auflagen und Weisungen ohne und mit Zustimmung des zuständigen Gerichts (§ 391 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Satz 1 AO) nach § 153a Abs. 1 StPO wird auf Nr. 83 AStBV (St) Bezug genommen (siehe auch Vordrucke „Strafverfahren – vorläufige Einstellung des Verfahrens“ und „Kontrollmitteilung bei einer Spendaufgabe im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens“).

(4) <sup>1</sup>Der Beschuldigte ist bei seiner ersten Vernehmung nach Vorstrafen und anderen gegen ihn anhängigen strafrechtlichen Ermittlungsverfahren zu befragen. <sup>2</sup>Ergibt sich daraus oder aus der Anfrage beim Bundeszentralregister (vgl. S 8.1.6 Satz 4 und 5), dass gegen den Beschuldigten wegen anderer Taten Strafen verhängt oder zu erwarten sind, so kommt eine Einstellung nach § 154 StPO in Betracht. <sup>3</sup>Zu den Einzelheiten siehe Nr. 39 AStBV (St).

### **S 8.1.8 Antrag auf Erlass eines Strafbefehls**

(1) <sup>1</sup>Ergeben die Ermittlungen genügend Anlass zur Erhebung der öffentlichen Klage, schließt die BuStra-Stelle das Ermittlungsverfahren durch einen Antrag auf Erlass eines Strafbefehls bei der für Steuerstrafsachen bestimmten Abteilung des Amtsgerichts (§§ 24, 25 GVG, § 391 Abs. 3 AO) ab, wenn die Strafsache zur Behandlung im Strafbefehlsverfahren geeignet erscheint (§ 400 Hs. 1 AO, Vordruck „Antrag auf Erlass eines Strafbefehls“). <sup>2</sup>Örtlich zuständig für die Entscheidungen nach § 408 StPO ist das in § 391 Abs. 1 Satz 1 AO bestimmte Amtsgericht.

(2) <sup>1</sup>Die Strafsache eignet sich zur Behandlung im Strafbefehlsverfahren, wenn nach dem Ergebnis der Ermittlungen eine Hauptverhandlung nicht erforderlich erscheint (§ 407 Abs. 1 Satz 2 StPO). <sup>2</sup>Sie ist nicht erforderlich, wenn die für die Beurteilung der Tat und ihrer Rechtsfolgen wesentlichen Umstände vollständig aufgeklärt sind und Gründe der General- oder Spezialprävention der Behandlung im Strafbefehlsverfahren nicht entgegenstehen (vgl. Nr. 84 Abs. 3 AStBV (St)). <sup>3</sup>Unter den genannten Voraussetzungen sollen nach pflichtgemäßem Ermessen Strafbefehle beantragt werden, wenn eine der in § 407 Abs. 2 Nr. 1 StPO genannten Strafen verhängt werden soll. <sup>4</sup>Eignet sich die Strafsache nicht zur Behandlung im Strafbefehlsverfahren (vgl. Nr. 84 Abs. 3 AStBV (St)), ist sie an die Staatsanwaltschaft zu weiteren Ermittlungen oder zur Anklageerhebung abzugeben (§ 400 Hs. 2 AO).

(3) <sup>1</sup>Vor Stellung des Strafbefehlsantrages bzw. vor der Abgabe der Sache an die Staatsanwaltschaft hat die Verfolgungsstelle den Abschluss ihrer Ermittlungen in den Steuerstrafakten zu vermerken (§ 169a StPO, S 8.1.7). <sup>2</sup>Nach dem Vermerk des Abschlusses der Ermittlungen ist einem Verteidiger des Beschuldigten auf sein Verlangen unbeschränkte Akteneinsicht zu gewähren (Schlussfolgerung aus § 147 Abs. 2 StPO).

(4) <sup>1</sup>Im Strafbefehlsantrag ist das wesentliche Ergebnis der Ermittlungen darzustellen und es sind die in § 409 StPO vorgegebenen Angaben zu machen. <sup>2</sup>Der Antrag muss insbesondere auch bestimmte Rechtsfolgen enthalten (§§ 407 Abs. 1 Satz 3, 409 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 408 Abs. 3 Satz 2 StPO). <sup>3</sup>Auf Nr. 87, Nr. 75 ff. AStBV (St) und Nr. 176 Abs. 2 RiStBV wird verwiesen.

(5) <sup>1</sup>Durch den Eingang des Strafbefehlsantrags bei Gericht wird die öffentliche Klage erhoben (§§ 407 Abs. 1 Satz 4, 170 Abs. 1 StPO). <sup>2</sup>Das Strafverfahren wird bei Gericht anhängig. <sup>3</sup>Die Verfahrensherrschaft geht auf das Gericht über; das Gericht entscheidet in eigener Zuständigkeit abschließend über die Strafsache. <sup>4</sup>Auf das gerichtliche Verfahren hat die Familienkasse keinen Einfluss. <sup>5</sup>Im gerichtlichen Verfahren wirkt die Verfolgungsstelle nach Maßgabe der §§ 406, 407 AO mit. <sup>6</sup>Die Verfolgungsverjährung wird mit der Einreichung des Strafbefehlsantrags bei Gericht unterbrochen (§ 78c Abs. 1 Nr. 6 StGB).

### **S 8.1.9 Verfahrenshindernisse**

<sup>1</sup>Ein Strafverfahren ist unzulässig, wenn ein Verfahrenshindernis vorliegt. <sup>2</sup>Ist etwa bereits die Verfolgungsverjährung eingetreten (§ 78 Abs. 1 Satz 1 StGB), ist das Ermittlungsverfahren nicht einzuleiten bzw. einzustellen. <sup>3</sup>Das gilt auch bei fehlender Verfolgbarkeit der Tat (im prozessualen Sinne), wenn diese bereits anderweitig rechtshängig oder rechtskräftig entschieden worden ist (siehe Art. 103 Abs. 3 GG). <sup>4</sup>Nach § 84 Abs. 2 OWiG steht das rechtskräftige Urteil über eine Tat als Ordnungswidrigkeit ihrer Verfolgung als Straftat entgegen, nicht aber der rechtskräftige Bußgeldbescheid (§ 84 Abs. 1 OWiG).

### **S 8.2 Verfahren bei Steuerordnungswidrigkeiten**

(1) <sup>1</sup>Für das Steuerordnungswidrigkeitenverfahren gelten grundsätzlich die verfahrensrechtlichen Vorschriften des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten (§§ 35 ff. OWiG). <sup>2</sup>Diese allgemeinen Verfahrensvorschriften treten jedoch zurück, soweit die AO etwas anderes bestimmt (vgl. §§ 409 bis 412 AO). <sup>3</sup>Besonders bedeutsam ist der Katalog der entsprechend anzuwendenden Vorschriften des Steuerstrafrechts (§ 410 Abs. 1 AO). <sup>4</sup>Bezüglich der im Bußgeldverfahren anzuwendenden Vorschriften wird im Übrigen auf Nr. 100 bis 103 AStBV (St) verwiesen; bezüglich des Abschlusses des Verfahrens auf Nr. 113 und 116 AStBV (St) sowie auf Vordruck „Bußgeldbescheid“.

(2) <sup>1</sup>Im Unterschied zum strafrechtlichen Ermittlungsverfahren herrscht nicht das Legalitäts-, sondern das Opportunitätsprinzip. <sup>2</sup>Dies bedeutet, dass hier die Einleitung des Verfahrens im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde steht und sie es nach pflichtgemäßem Ermessen auch wieder einstellen kann (§ 47 Abs. 1 OWiG). <sup>3</sup>Beachtliche Gesichtspunkte für die Ermessensausübung sind u. a.

- Wiederholungsgefahr,
- Häufigkeit derartiger Taten,
- Verschulden und Verhalten des Betroffenen sowie
- Zweck der Ahndung.

