

§ 63

Kinder

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415), geändert durch das 2. FamFördG v. 16. 8. 2001 (BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533)

(1) ¹Als Kinder werden berücksichtigt

1. Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1,

2. vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten,

3. vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Enkel.

²§ 32 Abs. 3 bis 5 gilt entsprechend. ³Kinder, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, haben, werden nicht berücksichtigt, es sei denn, sie leben im Haushalt eines Berechtigten im Sinne des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a. Kinder im Sinne von § 2 Abs. 4 Satz 2 des Bundeskindergeldgesetzes werden nicht berücksichtigt.

(2) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, zu bestimmen, daß einem Berechtigten, der im Inland erwerbstätig ist oder sonst seine hauptsächlichen Einkünfte erzielt, für seine in Absatz 1 Satz 3 erster Halbsatz bezeichneten Kinder Kindergeld ganz oder teilweise zu leisten ist, soweit dies mit Rücksicht auf die durchschnittlichen Lebenshaltungskosten für Kinder in deren Wohnsitzstaat und auf die dort gewährten dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen geboten ist.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu § 63		2. Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1, Stiefkinder, Enkelkinder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	
1. Überblick zu § 63	1	a) Im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 1)	5
2. Rechtsentwicklung des § 63	2	b) Pflegekinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 2)	6
3. Bedeutung des § 63	3		
II. Erläuterungen zu Abs. 1: Berücksichtigungsfähige Kinder			
1. Grundsätze zur Berücksichtigung von Kindern	4		

	Anm.		Anm.
3. In den Haushalt aufgenommene Stiefkinder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)		6. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Kindes (Abs. 1 Satz 3)	
a) Stiefkinder	7	a) Bedeutung der Wohnsitzregelung	17
b) In den Haushalt aufgenommen	8	b) Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland oder einem anderen EU- bzw. EWR-Staat	18
4. In den Haushalt aufgenommene Enkel (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	11	c) Ausnahmeregelungen zum Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat	19
5. Entsprechende Anwendung des § 32 Abs. 3 bis 5 (Abs. 1 Satz 2)		7. Keine Berücksichtigung von Kindern iSd. § 32 Abs. 4 Satz 2 BKGG (Abs. 1 Satz 4)	20
a) Bedeutung der Altersgrenzen zur Berücksichtigung von Kindern	12	III. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermächtigung zum Erlaß einer Rechtsverordnung	22
b) Regelberücksichtigung von Kindern bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres	13		
c) Ausnahmeregelungen für über 18 Jahre alte Kinder	14		

I. Allgemeine Erläuterungen zu § 63

1 1. Überblick zu § 63

Abs. 1 bestimmt, unter welchen Voraussetzungen für ein Kind Anspruch auf Kindergeld besteht.

- ▶ *Satz 1* regelt, wer insoweit als Kind in Betracht kommt.
- ▶ *Satz 2* knüpft durch die Verweisung auf § 32 Abs. 3–5 die Berücksichtigung eines Kindes an bestimmte Altersgrenzen.
- ▶ *Satz 3* macht darüber hinaus die Berücksichtigung eines Kindes grundsätzlich von seinem Wohnsitz im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat abhängig.
- ▶ *Satz 4* enthält eine weitere Einschränkung. Kinder iSd. § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG sind nicht berücksichtigungsfähig.

Abs. 2 enthält eine Ermächtigung zum Erlaß einer RVO, von der bisher noch kein Gebrauch gemacht worden ist.

2 2. Rechtsentwicklung des § 63

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Die Vorschrift wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der estrechtlichen Kindergeldvorschriften in das EStG eingefügt (zur Rechtsentwicklung der Kindergeldvorschriften s. im einzelnen Vor §§ 62–78 Anm. 3).

JStErgG 1996 v. 18. 12. 1995 (BGBl. I, 1959; BStBl. I, 786): Abs. 1 Satz 3 wurde neu gefaßt. Die Familienförderung wurde nicht, wie nach dem JStG 1996 vorgesehen, auf das Inland, sondern auf den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) beschränkt.

JStG 1997 (BRDrucks. 804/96): In Abs. 1 Satz 2 wurde die entsprechende Anwendung des § 32 auf § 32 Abs. 3 erweitert.

2. FamFördG v. 16. 8. 2001 (BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533): Abs. 1 wurde mit Wirkung ab VZ 2002 um Satz 4 erweitert.

3. Bedeutung des § 63

3

Die Vorschrift bestimmt, für welches Kind ein Anspruchsberechtigter iSd. § 62 Anspruch auf Kindergeld hat. Allerdings kann dieser Anspruch vorrangig einem anderen Berechtigten zustehen (§ 64) oder nicht zum Tragen kommen, weil eine dem Kindergeld vergleichbare Leistung für das Kind zu zahlen ist (§ 65). § 63 entspricht § 2 BKGG aF.

§ 63 ist im Zusammenhang mit § 32 zu sehen. Da das Kindergeld nunmehr auch im EStG geregelt ist und eine Inanspruchnahme von Kindergeld und Kinderfreibetrag nur noch alternativ möglich ist, war eine Harmonisierung der Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kindern in beiden Fällen zwingend notwendig (NOLDE, FR 1995, 845). Aus diesem Grund sind die insoweit maßgebenden Vorschriften des § 32 Abs. 1–5 und § 63 durch das JStG 1996 aufeinander abgestimmt worden. Die Abstimmung ist zwar weitgehend, aber nicht völlig erreicht worden. Ursächlich ist dafür, daß beim Kindergeld nicht auf das in § 64 normierte Vorrangprinzip verzichtet werden konnte. Aus diesem Grund zählen beim Kindergeld auch Enkel- und Stiefkinder zu den zu berücksichtigenden Kindern, soweit sie in den Haushalt der Berechtigten aufgenommen sind. Nach § 32 Abs. 6 Satz 6 besteht demgegenüber nur die Möglichkeit, den Kinderfreibetrag auf Großeltern oder einen Stiefelternteil zu übertragen (NOLDE aaO).

II. Erläuterungen zu Abs. 1: Berücksichtigungsfähige Kinder

1. Grundsätze zur Berücksichtigung von Kindern

4

Aus Abs. 1 ergibt sich, für welche Kinder Anspruch auf Kindergeld besteht. Gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden als Kinder zunächst alle Kinder iSd. § 32 Abs. 1 berücksichtigt. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 verweist damit auf die Legaldefinition der Kinder, die für den Kinderfreibetrag in Betracht kommen. Kinder sind danach die im ersten Grad mit dem Anspruchsberechtigten iSd. § 62 verwandten Kinder und die Pflegekinder.

Grundsätzlich zählen beim Kindergeld auch Enkel- und Stiefkinder zu den zu berücksichtigenden Kindern, soweit sie in den Haushalt des Berechtigten aufgenommen sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3; zum Kinderfreibetrag s. § 32 Abs. 6 Satz 6 und Anm. 3). Für Enkel, die zwar von den Großeltern unterhalten werden, aber nicht in deren Haushalt aufgenommen sind, gibt es kein Kindergeld mehr. Das gleiche gilt für Geschwister (s. hierzu § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BKGG aF); sie können allerdings Pflegekinder iSd. § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2 sein (für Altfälle s. § 78 Abs. 2). Die Gewährung von Kindergeld für erwachsene Kinder ist ergänzend an besondere personelle und sachliche Anspruchsvoraussetzungen geknüpft (§ 63 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 32 Abs. 4 und 5). Berücksichtigt werden grundsätzlich nur solche Kinder, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder einem anderen EU- bzw. EWR-Staat haben (Abs. 1 Satz 3).

Einheitliche Altersgrenze bei Kinderfreibetrag und Kindergeld: Da Abs. 1 Satz 2 die Regelungen des § 32 Abs. 3–5 für entsprechend anwendbar erklärt, gilt nunmehr für Kinderfreibetrag und Kindergeld eine einheitliche Altersgrenze.

Berücksichtigung als Zahl- und Zählkind: Die nach Abs. 1 zu berücksichtigenden Kinder können bei einem Elternteil, zu dem das Kindschaftsverhältnis besteht, entweder als Zahlkind einen Anspruch auf Kindergeld begründen oder als Zählkinder zur Erhöhung des Anspruchs für jüngere Zahlkinder beitragen. Zählkinder sind solche, für die kein Kindergeld zu zahlen ist, weil ein anderer Elternteil nach § 64 vorrangig das Kindergeld erhält oder weil ein Ausschlussatbestand nach § 65 bzw. nach über- oder zwischenstaatlichen Rechtsvorschriften vorliegt (Tz. 63.1.1 Abs. 3 DAFamESt. v. 15. 3. 2002, BStBl. I, 366).

Lebend geborene Kinder: Ein Anspruch auf Kindergeld entsteht erst ab dem Monat der Geburt des Kindes. Für das noch ungeborene Kind besteht kein Kindergeldanspruch. Dagegen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (Hess. FG v. 28. 4. 1999, EFG 1999, 781, rkr.).

Vermite Kinder sind zu berücksichtigen, solange sie nicht nach dem Verschollenheitsgesetz rechtskräftig für tot erklärt worden sind (§ 49 AO; Tz. 63.1.1 Abs. 4 DAFamESt. aaO).

2. Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1, Stiefkinder, Enkelkinder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

5 a) Im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 1)

Anspruch auf Kindergeld besteht nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 für Kinder iSd. § 32 Abs. 1. Kinder iSd. § 32 Abs. 1 sind im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 1) und Pflegekinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 2). Im einzelnen dazu § 32 Anm. 34 ff.

Im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder sind neben den leiblichen Kindern bzw. den Kindern, bei denen die Vaterschaft vorliegt, Adoptivkinder. Stiefkinder werden von § 32 Abs. 1 Nr. 1 nicht erfaßt (s. dazu Anm. 7). § 32 Abs. 1 Nr. 1 knüpft an die Vorschriften des BGB über die Verwandtschaft an (§§ 1589–1772). Aufgrund des KindschaftsreformG v. 16. 12. 1997 (BGBl. I, 2942) sind die maßgeblichen Vorschriften des BGB mit Wirkung ab 1. 7. 1998 in erheblichem Umfang geändert worden. Insbesondere sind eheliche und nicht-eheliche Kinder weitgehend gleichgestellt worden (zur Rechtslage vor dem 1. 7. 1998 s. Tz. 63.2.1.1 DAFamESt. aaO).

Leibliche Kinder: Mutter eines Kindes ist die Frau, die es geboren hat (§ 1591 BGB). Vater eines Kindes ist der Mann, der zur Zeit der Geburt mit der Mutter verheiratet war, der die Vaterschaft anerkannt hat oder dessen Vaterschaft nach § 1600 d BGB gerichtlich festgestellt ist (s. § 1592).

Adoptivkinder: Bei der Adoption Minderjähriger gilt ab 1. 1. 1972 der Grundsatz der Volladoption. Mit der Annahme eines minderjährigen Kindes (§§ 1741–1766 BGB) erlangt dieses die rechtliche Stellung eines ehelichen Kindes des Annehmenden. Die Annahme wird vom Vormundschaftsgericht ausgesprochen und durch Zustellung des Annahmebeschlusses an den Annehmenden rechtswirksam. Mit der Annahme als Kind erlischt das Verwandtschaftsverhältnis des Kindes zu seinen leiblichen Eltern (§ 1755 BGB). Das Kind wird deshalb iSd. Abs. 1 nur bei dem Annehmenden und nicht mehr bei den leiblichen Eltern be-

rücksichtigt. Allerdings kann ein minderjähriges Kind, das mit dem Ziel der Annahme als Kind in die Obhut des Annehmenden aufgenommen ist, bei seinen leiblichen Eltern noch als Zählkind berücksichtigt werden, wenn diese die Einwilligung zur Annahme erteilt haben. Die Berücksichtigung endet mit Ablauf des Monats der Zustellung des Annahmebeschlusses an den Annehmenden (Tz. 63.2.1.3 Abs. 2 und 3 DAFamEst. aaO). In diesem Fall ist eine Doppelberücksichtigung denkbar (s. dazu § 64).

Wird ein Volljähriger als Kind angenommen, gilt dieser ebenfalls als im ersten Grad mit dem Annehmenden verwandt. Das Verwandtschaftsverhältnis zu seinen leiblichen Eltern erlischt grundsätzlich nicht (s. § 1770 Abs. 2, § 1772 BGB). Deshalb kann ein Volljähriger bei seinen leiblichen Eltern auch dann noch als Zählkind berücksichtigt werden, wenn er von einer anderen Person als einem leiblichen Elternteil oder dessen Ehegatten angenommen worden ist (Tz. 63.2.1.3 Abs. 3 DAFamEst. aaO; aA FELIX in K/S/M, § 63 Rn. B13, die eine Doppelberücksichtigung für richtig hält). § 32 Abs. 2, der die entsprechende Konkurrenzsituation beim Kinderfreibetrag regelt (s. dazu § 32 Anm. 64), kommt nicht zur Anwendung. Abs. 1 Satz 2 nimmt diese Vorschrift nicht in Bezug.

Ausländischer Gerichtsbeschluss: Adoptionen, die durch ausländischen Gerichtsbeschluss zustande gekommen sind, können kindergeldrechtlich ab dem Monat berücksichtigt werden, ab dem das angenommene Kind die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 erfüllt (s. Anm. 17f.). Privatrechtliche Adoptionsvereinbarungen zwischen leiblichen Eltern und Adoptiveltern sind für das Kindergeld unbeachtlich (Tz. 63.2.1.3 Abs. 5 DAFamEst. aaO).

b) Pflegekinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 2)

6

Anspruch auf Kindergeld besteht für Pflegekinder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2). Pflegekinder sind nach der durch das JStG 1996 redaktionell geänderten Legaldefinition des § 32 Abs. 1 Nr. 2 Personen, mit denen der Berechtigte durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie in seinen Haushalt aufgenommen hat und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und der Berechtigte sie mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält.

Haushaltsaufnahme: Unter Haushaltsaufnahme ist das örtlich gebundene Zusammenleben von Pflegekind und Pflegeperson in einer gemeinsamen Familienwohnung zu verstehen.

Pflegeperson kann auch eine alleinstehende Person sein. Neben dem örtlichen Zusammenleben müssen Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein. Danach gehört ein Kind dann zum Haushalt einer Pflegeperson, wenn es dort wohnt, versorgt und betreut wird (BFH v. 20. 6. 2001 VI R 224/98, BStBl. II, 713). Von einem örtlich gebundenen Zusammenleben kann nur ausgegangen werden, wenn sich das Kind durchgängig im Haushalt der Pflegeperson aufhält und der Aufenthalt auf Dauer ausgerichtet ist. Eine räumliche Trennung ist im Fall einer auswärtigen Unterbringung jedoch unschädlich, wenn diese nur von vorübergehender Natur ist (BFH v. 20. 6. 2001 VI R 224/98, BStBl. II, 713). Unschädlich ist es deshalb, wenn sich das Kind auswärts in Schul- oder Berufsausbildung befindet (FG Rhld.-Pf. v. 16. 7. 1998, EFG 1998, 1472, rkr.; s. § 64 Anm. 8). Selbst bei einer dauernden Heimunterbringung oder Fürsorgeerziehung ist die Haushaltszugehörigkeit regelmäßig zu bejahen (BFH v. 14. 11. 2001

X R 24/99, BStBl. II 2002, 244, betr. ein behindertes Kind; Tz. 63.2.2.2 Abs. 1 Satz 4 DAFamESt. aaO, zur vollstationären Unterbringung von behinderten Pflegekindern). UE wird durch Kindesentführung bzw. widerrechtliche Entziehung die Haushaltszugehörigkeit nicht beendet (s. dazu BFH v. 19. 5. 1999 VI B 22/99, BFH/NV 1999, 1425; § 64 Anm. 9). Ein Kind, das sich wechselweise bei der Pflegeperson und bei seinen Eltern aufhält, ist nicht in den Haushalt der Pflegeperson aufgenommen (Tz. 63.2.2.2 Abs. 1 Satz 3 DAFamESt. aaO; s. dazu auch BFH v. 20. 6. 2001 VI R 224/98, BStBl. II, 713).

Im übrigen ist eine Haushaltsaufnahme idR anzunehmen, wenn ein familienähnliches Band zwischen Pflegeperson und Kind besteht (BROCKMEYER, DStZ 1996, 225). Zur Haushaltsaufnahme s. auch Anm. 8 und § 64 Anm. 8.

Familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band:

► *Familienähnlichkeit*: Durch das familienähnliche Band wird die übliche Eltern-Kind-Beziehung beschrieben. Das Pflegekindschaftsverhältnis muß den anderen Kindschaftsverhältnissen vergleichbar sein. Das ist der Fall, wenn es durch ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis gekennzeichnet ist, das von einer familienähnlichen ideellen Bindung getragen ist (§ 32 Anm. 45). Anhaltspunkt für das Vorliegen einer familienähnlichen Bindung kann eine vom Jugendamt erteilte Pflegeerlaubnis nach § 44 SGB VIII sein (Tz. 63.2.2.3 Abs. 3 DAFamESt. aaO).

Mangels familienähnlicher Bindung ist bei erwerbsmäßig betriebener Pflege kein Pflegekindschaftsverhältnis anzunehmen (sog. Kostkinder). Entsprechendes gilt für in ein Kinderhaus aufgenommene Kinder (BFH v. 23. 9. 1998 XI R 11/98, BStBl. II 1999, 133). Hat eine Pflegeperson mehr als sechs Kinder in ihren Haushalt aufgenommen, spricht eine Vermutung dafür, daß es sich um Kostkinder handelt (Tz. 63.2.2.3 Abs. 1 Satz 7 DAFamESt. aaO; OFD Kiel v. 11. 9. 1998, FR 1999, 165). Ein Pflegekindschaftsverhältnis ist dagegen anzunehmen, wenn die Pflegeperson das Kind im Rahmen von Hilfe zur Erziehung in Vollzeitpflege (§§ 27, 33 SGB VIII) oder im Rahmen von Eingliederungshilfe (§ 35a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 SGB III) in seinen Haushalt aufnimmt, sofern das Pflegeverhältnis auf Dauer angelegt und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern nicht mehr besteht (R 177 Abs. 1 EStR).

