

§ 66

Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch FamEntlastG v. 29.11.2018
(BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374)

(1) Das Kindergeld beträgt monatlich für erste und zweite Kinder jeweils 204 Euro, für dritte Kinder 210 Euro und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 235 Euro.

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

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

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

Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Universität Potsdam

Inhaltsverzeichnis

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 66 . . . 1

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

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Höhe des Kindergeldes und Kinderbonus 10

	Anm.		Anm.
I. Höhe des Kindergeldes (Abs. 1 Satz 1) 10		2. Kindergeldsätze für Auslandskinder	11
1. Bemessung nach der Ordnungszahl des Kindes	10	II. Kinderbonus für 2009 (Abs. 1 Satz 2 aF)	12

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zahlungszeitraum und Anspruchszeitraum 15**

Anm.

Anm.

I. Zahlungszeitraum 15

**II. Anspruchszeitraum
(Monatsprinzip) 16**

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ausschlussfrist für die rückwirkende Geltend-
machung des Kindergeldanspruchs . . . 17**

Anm.

Anm.

**I. Vorbemerkung zur Wie-
dereinführung der Aus-
schlussfrist 17**

II. Rückwirkender Antrag . . . 18

**III. Beschränkung der rück-
wirkenden Zahlung auf
Sechsmonatszeitraum 19**

1. Sechsmonatsfrist 19

**2. Beschränkung der rück-
wirkenden Zahlung 20**

a) Wirkung im Festset-
zungsverfahren 20

b) Festsetzung für Zeiträu-
me außerhalb des Sechs-
monatszeitraums 21

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 66

Schrifttum: THÜSING/HÜTTER, Kindergeld und Europarecht: Welcher Handlungsspielraum besteht?, NZS 2016, 411; BERING/FRIEDENBERGER, Reform der Familienkassen und Anhebung von Kindergeld und Kinderfreibetrag, NWB 2017, 331; SCHWARZ, Aktuelles zu steuerlichen Freibeträgen, Anhebung von Kindergeld und Kinderzuschlag, Ausgleich der „kalten Progression“, FamRB 2017, 30; WENDL, Zählkindervorteil in einer „Patchwork-Familie“, HFR 2018, 721; WENDL, Sechsmonatige Ausschlussfrist für die rückwirkende Gewährung von Kindergeld nach § 66 Abs. 3 EStG nF, DStR 2018, 2065; SCHWARZ, Steuerliche Entlastung von Familien in den Jahren 2019 und 2020, FamRB 2019, 30.

Verwaltungsanweisungen: Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz, BStBl. I 2018, 821 (DA-KG 2018); Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz, BStBl. I 2017, 1005 (DA-KG 2017); H 66 EStH 2017; Kindergeldmerkblatt 2018, www.bzst.de; Merkblätter und Flyer in verschiedenen Sprachen über Kindergeld für Staatsangehörige Bosnien und Herzegowinas, Serbiens, Montenegros, des Kosovo, Marokkos, Tunesiens und der Türkei sowie für Asylberechtigte und Flüchtlinge, www.arbeitsagentur.de; Dienstanweisung des BZSt v. 25.10.2017 zur Durchführung der Regelung über den Sechs-Monats-Zeitraum nach § 66 Abs. 3 EStG ab 1. Januar 2018, BStBl. I 2017, 1540.

I. Grundinformation zu § 66

Die Vorschrift regelt die Höhe des Kindergeldes (Abs. 1), die Gewährung eines einmaligen Kinderbonus (Abs. 1 Satz 2 aF), den Zahlungszeitraum und die An-

spruchsdauer (Abs. 2) sowie eine Ausschlussfrist für die rückwirkende Geltendmachung des Kindergeldanspruchs (Abs. 3).

Abs. 1 bestimmt, dass ab 1.7.2019 für das erste und zweite Kind jeweils 204 €, für das dritte 210 € und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 235 € monatlich zu zahlen sind (s. Anm. 10). Abs. 1 Satz 2 aF sah einen einmaligen Kinderbonus iHv. 100 € für das Kj. 2009 vor, der für alle Kinder bezahlt wird, für die im Kj. 2009 ein mindestens einmonatiger Kindergeldanspruch besteht (s. Anm. 12).

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

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

II. Rechtsentwicklung des § 66

2

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

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

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

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

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

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

2. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Als 2. Stufe des Gesetzgebungsauftrags des BVerfG wurde das Kindergeld für das erste bis dritte Kind einheitlich auf jeweils 154 € angehoben. Für weitere Kinder blieb

es bei 179 €. Das durch BFH v. 15.10.1999 (VI R 40/98, BStBl. II 2000, 75) und BFH v. 15.10.1999 (VI R 182/98, BStBl. II 2000, 79) überholte Teilkindergeld für behinderte Kinder wurde wieder aufgehoben.

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

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

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

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

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

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

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

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

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 66

3 1. Bedeutung

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

Steuersystematische Bedeutung: Abs. 1 enthält keine Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld, sondern geht von deren Vorliegen (§§ 62–65) aus. Abs. 1 Satz 2 aF enthielt dagegen die Anspruchsvoraussetzungen für den Kinderbonus. Der Zahlungszeitraum (monatlich) ist nach Aufhebung des § 71 nun in Abs. 2 enthalten. Anders als in den Vorgängervorschriften (§ 10 Abs. 2 und 3 BKGG aF) kommt es auf die Höhe des Einkommens des Berechtigten nicht mehr an (BTDrucks. 13/1558, 161, zu § 66). Mit der Aufhebung der Abs. 3 und 4 durch das 1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 wurde die Möglichkeit der rückwirkenden Geltendmachung des Kindergeldanspruchs nicht mehr an den Zeitpunkt der Antragstellung geknüpft. Es galten die allgemeinen Regelungen zur Festsetzungsverjährung bei StVergütungen (§ 155 Abs. 4 AO iVm. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Mit dem StUmgBG führte der Gesetzgeber in Abs. 3 die Ausschlussfrist für die rückwirkende Geltendmachung eines Kindergeldanspruchs für nach dem 31.12.2017 eingegangene Anträge jedoch erneut wieder ein.

Familienleistungsausgleich: § 66 steht über § 31 im Zusammenhang mit der Gewährleistung des Familienleistungsausgleichs. Im laufenden Jahr wird das Kindergeld als StVergütung gezahlt (§ 31 Satz 3). Bei der EStVeranlagung wird geprüft, ob die stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes durch den Anspruch auf Kindergeld bewirkt wird. Hierzu wird eine Vergleichsberechnung unter alternativem Ansatz des Kindergeldes oder der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 durchgeführt und das danach für den Stpfl. günstigere Erg. zugrunde gelegt (sog. Optionsmodell). Sind die Freibeträge günstiger, kommen diese zum Ansatz. Die tarifliche ESt erhöht sich zur Vermeidung einer Doppelförderung um den Anspruch auf Kindergeld (§ 31 Satz 4, § 2 Abs. 6 Satz 3). Ist das Kindergeld günstiger, kommen die Freibeträge nicht zum Ansatz. Das nicht zum stl. Familienleistungsausgleich erforderliche Kindergeld dient dann der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2), erfüllt also eine von den verfassungsrechtl. Anforderungen an die strechtl. Belastung unabhängige sozialrechtl. Funktion.

Ansteigende Kindergeldsätze bei erhöhter Kinderzahl: Die Staffelung der Kindergeldsätze bei erhöhter Kinderzahl lässt kein einheitliches Konzept erkennen. Während bei Einf. des stl. Kindergeldes im Jahr 1996 noch eine deutliche Spreizung zwischen zweiten, dritten und weiteren Kindern vorgenommen wurde, ebnete sich der Unterschied bis 2002 deutlich ein. Ab 2009 wurde die Staffelung dann erneut ausgeweitet. Dabei wurde die Einebnung mit der Verringerung der „Zählkinderproblematik“ begründet (BTDrucks. 14/6160, 14). Die erneute Spreizung diente dagegen der Förderung der Mehrkinderfamilie sowie der Familien im unteren und mittleren Einkommensbereich (BTDrucks. 16/10809, 10 [16]). Die ab dem dritten Kind ansteigenden Kindergeldsätze tragen ua. auch dem Umstand Rechnung, dass das Pro-Kopf-Einkommen und die Möglichkeit zur Erwerbstätigkeit beider Elternteile mit steigender Kinderzahl abnehmen (HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 66 Rz. 10 [6/2017]; s. dagegen FG Ba.-Württ. v. 1.7.1999 – 6 K 176/98, EFG 2001, 984, rkr., das von einer sich bei steigender Kinderzahl effektiv verringernden wirtschaftlichen Belastung der Eltern ausgeht). Der Umfang der Spreizung beruht danach in erster Linie auf der Verfolgung familien-, sozial-, bevölkerungs-, konjunktur- oder auch haushaltspolitischer Ziele. Der Gesetzgeber bewegt sich damit aber innerhalb des auch vom BVerfG anerkannten Gestaltungsspielraums (s. Anm. 4).