<sup>4</sup>Stehen solche Gesichtspunkte nicht entgegen, so kann nach Nr. 104 Abs. 3 AStBV (St) von der Verfolgung einer Ordnungswidrigkeit abgesehen werden, wenn der zu Unrecht bezogene Betrag insgesamt weniger als 5 000 Euro beträgt. <sup>5</sup>Handelt es sich um einen Wiederholungsfall, so kann nur unter den Voraussetzungen von einer Verfolgung abgesehen werden, unter denen ein Strafverfahren nach § 153 StPO eingestellt werden könnte, also wenn die Summe des überzahlten Kindergeldes drei Monatsbeträge für ein Kind nicht überschreitet, vgl. S 8.1.7.2 Abs. 2.

(3) <sup>1</sup>Sachlich zuständige Verwaltungsbehörde i. S. d. § 36 Abs. 1 Nr. 1 OWiG sind die BuStra-Stellen (§§ 409 Satz 1, 387 Abs. 1, 386 Abs. 1 Satz 2 AO). <sup>2</sup>Die örtliche Zuständigkeit des Gerichts (etwa für Einsprüche gegen Bußgeldbescheide) folgt aus § 410 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 391 AO. <sup>3</sup>Danach ist – abweichend von § 68 OWiG – das Amtsgericht zuständig, in dessen Bezirk das Landgericht seinen Sitz hat (§ 391 Abs. 1 Satz 1 AO).

(4) <sup>1</sup>Aus § 410 Abs. 1 Nr. 11 i. V. m. § 407 AO ergeben sich für die Familienkasse stärkere Mitwirkungs- und Beteiligungsrechte als im allgemeinen Verfahrensrecht. <sup>2</sup>Abweichend von § 76 Abs. 2 OWiG ist z. B. das Gericht nicht befugt, die Familienkasse von einer Hauptverhandlung oder einem Vernehmungstermin auszunehmen.

(5) <sup>1</sup>Nach § 67 OWiG kann gegen den Bußgeldbescheid innerhalb von zwei Wochen nach Zustellung Einspruch bei der Familienkasse eingelegt werden. <sup>2</sup>Der Einspruch muss nicht begründet werden. <sup>3</sup>Auf einen Einspruch hin überprüft die BuStra-Stelle ihre Entscheidung (§ 69 OWiG). <sup>4</sup>Sie kann den Bescheid zurücknehmen und das Verfahren einstellen oder einen neuen Bescheid erlassen, der auch eine Verschlechterung darstellen darf. <sup>5</sup>Will sie an dem Bescheid festhalten, so muss sie die Sache der Staatsanwaltschaft vorlegen. <sup>6</sup>Unterstützt diese die Auffassung der BuStra-Stelle, so legt sie die Akten dem zuständigen Amtsgericht vor (§ 69 Abs. 4 OWiG).

## S 9 Strafzumessung

(1) <sup>1</sup>Gem. § 369 Abs. 2 AO gelten für Steuerstraftaten grundsätzlich die allgemeinen Gesetze über das (materielle) Strafrecht. <sup>2</sup>Danach sind insbesondere auch die Vorschriften des Allgemeinen Teils des StGB (§§ 1 bis 79b StGB) anzuwenden, die u. a. die Rechtsfolgen der Tat beschreiben. <sup>3</sup>Hauptzweck der Strafe ist es, der Begehung von (Steuer-) Straftaten entgegenzuwirken und die Rechtsordnung zu verteidigen (Generalprävention, vgl. §§ 47 Abs. 1, 56 Abs. 3 StGB). <sup>4</sup>Sie bezweckt darüber hinaus, den Täter von weiteren Straftaten abzuschrecken und auf ihn sozial positiv einzuwirken (Spezialprävention, vgl. §§ 46 Abs. 1 Satz 2, 47 Abs. 1 StGB). <sup>5</sup>Bei der Strafzumessung sind diese Strafzwecke zu beachten. <sup>6</sup>Grundlegend für die Bemessung von Freiheits- und Geldstrafe ist auch im Steuerstrafrecht § 46 StGB. <sup>7</sup>Für die Strafzumessung ist danach die Schuld des Täters Grundlage für die Zumessung der Strafe (§ 46 Abs. 1 Satz 1 StGB). <sup>8</sup>Damit ist nicht die Schuld als Bestandteil der Straftat, sondern der Umfang des Vorwurfes gemeint, der den Täter für seine Tat trifft.

(2) <sup>1</sup>Bei den Straftaten des § 370 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO sind als Auswirkungen der Tat insbesondere die Höhe und der Zeitraum des aufgrund des Verhaltens des Täters zu Unrecht erlangten Kindergeldes zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Geldstrafen werden in Tagessätzen verhängt (§ 40 Abs. 1 StGB). <sup>3</sup>Die Anzahl der Tagessätze ist von der Schuld abhängig, ihre Höhe von den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters (§ 40 Abs. 2 StGB). <sup>4</sup>Anhaltspunkt der Strafzumessung ist, dass je Monat und Kind, für die zu Unrecht Kindergeld bezogen worden ist, grundsätzlich zwei Tagessätze zu verhängen sind; im Übrigen wird auf Nr. 75 ff. AStBV (St) verwiesen.

(3) <sup>1</sup>Eine Freiheitsstrafe unter einem Monat darf nicht verhängt werden (§ 38 Abs. 2 StGB). <sup>2</sup>Freiheitsstrafe unter sechs Monaten verhängt das Gericht nur, wenn besondere Umstände in der Tat oder in der Persönlichkeit des Täters vorliegen, die gegen den Täter sprechen, und die Strafe zur Abschreckung (aus spezial- oder generalpräventiven Gründen) unerlässlich ist (§ 47 Abs. 1 StGB). <sup>3</sup>Sind die Voraussetzungen des § 47 Abs. 1 StGB nicht erfüllt, ist anstelle einer Freiheitsstrafe unter sechs Monaten nur eine Geldstrafe zu verhängen.

(4) Wegen der Folgen einer versuchten Steuerhinterziehung (Steuervorteilserlangung) wird auf die §§ 23 Abs. 2, 49 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 StGB hingewiesen.

## **S 10 Ahndung von Ordnungswidrigkeiten**

### **S 10.1 Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Hinsichtlich der Zumessung der Geldbuße enthält die AO grundsätzlich keine ausdrücklich vom OWiG abweichenden Vorschriften, sodass § 17 OWiG entsprechend anzuwenden ist (§ 410 AO). <sup>2</sup>Im Hinblick auf die materiell-rechtlichen Bußgeldvorschriften der AO und die Besonderheiten des steuerlichen Kindergeldes nach Maßgabe der §§ 31, 62 bis 78 EStG (insbesondere die nach § 66 EStG vom traditionellen Einkommensteuerrecht abweichende monatliche Zahlung einer Steuervergütung in Form von Kindergeld) ist jedoch in wesentlichen Punkten auch abweichendes Recht zu beachten bzw. im Rahmen des Opportunitätsprinzips (§ 47 Abs. 1 OWiG i. V. m. § 377 Abs. 2 AO) eine von der Ahndungspraxis der sonstigen Finanzverwaltung abweichende Sachbehandlung angebracht.

(2) <sup>1</sup>Gesetzliche Grundlage für die Verfolgung und Ahndung solcher Verstöße bildet der Achte Teil der AO mit der zentralen Vorschrift des § 370 AO. <sup>2</sup>Unstimmig erscheinende Ergebnisse (insbesondere die zum BKGG vergleichsweise hohe Bußgeldandrohung von 50 000 Euro in § 378 Abs. 2 AO) können durch die Anwendung des Opportunitätsprinzips weitgehend vermieden werden.

(3) <sup>1</sup>Die Anwendung des bußgeldrechtlichen Instrumentariums soll spezial- und generalpräventiv wirken. <sup>2</sup>Die Betroffenen sollen zu einem für die Aufgabenerfüllung der Familienkassen günstigen Verhalten veranlasst und damit eine möglichst rationelle Aufgabenerledigung erreicht werden.