Ein Altersunterschied wie zwischen Eltern und Kindern braucht nicht zu bestehen. Deshalb ist ein Pflegekindschaftsverhältnis zwischen Geschwistern denkbar. Die Aufnahme eines Erwachsenen in die Hausgemeinschaft begründet dagegen grundsätzlich kein Pflegekindschaftsverhältnis (glA zB FG Düss. v. 27. 2. 1998, EFG 1998, 953, rkr.; aA FG Münster v. 26. 1. 2001, EFG 2002, 150, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 26. 7. 2001, EFG 2001, 1454 mwN, rkr.; FG Münster v. 30. 7. 1998, EFG 1999, 74, rkr.; Nds. FG v. 2. 5. 2000, EFG 2000, 1195, rkr.; s. auch § 32 Anm. 45). Dabei kommt es auch nicht darauf an, ob es sich um einen Familienangehörigen handelt oder nicht (s. im einzelnen Tz. 63.2.2.3 Abs. 1 und 2 DAFamESt. aaO).

► *Auf Dauer berechnetes Band*: 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 Übernahme des Kindes zugeordnet war. Dabei kann zwar bei einer von den Beteiligten beabsichtigten Dauer von mindestens zwei Jahren im Regelfall davon ausgegangen werden, daß ein Pflegekindschaftsverhältnis begründet worden ist (Tz. 63.2.2.3 Abs. 1 Satz 3 DAFamESt. aaO). Maßgeblich sind jedoch im Einzelfall alle Umstände, die für oder gegen den Willen zu einer Dauerbindung sprechen. Erforderlich ist ein Zeitraum, der die Begründung eines Eltern-Kind-Ver-

hältnisses erlaubt; das ist bei Kleinkindern ein kürzerer Zeitraum als bei schulpflichtigen Kindern (BFH v. 7. 9. 1995 III R 95/93, BStBl. II 1996, 63; § 32 Anm. 46). In diesem Sinne kann eine Dauerbindung nicht angenommen werden, wenn die Haushaltsaufnahme an bestimmte äußere Umstände (zB Berufsausbildung) geknüpft ist und anschließend wieder entfallen soll (FG Düss. v. 27. 2. 1998, EFG 1998, 953, rkr.). Im übrigen steht die Frage, ob ein auf längere Dauer berechnetes Band zwischen Pflegeeltern und Pflegekind besteht, in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lösung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses zu den leiblichen Eltern (BFH v. 20. 1. 1995 III R 14/95, BStBl. II, 582; v. 7. 9. 1995 III R 95/93, BStBl. II 1996, 63).

Kein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern: Das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern darf nicht mehr bestehen. Für ein Pflegekindschaftsverhältnis ist nur Raum, wenn sich die Eltern nicht mehr um das Kind kümmern (BFH v. 12. 6. 1991 III R 108/89, BStBl. II 1992, 20; § 32 Anm. 49). Das ist der Fall, wenn die Obhut und Pflege gegenüber einem Kind von seiten der Eltern derart zurücktreten, daß sie im wesentlichen nur noch durch die Pflegeeltern ausgeübt werden (BFH v. 7. 9. 1995 III R 95/93, BStBl. II 1996, 63). Maßgeblich sind stets die Umstände des Einzelfalls (BFH v. 20. 1. 1995 III R 14/94, BStBl. II, 582).

Ein Pflegekindschaftsverhältnis besteht nicht, wenn die Pflegeperson nicht nur mit dem Kind, sondern auch mit einem Elternteil des Kindes in häuslicher Gemeinschaft lebt. In diesem Fall besteht das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu dem Elternteil fort (zur Haushaltsgemeinschaft mit gleichgeschlechtlichem Partner s. FG Hamburg v. 2. 5. 2000, EFG 2000, 942, Rev. VIII R 88/00). Von Bedeutung ist dies vor allem, wenn die Pflegepersonen Großeltern, Geschwister oder Lebensgefährten sind.

Wegen weiterer Einzelheiten s. § 32 Anm. 49.

Unterhaltserfordernis: Kindergeld für ein Pflegekind kann nur beanspruchen, wer das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält. Für die Frage, ob und in welchem Umfang die Pflegeperson Unterhalt gewährt, kommt es nur auf Barunterhalt und solche Sachleistungen an, die in Geldeswert bestehen (s. § 8 Abs. 2). Der Zeitaufwand für die Betreuung und Erziehung des Kindes stellt keinen Unterhalt dar (aA FG Münster v. 30. 7. 1998, EFG 1999, 74, rkr.).

Was nicht unwesentlich ist, ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Im Ergebnis ist nicht unwesentlich mit wesentlich gleichzusetzen (s. § 32 Anm. 50). Nach der Rspr. des BFH kann im Regelfall von einem nicht unwesentlichen Beitrag zum Kindesunterhalt (etwa 20 vH der Unterhaltskosten) ausgegangen werden, wenn das Kind im Haushalt der Pflegeperson lebt und von dieser zumindest teilweise betreut wird. Etwas anderes gilt nur, wenn der Pflegeperson ein erheblich über den Unterhaltskosten des Kindes liegendes Entgelt gezahlt wird, so daß sie nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen für die Unterbringung und Betreuung entlohnt wird (BFH v. 12. 6. 1991 III R 108/89, BStBl. II 1992, 20; v. 23. 9. 1998 XI R 11/98, BStBl. II 1999, 133; FG Köln v. 10. 6. 1999, EFG 2000, 78, Rev. VIII R 77/99 zur sog. Pflegenestfamilie; FG Münster v. 12. 4. 2000, EFG 2000, 952, rkr., zum Pflegegeld, das in Anlehnung an die Besoldung im öffentlichen Dienst bemessen ist). Pflegegeld, das das Jugendamt bei Vollzeitpflege nach § 33 SGB VIII zahlt, ist nur Kostenersatz und kein Entgelt (BFH v. 23. 9. 1999 VI R 106/98, BFH/NV 2000, 448; glA Hess. FG v. 25. 11. 1999, EFG 2000, 381, Rev. VIII R 72/00; Nds. FG v. 30. 7. 1998, EFG 1999, 74, rkr.; FG Düss. v. 26. 4. 2001, 1453, Rev. VIII R 72/01; FG Münster v. 16. 3. 2001, EFG 2001,

902, Rev. VIII R 63/01; FG Münster v. 16. 3. 2001, EFG 2001, 903, Rev. VIII R 65/01; aA FG Münster v. 18. 1. 2000, EFG 2000, 380, Rev. VIII R 78/00; FG Köln v. 19. 1. 2001, EFG 2001, 579, Rev. VIII R 54/01).

Nach Auffassung der Verw. leistet die Pflegeperson einen nicht unwesentlichen eigenen Unterhaltsbeitrag, wenn sie für das Kind zwar Pflegegeld erhält, diese Bezüge aber insgesamt nicht den in Betracht kommenden Pflegesatz des Jugendamts übersteigen, dessen Höhe nach § 39 SGB VIII durch die zuständige Landesbehörde festgesetzt wird (Tz. 63.2.2.5 Abs. 1 DAFamEst. aaO). Wird ein höheres Entgelt als der in Betracht kommende Pflegesatz gezahlt, ist das unschädlich, wenn der eigene Kostenbeitrag der Pflegeperson im Jahresdurchschnitt mindestens 125 € monatlich beträgt (Tz. 63.2.2.5 Abs. 2 DAFamEst. aaO); s. im übrigen zum Unterhaltserfordernis § 32 Anm. 50.

3. In den Haushalt aufgenommene Stiefkinder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

7 a) Stiefkinder

Als Kinder werden auch vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten (Stiefkinder) berücksichtigt. Eine entsprechende Regelung findet sich im Kinderfreibetragsrecht nicht (zur Übertragungsmöglichkeit für den Kinderfreibetrag s. § 32 Abs. 6 Satz 6).

Stiefkinder sind nicht eigene Kinder des Berechtigten; sie sind mit ihm verschwägert (§ 1590 Abs. 1 BGB). Es handelt sich um die Kinder des anderen Ehegatten, die aus einer früheren Ehe stammen (eheliche, für ehelich erklärte oder angenommene Kinder) oder nichtehelich geboren sind. Auch während der Ehe geborene Kinder, deren Nichtehelichkeit rechtskräftig festgestellt ist (§ 1593 BGB), sind, solange die Ehe besteht, Kinder des anderen Ehegatten (Tz. 63.2.3 Abs. 1 DAFamEst. aaO).

Das Stiefkindverhältnis ist nicht vom Bestand der Ehe abhängig. Deshalb verbleibt es bei der einmal begründeten Stiefkindeigenschaft, wenn der leibliche Elternteil stirbt oder die Ehe geschieden bzw. aufgelöst wird (§ 1590 Abs. 2 BGB). Voraussetzung ist allerdings, daß das Kind dauerhaft im Haushalt des bisher Berechtigten verbleibt (FG Ba.-Württ. v. 1. 3. 2000, EFG 2000, 795, rkr., betr. eine nur noch vorübergehende Haushaltszugehörigkeit). Nach Auffassung der Verw. ist in einem solchen Fall das Kind ohne weitere Prüfung als Pflegekind zu berücksichtigen (Tz. 63.2.3 Abs. 2 DAFamEst. aaO).

Kinder des nichtehelichen Lebensgefährten können nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift („Ehegatten“) nicht Stiefkinder iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sein (FG Hamb. v. 3. 5. 2000, EFG 2000, 942, Rev. VIII R 88/00). Ausführlich dazu § 32 Anm. 37 f.