4 2. Verfassungsmäßigkeit

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

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

► *Kindergeld als Steuervergütung:* Da dem Kindergeld im Rahmen des Familienleistungsausgleichs nur eine begrenzte strechtl. Funktion zugewiesen wird (s. Anm. 3), enthält das sich aus Art. 1, Art. 6 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 GG ergebende verfassungsrechtl. Gebot der stl. Verschonung des Existenzminimums des Stpfl. und seiner unterhaltsberechtigten Familie keine zwingenden Vorgaben für die Höhe des Kindergeldes (BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BGBl. I 2004, 2570; BFH v. 11.3.2003 – VIII R 76/02, BFH/NV 2003, 1303, im Hinblick auf den zusätzlich eingeführten Betreuungsfreibetrag; BFH v. 14.2.2007 – III B 176/06, BFH/NV 2007, 904, im Hinblick auf die Einf. des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf; BFH v. 24.2.2010 – III B 105/09, BFH/NV 2010, 884). Nur § 32 Abs. 6 bestimmt für alle Stpfl. gleichmäßig die Höhe des stl. freizustellenden Existenzminimums (s. hierzu auch die regelmäßigen Existenzminimumsberichte der BReg., BTDrucks. 16/11065 für 2010, BTDrucks. 17/5550 für 2012, BTDrucks. 17/11425 für 2014; BTDrucks. 18/3893 für 2016; BTDrucks. 18/10220 für 2018; BT Drucks. 19/5400 für 2020). Auch für eine dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) entsprechende Ausgestaltung des Kindergeldrechts fehlt es weitgehend an präzisen verfassungsrechtl. Vorgaben (BFH v. 26.2.2002 – VIII R 92/98, BStBl. II 2002, 596). Zwar begründet die Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip die allgemeine Pflicht des Staats zum Ausgleich familienbedingter finanzieller Belastungen, lässt aber die Kriterien dafür, in welchem Umfang und in welcher Weise ein solcher sozialer Ausgleich vorzunehmen ist, weitgehend offen. Im Hinblick auf konkrete Folgerungen für die einzelnen Rechtsgebiete und Teilsysteme, in denen der Familienleistungsausgleich zu verwirklichen ist, besteht grds. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Nicht beanstandet hat das BVerfG auch, dass bei einem Teil der Stpfl. die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums nicht schon durch das Kindergeld, sondern erst durch Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bewirkt wird (BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692; BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, HFR 2004, 1139; BVerfG v. 7.9.2009 – 2 BvR 1966/04, HFR 2010, 173; zur Unbeachtlichkeit der entstehenden Zinsnachteile s. auch BFH v. 26.2.2002 – VIII R 92/98, BStBl. II 2002, 596).

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

Verfassungsmäßigkeit der Ausschlussfrist: Für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der in Abs. 3 wiedereingeführten Ausschlussfrist ist danach zu differenzieren, ob das Kindergeld als StVergütung dazu dient, den existenznotwendigen Bedarf des Kindes in angemessener, realitätsgerechter Höhe von der ESt freizustellen, oder ob es einen Sozialzweck verfolgt, der in der Förderung der Familie besteht (BVerfG v. 6.11.2003 – 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260). Die stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes erfolgt nach der gesetzgeberischen Konzeption des Familienleistungsausgleichs zwar entweder durch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 oder durch das Kindergeld nach §§ 62 ff. (§ 31 Satz 1). Insoweit hat der Gesetzgeber aber kein vollständiges Optionsmodell im Sinne einer Wahlfreiheit des Stpfl. verwirklicht. Vielmehr dient das Kindergeld nur der vorläufigen Freistellung des Existenzminimums während des laufenden VZ (§ 31 Satz 3). Die endgültige Freistellung erfolgt erst durch die nach Ablauf des VZ durchzuführende Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4. Bei dieser kommt es seit dem VZ 2004 nicht mehr auf das gezahlte Kindergeld, sondern nur noch auf den Kindergeldanspruch an (s. dazu BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723; BFH v. 13.9.2012 – V R 59/10, BStBl. II 2013, 228). Entsprechend hat die Verfassungsmäßigkeitsprüfung uE auch erst bei dieser Günstigerprüfung anzusetzen. Insoweit kann die Ausschlussfrist dazu führen, dass der durch den LStAbzug oder die EStVorauszahlungen erfolgende Zugriff auf Einkommen, das zur Deckung des Familienexistenzminimums benötigt wird, nicht durch die Kindergeldzahlung kompensiert wird. Hielte man daran fest, dass auch bei Eingreifen der Ausschlussfrist der volle Kindergeldanspruch in die Günstigerprüfung des § 31 Satz 4 eingestellt wird, könnte selbst im Rahmen der Veranlagung keine stl. Freistellung des Existenzminimums mehr erfolgen (zur Kritik an der mangelnden Folgerichtigkeit s. BAUHAUS in KORN, § 66 Rz. 15 [4/2018]). Unseres Erachtens ist daher eine verfassungskonforme Auslegung des § 31 Satz 4 geboten. Danach ist ein Kindergeldanspruch, der innerhalb seiner Festsetzungsfrist geltend gemacht wurde, aber von der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 erfasst wird, nur in Höhe von „Null“ in die Vergleichsrechnung einzustellen (AVVENTO in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 66 Rz. 11; WENDL, DStR 2018, 2065 [2070 f.]). Hierdurch wird sichergestellt, dass die stl. Freistellung jedenfalls im Rahmen der EStVeranlagung erfolgt (s. im Einzelnen § 31 Anm. 32). Soweit das Kindergeld dagegen der Förderung der Familie dient, muss sich der Gesetzgeber nicht an die engen Grenzen halten, die Art. 1 iVm. Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG zum Schutz des Familienexistenzminimums ziehen. Vielmehr ist ihm hier ein weiterer Gestaltungsspielraum eröffnet. Dass der Gesetzgeber für die EStVeranlagung mit der vierjährigen Festsetzungsfrist eine längere Frist vorgesehen hat als die für die Beantragung des Kindergeldes vorgesehene Sechsmonatsfrist, hielt der BFH (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, HFR 2002, 1024) und diesem folgend das BVerfG (BVerfG v. 6.11.2003 – 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260) im Hinblick auf die bis 31.12.1997 bereits früher geltende Ausschlussfrist für durch sachliche Gründe gerechtfertigt und damit mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar. Es wurde insoweit darauf abgestellt, dass das Kindergeld als StVergütung ohne Rücksicht auf die stl. Verhältnisse des Antragstellers gewährt wird, während für eine EStVeranlagung alle estrechtl. relevanten Verhältnisse des Stpfl. für den betreffenden VZ zu ermitteln sind. Deshalb sei für die Festsetzung der ESt eine längere Frist erforderlich als für den Antrag auf Kindergeld. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Kindergeldes könne im Allgemeinen ohne besonderen Aufwand festgestellt werden.

§ 66 Anm. 4–10 B. Abs. 1: Höhe des Kindergeldes und Kinderbonus

Der Kindergeldberechtigte sei im Regelfall auch nicht gehindert, den Antrag innerhalb der Frist von sechs Monaten bei der Behörde einzureichen. Diese sachlichen Gründe sind auch hinsichtlich der wiedereingeführten Sechsmonatsfrist anzuerkennen (s. auch Pust in LBP, § 66 Rz. 70 [2/2018]).

5–9 Einstweilen frei.

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

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

10 1. Bemessung nach der Ordnungszahl des Kindes

Die in Abs. 1 geregelten Kindergeldsätze sind entsprechend der Anzahl und Reihenfolge (Ordnungszahl) der Kinder gestaffelt. Für erste und zweite Kinder werden ab 1.7.2019 jeweils 204 €, für dritte Kinder 210 € und für das vierte und jedes weitere Kind des Kindergeldberechtigten iSd. § 62 jeweils 235 € monatlich gezahlt.