(4) <sup>1</sup>Ob ein Bußgeldverfahren trotz konkreten Tatverdachts nicht einzuleiten ist oder ein bereits eingeleitetes Ermittlungsverfahren aus Opportunitätsabwägungen eingestellt wird (§ 47 Abs. 1 OWiG, Nr. 104 AStBV (St)), entscheidet allein die BuStra-Stelle. <sup>2</sup>S 8.2 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Sprechen in Zweifelsfällen besondere Gründe dagegen, die Sache auf sich beruhen zu lassen (z. B. Häufung von derartigen Verstößen), kann eine förmliche Verwarnung mit oder ohne Verwarnungsgeld nach § 56 OWiG angebracht sein (hierzu Vordruck „Verwarnung nach § 56 OWiG“). <sup>4</sup>Ist der Betroffene mit der Verwarnung nicht einverstanden, muss ein Bußgeldverfahren durchgeführt werden.

### **S 10.2 Zumessungsgrundsätze**

Die nachstehenden Zumessungsgrundsätze sollen eine möglichst einheitliche Sachbehandlung gewährleisten.

#### **S 10.2.1 Geldbußen bei Ordnungswidrigkeiten i. S. d. § 378 AO**

(1) <sup>1</sup>Ausgangsbasis für die Zumessung der Geldbuße ist die Hälfte der Geldstrafe, die dem Betroffenen bei vorsätzlichem Handeln auferlegt worden wäre. <sup>2</sup>Von dem auf diese Weise ermittelten Betrag der Geldbuße braucht dann nicht abgewichen werden, wenn die Tatumstände weder auffällig schwer noch verhältnismäßig unbedeutend sind, Leichtfertigkeit von mittlerem Gewicht vorliegt und von nicht extrem nach oben oder nach unten aus dem Rahmen fallenden wirtschaftlichen Verhältnissen ausgegangen werden kann. <sup>3</sup>Damit eine gegenüber dem förmlichen Bußgeldverfahren vereinfachte und raschere Ahndung möglich ist, soll bei einer Kindergeldüberzahlung von bis zu 600 Euro grundsätzlich eine Verwarnung ohne Verwarnungsgeld, bei einer Kindergeldüberzahlung bis 1 500 Euro eine Verwarnung mit Verwarnungsgeld i. H. v. 55 Euro erteilt werden; bei Tatbeendigung vor dem 1.5.2014 i. H. v. 35 Euro.

(2) <sup>1</sup>Ermäßigungsgründe, die im Rahmen einer Gesamtbetrachtung eine Minderung bis zu 50 v. H. der im Regel- bzw. Durchschnittsfall verwirkten Geldbuße zulassen, sind z. B.:

- unverzügliche Wiedergutmachung des Schadens (evtl. auch bei unwirksamer Selbstanzeige),
- ungünstige wirtschaftliche Verhältnisse und
- fehlende Wiederholungsgefahr.

<sup>2</sup>Bei gesteigertem Schuldvorwurf soll die an sich verwirkte Geldbuße mindestens um 50 v. H. erhöht werden. <sup>3</sup>Das gilt z. B., wenn gegen den Betroffenen innerhalb der letzten zwei Jahre wegen eines gleichartigen Verstoßes Sanktionen verhängt worden sind.

(3) <sup>1</sup>Die Frage der Zumessung der Geldbuße stellt sich allerdings erst, wenn nach Aktenlage und ggf. nach dem Ergebnis ergänzender Ermittlungen keine Straftat vorliegt, eine Ordnungswidrigkeit erwiesen ist, Verfolgungshindernisse nicht bestehen und auch keine Einstellung des Verfahrens angezeigt ist. <sup>2</sup>Im Übrigen setzt das o. a. Ahndungsschema immer voraus, dass aufgrund von Zumessungserwägungen hinsichtlich Tatbedeutung und Tätervorwurf – und grundsätzlich auch

hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse des Betroffenen – die konkrete Ordnungswidrigkeit als Regel- bzw. Durchschnittsfall eingestuft und damit schon die Umstände des Einzelfalles ausreichend bedacht und gewürdigt worden sind. <sup>3</sup>Liegen dagegen besondere, d. h. über den Durchschnittsfall hinausgehende Umstände in der Tat oder der Person des Betroffenen vor, so ist aufgrund der im Einzelfall gebotenen Zumessungserwägungen zu entscheiden. <sup>4</sup>Eine vom Durchschnittsfall abweichende Ahndung ist im Bußgeldvorgang kurz zu begründen. <sup>5</sup>Auch der Bußgeldbescheid soll die insoweit entscheidungserheblichen Gründe erkennen lassen.

## **S 10.2.2 Geldbußen bei Ordnungswidrigkeiten i. S. d. § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO**

(1) <sup>1</sup>Während für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 378 AO der Eintritt eines konkreten Schadens vorausgesetzt wird, erfasst § 379 AO lediglich Vorbereitungshandlungen, die es ermöglichen (d. h. abstrakt geeignet sind), nicht gerechtfertigte Steuervorteile in Form von Kindergeld zu erlangen (vgl. auch S 2.2 Abs. 3). <sup>2</sup>Falls die unrichtige Bescheinigung für die unrechtmäßige Kindergeldzahlung ursächlich war, kann im Einzelfall die Schadenshöhe ein Indiz für die Bedeutung und das Ausmaß der Ordnungswidrigkeit sein und deshalb zu einer verschärften Ahndung führen.

(2) <sup>1</sup>Ausgangsbasis für die Zumessung der Geldbuße ist ein Betrag von 500 Euro. <sup>2</sup>Eine hiervon abweichende Sanktion ist geboten, wenn erschwerende (insbesondere vorsätzliches Handeln, Wiederholungsfall, hoher Schadensbetrag) oder mindernde (z. B. leichtfertiges Handeln im unteren Bereich der Schwere-Skala, besonders ungünstige wirtschaftliche Verhältnisse des Betroffenen) Umstände vorliegen. <sup>3</sup>Der Bußgeldrahmen für ein leichtfertiges Handeln reicht bis 5 000 Euro (§ 379 Abs. 4 AO i. V. m. § 17 Abs. 2 OWiG).

## **S 11 Gebühren, Vollstreckung von Bußgeldbescheiden**

(1) Die Gebühr für den Bußgeldbescheid bemisst sich nach der Höhe des verhängten Bußgelds; sie beträgt fünf Prozent von dessen Summe, mindestens aber 25 Euro und höchstens 7.500 Euro (§ 107 Abs. 1 OWiG).

(2) <sup>1</sup>Für die Vollstreckung von Bußgeldbescheiden der BuStra-Stellen gelten abweichend von § 90 Abs. 1 Satz 1, § 108 Abs. 2 OWiG nicht die Vorschriften des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes, sondern die Vorschriften des Sechsten Teiles der AO über die Vollstreckung von Verwaltungsakten der Finanzbehörde (vgl. §§ 249 ff. AO, V 31.2). <sup>2</sup>Im Übrigen gelten die Vorschriften des OWiG über die Vollstreckung von Bußgeldbescheiden (§§ 89 ff. OWiG).

## **S 12 Listenführung, Statistik und Aktenabgabe**

(1) <sup>1</sup>Die BuchO einschließlich ihrer vorgegebenen Muster ist für das Führen von Bußgeldlisten und Überwachungslisten zum Strafverfahren sinngemäß anzuwenden. <sup>2</sup>Eine Überprüfung durch die zuständigen Dienstvorgesetzten hat halbjährlich zu erfolgen. <sup>3</sup>Zur statistischen Auswertung und Mitteilung an das BZSt gehen weitere Weisungen.