8 b) In den Haushalt aufgenommen

Kinder des Ehegatten werden nur berücksichtigt, wenn sie in den Haushalt des mit ihm Verheirateten aufgenommen sind. Mit der Haushaltszugehörigkeit wird bei Stiefkindern die persönliche Betreuung indiziert, die eine Gewährung von Kindergeld rechtfertigt bzw. erfordert (BFH v. 27. 8. 1998 VI B 236/97, BFH/NV 1999, 177). Das Merkmal war bis VZ 1985 auch Voraussetzung für die stl. Berücksichtigung von Stiefkindern (s. § 32 Anm. 52). Der Begriff der Haushaltsaufnahme findet sich deckungsgleich auch in § 32 Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 6) und § 64 Abs. 2 Satz 1 (s. dort Anm. 9). Er ist zudem mit dem Begriff der Haushaltszugehörigkeit in § 33 c Abs. 1 vergleichbar (s. § 32 Anm. 40 ff.).

Haushalt des Berechtigten: Einen Haushalt besitzt nach dem allgemeinen Sprachgebrauch jemand dort, wo er allein oder mit anderen eine Wohnung innehat, in der hauswirtschaftliches Leben herrscht, an dem er sich persönlich und finanziell beteiligt (BFH v. 13. 12. 1985 VI R 203/84, BStBl. II 1986, 344). Nach dem Wortlaut der Vorschrift muß es sich um den Haushalt des Stiefelternteils handeln. Der Berücksichtigung eines Stiefkindes steht es jedoch nicht entgegen, wenn die Wohnung beiden Ehegatten zuzurechnen ist und es sich deshalb um eine gemeinsame Wohnung bzw. einen gemeinsamen Haushalt handelt (BFH v. 27. 8. 1998 VI B 236/97, BFH/NV 1999, 177).

Haushaltsaufnahme bedeutet die Aufnahme in die Familiengemeinschaft mit einem dort begründeten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis familienhafter Art. Neben dem örtlich gebundenen Zusammenleben müssen Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein. Danach gehört ein (Stief-)Kind dann zum Haushalt eines Elternteils, wenn es dort wohnt, versorgt und betreut wird, so daß es sich in dessen Obhut befindet. Formale Gesichtspunkte, zB die Sorgerechtsregelung oder die Eintragung in ein Melderegister, sind nicht ausschlaggebend (BFH v. 20. 6. 2001 VI R 224/98, BStBl. II, 713; v. 14. 11. 2001 X R 24/99, BStBl. II 2002, 244; s. auch Anm. 6).

Die Aufnahme eines Stiefkindes in den Haushalt setzt nicht voraus, daß der Kindergeldberechtigte die wesentlichen Kosten des Haushalts trägt. Es reicht aus, daß er auch die Voraussetzungen materieller Art erfüllt. Insbesondere bei einem gemeinsamen Haushalt von Stiefelternteil und Elternteil ist es zudem ohne Bedeutung, ob und in welcher Hinsicht der Berechtigte einen tatsächlichen Beitrag zum Unterhalt des Kindes leistet (s. dazu BFH v. 27. 8. 1998 VI B 236/97, BFH/NV 1999, 177). Die insoweit unterschiedliche Behandlung von Stief- und Pflegekindern (s. dazu Anm. 6) ist im Hinblick auf die eindeutige Gesetzeslage zwingend. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 setzt im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2 eine wesentliche Unterhaltsleistung als weiteres Tatbestandsmerkmal nicht voraus.

Ein Stiefkind wird nicht mehr berücksichtigt, wenn der Berechtigte im Fall einer Scheidung oder des Todes des leiblichen Elternteils einen eigenen Haushalt ohne Aufnahme des Stiefkindes gründet.

Einstweilen frei.

9–10

4. In den Haushalt aufgenommene Enkel (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

11

Nach Abs. 1 Nr. 3 ist die Berücksichtigung von Enkelkindern auf den Fall beschränkt, daß sie in den Haushalt der Großeltern aufgenommen worden sind. Die reine Unterhaltszahlung von Großeltern für außerhalb ihres Haushalts lebende Enkelkinder löst keinen Kindergeldanspruch aus (so aber § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BKGG aF; zur Übergangsregelung s. § 78 Abs. 2; zum Kinderfreibetrag s. § 32 Abs. 6 Satz 6).

Enkel sind Kinder iSd. Bürgerlichen Rechts, die im zweiten Grad in absteigender Linie mit dem Berechtigten verwandt sind (§ 1589 BGB). Darunter fallen also alle ehelichen, nichtehelichen und für ehelich erklärten Kinder der Abkömmlinge. Dies gilt auch für angenommene Kinder, sofern sie minderjährig sind. Dagegen begründet die Annahme eines Volljährigen keine verwandtschaftlichen Beziehungen zu den Eltern des Annehmenden (§ 1770 Abs. 1 BGB).

Da Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ausdrücklich von Enkeln spricht, werden Urenkel nicht erfaßt. Gleiches gilt für Stiefenkel, dh. nicht nichteheliche Kinder des Schwiegersohns oder der Schwiegertochter (WICKENHAGEN/KREBS, BKGG, § 2 Rn. 49–51).

Aufnahme in den Haushalt: Wie Stiefkinder sind Enkel nur zu berücksichtigen, wenn der Berechtigte, also die Großeltern oder ein Großelternteil, das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat (s. dazu Anm. 8). Eine Haushaltsaufnahme soll auch gegen den Willen der Eltern möglich sein (Nds. FG v. 9. 5. 2000, EFG 2000, 796, rkr.; uE bedenklich).

Es kommt, wie sich aus § 64 Abs. 2 Satz 5 ergibt, 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. Das räumliche Zusammenleben mit gemeinsamer Versorgung in einem Haushalt ist ausreichend (Tz. 63.2.4 Abs. 2 DAFamESt. aaO). Das Zusammentreffen mehrerer Ansprüche regelt § 64 Abs. 2 (s. dort Anm. 10f.).

5. Entsprechende Anwendung des § 32 Abs. 3 bis 5 (Abs. 1 Satz 2)

12 a) Bedeutung der Altersgrenzen zur Berücksichtigung von Kindern

Eine stl. Freistellung des kindbezogenen Existenzminimums durch Kindergeld und Kinderfreibetrag ist nur solange geboten, wie das Kind seinen Unterhalt nicht aus eigenen Mitteln bestreiten kann. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung ist die Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes nicht jeweils im Einzelfall zu prüfen. Das Gesetz knüpft die Berücksichtigungsfähigkeit vielmehr in erster Linie an feste Altersgrenzen dadurch, daß Abs. 1 Satz 2 § 32 Abs. 3–5 für entsprechend anwendbar erklärt (FELIX in K/S/M § 63 Rn. C 2).

13 b) Regelberücksichtigung von Kindern bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres

Bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres wird ein Kind iSd. Abs. 1 allein aufgrund seiner Existenz berücksichtigt. Dies ergibt sich aus der Verweisung auf § 32 Abs. 3 in Abs. 1 Satz 2.

Für die Berechnung des Lebensalters gilt § 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 2 BGB. Danach ist ein Lebensjahr mit Ablauf des dem jeweiligen Geburtstag vorangehenden Tages vollendet (Tz. 63.1.2 DAFamESt. aaO; § 32 Anm. 76 f.).

Beispiel: Bei einem am 1. 7. 1980 geborenen Kind ist das 18. Lebensjahr am 30. 6. 1998 um 24 Uhr vollendet. Dieses Kind ist somit ab 1. 7. 1998 nicht mehr zu berücksichtigen, sofern nicht die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 und 5 vorliegen.

Bei Vollendung des 18. Lebensjahres im Laufe eines Monats richtet sich die Berücksichtigung nach § 66 Abs. 2.

14 c) Ausnahmeregelungen für über 18 Jahre alte Kinder

Bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, geht der Gesetzgeber typisierend davon aus, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur noch unter besonderen Umständen gemindert ist. Diese besonderen Umstände ergeben sich aus § 32 Abs. 4 und 5, auf die in Abs. 1 Satz 2 verwiesen wird. Nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 und 5 kann ein Kind auch über das 18. Lebensjahr hinaus beim Berechtigten berücksichtigt werden. Der Katalog der in § 32 Abs. 4 und 5 genannten Berücksichtigungstatbestände ist ab-

schließend. Deshalb erhalten zB Eltern für ihre den gesetzlichen Grundwehrdienst leistenden Kinder kein Kindergeld (BFH v. 4. 7. 2001 VI B 176/00, BStBl. II, 675). Der Kindergeldanspruch eines volljährigen Kindes erlischt nach Auffassung des BFH zudem grundsätzlich mit der Eheschließung des Kindes (BFH v. 2. 3. 2000 VI R 13/99, BStBl. II, 522; v. 23. 11. 2001 VI R 144/00, BFH/NV 2002, 482; uE fraglich).

Wegen der Einzelheiten der Berücksichtigungstatbestände des § 32 Abs. 4 und 5 s. § 32 Anm. 81 ff. und Tz. 63.3 bis 63.5 DAFamESt. aaO.

Arbeitslose Kinder zwischen 18 und 21 Jahren: Es muß sich um eine Arbeitslosigkeit iSd. SGB III handeln (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1; s. zu den Voraussetzungen der Arbeitslosigkeit im einzelnen §§ 118 ff. SGB III; s. auch Tz. 63.3.1 DAFamESt. aaO; § 32 Anm. 90).