Staffelung nach der Geburtenreihenfolge: Der Gesetzgeber hat die Begriffe „erstes“, „zweites“, „drittes“, „viertes“ Kind nicht definiert. Eine ausdrückliche Regelung enthielt jedoch § 32 Abs. 8 Satz 3 idF des § 54 idF des StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665) mit der Klarstellung: „Die Reihenfolge der Kinder richtet sich nach ihrem Alter“. Nach diesem auch auf § 66 anwendbaren Grundsatz ist maßgeblich, an welcher Stelle das bei dem betreffenden Kindergeldberechtigten zu berücksichtigende Kind in der Reihenfolge der Geburten steht (s. auch Rz. A 30 Satz 2 DA-KG 2018). Danach ist das erstgeborene, die Altersvoraussetzungen erfüllende Kind das erste Kind iSd. Abs. 1; die danach geborenen Kinder sind zweites und drittes Kind, usw. (BFH v. 25.4.2018 – III R 24/17, BStBl. II 2018, 721). Diese Reihenfolge gilt auch für alle beim Kindergeldberechtigten nach § 63 zu berücksichtigenden unehelichen Kinder, Kinder aus verschiedenen Ehen, Adoptiv-, Pflege- und Enkelkinder (FG München v. 5.3.2007 – 10 K 4061/06, EFG 2007, 943, rkr.). Nicht zu berücksichtigen sind dagegen Kinder des mit dem Stpfl. in nichtehelicher Lebensgemeinschaft lebenden Partners, selbst wenn daneben noch gemeinsame Kinder in dem Haushalt leben (sog. Patchwork-Familie, BFH v. 25.4.2018 – III R 24/17, BStBl. II 2018, 721, mit Anm. WENDL, HFR 2018, 723). Auch bei Mehrlingsgeburten kommt es auf die genaue Geburtenreihenfolge an. Die Geburtenreihenfolge ist für jeden Anspruchsmonat neu zu bestimmen, weshalb sich die Ordnungszahlen der Kinder zB durch Wegfall der Berücksichtigungsfähigkeit einzelner Kinder verändern können (vgl. Pust in LBP, § 66 Rz. 20 [2/2018]). Im Hinblick auf die Bestimmtheit des Bescheides (§§ 119 Abs. 1, 157 Abs. 1 Satz 2 AO) hat dieser auch einen Ausspruch über die Höhe des für das einzelne Kind festgesetzten Kindergeldes zu enthalten (FG Saarl. v. 16.5.2018 – 2 K 1020/18, EFG 2018, 1329, rkr.).

Beispiel: Der Stpfl. hat drei leibliche Kinder B, C und D, die 2005, 2007 und 2010 geboren sind. Nachdem er das 2004 geborene Kind A im August 2019 adoptiert hat, ist dieses Kind das erste Kind iSd. Abs. 1; die Ordnungszahl der Kinder B, C und D (1., 2. und 3. Kind) erhöht sich um jeweils 1, so dass sich das Kindergeld ab August 2019 für C von 204 € auf 210 € und für D von 210 € auf 235 € erhöht.

Zählkinder ebenfalls zu berücksichtigen: In der Reihenfolge der Kinder werden auch diejenigen mitgezählt, für die der Berechtigte nur deshalb keinen Kindergeldanspruch hat, weil für sie gem. § 64 der Anspruch vorrangig einem anderen Elternteil zusteht oder weil einer der Ausschlussstatbestände des § 65 vorliegt; schließlich auch, wenn der Kindergeldanspruch durch Vorschriften über- und zwischenstaatlichen Rechts ausgeschlossen ist (Rz. A 28. 3 DA-KG 2018). Diese Kinder werden als Zählkinder bezeichnet (s. § 63 Anm. 4, § 64 Anm. 5, § 65 Anm. 6). Die Berücksichtigung trägt dem Umstand Rechnung, dass der Berechtigte idR auch durch die Zählkinder noch finanziell belastet wird (BSG v. 25.3.1982 – 10/8b RKg 17/80, BSGE 53, 201). Nicht zu den Zählkindern gehören dagegen Kinder, die nur Ansprüche nach dem BKGg auslösen (§ 63 Abs. 1 Satz 7).

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

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

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

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

2. Kindergeldsätze für Auslandskinder

11

Für Auslandskinder von Anspruchsberechtigten nach § 62 gelten die gleichen oder geminderte Kindergeldsätze aufgrund europäischer Rechtsvorschriften oder zwischenstaatlicher Vereinbarungen (s. § 62 Anm. 10–12, § 63 Anm. 17–19, § 65 Anm. 8). Zur Günstigerrechnung nach § 31 sind ggf. nach der Ländergruppeneinteilung geminderte Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 4 anzusetzen (s. § 32 Anm. 177).

Kinder in EU-, EWR-Mitgliedstaaten oder der Schweiz: Der Anspruchsberechtigte kann für Kinder, die in einem Mitgliedstaat der EU, des EWR oder der Schweiz leben, die gleichen Beträge beanspruchen wie bei einem Inlandswohnsitz der Kinder (Art. 73 VO [EWG] Nr. 1408/71 v. 14.6.1971 bzw. Art. 67 VO [EG] Nr. 883/2004 v. 29.4.2004; letzterer gilt ab 1.5.2010 im Verhältnis zu den EU-Staaten, ab 1.4.2012 im Verhältnis zur Schweiz und ab 1.6.2012 gegen-

über den EWR-Staaten; s. auch EuGH v. 5.10.1995 – C-321/93, EuZW 1995, 772). Dagegen dürfen bei den kindbedingten Freibeträgen wegen der deutlich niedrigeren Lebenshaltungskosten für Auslandskinder in einigen EU-Mitgliedstaaten nach § 32 Abs. 6 Satz 4 in Verbindung mit der Ländergruppeneinteilung nur 50 % oder 75 % der für Deutschland gültigen Beträge angesetzt werden. Entsprechend hat Deutschland in seinen bilateralen Abkommen über die Soziale Sicherheit auch deutlich niedrigere Sätze für das Abkommenskindergeld vereinbart. Die EU-Regelungen zu den Familienleistungen führen im Erg. zu einer Privilegierung von Eltern mit Kindern in Ländern mit niedrigem Lebenshaltungskostenniveau. Österreich hat deshalb in § 8a Familienlastenausgleichsgesetz bestimmt, dass die Familienbeihilfebeträge für Kinder, die sich ständig in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat oder der Schweiz aufhalten, ab 1.1.2019 auf Basis der vom Statistischen Amt der EU veröffentlichten vergleichenden Preisniveaus für jeden einzelnen Mitgliedstaat der EU, des EWR und der Schweiz im Verhältnis zu Österreich zu bestimmen sind. Fraglich ist jedoch, ob sich diese Regelung umsetzen lässt, wenn Art. 67 Satz 1 VO [EG] Nr. 883/2004 figniert, dass die betreffenden Kinder in Österreich wohnen (zu weiteren Problemen im Hinblick auf Art. 4 und 7 VO [EG] Nr. 883/2004 und die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV vgl. THÜSING/HÜTTER, NZS 2016, 411; zu Indexierungsbestrebungen auf europäischer Ebene auf Betreiben Großbritanniens s. BERING/FRIEDENBERGER NWB 2017, 331 [341]).

Kinder in Abkommensstaaten: Geminderte Beträge werden aufgrund weiterer zwischenstaatlicher Sozialabkommen gezahlt (BFH v. 13.5.2014 – III B 158/13, BFH/NV 2014, 1365). Diese ergeben sich für Marokko und Tunesien aus den jeweiligen Abkommen, für die Nachfolgestaaten des früheren Jugoslawiens und die Türkei aufgrund einer Meistbegünstigungsklausel dagegen aus dem früheren Abkommen mit Portugal (BGBl. II 1975, 380; zur Entwicklungsgeschichte s. HELMKE in HELMKE/BAUER, § 66 Rz. 11 [6/2017]). Aus den niedrigeren Sätzen ergibt sich keine Ungleichbehandlung gegenüber den im Bereich der EU bzw. des EWR lebenden Kindern (BFH v. 17.12.2015 – V R 13/15, BFH/NV 2016, 534; BFH v. 10.1.2013 – III B 103/12, BFH/NV 2013, 552). Für in der Türkei lebende Kinder von in Deutschland lebenden türkischen Staatsangehörigen ergibt sich auch aus dem Assoziationsratsbeschluss 3/80 (ABl. EG 1983 Nr. C 110, 60) keine Fiktion eines deutschen Wohnsitzes, da dieser Beschluss nicht auf die betreffenden EU-Koordinierungsregelungen verweist (BFH v. 15.7.2010 – III R 6/08, BStBl. II 2012, 883). Eine Aufstellung der Abkommen mit Fundstellen enthält H 31 EStH. Danach ergeben sich monatlich folgende Euro-Beträge:

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

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

► *Anwendbarkeit der europarechtlichen Antikumulierungsregelungen:* Dies kann im Anwendungsbereich der VO (EG) Nr. 883/2004 der Fall sein, wenn Deutschland nach Art. 68 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004 der nachrangige Staat ist. Insoweit bestimmt Art. 68 Abs. 2 Satz 1 VO (EG) Nr. 883/2004, dass der deutsche Anspruch bis zur Höhe des nach den vorrangig geltenden Rechtsvorschriften vorgesehenen Betrags ausgesetzt wird und erforderlichenfalls ein Unterschiedsbetrag in Höhe des darüber hinausgehenden Betrags der Leistungen zu gewähren ist. Ein solcher Anspruch auf Differenzkindergeld ist jedoch nach Art. 68 Abs. 2 Satz 2 VO (EG) Nr. 883/2004 ausgeschlossen, wenn der entsprechende Leistungsanspruch für die im anderen Mitgliedstaat wohnenden Kinder ausschließlich durch den Wohnort ausgelöst wird (BFH v. 22.2.2018 – III R 10/17, BStBl. II 2018, 717, mit Anm. WENDL, HFR 2018, 717); s. im Einzelnen § 65 Anm. 9.