(2) <sup>1</sup>Im Falle einer Aktenabgabe an die Staatsanwaltschaft oder das Gericht ist nicht die vollständige Kindergeldakte, sondern nur die Straf- und Bußgeldakte abzugeben. <sup>2</sup>Zur Aktenführung vgl. O 2.8.1 Abs. 4.

## Stichwortverzeichnis

Angegeben ist das jeweilige Kapitel und der entsprechende Abschnitt der DA-KG, nachfolgende Zahlen bezeichnen, wenn sie in Klammern gesetzt sind, die Absätze, ansonsten die Sätze.

Abhilfebescheid .....	R 6.3
Ablaufhemmung .....	V 12.3
Ablehnung der Festsetzung .....	V 10
Abtretung .....	V 23.3; V 27.2 (2); V 33
Abzweigung .....	V 32
- Anhörung .....	V 32.4
- Korrektur .....	V 32.7
- Vorbehalt des Widerrufs .....	V 32.1 (3) <b>8</b>
ADI .....	A 3 (1); A 22.1 (1); V 5.3 (3) 7
Adoption .....	A 10.2
Akten	
<b>-abgabe</b> .....	<b>V 3.1 (2); S 12 (2)</b>
-aufbewahrung .....	O 2.8.3
-einsicht .....	V 9; R 5.2; R 11.3; S 8.1.8
-führung .....	O 2.8
Altersgrenze .....	A 8
Amtssprache .....	V 6.2
Anderer Dienst im Ausland .....	A 18.4
Änderung der Kindergeldfestsetzung .....	V 7.4 (2); V 10 (6); V 13; V 35
Änderung in den Verhältnissen .....	V 14.2
Änderung, Zeitraum .....	V 14.3; V 21.2
Änderungsmitteilungen .....	V 3.2.2 (2); V 7.1.4
Angehörige des öffentlichen Dienstes .....	V 1.3
Angenommene Kinder .....	A 10.2
Anhörung .....	
- bei Abzweigung .....	V 32.4
- vor Erlass des Verwaltungsaktes .....	V 6.1 (3)
Anlernverhältnis .....	A 15.2 2; A 15.8 (5)
Anspruchsberechtigte .....	A 1
Anspruchskonkurrenz	
- bei mehreren Anspruchsberechtigten .....	A 24; A 25.1; A 26
- bei über- und zwischenstaatlichen Ansprüchen .....	A 28.1
Anspruchsunschädliche Erwerbstätigkeit .....	A 20.3
Anspruchszeitraum .....	A 31
Antrag	
- auf schlichte Änderung .....	V 16; R 3 (2) 2
- durch Bevollmächtigten .....	V 4.3
- durch Minderjährige .....	V 4.2
- im berechtigten Interesse .....	V 5.3; V 7.1.4 (2) 3; R 4.3 (1) 5; R 5.7 (3)
- Erforderlichkeit .....	<b>V 5.1</b> ; V 5.2 (4)
- Form .....	V 5.2 (1)
- Zuständigkeit .....	V 5.2 (2), (3)
Approbation .....	A 15.10 (12)
Arbeitnehmer im öffentlichen Dienst .....	V 1.3 (3) - (6)
Arbeitslose Kinder .....	A 14
Arbeitslosengeld .....	A 14.1 (2); A 19.5.2 (1) 2 Nr. 1
Arbeitslosengeld II .....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 5
Arbeitslosigkeit .....	A 14
Arbeitszeit, regelmäßige - .....	A 20.3.1
Asylberechtigte .....	A 4.4
Attest, ärztliches .....	R 4.5.1 (5) 3
Aufbewahrungsfristen .....	O 2.8.3
Aufenthalt, gewöhnlicher .....	A 2; A 23
Aufenthaltserlaubnis .....	A 4.3; A 4.4 (2)
Aufenthaltsgenehmigung .....	A 4.1 (3) 5
Aufhebung der Festsetzung .....	V 10; V 13
Aufhebung, Zeitraum .....	V 14.3; V 21.2
Aufklärungspflicht .....	V 6.1
Aufnahme in den Haushalt .....	A 9; A 11.2; A 12 (1); A 13; A 25.2
Aufrechnung .....	V 27
Aufrechnungsersuchen ausländischer Träger .....	V 1.5.3
Au-pair-Verhältnis .....	A 4.3.1 1; A 15.9 (1); A 20.3 4

Ausbildung .....	siehe „Berufsausbildung“ und „Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden“
Ausbildungsabschnitt .....	A 16 (2) 3
Ausbildungsdienstverhältnis	
- als anspruchsvollschädliche Erwerbstätigkeit .....	A 20.3.2
Ausbildungshilfen .....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 9
Ausbildungsordnung .....	A 15.6 (1); A 15.8 (2) 2, (1) 4
Ausbildungsplatz, Kinder ohne.....	A 17
Ausbildungsvergütungen .....	siehe „Einkünfte“
Ausbildungsverhältnis, berufsbezogenes.....	A 15.6
Auskunftersuchen .....	O 4.4 (1); V 6.3; V 7.1.1 (3); (4)
Auskunftserteilung	
- an Bezügestellen .....	O 4.4
Auskunftspflicht.....	V 8 (2), (3); V 9
Auskunftspflichtige .....	V 7.1.1 (3), (4); V 7.1.2
Auskunftsverweigerungsrecht.....	V 7.1.1 (2); V 7.2 (1); V 7.3 (2), (3)
Ausland, Ausbildung im .....	A 23.1
Ausländer	
- freizügigkeitsberechtigte - .....	A 4.5
- Geburt des Kindes im Inland.....	A 23.1 (9)
- Kindergeldanspruch für - .....	A 4
Auslandslehrkräfte .....	A 2.2.1 (3) 2; V 1.3 (5) 3; V 2 (3)
Auslandsstudium.....	A 15.7 (5), (6)
Ausschlussfrist .....	R 5.4
Aussetzung	
- der Vollziehung .....	R 5.1
- des Verfahrens .....	S 7
Auszahlung, -sweg.....	V 22.3
Auszahlung an Dritte.....	V 32
<b>Auszahlungsbeschränkung (§ 66 Abs. 3 EStG) .....</b>	<b>O 4.3 (1), O 4.4 (1), V 10 (3), V 22.2, V 35 (2), V 36 (1), (4)</b>
Authentifizierungsverfahren .....	O 2.3
<b>BAföG-Leistungen .....</b>	<b>A 19.5.2 (1) 2 Nr. 9</b>
Beamte.....	A 2.2.1 (2); V 1.3 (1)
Beamtenanwärter.....	A 15.2 2; A 20.3.2 (1) 3
Beginn der Ausbildung.....	A 15.10
Behinderte Kinder .....	A 19
- Altersgrenze.....	A 19.1 (4)
- Eingliederungshilfe .....	siehe „Eingliederungshilfe“
- Lebensbedarf.....	A 19.4
- Mitursächlichkeit .....	A 19.3 (6)
- Pauschbetrag für - .....	A 19.4 (4), (6), (7)
- Selbstunterhalt.....	A 19.4
- in vollstationärer Unterbringung .....	A 19.4 (6)
Behinderung.....	A 19.1 (1), (2), (3), (4)
- Nachweis der - .....	A 19.2
- Ursächlichkeit der - .....	A 19.3
Behinderungsbedingter Mehrbedarf.....	A 19.4
Beiladung .....	R 11.2
Bekanntgabe des Bescheides.....	V 10 (5)
Beratungspflicht .....	V 8 (1)
Berechtigtenbestimmung .....	A 25; A 26 (2), (3)
Berechtigtenwechsel.....	V 34 – V 36
Beruf, Kinder die für einen – ausgebildet werden .....	A 15
- Ausland.....	A 15.5 (4); <b>A 15.6 (4)</b> ; A 15.7 (5), (6); A 15.9;
.....	A 23.1
- Beginn.....	A 15.10
- Begriff .....	A 15.1
- behinderte Kinder .....	A 15.4
- berufsbezogene Ausbildungsverhältnisse.....	A 15.6
- Ende .....	A 15.10
- Ernsthaftigkeit .....	A 15.3
- Hochschulausbildung.....	A 15.7
- Maßnahmen.....	A 15.2
- Mutterschaft.....	<b>siehe Mutterschaft</b>
- Nichtschüler .....	A 15.5 (3) 3