Auszubildende und dienstleistende Kinder zwischen 18 und 27 Jahren sind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 zu berücksichtigen, wenn

- ▷ sie für einen Beruf ausgebildet werden (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a); s. zum Begriff der Berufsausbildung grundlegend BFH v. 9. 6. 1999 VI R 33/98 und VI R 143/98, BStBl. II, 701 (710) betr. Sprachaufenthalt im Ausland im Rahmen eines Au-pair-Verhältnisses; s. ferner BFH v. 9. 6. 1999 VI R 34/98, BStBl. II, 705: Besuch von allgemeinbildenden Schulen als Berufsausbildung-College; ebenso v. 9. 6. 1999 VI R 4/99, BFH/NV 2000, 26; v. 9. 6. 1999 VI R 50/98, BStBl. II, 706: Volontariatstätigkeit als Berufsausbildung; v. 9. 6. 1999 VI R 92/98, BStBl. II, 708: Vorbereitung auf Promotion als Berufsausbildung; ebenso v. 29. 10. 1999 VI R 53/99, BFH/NV 2000, 431; v. 14. 1. 2000 VI R 11/99, BStBl. II 2000, 199: Auslandspraktikum eines Studenten; v. 10. 2. 2000 VI B 108/99, BStBl. II, 398: Referendartätigkeit als Berufsausbildung; v. 23. 7. 1999 VI R 187/99, BFH/NV 2000, 38: Besuch einer Sprachenschule in Spanien; v. 9. 6. 1999 VI R 38/98, BFH/NV 2000, 25: Sprachaufenthalt im Ausland im Rahmen eines Au-pair-Verhältnisses; ebenso v. 9. 6. 1999 VI R 24/99, BFH/NV 2000, 27; v. 24. 5. 2000 VI R 143/99, BStBl. II 2000, 473: zum Zeitpunkt der Beendigung einer Ausbildung; ebenso v. 19. 10. 2001 VI R 39/00, BFH/NV 2002, 260; s. ferner Tz. 63.3.2 DAFamESt. aaO; GREITE, DStR 2000, 143; KANZLER, FR 1999, 1133; § 32 Anm. 92 ff. oder
- ▷ sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befinden, die zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b ZDG oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes iSd. Buchst. d liegt (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b idF des Gesetzes v. 16. 8. 2001, BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533; zum Begriff der Übergangszeit s. BFH v. 19. 10. 2001 VI R 39/00, BFH/NV 2002, 260; s. auch BFH v. 19. 10. 2001 VI R 174/00, BFH/NV 2002, 338; v. 19. 10. 2001 VI R 60/01, BFH/NV 2002, 339; FG Brandenb. v. 15. 11. 2000, EFG 2001, 375, rkr.; zur Berechnung s. FG Düss. v. 27. 7. 2001, EFG 2002, 408, Rev. VIII R 86/01; Tz. 63.3.3 DAFamESt. aaO; § 32 Anm. 100) oder
- ▷ eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c); s. Tz. 63.3.4 DAFamESt. aaO; § 32 Anm. 102 ff.; zum ernsthaften Bemühen um einen Ausbildungsplatz s. FG Brandenb. v. 11. 3. 1999, EFG 1999, 474, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 20. 5. 1999, EFG 1999, 783, Rev. VIII R 71/99; FG Schlesw.-Holst. v. 15. 9. 1999, EFG 2000, 221, Rev. VIII R 79/99; zum Warten auf einen Ausbil-

dungsplatz s. FG Düss. v. 6. 8. 1999, EFG 2000, 17, rkr.; FG Sachs.-Anh. v. 1. 3. 2000, 797, rkr. oder ein freiwilliges soziales Jahr iSd. Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres, ein freiwilliges ökologisches Jahr iSd. Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres oder

- ▷ einen Freiwilligendienst iSd. Beschlusses Nr. 1031/2000/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13. 4. 2000 zur Einführung des gemeinschaftlichen Aktionsprogramms „Jugend“ (ABl. EG Nr. L 117, 1) oder einen anderen Dienst im Ausland iSv. § 14b ZDG leistet (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 Buchst. d idF des Gesetzes v. 16. 8. 2001, BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533; s. dazu Tz. 63.3.5 DAFamEst. aaO; H 180 EstH 2001; Hess. FG v. 1. 10. 1997, EFG 1998, 374, rkr., zur Ableistung eines anderen Dienstes im Ausland gem. § 14b ZDG bis VZ 2001; FG Saarl. v. 23. 9. 1999, EFG 2000, 19, rkr., zum „freiwilligen Jahr im Unternehmen“; Nds. FG v. 20. 7. 1999, EFG 2000, 383, rkr., zu sozialen Diensten in Israel).

Behinderte Kinder über 18 Jahre: Über 18 Jahre alte Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, sind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ohne Altersbegrenzung zu berücksichtigen. Voraussetzung ist, daß die Behinderung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 idF des Gesetzes v. 22. 12. 1999, BGBl. I, 2552; BStBl. I 2000, 4). Entsprechendes galt nach Auffassung des BFH auch bereits für VZ vor 2000 (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 56/98, BStBl. II, 832). Zur Frage, wann ein behindertes Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, sind die Grundsatzentscheidungen des BFH v. 19. 10. 1999 maßgeblich (VI R 183/97, VI R 40/98, VI R 182/98, BStBl. II 2000, 72; 75; 79; s. auch BFH v. 24. 5. 2000 VI R 89/99, BStBl. II, 680: Wohnwert einer Heimunterbringung als behinderungsbedingter Mehraufwand; v. 24. 5. 2000 VI R 23/99, nv.: zum behinderungsbedingten Mehraufwand eines bei den Eltern lebenden behinderten Kindes; Tz. 63.3.6 DAFamEst. aaO; § 32 Anm. 110 ff.). Die Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt kann grundsätzlich angenommen werden, wenn im Schwerbehindertenausweis das Merkmal „H“ eingetragen ist oder der Grad der Behinderung 50 vH oder mehr beträgt und besondere Umstände hinzutreten, aufgrund derer eine Erwerbstätigkeit unter den üblichen Bedingungen des Arbeitsmarktes ausgeschlossen erscheint (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 56/98, BStBl. II 2001, 832; v. 14. 12. 2001 VI B 178/01, BFH/NV 2002, 490).

Verlängerte Berücksichtigung dienstverpflichteter Kinder über 21 bzw. 27 Jahre (§ 32 Abs. 5): Arbeitslose Kinder, Kinder in Berufsausbildung und Kinder, die sich in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von höchstens vier Monaten befinden, werden über das 21. bzw. 27. Lebensjahr hinaus berücksichtigt, wenn sie einen der in § 32 Abs. 5 Satz 1 genannten Verlängerungstatbestände (gesetzlicher Grundwehrdienst bzw. Zivildienst; freiwilliger Wehrdienst bis zu drei Jahren; Entwicklungshelfertätigkeit) erfüllen (s. im einzelnen Tz. 63.5 DAFamEst. aaO; § 32 Anm. 148 ff.).

Berücksichtigung eigener Einkünfte u. Bezüge des Kindes: Nach § 32 Abs. 4 Satz 2 ist die Berücksichtigung von über 18 Jahren alten Kindern in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 davon abhängig, daß die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausübung bestimmt oder geeignet sind, nicht mehr als 7 188 € (VZ 2002; ab VZ 1996: 12 000 DM; ab VZ 1998: 12 360 DM; VZ 1999: 13 020 DM; VZ 2000:

13 500 DM; VZ 2001: 14 040 DM; ab VZ 2003: 7 428 €; ab VZ 2005: 7 680 €) betragen (sog. Jahresgrenzbetrag).

► *Der Begriff der „Einkünfte“* entspricht der Legaldefinition des § 2 Abs. 2. Er ist nicht als „zu versteuerndes Einkommen“ iSd. § 2 Abs. 5 oder als „Einkommen“ iSd. § 2 Abs. 4 zu verstehen (BFH v. 21. 7. 2000 VI R 152/99, BStBl. II, 566; v. 20. 7. 2000 VI R 121/98, BStBl. II 2001, 107 zu vorweggenommenen WK; s. auch § 32 Anm. 134; zur Ermittlung der Einkünfte s. § 32 Anm. 136 und Tz. 63.4.2.1 und 63. 4. 2.2 DAFamEst. aaO). Ein Verlustabzug ist nicht zu berücksichtigen (BFH v. 24. 8. 2001 VI R 169/00, BFH/NV 2002, 22). Es gilt das Zuflußprinzip.