► *Nichtanwendbarkeit der europarechtlichen Antikumulierungsregelungen:* Greifen die vorrangigen europarechtl. Antikumulierungsregelungen nicht ein und ist deshalb auf die nationale Antikumulierungsregelung des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zurückzugreifen, die an sich einen Anspruch auf deutsches Kindergeld komplett ausschließt, kann es aufgrund einer aus dem europäischen Primärrecht (Art. 45 und 48 AEUV) abgeleiteten Einschränkung des nationalen Rechts gleichwohl zu einem Differenzkindergeldanspruch kommen (EuGH v. 12.6.2012 – C 611/10, C 612/10 – Hudzinski/Wawrzyniak, DStRE 2012, 999; BFH v. 16.5.2013 – III R 8/11, BStBl. II 2013, 1040; § 65 Anm. 14).

II. Kinderbonus für 2009 (Abs. 1 Satz 2 aF)

12

Nach dem im Jahr 2009 eingefügten Abs. 1 Satz 2 wurde für jedes Kind, für das im Kj. 2009 mindestens für einen Kalendermonat ein Kindergeldanspruch besteht, für das Kj. 2009 ein Einmalbetrag iHv. 100 € gezahlt. Hierdurch sollte zur Konjunkturstärkung ein zusätzlicher gesamtwirtschaftlicher Nachfrageimpuls insbes. für Familien mit geringem Einkommen oder mehreren Kindern geschaffen werden (BTDrucks. 16/11740, 27). Da der Kinderbonus nur einmalig für das Jahr 2009 gezahlt wurde, kam der Regelung für die Folgejahre keine Bedeutung mehr zu. Sie wurde daher durch Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566; BTDrucks. 18/4649, 19) aufgehoben, s. Anm. 2.

Anspruchsvoraussetzung ist, dass für irgendeinen Monat im Kj. 2009 ein Kindergeldanspruch nach §§ 62 ff. besteht bzw. bestand. Gleichgültig ist, ob dies vor oder nach Inkrafttreten des Gesetzes (6.3.2009) der Fall ist und ob der Anspruch bei Auszahlung des Bonus noch fortbesteht. Eines Antrags auf Festset-

§ 66 Anm. 12–14 B. Abs. 1: Höhe des Kindergeldes und Kinderbonus

zung des Kinderbonus bedarf es nicht (s. im Einzelnen auch das durch BZSt. v. 1.7.2014, BStBl. I 2014, 918, inzwischen aufgehobene BZSt. v. 11.3.2009, BStBl. I 2009, 488).

Sind mehrere Kindergeldberechtigte im Kalenderjahr 2009 vorhanden, gilt nach § 64 iVm. Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Folgendes: Eine Bonusberechtigung entsteht nach Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 wegen Inkrafttretens des Gesetzes am 6.3.2009 frühestens im März 2009. Für Kinder, die in den Monaten Januar, Februar oder März 2009 berücksichtigt wurden, verdrängt der bis dahin zuletzt Kindergeldberechtigte nach § 64 frühere Anspruchsberechtigte und ist daher auch Berechtigter für das um den Bonus erhöhte Kindergeld. Für danach erstmals zu berücksichtigende Kinder ist der zuerst Kindergeldberechtigte auch bonusberechtigt (s. auch BZSt. v. 11.3.2009, BStBl. I 2009, 488); zum Fall eines im April 2009 stattgefundenen Haushaltswechsels s. FG Münster v. 28.2.2012 – 1 K 2346/09 Kg, EFG 2012, 1561, rkr. Der andere Anspruchsberechtigte hat ggf. einen zivilrechtl. Ausgleichsanspruch.

Eine Festsetzung ist nach § 70 Abs. 1 auch für den Kinderbonus erforderlich. Der Kinderbonus wird je Kind nur einmal festgesetzt und gezahlt. Liegt für den Kalendermonat, dem der Einmalbetrag zuzuordnen ist, eine positive Kindergeldfestsetzung vor, ist diese Festsetzung nach § 70 Abs. 2 Satz 1 zu ändern. Dies kann aber auch ohne schriftlichen Bescheid durch bloße Auszahlung geschehen (§ 70 Abs. 2 Satz 2). Wird die Festsetzung des Kindergeldes für das gesamte Jahr 2009 aufgehoben, ist auch die Festsetzung des Kinderbonus aufzuheben.

Bei Abzweigung des Kindergeldes erhält der Abzweigungsberechtigte auch den Kinderbonus. Dies gilt nicht, wenn ein Sozialleistungsträger abzweigungsberechtigt ist. Da der Kinderbonus nach dem Gesetz zur Nichtanrechnung des Kinderbonus (KBNAAnrG, BGBl. I 2009, 416) bei Sozialleistungen, deren Zahlung von anderen Einkommen abhängig ist, nicht als Einkommen gilt, geht er nicht auf den Sozialleistungsträger über. Vielmehr ist er dem Kindergeldberechtigten auszuführen (BFH v. 27.9.2012 – III R 2/11, BStBl. II 2013, 584).

In die Günstigerrechnung nach § 31 ist der Kinderbonus voll einzubeziehen. Da die Freibeträge des § 32 Abs. 6 nicht entsprechend angehoben wurden, bleibt der Kinderbonus für Bezieher höherer Einkommen ohne Wirkung.

Unterhaltsrechtlich ist der Kinderbonus auf den Barunterhaltsanspruch entsprechend § 1612b BGB anzurechnen (BTDrucks. 16/11740, 28; AG Offenburg v. 23.7.2009 – 1 F 172/09, FamRZ 2009, 2014). Der Anspruch auf Unterhaltsvorschuss nach dem UnterhaltsvorschussG wird gem. dem KBNAAnrG jedoch nicht gemindert.

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

13–14 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zahlungszeitraum und Anspruchszeitraum**

I. Zahlungszeitraum

15

Der Auszahlungsmodus war ursprünglich in § 71 geregelt. Durch das AuslAnsprG v. 13.12.2006 (s. Anm. 2) wurde § 71 aufgehoben und das Prinzip der monatlichen Zahlweise durch Einfügung des Wortes „monatlich“ in Abs. 2 integriert. Ergänzend sind die Vorschriften der AO heranzuziehen. Das gilt zB für die Bestimmung der Fälligkeit des Kindergeldanspruchs (s. § 220 Abs. 2 AO; Rz. V 22.1 Abs. 1 DA-KG 2018). Die Auszahlung nimmt die Familienkasse (§§ 70, 72) vor.

Zeitpunkt der Zahlung: Abs. 2 bestimmt nicht, wann im Laufe eines Monats das Kindergeld auszuzahlen ist. Die Verwaltung geht davon aus, dass die Zahlung irgendwann im Laufe des Monats erfolgen kann (Rz. V 22.1 Abs. 1 Satz 1 DA-KG 2018). § 220 Sätze 1 und 2 AO sehen bei Fehlen einer spezialgesetzlichen Regelung eine Fälligkeit mit Entstehung des Anspruchs, frühestens aber mit Bekanntgabe der Festsetzung vor. Es wird daher teilweise angenommen, dass der Anspruch für den ersten Monat mit der Bekanntgabe der Kindergeldfestsetzung und für die Folgemonate jeweils am ersten Tag des Monats fällig wird (FG Köln v. 28.12.2012 – 15 K 3283/11, EFG 2013, 659, rkr.; ebenso HELMKE in HELMKE/BAUER, § 66 Rz. 16 [6/2017]; Pust in LBP, § 66 Rz. 31 [2/2018]). Allerdings kann der Anspruch gem. § 38 AO auch zu einem späteren Tag im Laufe des Monats entstehen, wenn erst dann der gesetzliche Tatbestand verwirklicht wird (zB die Bewerbung um einen Ausbildungsplatz iSd. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c). Sinnvoll erschiene eine gesetzliche Regelung, die den praktischen Bedürfnissen der Verwaltung Rechnung trägt. Jedenfalls soweit ein öffentlich-rechtl. ArbG die Auszahlung vornimmt, wird man aus § 72 Abs. 7 die spezialgesetzliche Befugnis entnehmen können, das Kindergeld zusammen mit dem Lohn auszuzahlen. Der Kindergeldanspruch ist durch monatliche Zahlung zu erfüllen. Vorauszahlungen und Kapitalisierungen sind deshalb nicht zulässig (Rz. V 22.1 Abs. 1 Satz 2 DA-KG 2018). Eine Verzinsung nach § 233a AO findet nicht statt (BFH v. 20.4.2006 – III R 64/04, BStBl. II 2007, 240). Zum Anspruch auf Zahlung von Prozesszinsen nach § 236 AO s. BFH v. 25.1.2007 – III R 85/06, BStBl. II 2007, 598.

Auszahlungsart: Nach § 224 Abs. 3 Satz 1 AO ist Kindergeld unbar durch Überweisung auf ein Konto bei einem Geldinstitut zu zahlen (zur Tragung der Verlustgefahr s. BFH v. 10.11.1987 – VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41; FG Köln v. 12.10.1994 – 6 K 103/92, EFG 1995, 354, rkr.). Eine Rundung findet nicht statt (Rz. V 22.1 Abs. 1 Satz 2 DA-KG 2018). Der Berechtigte muss nicht Kontoinhaber sein (Rz. V 22.3 Abs. 1 Satz 2 DA-KG 2018). Weist jedoch der vorrangig Berechtigte (zB der Kindsvater) die Familienkasse an, das Kindergeld auf ein Konto des nachrangig Berechtigten (zB Kindsmutter) zu überweisen, setzt er sich dem Risiko einer Rückforderung durch die Familienkasse aus, wenn die Zahlung nach einem Vorrangwechsel (im Beispiel auf die Kindsmutter) ohne Änderung der Kindergeldfestsetzung weiter auf das angewiesene Konto erfolgt (s. etwa BFH v. 22.9.2011 – III R 82/08, BStBl. II 2012, 734). Eine Aufteilung auf mehrere Konten scheidet aus. Zur Barauszahlung mittels Zustellung durch die Post oder mittels Zahlungsanweisung zur Verrechnung und zur Überweisung auf ein Bausparkonto s. Rz. V 22.3 Abs. 2 DA-KG 2018. Eine Zahlung durch Aufrechnung ist in beschränktem Umfang möglich (§ 75).

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

Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht: Begeht der Kindergeldberechtigte durch den zu Unrecht erfolgten Bezug von Kindergeld eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit, so folgt aus dem Monatsprinzip nicht, dass jede monatliche Auszahlung eine beendete Straftat oder Ordnungswidrigkeit darstellt, was zur Folge hätte, dass mit der Beendigung auch die Verfolgungsverjährung begäunne (BFH v. 26.6.2014 – III R 21/13, BStBl. II 2015, 886; BFH v. 18.12.2014 – III R 13/14, BFH/NV 2015, 948; BFH v. 6.4.2017 – III R 33/15, BStBl. II 2017, 997; LINDWURM, AO-StB 2017, 295).

16

II. Anspruchszeitraum (Monatsprinzip)

Nach Abs. 2 wird das Kindergeld vom Beginn des Monats an gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen (Anspruchszeitraum) (BFH v. 5.2.2015 – III R 19/14, BStBl. II 2015, 840; zur Bedeutung für die Auslegung des zeitlichen Umfangs eines nicht beschränkten Kindergeldanspruchs s. BFH v. 9.2.2012 – III R 45/10, BStBl. II 2013, 1028; BFH v. 20.6.2012 – V R 56/10, BFH/NV 2012, 1775; zur Bedeutung für die Auslegung eines zeitlich befristeten Bescheides s. BFH v. 26.6.2014 – III R 6/13, BStBl. II 2015, 149). Es wird danach für jeden Monat in voller Höhe gewährt, in dem wenigstens an einem Tag die Anspruchsvoraussetzungen vorgelegen haben (Rz. A 31 Abs. 1 Satz 1 DA-KG 2018; s. auch AVVENTO in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 66 Rz. 4). Da auch die Zahlung monatlich erfolgt (s. Anm. 15), stimmen Zahlungszeitraum und Anspruchszeitraum überein. Da der Anspruch auf die StVergütung „Kindergeld“ monatlich entsteht, beginnt die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Kj., in das der betreffende Anspruchsmonat fällt (BFH v. 20.6.2012 – V R 56/10, BFH/NV 2012, 1775).

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

Beispiel 1: Ein am 2.1.2001 geborenes Kind vollendet mit Ablauf des 1.1.2019 das 18. Lebensjahr und kann daher für den Monat Januar 2019 noch berücksichtigt werden; nicht so ein am 1.1.2001 geborenes Kind, für das letztmalig im Dezember 2018 Kindergeld gezahlt wird.

Die Anspruchsvoraussetzungen sind erfüllt bzw. entfallen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung des Kindergeldes dem Grunde nach, also die materiell-rechtl. Voraussetzungen der Anspruchsberechtigung nach § 62 (s. § 62 Anm. 4 ff.; BFH v. 5.2.2015 – III R 19/14, BStBl. II 2015, 840) und die kindbezogenen Merkmale des § 63 erfüllt oder weggefallen sind (BFH v. 1.3.2000 – VI R 19/99, BStBl. II 2000, 462; BFH v. 22.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913). Darüber hinaus lässt auch ein Vorrangwechsel nach § 64 den Anspruch bei einem Berechtigten entstehen und beim anderen wegfallen. Daher kann auch ein bisher berücksichtigter Zählkindervorteil entfallen (BFH v. 28.3.2001 – VI B 256/00, BFH/NV 2001, 1117; FG Saarl. v. 14.8.2009 – 2 K 1178/09, EFG 2010, 156, rkr., zur Rückforderungsproblematik). Abs. 2 regelt damit nur die Rechtsfolgen, nicht die Anspruchsvoraussetzungen (BFH v.

1.3.2000 – VI R 19/99, BStBl. II 2000, 462). Abs. 2 gilt uE auch für Begr. und Fortfall der Tatbestandsvoraussetzungen der Höhe nach, namentlich bei Veränderung der Ordnungszahl eines Kindes iSd. Abs. 1 oder bei der Einreise eines Auslandskindes (s. Anm. 11). Aus dem Monatsprinzip folgt auch die entsprechende Teilbarkeit der mehrere Monate umfassenden Kindergeldfestsetzung (BFH v. 21.10.2015 – VI R 35/14, BFH/NV 2016, 178).

Beispiel 2: Das älteste Kind A von vier Kindern A, B, C und D des Stpfl. vollendet sein 18. Lebensjahr im Oktober 2019; die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 und 5 liegen nicht vor. Für die Kinder B, C und D entfällt die Ordnungszahl 2, 3 und 4 erst mit Ende des Monats Oktober 2019, denn im Oktober 2019 ist A noch erstes Kind. Für D erhält der Stpfl. daher im Oktober 2019 noch 235 € Kindergeld, ab November 2019 dann nur noch 210 €.

Besonderheiten bei Eintritt und Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen:

► *Ein Berechtigtenwechsel* durch einen im Laufe des Kalendermonats erfolgten Haushaltswechsel des Kindes, durch eine Änderung der Berechtigtenbestimmung seitens der Eltern oder durch den Tod eines Berechtigten führt zu keiner mehrfachen Berücksichtigung des Kindes bei unterschiedlichen Berechtigten in einem Anspruchsmonat (s. im Einzelnen zum Haushaltswechsel § 64 Anm. 9; zur Änderung der Berechtigtenbestimmung s. § 64 Anm. 10; HELMKE in HELMKE/BAUER, § 66 Rz. 14 f. [6/2017]).

► *Wechselt der Kindergeldberechtigte von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht* und umgekehrt, kann Kindergeld nur vom Beginn des Monats, in dem ein inländ. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt begründet wird, bis zum Ablauf des Monats, in dem dieser aufgegeben wird, gewährt werden (BFH v. 14.5.2014 – XI R 56/10, BFH/NV 2015, 169).

► *Fiktiv unbeschränkt steuerpflichtige Kindergeldberechtigte* (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b), die vom FA nach § 1 Abs. 3 veranlagt wurden, haben einen Kindergeldanspruch nur für die Monate, in denen sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 erzielt haben. Abzustellen ist auf die Ausübung der betreffenden Tätigkeit und nicht auf den Zufluss oder die Realisierung der Einkünfte (BFH v. 14.3.2018 – III R 5/17, BStBl. II 2018, 482, hinsichtlich gewerblicher Einkünfte; s. auch AVVENTO, NWB 2018, 2984; WENDL, DStRK 2018, 206).

► *Bei Einreise eines Auslandskindes*, für das zuvor Kindergeld nach einem der zwischenstaatlichen Sozialabkommen gezahlt worden war (s. Anm. 11), ist das uU höhere Kindergeld nach Abs. 1 vom Einreisemonat an zu zahlen (BSG v. 26.6.1980 – 8b RKg 10/79, SozR 5870 § 10 Nr. 4). Entsprechendes gilt für den Ausreisemonat, wenn das Kind seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Bundesgebiet im Laufe eines Monats aufgibt (s. hierzu und zu Ausnahmeregelungen nach den Abkommen für Marokko und Tunesien Rz. A 31 Abs. 2 DA-KG 2018).

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

I. Vorbemerkung zur Wiedereinführung der Ausschlussfrist

17

Mit dem StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865) wurde ein neuer Abs. 3 eingefügt, durch den die rückwirkende Auszahlung des Kinder-

geldes auf die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats beschränkt wird, in dem der Kindergeldantrag eingegangen ist. Die Regelung ist gem. Art. 11 Abs. 2 StUmgBG am 1.1.2018 in Kraft getreten und gem. § 52 Abs. 49a Satz 7 idF des Art. 7 Nr. 6 Buchst. c StUmgBG nur auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen. Das BZSt. hat in einer Dienstanweisung vom 25.10.2017 (BStBl. I 2017, 1540) nähere Hinweise zur Durchführung der neuen Regelung gegeben. Eine parallele Änderung erfolgte in § 6 Abs. 3 BKGg.

Wortgleiche Vorgängerregelung: Der neue Abs. 3 belebt eine frühere Regelung wieder, die bereits in dem wortgleichen Abs. 3 der durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 eingeführten Ursprungsfassung des § 66 enthalten war. Diese wurde durch Art. 29 Nr. 8 1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970 [2992]) gestrichen und war letztmals für das Kj. 1997 anwendbar (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2). Die Streichung der Vorschrift wurde seinerzeit damit begründet, dass die Regelung sich als sehr streitanfällig und verwaltungsaufwendig erwiesen habe. Zudem wurde eine Harmonisierung mit der für die Berücksichtigung des Kinderfreibetrags geltenden Festsetzungsverjährung angestrebt (BTDrucks. 13/8994, 76). Es ist zu befürchten, dass diese Probleme auch hinsichtlich der Neuregelung eintreten werden (zur Kritik s. auch BAUHAUS in KORN, § 66 Rz. 14f. [4/2018]; PUST in LBP, § 66 Rz. 70 [2/2018], zum Problem der Prognose der Unfähigkeit zum Selbstunterhalt bei behinderten Kindern).

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

land gestellten Antrag auf Familienleistungen fristwahrende Funktion für das deutsche Kindergeld beigemessen wird (s. auch Anm. 21).

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

II. Rückwirkender Antrag

18

Kindergeldantrag: Das Antragserfordernis ergibt sich aus § 67. Der Kindergeldantrag hatte nach der 1997 erfolgten Abschaffung der in § 66 Abs. 3 aF vorgesehenen Ausschlussfrist nur noch verfahrensrechtl. Bedeutung. Er leitet das Kindergeldfestsetzungsverfahren ein und ist Voraussetzung dafür, dass überhaupt eine Kindergeldfestsetzung erfolgen darf (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6, 8). Eine von Amts wegen vorzunehmende Kindergeldfestsetzung sieht das Gesetz auch dann nicht vor, wenn der Familienkasse das Vorliegen der Voraussetzungen für den Kindergeldanspruch ohne Kindergeldantrag bekannt wird. Der Antrag muss schriftlich gestellt werden und erkennen lassen, für welches Kind Kindergeld festgesetzt werden soll (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6). Im Hinblick auf § 62 Abs. 1 Satz 2 und § 63 Abs. 1 Satz 3 sollte er auch die Identifikationsnummer des Kindergeldberechtigten und des Kindes enthalten (s. im Einzelnen § 62 Anm. J 14-4; § 63 Anm. J 14-4). Der Wortlaut des Abs. 3 enthält keine Beschränkung auf bestimmte Arten von Kindergeldanträgen.

► *Neuanträge:* Die Verwaltung will die Vorschrift wohl nur auf Neuanträge anwenden, nicht hingegen auf Fälle, in denen aufgrund der Anwendung einer Korrektornorm ein bestandskräftiger Bescheid geändert und rückwirkend Kindergeld festgesetzt werden soll (BZSt. v. 25.10.2017, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.2 mit Beispielfällen).

► *Korrekturanträge:* Bei Korrekturanträgen könnte dem Antragsteller ggf. sein den bestandskräftigen Bescheid auslösender früherer Antrag zur Fristwahrung zugehalten werden (vgl. etwa BSG v. 14.12.1982 – 10 RKg 29/81, juris, zum Zählkindervorteil). Der BFH hat hier eine gegenteilige Auffassung angedeutet (BFH v. 25.11.1998 – VI B 269/98, BFH/NV 1999, 614, zu Abs. 3 aF; zur Abgrenzung gegenüber Korrekturanträgen vgl. FG München v. 18.9.2008 – 10 K 4398/07, juris, rkr.).

► *Erstanträge:* Eine Anwendungsbeschränkung auf Erstanträge hat der BFH ebenfalls abgelehnt (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293, zu Abs. 3 aF).

Eingang des Antrags: Der Antrag muss nach § 67 bei der sachlich und örtlich zuständigen Familienkasse gestellt werden (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6). Eingegangen ist der Antrag an dem Tag, an dem er bei der Familienkasse abgegeben oder in den Briefkasten eingeworfen wird. Auf den Zeitpunkt, in dem die zuständige Behörde „zu den behördenüblichen Zeiten die Möglichkeit der Kenntnisnahme“ vom Inhalt des Schriftstücks erhalten konnte, kommt es uE dagegen nicht an (abweichend noch § 67 Anm. 8). Hält die Familienkasse einen Nachtbriefkasten vor, genügt ein Einwurf vor 24 Uhr, um einen Eingang an diesem Tag zu wahren. Hat der Briefkasten keinen oder keinen funktionstüchtigen Zeitmechanismus, ist der Antrag beim nachfolgenden Dienstbeginn so zu behandeln, als sei er vor Ablauf des letzten Werktags eingeworfen worden (BFH v. 28.10.1987 – I R 12/84, BStBl. II 1988, 111). Entsprechendes wird für Postabhol- und Postschließfächer vertreten (SIEGERS in HHSp., § 355 AO Rz. 67 [2/

2014]; WERTH in BEERMANN/GOSCH, § 355 AO Rz. 24 [5/2018]). Der BFH stellt zT auf die tatsächliche Abholung durch einen Bediensteten (BFH v. 20.12.2006 – X R 38/05, BStBl. II 2007, 823), zT auf den Zeitpunkt ab, in dem die zuständige Behörde zu den behördenüblichen Zeiten die Möglichkeit der Kenntnisnahme vom Inhalt des Schriftstücks erhalten konnte (BFH v. 20.1.2016 – VI R 14/15, BStBl. II 2016, 380). Bei Antragstellung durch Telefax kommt es auf den Zeitpunkt der vollständigen Aufzeichnung des Antragsschreibens auf dem Empfangsgerät der Familienkasse an (vgl. BFH v. 10.3.2014 – X B 230/12, BFH/NV 2014, 888), bei Eröffnung einer Antragstellung durch E-Mail ist der Antrag eingegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung das elektronische Dokument in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat (§ 87a Abs. 1 Satz 2 AO). Die Frist wird auch durch einen Eingang des Antrags bei einer Außenstelle derjenigen Agentur für Arbeit gewahrt, bei der die Familienkasse eingerichtet ist (BFH v. 25.9.2014 – III R 25/13, BStBl. II 2015, 847). In beweisrechtl. Hinsicht erbringt der formell ordnungsgemäße Eingangsstempel der Familienkasse den vollen Beweis des Eingangsdatums des Schriftstücks (BFH v. 7.7.1998 – VIII R 83/96, BFH/NV 1999, 475; BFH v. 19.5.1999 – VI B 342/98, BFH/NV 1999, 1460).

III. Beschränkung der rückwirkenden Zahlung auf Sechsmonatszeitraum

19 1. Sechsmonatsfrist

Materiell-rechtliche Wirkung der Ausschlussfrist: Die Sechsmonatsfrist des gleichlautenden Abs. 3 aF wurde als materiell-rechtl. wirkende gesetzliche Ausschlussfrist interpretiert, jedenfalls sofern die Berufung der Familienkasse auf die Ausschlussfrist nicht als missbräuchlich zu werten war (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109, mit ausführlicher Darstellung des Meinungsstandes; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 69/02, BFH/NV 2005, 524). Damit schloss sich der BFH der Rspr. des BSG zu einer entsprechenden Vorschrift im früheren BKG an (BSG v. 22.11.1979 – 8b RKg 3/79, BSGE 49, 154). Der materiell-rechtl. Charakter der Frist hatte insbes. zur Folge, dass § 110 Abs. 1 Satz 1 AO keine Anwendung fand und somit bei verspäteter Antragstellung keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht kam (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 50/00, juris). Dem ist auch für Abs. 3 nF zu folgen (ebenso FG Nds. v. 25.10.2018 – 10 K 141/18, juris, nrkr., Az. BFH III R 66/18; FG Nds. v. 25.9.2018 – 8 K 95/18, juris, nrkr., Az. BFH III R 70/18; AVVENTO in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 66 Rz. 7, 10; SELDER in BLÜMICH, § 66 Rz. 35 f. [10/2018]; PUST in LBP, § 66 Rz. 73 [2/2018]). Hierfür spricht der Wortlaut der Norm, aus dem sich keine Handlungsfrist zur Geltendmachung des Kindergeldanspruchs ergibt. Vielmehr wird die rückwirkende Auszahlung von Kindergeld auf einen bestimmten Zeitraum vor der Antragstellung beschränkt (so bereits BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109, zum wortlautgleichen Abs. 3 aF). Auch die systematische Verortung in § 66, der weitere materiell-rechtl. Regelungen wie Anspruchshöhe und Anspruchszeitraum enthält, spricht für eine materiell-rechtl. Interpretation der Frist (FG Nds. v. 25.10.2018 – 10 K 141/18, juris, nrkr., Az. BFH III R 66/18). Die Gesetzesmaterialien stehen diesem Verständnis jedenfalls nicht entgegen. In BTDrucks. 18/12127, 62 heißt es:

„Abweichend von der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren gemäß § 169 der AO sieht die Regelung vor, dass Kindergeld nur noch sechs Monate rückwirkend ausgezahlt werden kann. Die Regelung bewirkt, dass das Kindergeld über die zurückliegenden sechs Monate hinaus nicht mehr zur Auszahlung gelangen kann. Der materiell-rechtliche Anspruch wird hierdurch nicht berührt, was insbesondere für an das Kindergeld anknüpfende Annexleistungen im außersteuerlichen Bereich von Bedeutung ist.“

Insofern spricht der Bezug auf die Festsetzungsfrist und auf die Unmöglichkeit der Auszahlung („ausgezahlt werden kann“) für eine materiell-rechtl. Begrenzung des Kindergeldanspruchs. Dagegen kann die Formulierung „Der materiell-rechtliche Anspruch wird hierdurch nicht berührt“ zwar auch für eine bloß verfahrensrechtl. Interpretation der Frist in Anspruch genommen werden. Ebenso lässt sie sich aber auch dahin interpretieren, dass die Annexleistungen nur das von der Ausschlussfrist unabhängige Entstehen des materiell-rechtl. Kindergeldanspruchs verlangen (WENDL, DStR 2018, 2065 [2066 f.]). Der Kindergeldanspruch entsteht als StVergütungsanspruch mit der Verwirklichung des Tatbestands, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Tatbestandsvoraussetzungen ergeben sich allein aus §§ 62, 63. Setzt ein Annexanspruch (wie der Anspruch eines Beamten auf Familienzuschlag oder auf Beihilfe für ein berücksichtigungsfähiges Kind) tatbestandlich das Bestehen eines Kindergeldanspruchs voraus, kann diese Voraussetzung daher unabhängig davon erfüllt werden, ob der Kindergeldantrag rechtzeitig gestellt wurde (MÖLLER in SCHWEGMANN/SUMMER, Art. 36 BayBesG Rz. 69 [12/2018]; s. dagegen BVerwG v. 18.6.2013 – 2 B 12/13, ZBR 2013, 352, das eine Verletzung der kindergeldrechtl. Mitwirkungspflicht auch auf das Besoldungsrecht durchschlagen lässt).

Keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Mangels Anwendbarkeit des § 110 AO ist es unerheblich, ob der Kindergeldberechtigte seinen Anspruch kannte und ob ihn ein Verschulden an der verspäteten Antragstellung traf (FG Nds. v. 8.9.1998 – VI 788/97 Ki, EFG 1998, 1654, rkr.).

Berechnung des Sechsmonatszeitraums: Da die Sechsmonatsfrist sich nur auf die Monate „vor Beginn des Monats ... , in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist“ bezieht, ist bei der Berechnung der Rückwirkung der Eingangsmonat nicht mitzurechnen. Geht der Antrag am 15.10.2019 ein, umfasst der Sechsmonatszeitraum die Monate April bis September 2019.

2. Beschränkung der rückwirkenden Zahlung

a) Wirkung im Festsetzungsverfahren

20

Berücksichtigung im Festsetzungsverfahren: Der Wortlaut des Abs. 3 „wird ... gezahlt“ könnte dahingehend verstanden werden, dass die Norm nur die Auszahlung des Kindergeldes, also allein das Erhebungsverfahren betrifft. In diesem Sinne weist das BZSt. die Familienkassen auch darauf hin, dass Abs. 3 das Festsetzungsverfahren nicht betrifft und nur im Erhebungsverfahren anzuwenden ist (BZSt. v. 25.10.2017, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 1, 2.1; ebenso BAUHAUS in KORN, § 66 Rz. 13 [4/2018]). Unseres Erachtens betrifft Abs. 3 dagegen bereits das Festsetzungsverfahren, denn der Gesetzgeber verwendet den Begriff „gezahlt“ häufiger im untechnischen Sinne, so etwa wenn er in §§ 64, 65 Konkurrenzsituationen oder in Abs. 2 den Anspruchszeitraum und mithin Fragen des Festsetzungsverfahrens regelt. Gerade der systematische Bezug zu Abs. 2 legt die Annahme nahe, dass es sich um eine ausnahmsweise Beschränkung des Anspruchszeitraums und somit eine Frage des Festsetzungsverfahrens handelt. Gleiches gilt für den in den Gesetzesmaterialien enthaltenen Hinweis auf die Ab-

weichung des Abs. 3 von der regulären vierjährigen Festsetzungsfrist (BTDrucks. 18/12127, 62), denn auch der Eintritt der Festsetzungsverjährung ist bereits im Festsetzungs- und nicht erst im Erhebungsverfahren zu berücksichtigen. Entsprechend muss auch der BFH hinsichtlich Abs. 3 aF von einer Wirkung auf das Festsetzungsverfahren ausgegangen sein, da anderenfalls der Hinweis auf die Möglichkeit einer Kindergeldfestsetzung im Billigkeitswege nicht erforderlich gewesen wäre (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109).

Reichweite der Ausschlusswirkung: Die im Gesetzgebungsverfahren vorgenommene Anknüpfung an die Festsetzungsverjährung könnte es nahe legen, Abs. 3 ebenfalls als spezialgesetzlichen Erlöschenstatbestand iSd. § 47 AO zu verstehen. In diese Richtung deutet auch die zu Abs. 3 aF ergangene Rspr. (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293; BFH v. 13.9.2012 – V R 59/10, BStBl. II 2013, 228). Allerdings ließe sich bei einem erloschenen Anspruch schwerlich die im Gesetzgebungsverfahren angedeutete (BTDrucks. 18/12127, 62) und von der Verw. beabsichtigte (BZSt. v. 25.10.2017, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 1) Festsetzung des Kindergeldanspruchs durchführen, die allein zu dem Zweck erfolgen soll, dass Annexansprüche realisiert werden können, denn mit einem Erlöschen des Anspruchs entfällt regelmäßig auch die verfahrensrechtl. Befugnis zur Festsetzung desselben (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 47 AO Rz. 6a [10/2013]). Ebenso würde eine Festsetzung in Fällen der unzulässigen Rechtsausübung ausscheiden (dazu Anm. 21), etwa bei einer Verletzung der Beratungspflicht durch die Behörde (BFH v. 1.7.2008 – VII R 37/07, HFR 2009, 157; BFH v. 27.2.2007 – III B 158/06; AVVENTO in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 66 Rz. 11). Vorzugswürdig erscheint daher eine nur rechtsbegrenzende und nicht rechtsbeendende Wirkung der Ausschlussfrist, ähnlich der der Verwirkung (s. dazu WENDL, DStR 2018, 2065 [2067 f.]). Ein bestehender, aber von der Ausschlussfrist erfasster materiell-rechtl. Anspruch könnte zwar noch festgesetzt werden und würde so seine Wirkung für die Annexansprüche entfalten, er würde aber aufgrund einer entsprechenden im Bescheid enthaltenen Einschränkung keinen Auszahlungsanspruch auf das Kindergeld mehr auslösen.

21 b) Festsetzung für Zeiträume außerhalb des Sechsmonatszeitraums

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

Unzulässige Rechtsausübung oder Rechtsmissbrauch: Der Familienkasse kann die Berufung auf die Sechsmonatsfrist ausnahmsweise verwehrt sein, wenn sich dies als unzulässige Rechtsausübung oder Rechtsmissbrauch darstellt (iSd bereits BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109; BFH v. 23.3.2001 – VI R 181/98, juris; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 69/02, BFH/NV 2005, 524). Die insoweit aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Grundsatz von Treu und Glauben entwickelten Maßstäbe setzen ein qualifiziertes Fehlverhalten der Familienkasse voraus (vgl. BVerwG v. 25.11.1982 – 2 C 32/81, NVwZ 1983, 740), das sich insbes. aus einer Verletzung einer Beratungspflicht ergeben kann. Insofern ist jedoch zu beachten, dass sich aus § 89 Satz 1 AO keine allgemeine Pflicht der Familienkasse ergibt, gegenüber potentiell Kindergeldberechtigten die Stellung oder Berichtigung von Anträgen anzuregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig gestellt worden sind (FG Ba.-Württ. v. 26.1.2001 – 6 K 145/99, juris, rkr.). Vielmehr

setzt die Vorschrift ein laufendes, noch nicht abgeschlossenes Verwaltungsverfahren voraus und begründet keine allgemeine Pflicht zur Überprüfung aller Kindergeldakten (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, HFR 2001, 1024). In Betracht käme eine unzulässige Rechtsausübung dagegen, wenn die Familienkasse den Kindergeldberechtigten durch eine Falschberatung von einer Antragstellung abgehalten hat.

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

Festsetzung in Abhängigkeit vom Maß der Sachverhaltsklärung: Die Fin-Verw. will darüber hinaus die Festsetzung jenseits des Sechsmonatszeitraums davon abhängig machen, ob der Sachverhalt eindeutig oder unklar ist. Bei eindeutigem Sachverhalt soll zwar festgesetzt, aber nicht ausgezahlt werden (BZSt. v. 25.10.2017, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 1, 2.1 Beispiel 1). Das ist uE im Hinblick auf ein noch nicht erkennbares berechtigtes Interesse (insbes. wegen Annexansprüchen) zulässig. Die Auszahlung kann jedoch nur verweigert werden, wenn der Festsetzungsbescheid eine inhaltliche Beschränkung enthält, die eine konstitutive Wirkung der Kindergeldfestsetzung eindeutig ausschließt. Dies hat das FG Nds. in zwei Fällen verneint (FG Nds. v. 25.9.2018 – 8 K 95/18, juris, nrkr., Az. BFH III R 70/18; FG Nds. v. 25.10.2018 – 10 K 141/18, juris, nrkr., Az. BFH III R 66/18). Bei unklarem Sachverhalt will die Verw. dagegen von einer Verbescheidung ganz absehen und den Antrag bis zum Vortrag eines berechtigten Interesses als offen behandeln (BZSt. v. 25.10.2017, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 1). Dem steht uE entgegen, dass die Ausschlussfrist die verfahrensrechtl. Wirkung des Antrags nicht beeinträchtigt und die Verw. aufgrund des Legalitätsprinzips (§ 86 Satz 2 Nr. 1 AO) zur Verbescheidung verpflichtet ist. Der Bescheid kann sich dann aber auf den Ausspruch beschränken, dass ein Kindergeldanspruch jedenfalls wegen Eingreifens der Ausschlussfrist ausgeschlossen ist (WENDL, DStR 2018, 2065 [2069]).

Festsetzung bei Berechtigtenwechsel: Erhält die Familienkasse erst mit zeitlicher Verzögerung Kenntnis davon, dass die vorrangige Kindergeldberechtigung nach § 64 Abs. 2 oder 3 von einem Elternteil auf den anderen gewechselt ist, muss sie die Kindergeldfestsetzung beim nachrangigen Elternteil in den Grenzen der Festsetzungsverjährung ab dem Folgemonat des Wechsels aufheben und das Kindergeld zurückfordern (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 76/99,

BFH/NV 2004, 933). Beim vorrangigen Elternteil kann dagegen die rückwirkende Geltendmachung des Anspruchs von der Ausschlussfrist des Abs. 3 erfasst werden. Die Verwaltung will in einem solchen Fall bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung zugunsten des nun vorrangig berechtigten Elternteils Kindergeld festsetzen, diesem aber das Kindergeld nur für den Sechsmonatszeitraum auszahlen (BZSt. v. 25.10.2017, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.3, Variante zu Beispiel 4). Eine über den Sechsmonatszeitraum hinausgehende Festsetzung kann uE nur vorgenommen werden, wenn die Anspruchsvoraussetzungen für diesen Zeitraum verifiziert sind und der Bescheid eine Einschränkung dahingehend enthält, dass die Festsetzung keinen Auszahlungsanspruch begründen soll. Die Festsetzung erfolgt dann nur für Zwecke der Wahrung von Annexansprüchen. Hat der nun vorrangig berechnete Elternteil in einer Weiterleitungserklärung anerkannt, dass der nun nachrangig berechnete Elternteil das Kindergeld an ihn weitergeleitet hat, erfolgt nach den Weisungen des BZSt. sowohl die Aufhebung der Festsetzung zulasten des nachrangig Berechneten als auch die Neufestsetzung zugunsten des vorrangig Berechneten bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung (BZSt. v. 25.10.2017 BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.3, Ausgangsbeispiel 4). Die Familienkasse verzichtet aus Billigkeitsgründen auf die Rückforderung vom nachrangigen Elternteil und entsprechend auf die rückwirkende Auszahlung an den vorrangigen Elternteil. Die Festsetzung müsste somit wiederum mit der Einschränkung erfolgen, dass sie keinen weiteren Auszahlungsanspruch begründet. Das berechnete Interesse für die rückwirkende Festsetzung über den Sechsmonatszeitraum hinaus könnte in diesem Fall daraus abgeleitet werden, dass diese Festsetzung iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO den Rechtsgrund für das Behaltendürfen des weitergeleiteten Kindergeldes bildet. Ergibt sich aufgrund unterschiedlicher Zählkindervorteile beim vorrangig berechtigten Elternteil ein geringerer Kindergeldanspruch als beim nachrangig Berechneten, ist nur der Unterschiedsbetrag zurückzufordern (BZSt. v. 25.10.2017 BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.3). In Fällen mit EU-Bezug ist zudem die europarechtl. Wirkung des Antrags zu beachten, denn nach Art. 60 Abs. 1 Satz 3 VO Nr. 987/2009 gilt: Nimmt eine Person, die berechnete ist, Anspruch auf Leistungen zu erheben, dieses Recht nicht wahr, berücksichtigt die Familienkasse den Kindergeldantrag, der vom „anderen Elternteil“ gestellt wird. Der Kindergeldantrag des vormals vorrangig Berechneten, in Deutschland wohnhaften Kindsvaters müsste daher auch als Antrag zugunsten der nun vorrangig Berechneten Kindsmutter in Polen berücksichtigt werden (zB BFH v. 28.4.2016 – III R 68/13, BStBl. II 2016, 776). Ein erst später gestellter Antrag des nunmehr vorrangigen Elternteils könnte die Ausschlussfrist nicht mehr auslösen. Damit würde die Ausschlussfrist im Falle des Berechnetenwechsels vor allem reine Inlandsfälle treffen.

Zählkindervorteil: Hat der Kindergeldberechnete die Ausschlussfrist für ein bestimmtes Kind nicht beachtet, soll sich dies nach Auffassung der Verw. nicht auf den Zählkindervorteil (Anm. 10) für andere Kinder auswirken, für die das Kindergeld rechtzeitig beantragt wurde (BZSt. v. 25.10.2017 BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.4 mit Fallbeispielen). Während der verspätete Antrag für das ältere Kind nur eine einen Zahlungsanspruch auslösende rückwirkende Festsetzung für den Sechsmonatszeitraum erlaubt, erhöht sich die Ordnungszahl und damit ggf. auch der Kindergeldbetrag für jüngere Kinder auch über den Sechsmonatszeitraum hinaus (s. dazu AVVENTO in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 66 Rz. 9). Dem ist zuzustimmen, weil die Berücksichtigung als Zählkind nur davon abhängt, dass für dieses Kind die Anspruchsvoraussetzungen der §§ 62, 63 erfüllt sind, nicht dagegen davon, dass es für den betreffenden Zeitraum als Zählkind berücksichtigt

wurde. Gegebenenfalls kann für das Kind, für das der Kindergeldantrag verspätet gestellt wurde, zur Feststellung des Vorliegens der Berücksichtigungsvoraussetzungen eine Kindergeldfestsetzung über den Sechsmonatszeitraum hinaus vorgenommen werden, die aber unter explizitem Ausschluss eines Zahlungsanspruchs erfolgt. Hierdurch kann ein berechtigtes Interesse an der Wahrung des Zählkindervorteils berücksichtigt werden.

§ 66