- Praktikum.....	A 15.8; <b>A 15.10 (9); A 20.3.2 (1) 3</b>
- Schulausbildung .....	A 15.5
- Sprachaufenthalt im Ausland.....	A 15.9
- Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme.....	A 15.3
- Unterbrechung.....	A 15.7 (3); A 15.10; A 15.11
Berufsausbildung	
- Abschluss der erstmaligen -.....	A 20.2.4
- Erstmalige -.....	A 20.2.2
- Erststudium.....	A 20.2.3
Berufsbezogenes Ausbildungsverhältnis .....	A 15.6
Berufsbezogenheit einer Ausbildungsmaßnahme.....	A 15.1 (1); A 15.8 (1)
Berufsziel .....	A 15.1 (1), (2)
Beschäftigungsverbot nach MuSchG.....	A 14.2 (2); A 15.11 (3); A 17.2 (2); V 1.3 (5)
Bescheid .....	V 10
- Bekanntgabe.....	V 10 (5)
- Benachrichtigung Dritter .....	V 10 (6)
- Form .....	V 10 (1) - (2)
Bescheinigung	
- ärztliche .....	A 15.11 (2), A 19.3 (4) 5, A 19.4 (5) 2
- des behandelnden Arztes .....	A 14.2 (1), A 15.11 (1), A 17.2 (1), A 19.2 (1) 2, ..... A 19.4 (5) 3
- für das Finanzamt .....	O 4.3
- über ausgezahltes Kindergeld .....	V 8 (3)
Betreuung, gesetzliche .....	V 4.2
Betriebsstättenfinanzamt .....	A 2.2.2 (1)
Beurlaubung vom Studium.....	A 15.7 (3); A 15.11 (2)
Bildungsmaßnahmen, berufsvorbereitende .....	A 15.6 (3)
Bundesfamilienkasse .....	O 2.2; V 3.1 (1); V 3.2 (2), (3)
Bundesfreiwilligendienst .....	A 18.8
Bundeskindergeldgesetz.....	A 1 (2); A 5 (2); A 6 (2); A 7 (2); V 14.1 (2) 1
Bundeswehr .....	A 15.2 3, 5; A 20.3.2 (1) 3
Bußgeldliste .....	S 12
<b>Datenabgleich.....</b>	<b>A 9 (3)</b>
Datenschutz .....	O 2.7
Deutsche Bahn AG .....	V 1.3 (4)
Deutsche Post AG .....	V 1.3 (4); V 1.4
Deutsche Postbank AG.....	V 1.3 (4); V 1.4
Deutsche Telekom AG.....	V 1.3 (4); V 1.4
<b>Diplomaten .....</b>	<b>A 2.1.9, A 5</b>
Diplomatische Mission .....	A 2.2.1 (3); A 5
Doktorexamen, Vorbereitung .....	A 15.7 (4)
Doppelfestsetzung .....	O 2.9; V 3.1 (6); V 6.3; V 12.3 (3); V 18.1 (2)
Dualer Studiengang .....	A 20.3.2 (1) 3, (2)
<b>Ehegatte.....</b>	<b>A 12; A 19.5 3, A 19.6 (2)</b>
Eigenbetrieb.....	V 1.2 (2)
Eingliederungshilfe.....	A 19.4; A 19.5.2 (1) 2 Nr. 5; V 32.2 (4); V 33.3 (1)
Einkünfte .....	A 19.5.1; A 19.5.3
Einkünfte, ausländische -.....	<b>A 19.4 (2) 5</b>
Einnahmen, steuerfreie -.....	A 19.5.2
Einspruch .....	V 3.1 (4); V 32.1 (3); R 3 (2) 1; R 5.7
- Entscheidung.....	R 6.4; R 6.4.1 – R 6.4.3
- Erörterung.....	R 5.3
- Frist.....	R 4.5
- Rücknahme.....	R 6.2
Einstweiliger Rechtsschutz .....	R 9.5
<b>Elektronische Akten .....</b>	<b>O 2.8.2</b>
<b>Elektronische Dokumente.....</b>	<b>O 2.7 (7); O 2.8.2; V 6.1 (4)</b>
Elternzeit.....	A 4.3.2 (2) 1; A 14.2 (2); A 15.11 (3); A 17.2 (2); ..... V 1.3 (5)
Ende der Ausbildung.....	A 15.10; A 20.2.4
Enkel.....	A 13
Entführte Kinder .....	A 7 (4)
Entsendung.....	A 2.2.1 (3); A 5 (2); A 6; V 1.3 (5)
Entwicklungspolitischer Freiwilligendienst .....	A 18.5
Erkrankung.....	A 14.2; A 15.11; A 17.2

Erlass.....	V 25
Ermessen.....	V 32.6
Ermittlungen.....	V 6.3
Ernsthaftigkeit der Berufsausbildung .....	A 15.3
Erstattungsanspruch des Sozialleistungsträgers .....	
- Allgemeines .....	V 33.1
- bei nachrangigen Leistungen.....	V 33.2
- bei Kostenbeiträgen.....	V 33.3
- Erfüllungsfiktion .....	V 33.6
Erstattungsersuchen ausländischer Träger.....	V 1.5.3
Erstmalige Berufsausbildung .....	A 20.2.2
Erststudium.....	A 20.2.3
Erwerbstätigkeit .....	A 4.3; A 4.3.2 (4); A 17.1 (2); A 19.3 (4), (5), (6)
Erwerbstätigkeit, anspruchsunschädliche .....	A 20.3
Erzieher.....	A 20.3.2 (1) 3
Erziehungsbeihilfe.....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 9
Europäischer Freiwilligendienst .....	A 18.3
Europäischer Wirtschaftsraum (EWR) .....	A 4.5
Examen.....	A 15.7 (4); A 17.1 (1);
.....	A 20.2.4 (9), A 20.3.2 (1) 3
<b>Fachaufsicht.....</b>	<b>O 1.2; O 2.1; O 3</b>
Fachhochschule.....	A 15.7 (2); A 20.2.3 (1)
Fälligkeit.....	V 22.1; V 27.2
Familiengericht.....	A 10.2; A 25.1; A 26 (3)
Familienkasse .....	O 1.2; O 2.1; V 6.4; V 1; V 3.2.2
Familienleistungsausgleich .....	O 1.1; O 1.2
Fernabitur.....	A 15.5 (3)
Fernstudium .....	A 15.7 (1)
Festsetzung des Kindergeldes .....	V 10
- Korrektur .....	V 13
- Überprüfung.....	O 2.10
Festsetzungsverjährung.....	V 12
Feststellungslast .....	V 7.4
Flüchtlinge.....	A 4.4
Freie Wohlfahrtspflege, Spitzenverbände - .....	V 1.3 (8)
Freiwilligendienst	
- - aller Generationen .....	A 18.6
- Allgemeines .....	A 18.1
- anderer Dienst im Ausland.....	A 18.4
- Bundes- .....	A 18.8
- - der EU .....	A 18.3
- entwicklungspolitischer - .....	A 18.5
- freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr.....	A 18.2
- internationaler Jugend- .....	A 18.7
Freiwilliger Wehrdienst.....	A 15.2 3; A 16 (1); A 17.1 (2); A 21 (4)
<b>Geburtsbescheinigung, -urkunde .....</b>	<b>O 2.8.2; A 7 (1); S 3</b>
Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis .....	A 14.1 (1); A 20.3.3
Gewöhnlicher Aufenthalt .....	A 2.1; A 23
GmbH .....	V 1.2 (2); V 1.3 (4); V 3.2.1
Grundlagenbescheid.....	A 2.1.1 (2); A 11.3 (6); V 6.4 (2); V 19
<b>Haft und Ausbildung.....</b>	<b>A 15.10 (8)</b>
Handlungsfähigkeit .....	V 4.2
Haushaltsaufnahme .....	A 9; A 11.2; A 11.3; A 11.3 (6) 1; A 12 (1), (4); A
.....	13; A 25.1 (1); A 25.2
Haushaltsbescheinigung.....	A 9 (3)
Hilfe zum Lebensunterhalt .....	V 33.2 (1)
Hinterbliebenenbezüge .....	A 28.3 (3)
Hinterziehungszinsen.....	V 29.4
Hinzuziehung des anderen Beteiligten.....	V 32.1 (3); R 5.7
Hochschulausbildung .....	A 15.7
Hochschulausbildung, Ende.....	A 15.10 (9) 2, (10)
<b>Identifizierung</b>	
- des Berechtigten.....	A 3