► *Bezüge:* Nach stRspr. sind unter „Bezüge“ solche Einnahmen zu verstehen, die nicht im Rahmen der estl. Einkunftsermittlung erfaßt werden, also nicht stbare oder im einzelnen für stfrei erklärte Einnahmen (BFH v. 26. 9. 2000 VI R 85/99, BStBl. II, 684 mwN; § 32 Anm. 135). Zu berücksichtigen sind jedoch nur solche Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung geeignet sind (s. zu den anrechenbaren Unterhaltsleistungen Tz. 63.4.2.3 Abs. 2 DAFamEst. aaO; s. zu den anrechenbaren Ausbildungshilfen Tz. 63.4.2.6 DAFamEst. aaO). Nicht zu den Bezügen zählen ua. Unterhaltsleistungen der Eltern und freiwillige Leistungen der Personen, bei denen das Kind berücksichtigt werden kann (BFH v. 14. 11. 2000 VI R 52/98, BStBl. II 200 I, 489; s. im übrigen zu den nicht anrechenbaren Bezügen Tz. 63.4.2.3 Abs. 3 und Tz. 63.4.2.6 Abs. 3 ff. DAFamEst. aaO). Wie Einkünfte gehen auch nur solche Bezüge in den Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 ein, die das Kind im Kj. erhalten hat. Zu- und Abflüsse anderer Jahre als des zu beurteilenden bleiben außer Betracht (BFH v. 11. 12. 2001 VI R 5/00, BStBl. II 2002, 205). Auch bei der Ermittlung der Bezüge gilt das Zuflußprinzip gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 1. 3. 2000 VI R 162/98, BStBl. II, 459; FG Sachs.-Anh. v. 27. 3. 2001, EFG 2001, 1305, Rev. VIII R 76/01; FG Brandenb. v. 25. 4. 2001, EFG 2001, 1307, Rev. VIII R 96/01: zur Nachzahlung von Renten). Bei der Ermittlung der Bezüge kann aus Vereinfachungsgründen eine Kostenpauschale von 180 € abgezogen werden, sofern keine höheren Aufwendungen nachgewiesen werden (Tz. 63.4.2.3 Abs. 4 DAFamEst. aaO; § 32 Anm. 136). Die Kostenpauschale ist nicht auf den ausbildungsbedingten Mehraufwand anzurechnen (s. dazu ua. BFH v. 12. 9. 2001 VI R 42/01, BFH/NV 2002, 189).

Zu den Bezügen gehören nach § 32 Abs. 4 Satz 4 auch stfreie Gewinne nach §§ 14, 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3, die nach § 19 Abs. 2 und § 20 Abs. 4 stfrei bleibenden Einkünfte sowie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmöglichen AfA nach § 7 übersteigen. § 32 Abs. 4 Satz 4 wurde mit Wirkung ab VZ 2002 durch das zweite Gesetz zur Familienförderung v. 16. 8. 2001 (BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533) in die Vorschrift eingefügt. Bis VZ 2001 waren nach stRspr. des BFH die genannten StFreibeträge ebenso wie der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 und der ArbNPauschbetrag nach § 9 a Abs. 1 nicht als Bezüge zu behandeln (s. BFH v. 26. 9. 2000 VI R 85/99, BStBl. II, 684 mwN; § 32 Anm. 135).

► *Kürzung um ausbildungsbedingten Mehraufwand:* Nach der Rspr. des BFH ist die Summe aus Einkünften und Bezügen gem. § 32 Abs. 4 Satz 5 idF des 2. Ges. zur Familienförderung v. 16. 8. 2001 (aaO; entspricht Satz 3 aF) um ausbildungsbedingte Mehraufwendungen zu kürzen, sofern diese nicht bereits in den Erwerbsaufwendungen gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt worden sind. Es handelt sich dabei um solche im einzelnen nachgewiesene Aufwendungen, die wegen der Ausbildung (s. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) zu den Lebenshal-

tungskosten hinzukommen. Ausbildungskosten in diesem Sinne sind dem Grunde und der Höhe nach solche tatsächlich angefallenen Aufwendungen des Kindes, die im Rahmen der Einkunftsermittlung als WK zu berücksichtigen wären. Dazu zählen ua. Fahrtaufwendungen (für Fahrten zwischen der Wohnung am Ausbildungsort und der Ausbildungsstätte; Fahrten von und zum Haushalt des Kindergeldberechtigten), Lehrmaterialkosten, Studiengebühren, Schulgeld. Miete und Verpflegungsmehraufwendungen können dagegen als typische Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht als ausbildungsbedingte Mehraufwendungen berücksichtigt werden. Etwas anderes gilt nur, wenn das Kind außerhalb des Ausbildungsorts einen eigenen Hausstand unterhält (s. im einzelnen BFH v. 14. 11. 2000 VII R 62/97, BStBl. II 2001, 491; VI R 52/98, BStBl. II 2001, 489; VI R 128/00, BStBl. II 2001, 495; v. 25. 7. 2001 VI R 78/00, BFH/NV 2001, 1558; VI R 77/00, BStBl. II 2002, 12; v. 11. 12. 2001 VI R 5/00, BStBl. II 2002, 205).

Zwölfteilung des Jahresgrenzbetrags: Nach § 32 Abs. 4 Satz 7 in der ab VZ 2002 geltenden Fassung ermäßigt sich der Jahresgrenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 an keinem Tag vorliegen, um ein Zwölftel. Ihre Entsprechung findet die Vorschrift in § 32 Abs. 4 Satz 8 in der ab VZ 2002 geltenden Fassung (entspricht Satz 7 aF). Danach bleiben Einkünfte und Bezüge, die auf die in § 32 Abs. 4 Satz 7 bezeichneten Kalendermonate (sog. Kürzungsmonate) entfallen, außer Ansatz.

► *Kürzungsmonate* sind diejenigen Monate, in denen an keinem Tag die Voraussetzungen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 vorliegen. Dies hat der Gesetzgeber durch die Ergänzung des § 32 Abs. 4 Satz 7 (entspricht im übrigen Satz 5 aF) um das Tatbestandsmerkmal „für jeden Tag“ klargestellt. Monate, in denen die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 oder 2 nur zeitweise vorgelegen haben (sog. gebrochene Monate), sind danach ab VZ 2002 nicht als Kürzungsmonate zu behandeln mit der Folge, daß die auf diese Monate entfallenden Einkünfte und Bezüge zumindest teilweise zu berücksichtigen sind (s. § 32 Abs. 4 Satz 6). Dies ist bedeutsam in den Fällen, in denen das Kind im Laufe eines Monats volljährig wird (s. dazu aber Tz. 63.4.1.1 Abs. 6 Satz 4 DAFamEst. aaO) oder von der Ausbildung oder Arbeitslosigkeit in ein Beschäftigungsverhältnis wechselt oder die Ehe eingeht. Mit der Neuregelung hat der Gesetzgeber auf die gegenteilige Rspr. des BFH zu § 32 Abs. 4 Satz 5 aF reagiert und ihr damit ab VZ 2002 den Boden entzogen. Der BFH hatte nämlich die Auffassung vertreten, daß auch ein gebrochener Monat ein Kürzungsmonat ist mit der Folge, daß die auf ihn entfallenden Einkünfte und Bezüge insgesamt unberücksichtigt bleiben (BFH v. 1. 3. 2000 VI R 162/98, BStBl. II, 459; VI R 19/99, BStBl. II, 462; VI R 196/98, BStBl. II, 461; v. 12. 4. 2000 VI R 135/99, BStBl. II, 466; v. 2. 3. 2000 VI R 13/99, BStBl. II, 522; s. dazu auch GREITE, NWB F. 3, 11199; NOLDE, FR 2000, 672; HEUERMANN, DStR 2000, 1546).

Kein Ansatz von Einkünften und Bezügen, die auf die Kürzungsmonate entfallen: Sofern entsprechend § 32 Abs. 4 Satz 7 der Jahresgrenzbetrag gekürzt wird, bleiben Einkünfte und Bezüge, die auf die Kürzungsmonate entfallen, außer Ansatz (§ 32 Abs. 4 Satz 8). Ab VZ 2002 sind dabei gem. § 32 Abs. 4 Satz 6 in den Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 nur in einem Teil des Kalendermonats vorliegen, die Einkünfte und Bezüge nur insoweit anzusetzen, als sie auf diesen Teil entfallen (s. o.).

Auf welchen Monat Einkünfte und Bezüge „entfallen“, ist nach der Rspr. des BFH nicht nach dem Zuflußzeitpunkt, sondern nach der wirtschaftlichen Zu-

rechnung zu bestimmen (BFH v. 11. 12. 2001 VI R 5/00, BStBl. II 2002, 205 mwN). Laufender Arbeitslohn ist regelmäßig dem Monat zuzuordnen, für den er gezahlt wird. Demgegenüber ist für die im Laufe des Kj. zufließenden sonstigen Bezüge wie Urlaubs-, Weihnachtsgeld, Tantiemen etc. eine Zuordnung zu den Monaten vorzunehmen, auf die sie entfallen (BFH v. 1. 3. 2000 VI R 162/98, BStBl. II, 459; zT aA Tz. 63.4.2.10 Abs. 2 Nr. 1 DAFamEst. aaO). Die genannten Sonderzuwendungen sind im Fall der Berufsausbildung den Ausbildungsmonaten zuzuordnen, wenn sie während der Berufsausbildung zufließen; fließen sie dagegen während der Kürzungsmonate zu, sind sie nicht in die Einkünfte und Bezüge des Kindes einzubeziehen (BFH v. 12. 4. 2000 VI R 34/99, BStBl. II, 464; VI R 135/99, BStBl. II, 466; aA Anm. „MIT“, DStR 2002, 427 unter Hinweis auf BFH v. 11. 12. 2001 VI R 108/99, BFH/NV 2002, 486). Der ArbNPauschbetrag nach § 9a ist entsprechend der Zuordnung der Einnahmen zeitanteilig aufzuteilen (BFH v. 12. 4. 2000 VI R 34/99, BStBl. II, 464). Entsprechendes gilt für Bezüge hinsichtlich der Kostenpauschale in Höhe von 180 €.

Nach Auffassung der Verw. sind andere Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit auf jeden Monat des Kj. mit einem Zwölftel des Jahresbetrags aufzuteilen, allerdings ist auch eine andere Aufteilung möglich (Tz. 63.4.2.10 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 DAFamEst. aaO). Das Entlassungsgeld als Übergangsgeld bei Beendigung des Zivildienstes „entfällt“ auf die Zeit nach dem Zivildienst (FG Düss. v. 22. 8. 2000, EFG 2000, 1258, Rev. VIII R 57/00; Nds. FG v. 29. 3. 2001, EFG 2001, 1303, Rev. VIII R 69/01).

Einkommensprognose und Änderung der Kindergeldfestsetzung: Die Frage, ob die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Jahresgrenzbetrag überschreiten, entscheidet sich idR erst mit Ablauf des Jahres. Theoretisch kann der Jahresgrenzbetrag sogar noch durch eine Einnahme am letzten Tag eines Jahres überschritten werden. Da nach § 31 Satz 3 und § 71 das Kindergeld laufend (monatlich) zu zahlen ist, bedarf die Kindergeldfestsetzung in den Fällen des § 32 Abs. 4 eine Prognoseentscheidung (s. dazu Tz. 63.4.1.2 und 63.4.2.9 DAFamEst. aaO). Nach Auffassung des BFH können Kindergeldfestsetzungen, die vor Beginn oder während eines Kj. erlassen werden, wieder aufgehoben werden, wenn abzusehen ist oder bekannt wird, daß die Einkünfte oder Bezüge des Kindes den Jahresgrenzbetrag überschreiten werden bzw. überschritten haben. Dies soll auch dann gelten, wenn das Kindergeld bereits bestandskräftig festgesetzt war. Der BFH hält dieses Ergebnis im Hinblick auf die besondere gesetzliche Konzeption der Kindergeldgewährung für zwingend, obwohl weder in der AO noch im EStG eine passende Korrekturvorschrift zur Verfügung steht (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85; VI R 55/00, BStBl. II 2002, 86; VI R 102/99, BFH/NV 2002, 178; VI R 122/99, BStBl. II 2002, 84 zur vorläufigen Kindergeldfestsetzung).

Einstweilen frei.

15–16

6. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Kindes (Abs. 1 Satz 3)

a) Bedeutung der Wohnsitzregelung

17

Territorialitätsprinzip: Dem Anspruch auf Kindergeld liegt das Territorialitätsprinzip zugrunde (BFH v. 23. 11. 2000 VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279). Denn Anspruch auf Kindergeld hat nach § 62 Abs. 1 grundsätzlich nur, wer im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dieser Grundsatz gilt nach Abs. 1 Satz 3 auch für die Berücksichtigung von Kindern. Berücksichtigt werden

grundsätzlich nur solche Kinder, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat haben. Für den Bezug von Kindergeld ist damit nicht nur der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt der Eltern, sondern zusätzlich auch der des Kindes maßgebend (WICKENHAGEN/KREBS, BKGG, § 2 Rn. 303). Ausnahmen vom Wohnsitzprinzip gelten für Kinder, die im Haushalt eines erweitert unbeschr. Stpfl. leben, und aufgrund von Sozialabkommen.

Für sog. Auslandskinder kann zudem Kindergeld nach dem BKGG (beschr. estpfl. Berechtigte) oder den Regelungen zum Vertragskindergeld in Betracht kommen (s. Anm. 19).

Es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, daß die Kindergeldberechtigung nach Abs. 1 Satz 3 in den Fällen des § 62 Abs. 1 Nr. 1 ua. vom Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes abhängt (s. im einzelnen BFH v. 23. 11. 2000 VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279). Die stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums wird in diesen Fällen durch den Kinderfreibetrag bewirkt. Denn ab VZ 1994 besteht für den Kinderfreibetrag das Erfordernis der unbeschr. StPfl. des Kindes nicht mehr. Insofern fallen ab VZ 1996 die Regelungen zum Kinderfreibetrag und Kindergeld auseinander (KANZLER, FR 2001, 550, auch zur Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte).

18 b) Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland oder einem anderen EU- bzw. EWR-Staat

Das Kind muß seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder einem anderen EU- bzw. EWR-Staat haben.

Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt: Es gelten die Begriffsbestimmungen der §§ 8, 9 AO (s. BFH v. 23. 11. 2000 VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; v. 23. 11. 2000 VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279; § 62 Anm. 5 und AEAO zu §§ 8, 9 AO). Abweichend von §§ 8, 11 BGB können auch Minderjährige ohne den Willen ihres gesetzlichen Vertreters selbständig einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründen (BFH v. 22. 4. 1994 III R 22/92, BStBl. II, 887). Maßgeblich ist nur die tatsächliche Gestaltung. Allerdings setzt die Begründung und Aufhebung des Wohnsitzes einen natürlichen Willen voraus. Kinder von Ausländern und Staatenlosen können einen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt unabhängig von ausländerrechtlichen Voraussetzungen begründen (Tz. 63.6.1 Abs. 4 DAFamEst. aaO; Nds. FG v. 30. 9. 1997, EFG 1998, 377).

Kinder im Ausland: Kinder teilen idR den Wohnsitz der Eltern. Eltern, die zusammen mit ihren Kindern im Ausland leben und für die Zeit des Auslandsaufenthalts ihren inländischen Wohnsitz aufgegeben haben, haben keinen Anspruch auf Kindergeld (FG Düss. v. 23. 4. 1998, EFG 1998, 1015, rkr., betr. einen in den USA lebenden Forschungsstipendiaten; v. 23. 4. 1998, EFG 1998, 1069, rkr., betr. einen in Japan lebenden ArbN). Dies gilt auch dann, wenn sich die Kinder während der Schulferien bei Verwandten im Inland aufhalten (FG Düss. v. 28. 4. 1999, EFG 1999, 716, rkr., betr. einen Auslandslehrer). Ein inländischer Wohnsitz besteht auch dann nicht, wenn sich die Kinder, die bei der Mutter im Ausland leben, während der Ferien beim Vater im Inland aufhalten (FG München v. 28. 7. 1999, EFG 1999, 1189, rkr.).

► *Kindesentziehung:* Bei widerrechtlicher Kindesentziehung in das Ausland (nicht EU- bzw. EWR-Land) verliert das Kind nicht automatisch seinen bisherigen (in-

ländischen) Wohnsitz (FG Köln v. 10. 4. 2000, EFG 2000, 747, Rev. VIII R 86/00; aA FG Berlin v. 10. 8. 1999, EFG 1999, 1297, rkr.). Dem Berechtigten ist in diesen Fällen uE ohne zeitliche Beschränkung das Kindergeld so lange zu gewähren, wie die Entführung andauert und Rückkehrbemühungen beim Berechtigten festzustellen sind (glA, allerdings beschränkt auf eine Übergangszeit, FG Köln v. 10. 4. 2000 aaO; KORN/GREITE, § 63 Rn. 16; s. auch FG Ba.-Württ. v. 11. 5. 1999 4 K 85/98, Rev. VIII R 52/01; FG Rhld.-Pf. v. 7. 2. 2000 5 K 3160/98, Rev. VIII R 62/00; aA FG Berlin v. 10. 8. 1999 aaO; FELIX in K/S/M, § 63 Rn. G 5). Während dieser Zeit ist von einem vorübergehenden Auslandsaufenthalt auszugehen (s. dazu u.). Dem Berechtigten kann nicht entgegengehalten werden, daß ihm nach der Kindesentführung keine Unterhaltsaufwendungen mehr entstehen. Denn das Kindergeld ist für unter 18 Jahre alte Kinder unabhängig davon zu zahlen, ob die Leistungsfähigkeit der Eltern durch Aufwendungen für das Kind gemindert ist (BFH v. 19. 5. 1999 VI B 22/99, BFH/NV 1999, 1425). Zum Kindergeld bei Kindesentführung s. auch § 64 Anm. 9.

Vermißte Kinder sollen nach Auffassung der Verw. von dem Zeitpunkt an, von dem sie als polizeilich vermißt gemeldet werden, nicht mehr berücksichtigt werden (Tz. 63.1.1 Abs. 4 DAFamESt. aaO; BFH v. 19. 5. 1999 VI B 22/99 aaO: zweifelhaft).

► *Ausbildungsbedingte Auslandsaufenthalte:* Eine vorübergehende Trennung vom Wohnort steht der Beibehaltung eines Wohnsitzes nicht entgegen. Allein die mit einer Unterbringung am Studienort verbundene Trennung von den Eltern bedingt keine Auflösung der familiären Bindung und bringt keine Verlagerung des Schwerpunkts der Lebensverhältnisse an den Ort des Studiums mit sich. Am Studienort wohnende Studenten behalten deshalb ihren Wohnsitz grundsätzlich bei den Eltern (BFH v. 23. 11. 2000 VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294).

Begibt sich ein Kind zum Zweck des Studiums für mehrere Jahre ins Ausland, gelten allerdings nach Auffassung des BFH Besonderheiten. Das Kind behält seinen Wohnsitz in der Wohnung der Eltern im Inland nur dann bei, wenn es diese Wohnung zum zwischenzeitlichen Wohnen in ausbildungsfreien Zeiten nutzt. Die Absicht des Kindes, nach Beendigung des Auslandsstudiums ins Inland zurückzukehren, ist allein unmaßgeblich. Entscheidend ist ein Aufenthalt von jährlich etwa 5 Monaten in der Wohnung der Eltern während des mehrjährigen Auslandsstudiums. Auf die Nationalität des Kindes und der Eltern kommt es allerdings nicht an (s. im einzelnen BFH v. 23. 11. 2000 VI R 107/99 aaO).

Ein Kind, das im Heimatland der Eltern bei Verwandten untergebracht ist, dort die Schule besucht und sich nur während der Schulferien bei seinen Eltern im Inland aufhält, hat bei diesen keinen Wohnsitz mehr. Es handelt sich nicht um einen vorübergehenden Auslandsaufenthalt (BFH v. 23. 11. 2000 VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279; v. 10. 8. 1998 VI B 21/98, BFH/NV 1999, 286).

► *Adoptivkinder* Ein Kind ausländischer Staatsangehörigkeit, das nach deutschem Recht wirksam als Kind angenommen wird, erwirbt mit der Adoption die deutsche Staatsangehörigkeit. Nehmen im Inland lebende deutsche Eltern ein solches Kind zunächst in Adoptionspflege und bescheinigt das Jugendamt, daß der beabsichtigten Adoption nach deutschem Recht keine Hinderungsgründe entgegenstehen, kann spätestens mit Beginn der Adoptionspflege von einem Wohnsitz bzw. dem gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes im Inland ausgegangen werden (Tz. 63.6.1 Abs. 3 Satz 2 und 3 DAFamESt. aaO).

Inland, EU- bzw. EWR-Staat: Nach Abs. 1 Satz 3 werden nur die Kinder berücksichtigt, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat haben. Zum EWR gehören neben

den anderen EU-Staaten Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal und Spanien noch Liechtenstein, Island und Norwegen.

19 **c) Ausnahmeregelungen zum Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat**

Ausnahmen bei erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht: Kinder werden abweichend von der Regel auch dann berücksichtigt, wenn sie zwar im Inland oder einem anderen EU- bzw. EWR-Staat keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber im Haushalt eines Berechtigten iSd. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2) leben. Gemeint sind damit Kinder der nach § 1 Abs. 2 unbeschr. estpfl. Personen, die im ausländischen Haushalt dieser Anspruchsberechtigten leben. Zu diesem Personenkreis s. § 62 Anm. 6. Ein Kind lebt im Haushalt, wenn es in diesen aufgenommen ist (s. Anm. 8).

Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 verweist ausdrücklich nur auf § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Kinder, die im Haushalt eines nach § 1 Abs. 3 fiktiv unbeschr. Stpfl. leben, werden daher von der Ausnahmeregelung nicht erfaßt, obgleich eine Kindergeldberechtigung besteht (s. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b; s. § 62 Anm. 7). UE ist die unterschiedliche Behandlung sachlich gerechtfertigt. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 2 haben idR einen größeren Bezug zum Inland (glA Pust in L/B/P, § 63 Rn. 72; aA KORN/GREITE, § 63 Rn. 20).

Ausnahmen aufgrund von Sozialabkommen: Kinder mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Bosnien, Herzegowina, in der Bundesrepublik Jugoslawien, in der ehemaligen jugoslawischen Republik Mazedonien, in der Schweiz, in der Türkei, in Tunesien oder Marokko sind bei den nach § 62 anspruchsberechtigten Personen zu berücksichtigen. Nach Auffassung der Verw. beziehen die mit diesen Staaten abgeschlossenen Sozialabkommen das stl. Kindergeld (seit 1996) in ihren Geltungsbereich ein (Tz. 63.6 Abs. 2 DAFamEst. aaO; uE zweifelhaft; aA FG Münster v. 28. 4. 1998, EFG 1998, 1208, rkr.; zu den einzelnen Abkommen und Besonderheiten auf dem Gebiet des ehemaligen Jugoslawien s. H 175 EStH 2000). Die Gewährung von Kindergeld hängt allerdings davon ab, daß die Voraussetzungen des jeweiligen Sozialabkommens im Einzelfall erfüllt sind. So besteht kein Anspruch auf Kindergeld nach Art. 33 des Sozialabkommens zwischen der Türkei und der Bundesrepublik Deutschland, wenn ein türkischer Staatsangehöriger mit inländischem Wohnsitz Arbeitslosenhilfe bezieht (BFH v. 12. 4. 2000 VI B 142/99, BFH/NV 2000, 1193; v. 8. 10. 2001 VI B 138/01, BFH/NV 2002, 332 betr. das Deutsch-Jugoslawische Sozialabkommen; FG Münster v. 28. 4. 1998 aaO; zum Deutsch-Tunesischen Sozialabkommen s. FG Köln v. 21. 5. 2001, EFG 2001, 1152, Rev. VIII R 78/01). Entsprechendes gilt beim Bezug einer Erwerbsunfähigkeitsrente (FG München v. 27. 1. 2000, EFG 2000, 547, rkr.). Zu beachten ist, daß für das Kindergeld aufgrund von Sozialabkommen geminderte Kindergeldbeträge gelten (s. § 66 Anm. 11; OFD Berlin v. 17. 3. 1997, FR 1997, 501).

20 **7. Keine Berücksichtigung von Kindern iSd. § 32 Abs. 4 Satz 2 BKGG (Abs. 1 Satz 4)**

Abs. 1 ist durch das 2. FamFördG v. 16. 8. 2001 mit Wirkung ab VZ 2002 um Satz 4 erweitert worden (s. Anm. 2). Es handelt sich dabei um eine Folgeänderung zur Änderung des § 2 Abs. 4 BKGG durch Anfügung eines Satzes 2 (BTDrucks. 14/6160, 14). Nach § 2 Abs. 4 BKGG in der bis VZ 2001 geltenden

Fassung (nunmehr § 2 Abs. 4 Satz 1 BKGG) werden Kinder, für die einer anderen Person nach dem EStG Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag zusteht, nicht berücksichtigt. Die Vorschrift regelt damit den Nachrang des Kindergelds nach dem BKGG gegenüber dem strechtlichen Kindergeld. Deshalb erhielt in den Fällen, in denen nur ein Elternteil unbeschr. estpfl. ist, dieser vor der Gesetzesänderung das Kindergeld auch dann, wenn nicht er, sondern der andere Elternteil das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hatte oder ihm den überwiegenden Unterhalt leistete. § 64 Abs. 2 fand mangels Anspruchsberechtigung des beschr. Stpfl. keine Anwendung. Hier sah der Gesetzgeber Handlungsbedarf.

Nach § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG gilt die Regelung des Satzes 1 nunmehr nicht für Kinder, die in den Haushalt des Anspruchsberechtigten nach § 1 BKGG aufgenommen sind oder für die dieser die höhere Unterhaltsrente zahlt, wenn sie weder in seinen Haushalt noch in den Haushalt eines nach § 62 Anspruchsberechtigten aufgenommen sind. Um eine Mehrfachbegünstigung zu vermeiden, steht nach Abs. 1 Satz 4 einem Anspruchsberechtigten für ein Kind, das die Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG erfüllt, kein Kindergeld zu. Die Vorschrift enthält damit neben Satz 3 eine weitere Einschränkung der Berücksichtigungsfähigkeit eines Kindes. Besteht sowohl nach dem EStG als auch nach dem BKGG ein Kindergeldanspruch, so steht nunmehr generell dem Elternteil das Kindergeld zu, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat oder – wenn das Kind nicht im Haushalt eines Elternteils lebt – ihm den höheren Barunterhalt leistet (BTDrucks. 14/6160, 27).

Einstweilen frei.

21

III. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermächtigung zum Erlaß einer Rechtsverordnung

22

Abs. 2 ermächtigt die BReg. zum Erlaß einer Rechtsverordnung, durch die die Zahlung von Kindergeld an solche Berechtigte ermöglicht wird, die im Inland erwerbstätig sind oder hier ihre hauptsächlichen Einkünfte erzielen, deren Kinder aber keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder einem anderen EU- bzw. EWR-Staat haben (WICKENHAGEN/KREBS, BKGG, § 2 Rn. 310). Die Vorschrift ermächtigt damit zum Erlaß einer weiteren Ausnahmeregelung vom Territorialitätsprinzip (s. Anm. 17, 19).

Hintergrund dieser Ermächtigung, die § 2 Abs. 6 BKGG aF entspricht, ist die Überlegung, daß es auch in anderen als durch Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 oder Sozialabkommen erfaßten Fällen geboten sein kann, Kindergeld für Kinder zu leisten, die nicht im Inland oder einem anderen EU- bzw. EWR-Staat leben. Das ist bei den Berechtigten der Fall, die im Inland erwerbstätig sind oder hier sonst ihre hauptsächlichen Einkünfte erzielen. Denn diese werden auch hier mit dem dem Unterhalt ihrer Familie dienenden Einkünften zur ESt. herangezogen. Der Gesetzgeber hält es deshalb grundsätzlich für angemessen, in diesen Fällen der durch die Kinder bedingten Minderung der stl. Leistungsfähigkeit im Kindergeldrecht entsprechend Rechnung zu tragen (BTDrucks. 7/2032, 9).

Bislang ist eine Rechtsverordnung zu § 63 Abs. 2 nicht ergangen.