- des Kindes .....	A 22
IdNr .....	
- des Berechtigten .....	O 4.4 (1); A 3; V 5.3 (2), (3); V 14.1 (2); V 20.1 (1)
- des Kindes .....	O 2.9 (2); O 4.4 (1); A 22.1; V 6.3 (3); V 14.1 (2); V 20.1 (1)
- Kontrollverfahren Kindergeld .....	O 2.9; V 6.3 (3)
Insolvenz des Ausbildungsbetriebs .....	A 15.10 (6)
Internationale Organisationen, Bedienstete bei .....	A 6
Internationaler Jugendfreiwilligendienst .....	A 18.7
Jugendhilfe .....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 5; V 33.2 (1) 10; V 33.3 (2)
Kapitalerträge .....	A 19.5 1
Kinder .....	
- <b>abstammungsrechtlich zugeordnete</b> - .....	A 10.1
- Allgemeines .....	A 7
- angenommene - .....	A 10.2
- behinderte - .....	A 11.2; A 19
- Enkel- .....	A 13
- entführte - .....	A 7 (4)
- im Ausland .....	A 15.5 (4); <b>A 15.6 (4)</b> ; A 15.7 (5), (6); A 15.9; A 18; A 23; V 1.5.2 (1); V 5.2 (3)
- in Berufsausbildung .....	siehe „Berufsausbildung“ und „Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden“
- Haushaltsaufnahme .....	A 9; A 11.2; A 11.3 (2) 5; A 12 (1); A 13; A 25.1 (1); A 25.2
- in einem Freiwilligendienst .....	A 18
- in einer Übergangszeit .....	A 16
- <b>kurz nach der Geburt verstorbene</b> - .....	<b>A 22.1 (5)</b>
- Mitwirkungspflicht der - .....	V 7.2
- ohne Arbeitsplatz .....	A 14
- ohne Ausbildungsplatz .....	A 17
- Pflege- .....	A 11
- verfügbares Nettoeinkommen .....	A 19.5
- Verlängerungstatbestände .....	A 21
- vermisste - .....	A 7 (4)
- Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt der - .....	A 23
Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden .....	A 15
- Ausland .....	A 15.5 (4); <b>A 15.6 (4)</b> ; A 15.7 (5), (6); A 15.9; A 23.1
- Beginn .....	A 15.10
- Begriff .....	A 15.1
- behinderte Kinder .....	A 15.4
- berufsbezogene Ausbildungsverhältnisse .....	A 15.6
- Ende .....	A 15.10
- Ernsthaftigkeit .....	A 15.3
- Hochschulausbildung .....	A 15.7
- Maßnahmen .....	A 15.2
- Mutterschaft .....	A 15.11 (3)
- Nichtschüler .....	A 15.5 (3)
- Praktikum .....	A 15.8
- Schulausbildung .....	A 15.5
- Sprachaufenthalt im Ausland .....	A 15.9
- Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme .....	A 15.3
- Unterbrechung .....	A 15.7 (3); A 15.10; A 15.11
Kindergeld .....	
- auf ein Kind entfallender Anteil .....	V 23.2
- Höhe .....	A 30
Kindergeldstatistik .....	O 2.11
Kindesbetreuung .....	A 15.11 (3); A 16 (4); A 17.2 (2)
Klagearten .....	R 9
Klagerücknahme .....	R 12.3
Konsularische Vertretung .....	A 2.2 (3); A 5
Kontoinhaber .....	V 22.3
Korrektur .....	
- Abzweigung .....	V 32.7

- Allgemeines .....	V 13
- bei Änderung der Verhältnisse.....	V 14
- bei Grundlagenbescheiden .....	V 19
- bei materiell fehlerhafter Festsetzung.....	V 21
- bei neuen Tatsachen oder Beweismitteln .....	V 17
- bei offenbaren Unrichtigkeiten .....	V 15
- bei rückwirkenden Ereignissen .....	V 20
- bei widerstreitenden Festsetzungen .....	V 18
- schlichte Änderung .....	V 16
Korrekturzeitraum .....	V 14.3; V 21.2
Kosten.....	O 2.13 (4)
- im Einspruchsverfahren .....	R 6.5
- im Klageverfahren.....	R 13
Kostenpauschale .....	A 19.5.2 (2) 1; A 19.5.3 (5)
Landesfamilienkasse .....	O 2.2; V 3.1 (1); V 3.2 (2), (3)
<b>Lebenspartner</b> .....	<b>A 12; A 19.6 (2)</b>
Leichtfertigkeit.....	S 2.3.2
Leistungen	
- aus Versorgungseinrichtungen .....	A 28.1 (2) 3
- Dritter .....	A 19.6
- zwischen- oder überstaatlicher Einrichtungen .....	A 28.3
- kindbezogene - .....	A 28.1
- vergleichbare ausländische - .....	A 28.2
Leistungsgebot.....	V 22.1
Lohnersatzleistungen.....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 1, (2); A 28.3 (4) 4
Lohnsteuer .....	O 2.12
Lohnzuschläge.....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 7
<b>Mahnung</b> .....	V 31.1
MAV .....	A 3 (1); A 22.1 (1); V 5.3 (3) 7
Mitteilungspflicht .....	V 7.1.4; V 7.2
Mitwirkung, Auslandsverhalt.....	V 7.1.1 (5)
Mitwirkung, Folgen fehlender .....	V 7.4
Mitwirkungspflicht	
- Allgemeines .....	V 7.1.1
- bei Kindern über 18 Jahre.....	V 7.2
- Dritter .....	V 7.3
Monatsprinzip.....	A 20.4
Mutterschaft .....	A 14.2 (2); A 15.11 (3); A 17.2 (2); A 20.2.4 (2) 6;
.....	V 1.3 (5)
Mutterschaft während der Ausbildung.....	A 15.11 (3)
<b>NATO</b> .....	<b>A 2.1.1 (3); A 2.1.8, A 6; A 28.3; V 1.5.2</b>
Nettoeinkommen, verfügbares - .....	A 19.5
Neuantrag .....	A 25.1 (4); V 5.4; V 7.4 (2) 3, V 10 (2), V 21.1 (2),
.....	R 4.3 (2)
Neufestsetzung .....	V 10; V 21.1
Nichtschüler .....	A 15.5 (3) 3
Niederlassungserlaubnis.....	A 4.2
Niederschlagung .....	V 31.3
<b>Obhutsprinzip</b> .....	A 24
Öffentlich-rechtliches Ausbildungsverhältnis.....	V 1.3 (1)
Öffentlicher Dienst .....	V 1.2
<b>Pauschbetrag für behinderte Menschen</b> .....	<b>A 19.4 (4), (6), (7)</b>
Pfändung.....	V 23.1
Pflegekinder .....	A 11
- behinderte - .....	A 11.2; A 11.3 (3), (5)
- unbegleitete minderjährige Flüchtlinge .....	A 11.4 (3)
Pflegeversicherung, Leistungen der - .....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 4
Praktikum .....	A 15.8; <b>A 15.10 (9); A 20.3.2 (1) 3</b>
Praktisches Studiensemester.....	A 15.7 (2)
Promotion, Vorbereitung .....	A 15.7 (4)
Prozessfähigkeit.....	R 10.7
Prozesszinsen.....	V 29.5

Prüfung (Ausbildung) .....	A 15.10
Rechtliches Gehör .....	R 2.3
Rechtsanwendung, unrichtige - .....	V 21
Rechtsbehelfsliste .....	R 1
Referendare .....	A 15.2 2; A 20.2.4 (9)
Regierung, Mitglieder einer Bundes- oder Landes- .....	V 1.3 (1)
Rehabilitationsmaßnahmen, berufliche .....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 9
Religionsgesellschaft .....	V 1.3 (7)
Renten .....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 3, 4; A 19.5.3
Richter .....	V 1.3 (1)
Rückwirkendes Ereignis .....	V 20
Ruhegehalt .....	V 1.3 (2) 1
Ruhen des Verfahrens .....	R 5.6
<b>Sachverhaltsaufklärung</b> .....	V 6.1
Säumniszuschläge .....	V 30
Scheidung .....	
- der Eltern .....	A 24
Schulausbildung .....	A 15.2 1; A 15.5
- Beginn .....	A 15.10 (1) 1
- Ende des Schuljahres .....	A 15.10 (1), (2)
Schuld .....	S 2.3.3
Schulpflicht .....	A 15.3 (3)
Schweiz .....	A 1 (1); A 4.5; A 14.1 (1); A 28.1 (1); A 28.2;
.....	A 29; V 1.5.2 (1)
Selbstanzeige .....	S 6
Selbstausbildung .....	A 15.1 (3)
Soldaten .....	A 15.2 3; V 1.3 (1)
Sozialhilfe .....	siehe „Hilfe zum Lebensunterhalt“
Sozialversicherungsbeiträge .....	A 19.5 2
Spätaussiedler .....	A 2.1 (2)
Sprachkurse .....	A 15.5 (4); A 15.9
Staatenlose .....	A 4.1 (1)
Staatsangehörigkeit, deutsche .....	A 23.1 (2)
Staatsangehörigkeit, EWR-Staat .....	A 6 (2) 5
Statistiken .....	O 2.11; S 12
Steuerfreie Einnahmen .....	A 19.5.2
Steuergeheimnis, § 30 AO .....	O 2.7; O 2.8.1 (1); O 2.8.2 (1); O 2.8.3 (4); O 4.4;
.....	A 11.1 (2); A 12 (5); V 5.3 (4); V 6.4 (1);
.....	V 35 (1); <b>R 5.7 (4) – (6)</b>
Steuerhinterziehung, versuchte .....	S 2.4
Steuerpflicht, unbeschränkte .....	A 2; A 6
Stiefkinder .....	A 7; A 12
Strafhaf/-vollzug .....	A 15.2 2; A 15.10 (8); A 19.3 (7)
Strafzumessung .....	S 8; S 9
Studenten .....	<b>A 4.6 (2)</b> ; A 15.3 (2); A 15.10 (13) 5
Studium, Abbruch .....	A 15.10 (11)
Stundung .....	V 24
Stundungszinsen .....	V 29.2
<b>Tatbestände</b>	
- des Ordnungswidrigkeitenrechts .....	S 2.2
- des Steuerstrafrechts .....	S 2.1
Tatbestandsirrtum .....	S 2.3.1.2
Täterkreis .....	S 3
Tatsächliche Verständigung .....	R 12.4
Tilgung .....	V 26
Trainee .....	A 15.8 (5)
Trennung der Eltern .....	A 24
<b>Übergangsgebühnisse</b> .....	V 1.3 (2)
Übergangsgeld .....	A 15.6 (3); A 19.5.2 (1) 2 Nr. 9; A 28.1 (2);
.....	V 1.3 (2)
Übergangszeit .....	A 16
Überprüfung, regelmäßige .....	
- bei Anspruchstatbeständen .....	A 11.1 (3); A 12 (6); A 13 (3); A 14.1 (3);

.....	A 15.10 (13); A 17.1 (4); A 18.1 (3);
.....	A 19.1 (7), (8); A 20.1 (3)
- Grundsätze .....	O 2.10; A 9 (3)
Übertragung von Aufgaben .....	O 2.2; V 3.1; V 3.2 (2), (3)
Überwachungsliste für das Strafverfahren .....	S 12
Überweisung .....	V 22.3
Unterbrechung der Ausbildung .....	A 15.10; A 15.11
Unterhaltsleistungen .....	A 19.5 3; A 19.6 (1); A 26 (1), (2); V 32.2 (2);
.....	V 32.5 (2)
Unterhaltspflicht, Verletzung .....	V 32.2
Untersuchungsgrundsatz .....	V 6.1 (1)
Urkunden (s. a. zu Geburtsurkunde) .....	O 2.8.2 (3); V 6.1 (2); V 6.2 (2); V 7.1.3;
.....	V 7.3 (1); V 17.1.2 (3)
Urkundenfälschung .....	S 2.2 (4); S 6.1 (2); S 8.1.3 (1)
<b>Vaterschaft .....</b>	<b>A 10.1</b>
Veränderungsanzeige .....	V 3.2.2 (2); V 7.1.4
Verböserung .....	R 5.5
Verbotsirrtum .....	S 2.3.3.2
Verfahren	
- Steuerordnungswidrigkeiten .....	S 8.2
- Steuerstraftaten .....	S 8.1
Verfügbares Nettoeinkommen .....	A 19.5
Vergleichsmittelungen .....	O 4.4; A 1 (2); V 6.4 (1); V 35 (1)
Verjährung	
- der Festsetzung .....	V 12
- der Verfolgung .....	V 12.3; S 4
- der Zahlung .....	V 28
Verlängerungstatbestände .....	A 21
Verletztengeld .....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 1
Vermisste Kinder .....	A 7 (4)
Verpfändung .....	V 23.3
Versorgungsbezüge .....	A 19.5.3; V 1.3 (2)
Verzicht auf Vorrang .....	A 25.1 (3), (4)
<b>Verzicht einer Familienkasse auf Zuständigkeit .....</b>	<b>V 1.2 (1), V 3.1 (1)</b>
Vollstreckung .....	V 31.2; S 11
Volontariat .....	A 15.8 (5); A 20.2.1 (1) 6; A 20.3.2 (1) 3
Vorbehalt der Nachprüfung .....	A 3 (3), A 22.1 (3), V 11
Vorbereitungsdienst .....	A 15.2 2; A 18.2 (1); A 20.2.4 (9)
Vordrucke .....	O 2.6
Vorläufige Festsetzung .....	V 11
Vorrangbestimmung .....	A 25.1 (6); A 26 (3)
Vorsatz .....	S 2.3.1
<b>Wehrdienst .....</b>	<b>A 15.2 3; A 16 (1);</b>
.....	A 17.1 (2); A 21 (1) – (5)
Weiterbildung .....	A 15.1 (4)
Weiterleitung .....	V 36
Werbungskosten .....	A 19.5.1 3; A 19.5.3 (4), (5)
Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand .....	R 4.5.1
Wiederholungsprüfung .....	A 15.10 (5)
Witwen-/Witwergeld .....	V 1.3 (2) 1
Wohlfahrtspflege, Spitzenverband der Freien .....	V 1.3 (8)
Wohngeld .....	A 19.5.2 (1) 2 Nr. 8
Wohnsitz des Berechtigten .....	A 2.1
Wohnsitz des Kindes .....	A 23
<b>Zahlkind .....</b>	<b>A 7 (3); A 30; V 23.2</b>
Zählkind .....	A 7 (3); A 10.1; A 10.2; A 30; V 6.4; V 23.2;
.....	V 32.1 (1); V 32.3 (1); V 32.5 (1)
Zahlungsrhythmus .....	V 22.1 (1)
Zahlungsverjährung .....	V 28
Zahlungsweise .....	V 22.1; V 22.3
Zeitaufwand, ausbildungsbezogener .....	A 15.3
Zivildienst .....	A 19.1 (4) 2; A 21 (1), (2), (4), (5)
Zinsen .....	V 29
- bei Aussetzung der Vollziehung .....	V 29.3

- Verbuchung .....	O 2.13
Zulässigkeitsvoraussetzungen	
- der finanzgerichtlichen Klage.....	R 11
- des Einspruchs .....	R 5
Zusammenarbeit der Behörden .....	O 4.1; O 4.2; V 3.2.2; V 6.4
Zuschüsse zur Krankenversicherung.....	A 19.5.3 (1), (5)
Zuständigkeit der Familienkassen.....	
- örtliche - .....	V 2
- sachliche - .....	V 1
- <b>Verzicht einer Familienkasse auf</b> - .....	<b>V 1.2 (1); V 3.1 (1)</b>
Zuständigkeitswechsel.....	V 1.5.1 3, V 1.6; V 2 (4); V 3.2.1; V 3.2.2 (2);
.....	V 3.3; V 5.2 (4); V 14.1 (2)
Zustellung .....	V 10 (5); V 12

## Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz / Absätze
ADI	Allgemeines Dialogverfahren zur IdNr-Datenbank des BZSt
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
Alg	Arbeitslosengeld
Alt.	Alternative
<b>AitPflG</b>	<b>Altenpflegegesetz</b>
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ASTBV (St)	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)
<b>AsylG</b>	<b>Asylgesetz</b>
AufenthG	Aufenthaltsgesetz
<b>AZRG</b>	<b>Gesetz über das Ausländerzentralregister</b>
BA	Bundesagentur für Arbeit
BAföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Entscheidungssammlung des Bundesarbeitsgerichts
BAnz	Bundesanzeiger
BAPostG	Bundesanstalt-Post-Gesetz
BBiG	Berufsbildungsgesetz
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BEEG	Gesetz zum Elterngeld und zur Elternzeit
BeschV	Beschäftigungsverordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI I/II	Bundesgesetzblatt, Teil I/Teil II
BKGG	Bundeskinderergeldgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMFSFJ	Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend
BMZ	Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
<b>BSI</b>	<b>Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik</b>
BStBl I/II	Bundessteuerblatt, Teil I/Teil II
BuchO	Buchungsordnung für Finanzämter
Buchst.	Buchstabe
BuStra-Stelle	Bußgeld- und Strafsachenstelle der Familienkasse
<b>BVA</b>	<b>Bundesverwaltungsamt</b>
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVFG	Gesetz über die Angelegenheiten der Vertriebenen und Flüchtlinge – Bundesvertriebenen-gesetz
BVG	Bundesversorgungsgesetz
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
<b>ContStifG</b>	<b>Gesetz über die Conterganstiftung für behinderte Menschen</b>
DA-FamEstG	Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes
d. h.	das heißt
<b>DSGVO</b>	<b>Datenschutz-Grundverordnung (ABl. EU Nr. L 119 vom 4.5.2016, S. 1; Nr. L 314 vom 22.11.2016, S. 72)</b>
<b>ECMWF</b>	<b>Europäisches Zentrum für mittelfristige Wettervorhersage</b>
EG	Europäische Gemeinschaft
EhfG	Entwicklungshelfer-Gesetz
<b>ESA</b>	<b>Europäische Weltraumorganisation</b>
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTh	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FreizügG/EU	Gesetz über die allgemeine Freizügigkeit von Unionsbürgern

FVG	Finanzverwaltungsgesetz
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	Gegebenenfalls
GKG	Gerichtskostengesetz
GMBI	Gemeinsames Ministerialblatt
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GWD	Grundwehrdienst
H	Hinweis
HebG	Hebammengesetz
Hs.	Halbsatz
HwO	Gesetz zur Ordnung des Handwerks
i. d. F.	in der Fassung
IdNr	steuerliche Identifikationsnummer
i. d. R.	in der Regel
IFG	Informationsfreiheitsgesetz
i. H. v.	in Höhe von
InsO	Insolvenzordnung
i. S. d.	im Sinne des / der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JFDG	Jugendfreiwilligendienstegesetz
JGG	Jugendgerichtsgesetz
KrPflG	Krankenpflegegesetz
LStH	Lohnsteuer-Hinweise
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
MAV	Maschinelles Abfrageverfahren zur IdNr-Datenbank des BZSt
MuSchG	Mutterschutzgesetz
NATO	North Atlantic Treaty Organization / <b>Nordatlantikvertragsorganisation</b>
Nr.	Nummer / Nummern
<b>OECD</b>	<b>Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung</b>
OWiG	Ordnungswidrigkeitengesetz
R	Richtlinie
RiStBV	Richtlinien für das Strafverfahren und das Bußgeldverfahren
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
SfH	Stiftung für Hochschulzulassung
SG	Soldatengesetz
SGB (I, III, ...)	Sozialgesetzbuch (römische Zahl bezeichnet das jeweilige Buch des SGB)
sog.	sogenannt
SozDiG	Gesetz zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres
StAG	Staatsangehörigkeitsgesetz vom 22. 7. 1913 (BGBl III GliederungsNr. 102–1)
<b>Std.</b>	<b>Stunde / Stunden</b>
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StStatG	Gesetz über Steuerstatistiken
SvEV	Sozialversicherungsentgeltverordnung
SVG	Soldatenversorgungsgesetz
Tz.	Textziffer
<b>UN</b>	<b>Vereinte Nationen</b>
VBL	Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder
VEA	Vorläufiges Europäisches Abkommen über Soziale Sicherheit unter Ausschluss des Systems für den Fall des Alters, der Invalidität und zugunsten der Hinterbliebenen vom 11.12.1953 (BGBl 1956 II S. 505)
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
Verordnung (EWG) Nr. 1408/71	Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14.6.1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (ABl. EG Nr. L 149 vom 5.7.1971, S. 2) in der jeweils gültigen Fassung
Verordnung (EWG) Nr. 574/72	Verordnung (EWG) Nr. 574/72 des Rates vom 21.3.1972 über die Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (ABl. EG Nr. L 74 vom 27.3.1972, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung

Verordnung (EG) Nr. 859/2003	Verordnung (EG) Nr. 859/2003 des Rates vom 14.5.2003 zur Ausdehnung der Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 und der Verordnung (EWG) Nr. 574/72 auf Dritt-staatsangehörige, die ausschließlich aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit nicht bereits unter diese Bestimmungen fallen (ABl. EG Nr. L 124 vom 20.5.2003, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung
Verordnung (EG) Nr. 883/2004	Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (ABl. EU Nr. L 166 vom 30.4.2004, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung
Verordnung (EG) Nr. 987/2009	Verordnung (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.9.2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (ABl. EU Nr. L 284 vom 30.10.2009, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung
Verordnung (EU) Nr. 1231/2010	Verordnung (EU) Nr. 1231/2010 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2010 zur Ausdehnung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 auf Drittstaatsangehörige, die ausschließlich aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit nicht bereits unter diese Verordnungen fallen (ABl. EU Nr. L 344 vom 29.10.2010, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung
vgl.	vergleiche
WPfG	Wehrpflichtgesetz
WÜD	Wiener Übereinkommen vom 18.4.1961 über diplomatische Beziehungen (BGBl 1964 II S. 957)
WÜK	Wiener Übereinkommen vom 24.4.1963 über konsularische Beziehungen (BGBl 1969 II S. 1585)
z. B.	zum Beispiel
ZD	Zivildienst
ZDG	Zivildienstgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung