

## § 31

## Familienleistungsausgleich

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006  
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

<sup>1</sup>Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird im gesamten Veranlagungszeitraum entweder durch die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 oder durch Kindergeld nach Abschnitt X bewirkt. <sup>2</sup>Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie. <sup>3</sup>Im laufenden Kalenderjahr wird Kindergeld als Steuervergütung monatlich gezahlt. <sup>4</sup>Bewirkt der Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum die nach Satz 1 gebotene steuerliche Freistellung nicht vollständig und werden deshalb bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 vom Einkommen abgezogen, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum; bei nicht zusammenveranlagten Eltern wird der Kindergeldanspruch im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt. <sup>5</sup>Satz 4 gilt entsprechend für mit dem Kindergeld vergleichbare Leistungen nach § 65. <sup>6</sup>Besteht nach ausländischem Recht Anspruch auf Leistungen für Kinder, wird dieser insoweit nicht berücksichtigt, als er das inländische Kindergeld übersteigt.

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

## Inhaltsübersicht

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31 . . . 1

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 31</b>	1		
<b>II. Rechtsentwicklung des § 31</b>	2		
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 31</b>	3		
<b>1. Bedeutung des § 31</b>	3		
a) Rechts- und steuersystematische Bedeutung; Zentrale Norm zur Familienbesteuerung	3		
b) Rechts- und familienpolitische Bedeutung	4		
		c) Verfassungsrechtliche Bedeutung	5
		<b>2. Verfassungsmäßigkeit des § 31 und unionsrechtliche Vorgaben</b>	10
		<b>IV. Geltungsbereich des § 31</b>	12
		<b>V. Verhältnis des § 31 zu anderen Vorschriften</b>	16
		<b>VI. Verfahrensfragen zu § 31</b>	17

**B. Erläuterungen zu Satz 1:  
Freistellung des Existenzminimums  
einschließlich der Bedarfsbeträge für  
Betreuung und Erziehung oder Ausbildung  
durch Freibeträge oder Kindergeld ... 24**

Anm.

Anm.

<b>I.</b>	<b>Bedeutung des Satzes 1 und der genannten Beträge</b>	24
<b>II.</b>	<b>Existenzminimum des Kindes und die weiteren Bedarfsbeträge als Bemessungsgrundlage</b>	25

<b>III.</b>	<b>Freistellung des Existenzminimums und der Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Abzug von Freibeträgen oder Kindergeldzahlung</b>	26
-------------	---	----

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Doppelfunktion des Kindergeldes zur Steuerentlastung und Familienförderung ... 30**

**D. Erläuterungen zu Satz 3:  
Kindergeld als Steuervergütung im  
laufenden Kalenderjahr ... 31**

**E. Erläuterungen zu Satz 4:  
Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6  
bei unzureichendem Kindergeld und  
Hinzurechnung des Kindergeldes ... 32**

Anm.

Anm.

<b>I.</b>	<b>Abzug des Kinderfreibetrags, wenn der Kindergeldanspruch das Existenzminimum des Kindes nicht freistellt (Satz 4 Halbs. 1)</b>	32
	1. Vergleichsberechnung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag als sog. Günstigerprüfung	32
	2. Verfahrensfragen der Günstigerprüfung	33

<b>II.</b>	<b>Rechtsfolge des Satzes 4 Halbs. 1: Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 bei der Einkommensteuerveranlagung und Hinzurechnung des Anspruchs auf Kindergeld</b>	34
------------	---	----

<b>III.</b>	<b>Vergleichsrechnung und Hinzurechnung bei Eltern, die nicht der Zusammenveranlagung unterliegen (Satz 4 Halbs. 2)</b>	35
-------------	---	----

**F. Erläuterungen zu Satz 5:  
Entsprechende Anwendung des Satzes 4,  
Vergleichsrechnung auch mit Leistungen,  
die dem Kindergeld vergleichbar sind ... 36**

**G. Erläuterungen zu Satz 6:  
Begrenzte Anrechnung höherer ausländischer Leistungen für Kinder . . . . 37**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31**

**Schrifttum:** VORWOLD, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung: Versuch einer zeitgemäßen Veränderung, FR 1992, 789; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Köln 1993; SÖHN, Steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 421; LANG, Reform der Familienbesteuerung, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 437; KENNERKNECHT, Kosten und Aufwendungen der Kindererziehung, in LÜCKER-ALEMAN (Hrsg.), Familienförderung oder Ausbeutung?, Münster 1995, 109; KRÜHL, „Jahressteuergesetz 1996“ in der parlamentarischen Beratung, BB 1995, 1161 und 1669; NOLDE, Familienleistungsausgleich 1996, FR 1995, 845; R. WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in LANG (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 47; BIRK/INHESTER, Steuerentlastung durch Sozialleistungen an Dritte? – Zur Problematik des Ersatzes steuerlicher Entlastungen für Eltern studierender Kinder durch eine einheitliche Ausbildungsförderung, StuW 1996, 227; KANZLER, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Gesetzgeber, StuW 1996, 215; WOSNITZA, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien – Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, StuW 1996, 123; HORLEMANN, Der Familienleistungsausgleich ab 1996, Rechtspolitischer Hintergrund und Ausgestaltung der Neuregelung, BB 1996, 186; PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996; PLENKER, Vergleichsrechnung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 1996, DB 1996, 2095; EICHENHOFER, Europarechtliche Anforderungen an das deutsche Kindergeld, StuW 1997, 341; KANZLER, Familienleistungsausgleich – Kindergeld und Kinderfreibetrag, Sonderdruck aus HHR, Köln 1997; F. KLEIN, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, DStZ 1997, 105; LIEBER, Zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs, DStZ 1997, 207; BROCKMEYER, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für eine gerechte Familienbesteuerung, DStZ 1999, 666; SIEGEL, Zur Diskussion um den Kindergrundfreibetrag, BB 1999, 1406; GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung, Diss. Jena, Heidelberg 2000; HEUERMAN, Kindergeld und Einkommensteuer, FR 2000, 248; OEPEN, Verständnisschwierigkeiten beim Familienleistungsausgleich, FR 2000, 372; SACKSOFSKY, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896; SEER/V. WENDT, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22.12.1999, NJW 2000, 1904; SEER/V. WENDT, Kindergeld/Kinderfreibetrag und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kindes, NJW 2000, 1907; KANZLER, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921; BIRK/WERNSMANN, Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, JZ 2001, 218; GRÖPL, Grundgesetz, Bundesverfassungsgericht und „Kinderleistungsausgleich“ – Zur Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuerrecht nach den „Familien-Beschlüssen“ des Bundesverfassungsgerichts v. 10.11.1998 und dem In-Kraft-Treten des Gesetzes zur Familienförderung v. 22.12.1999, StuW 2001, 150; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Heidelberg 2001, 39; KULMSEE, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, Diss. Köln 2002; KANZLER, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Betreuungsfall, DStR Beihefte 2002 zu Nr. 11; PAPIER, Ehe und Familie in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, NJW 2002, 2129; SCHNEIDER, Die steuerliche Berücksichtigung von Kindern durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung ab 2002, DStR 2002, 64; Höck, Der Familienleistungsausgleich gem. § 31 EStG – Eine ungerechtfertigte Bereicherung von Eltern und/oder ein unnötiges

Chaos?, StWa. 2003, 79; MAURER, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung von Ehegatten und Familien, Diss. Frankfurt 2003; RUBAN, Günstigerprüfung nach dem Monatsprinzip, HFR 2003, 372; FELIX, Familienleistungsausgleich – eine Aufgabe des Steuerrechts?, in OSTERLOH/K. SCHMIDT/WEBER (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, FS Peter Selmer, Berlin 2004, 621; KANZLER, Grundfragen der Familienbesteuerung, FamRZ 2004, 70; HIDIEN/ANZINGER, Familienleistungsausgleich und eigene Leistungsfähigkeit des unterhaltsberechtigten erwachsenen Kindes, FR 2005, 1016; AXER, Die Familie zwischen Privatrecht, Sozialrecht und Steuerrecht, DStJG 29 (2006), 175; BRANDIS, Bemessungsgrundlagen im Steuerrecht und im Sozialrecht – Aus der Sicht des Steuerrechts, DStJG 29 (2006), 93; FELIX, Die Familie zwischen Privatrecht, Sozialrecht und Steuerrecht, DStJG 29 (2006), 149; JOCHUM/LAMPERT, Das auszubildende Kind im Familienleistungsausgleich, FR 2006, 677; JACHMANN, Reformbedarf bei der Familienbesteuerung?, BB 2008, 591; HECHTNER/HUNSDOERFER/SIELAFF, Belastungsverschiebungen durch das Familienleistungsgesetz, FR 2009, 55; HECHTNER/SIELAFF, Die Günstigerprüfung des Familienleistungsausgleichs nach dem zweiten Konjunkturpaket, FR 2009, 573; MERKT, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221; R. WENDT, Die Besteuerung von Ehe und Familie in Deutschland, in RÜBMANN (Hrsg.), FS Gerhard Käfer, Saarbrücken 2009, 457; BIRK, Wie effektiv ist die Förderung von Kindern im Einkommensteuerrecht?, DB 2010, Beilage zu Heft 5, 13; BUSSMANN, Gerechtigkeit für Familien – ein ungelöstes Problem, DB 2010, Beilage Standpunkte zu Heft 5, 15; JACHMANN, Berücksichtigung von Kindern im Focus der Gesetzgebung, FR 2010, 123; JACHMANN/LIEBL, Wesentliche Aspekte der Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009; LEISNER-EGENSPERGER, Kindergerechte Familienbesteuerung, FR 2010, 865; PFÜTZENREUTER, Hinzurechnung des Kindergeldes zur Steuerschuld gemäß §§ 31 Satz 5, 36 Abs. 2 Satz 1 EStG auch bei Nichtanrechnung auf Unterhalt verfassungsgemäß, jurisPR-SteuerR 2/2010 Anm. 3; PFÜTZENREUTER, Gesonderte Vergleichsrechnung nach § 31 EStG für jedes einzelne Kind, jurisPR-SteuerR 46/2010 Anm. 1; A. PRINZ, Grundlagen der Familienbesteuerung unter Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher Aspekte, FR 2010, 105; SACKSOFSKY, Familienbesteuerung in der steuerpolitischen Diskussion, FR 2010, 119; SEILER, Leitlinien einer familiengerechten Besteuerung, FR 2010, 113; SCHRAMM, Kindergeldanrechnung und steuerliche Auswirkungen, NJW-Spezial 2010, 68; SIEGEL, Ein Steuersatz von 319 % im Lichte der Verfassung – Zur BFH-Günstigerprüfung Kindergeld/Kinderfreibetrag, DStZ 2010, 859; BILSDORFER, Permanente und aktuelle Baustellen im Kindergeldrecht, NJW 2011, 2913; REIB, Steuervereinfachungsgesetz 2011: Problematische Neuregelung zur Berücksichtigung von Kindern nach Vollendung des 18. Lebensjahres bei Kinderfreibetrag und Kindergeld, FR 2011, 462; SCHÜRMAN, Kindergeld – ein ständiger Unruhestifter im Familienrecht, FamRZ 2011, 1625; SELDER, Absenkung der Altersgrenze für Berücksichtigung von Kindern verfassungsgemäß, jurisPR-SteuerR 2/2011 Anm. 3; GREITE, Der Halbteilungsgrundsatz im Familienleistungsausgleich, FR 2012, 684; REIMER, Keine Bundeskompetenz für das Kindergeldrecht, NJW 2012, 1927; VOGEL, Europarechtliche Anforderungen an das Einkommensteuerrecht im Hinblick auf Kinder im Ausland und deren Umsetzung in ausgewählten Mitgliedstaaten EWS 2012, 226; BERING/FRIEDENBERGER, Aktuelle Entwicklungen beim Kindergeld und bei der steuerlichen Berücksichtigung von Kindern, NWB 2013, 1560; LEISNER-EGENSPERGER, Besteuerung von Ehe und Familie, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER UA. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1903; BACHMANN/BAUMANN/RICHTER, Auswirkung der geplanten Erhöhung des Kinderfreibetrags unter Beibehaltung der gegenwärtigen Höhe des Kindergelds, DStR 2014, 1037; BÖHMER/EHRENTAUF/HEIMER/HENKEL/OHLMEIER/POSCHMANN/SCHMUTZ/WEISSER, Gesamtevaluation der ehe- und familienbezogenen Maßnahmen und Leistungen in Deutschland, Basel 2014; CHRIST, Kindergeld für Kind der Partnerin einer eingetragenen Lebenspartnerschaft, jurisPR-FamR 2/2014 Anm. 8; HAUPT/BECKER, Verfassungskonforme Besteuerung von Eltern – Realität oder Trugbild?, DStR 2015, 1529; RIXEN, Verfassungsgemäße Familienförderung nach dem Urteil zum Betreuungsgeld, JW 2015, 3136; PERLEBERG-KÖLBEL, Europäisches Familiensteuerrecht als Ziel, FuR 2015, Jubiläumsausgabe, 7; SCHWARZ, Anhebung von steuerlichen Freibeträgen und Änderungen beim Kindergeld, FamRB 2015, 312; AVVENTO, Vorrangige Kindergeldberechtigung eines im EU-Ausland lebenden Elternteils, NWB 2016, 2104; JACHMANN-MICHEL, Steuer(un)gerechtigkeit für Familien?, jM 2016, 168; SCHÜRMAN, Unterhalt und Existenzsicherung, FF 2016, 105; KINNE/KÜHN/MÜLLER/MEYER, Steuergestal-

tung durch Übertragung der Kinderfreibeträge: Werden zusammenlebende Eltern verfassungswidrig benachteiligt?, DStR 2017, 2463; SCHWARZ, Aktuelles zu steuerlichen Freibeträgen, Anhebung von Kindergeld und Kinderzuschlag, Ausgleich der „kalten Progression“, FamRB 2017, 30; TRINKS/TRINKS, Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, NWB Beilage 2017 zu Nr. 13, 19; WENDL, Sechsmontatige Ausschlussfrist für die rückwirkende Gewährung von Kindergeld nach § 66 Absatz 3 EStG nF, DStR 2018, 2065.

**Verwaltungsanweisungen:** Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG 2017) v. 13.7.2017, BStBl. I 2017, 1006; Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG 2018) v. 10.7.2018, BStBl. I 2018, 822; R 31 EStR 2012; H 31 EStH 2017.

### I. Grundinformation zu § 31

1

Als Grundnorm des sog. Familienleistungsausgleichs verklammert die Vorschrift die alternativ anwendbaren Kinderfreibetrags- und Kindergeldregelungen in § 32 und §§ 62–78. § 31 besteht aus sechs Sätzen mit zT nur programmatischem Regelungsinhalt. Danach werden das stl. Existenzminimum und die weiteren Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung eines Kindes durch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 oder durch Kindergeld nach dem X. Abschnitt gewährleistet (sog. Optionsmodell gem. Satz 1). Ist das Kindergeld im Rahmen seiner stl. Entlastungsfunktion zur Freistellung des Existenzminimums eines Kindes nicht erforderlich, so dient es im Rahmen seiner Funktion als Sozialzwecknorm der Förderung der Familie (Satz 2). Während das Kindergeld im laufenden Kj. als StVergütung monatlich gezahlt wird (Satz 3), wird der Kinderfreibetrag erst bei der EStVeranlagung abgezogen und zwar nur, wenn der Kindergeldanspruch die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums nicht bewirkt. Die ESt erhöht sich dann um den Kindergeldanspruch, der bei nicht zusammen veranlagten Eltern entsprechend der Zuordnung der den Elternteilen zustehenden Kinderfreibeträge angesetzt wird (Satz 4). Haben die Eltern Anspruch auf dem Kindergeld vergleichbare Leistungen nach § 65, so wird auch dieser Anspruch entsprechend gegengerechnet (Satz 5). Schließlich beschränkt Satz 6 die Verrechnung ausländ. Kindergeldes auf die Höhe des nach § 66 gezahlten inländ. Kindergeldes.

### II. Rechtsentwicklung des § 31

2

§ 31 war seit Inkrafttreten des EStG Gegenstand unterschiedlichster Regelungen.

**EStG 1920 v. 29.3.1920** (RGBl. I 1920, 359): Die Vorschrift traf Regelungen zur Ermittlung des Einkommens aus verpachtetem oder vermietetem Grundbesitz und aus selbstgenutzten Gebäuden.

**EStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): Mit Wirkung ab VZ 1925 (§ 117 Abs. 1 EStG 1925) traf § 31 Regelungen zur Anrechnung der Erbschaftsteuer auf Betriebsveräußerungsgewinne iSd. § 30, wenn der Veräußerer das BV innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hatte.

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Neuer Regelungsgegenstand wurden Ermächtigungen zur Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland (Abs. 1) und zur Besteuerung von Auslandsbeamten (Abs. 2).

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze (sog. Omnibusgesetz) v. 18.8.1980** (BGBI. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581):

Abs. 2 wurde gestrichen. An die Stelle dieser Ermächtigung zur Besteuerung von Auslandsbeamten ist seit dem EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) die StBefreiung für Auslandszuschläge und Kaufkraftausgleich in § 3 Nr. 64 getreten (s. § 3 Nr. 64 Anm. 1 ff.).

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Vorschrift zur Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland wurde mW ab VZ 1990 aufgehoben und blieb in den VZ 1990–1995 unbesetzt. Da bewilligte Pauschalierungen weiter galten (OFD Münster v. 1.12.1988, StEK EStG § 31 Nr. 28; DB 1989, 20), fand die Vorschrift noch bis einschließlich VZ 1998 Anwendung.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Einfügung einer neuen Vorschrift zur stl. Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern.

Zur Rechtsentwicklung des sog. Kinderlastenausgleichs s. § 32 Anm. 2 und 160 f. und zur Rechtsentwicklung der Kindergeldregelungen s. Vor §§ 62–78 Anm. 3 ff.

§ 31 idF des JStG 1996 gilt ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 1996).

**JStErgG 1996 v. 18.12.1995** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Änderung des § 4 Abs. 1 Satz 1 der RegelunterhaltsVO im Hinblick auf § 31; ferner Änderungen des § 2 Abs. 6 Satz 2 und des § 36 Abs. 2 Satz 1 im Hinblick auf § 31.

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Mit Wirkung zum 1.1.2000 wurde der stl. freigestellte Einkommensbetrag eines Kindes (Existenzminimum) um den Betreuungsbedarf erweitert und Satz 4 redaktionell angepasst („die Freibeträge“ anstelle von „Kinderfreibetrag“). Diese Änderung erfolgte ebenso wie die Änderung durch das II. FamFördG v. 16.8.2001 (s.u.) in Erfüllung eines abgestuften Gesetzgebungsauftrags des BVerfG (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BStBl. II 1999, 182).

**AVmG v. 26.6.2001** (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Gem. dem neuen Satz 5 sind bei der Günstigerprüfung die gem. § 10a Abs. 1 zu berücksichtigenden Altersvorsorgebeiträge einschließlich der dafür nach Abschn. XI zustehenden Altersvorsorgezulage (Grund- und Kinderzulage) immer als SA abzuziehen. Die Regelung wurde durch das AlteinkG v. 5.7.2004 wieder gestrichen (s.u.).

**II. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): In Erfüllung der 2. Stufe eines Gesetzgebungsauftrags des BVerfG (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BStBl. II 1999, 182) wurde der stl. freigestellte Einkommensbetrag eines Kindes (Existenzminimum) mW zum 1.1.2002 um den Bedarf für Erziehung und Ausbildung erweitert. Freigestellt ist damit ab 2002 ein Einkommensbetrag, der das sog. sächliche Existenzminimum und die Bedarfsbeträge („Bedarfe“) für Betreuung, Erziehung und Ausbildung umfasst.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Neuregelung der sog. Günstigerprüfung und Verrechnung des Kindergeldes bei Abzug eines Kinderfreibetrags mW ab VZ 2004 (Sätze 4, 6 und 7). Es ist nicht mehr das gezahlte Kindergeld, sondern der Anspruch auf Kindergeld in die Vergleichsberechnung einzubeziehen. Die Anrechnungsbeschränkung auf den Umfang des deutschen Kindergeldes für ausländ. Kindergeld nach Satz 7 aF wird in Satz 6 auf den „Anspruch auf Leistungen für Kinder“ nach ausländ. Recht ausgedehnt. Ein zivilrechtl. Ausgleichsanspruch ist ab VZ 2004 nicht mehr zu berücksichtigen.

Nach dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers floss das Kindergeld dem barunterhaltspflichtigen Elternteil auch in den sog. Mangelfällen zu, in denen eine Anrechnung

des Kindergeldes auf den Barunterhalt nach § 1612b Abs. 5 BGB aF ganz oder teilweise unterblieben ist, weil es vorrangig zur Auffüllung des Kindesunterhalts zu verwenden war (BVerfG v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BGBl. I 2009, 3785; zur Rechtslage bis VZ 2003 und zu § 1615g BGB aF auch KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 20 ff.). Im Übrigen wurde § 36 Abs. 2 Satz 1 aufgehoben, weil sich die Hinzurechnung des Kindergeldes bei Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 nunmehr unmittelbar aus Satz 4 ergab (s. Anm. 34).

**AltEinkG v. 5.7.2004** (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Als Folgeänderung zur Streichung des § 10a Abs. 2 Satz 3 (Günstigerprüfung bei der Altersvorsorgezulage) wurde der 2001 durch AVmG v. 26.6.2001 (s.o.) eingefügte Satz 5 gestrichen; die bisherigen Sätze 6 und 7 wurden daher zu den Sätzen 5 und 6.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 1 wurde das Jahresprinzip durch die Formulierung „im gesamten Veranlagungszeitraum“ betont. Mit der Neufassung des Satzes 4 wurde die Vergleichsberechnung für Kindergeld und -freibetrag sowie die Hinzurechnung des Kindergeldanspruchs bei Gewährung des Freibetrags ebenfalls geregelt.

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Ohne Änderung des § 31, aber mit Auswirkungen auf die in Satz 4 vorgesehene Vergleichsrechnung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag wurden Kindergeld und Kinderfreibetrag für den VZ 2009 erhöht (s. Anm. 25 f.).

**Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Ebenfalls nur mit Auswirkung auf die in Satz 4 vorgesehene Günstigerprüfung wurden die Freibeträge und das Kindergeld ab VZ 2010 angehoben. Diese Beträge gelten unverändert bis 2014 (s. Anm. 25 f.).

**Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015** (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Mit Auswirkung auf die in Satz 4 geregelte Vergleichsberechnung wurden die Kinderfreibeträge und die Kindergeldbeträge für die VZ 2015 und ab 2016 erhöht (s. Anm. 25 f.).

**BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Mit Auswirkung auf die in Satz 4 geregelte Vergleichsberechnung wurden die Kinderfreibeträge und die Kindergeldbeträge für die VZ 2017 und 2018 erhöht (s. Anm. 25 f.).

**FamEntlastG v. 29.11.2018** (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374): Mit Auswirkung auf die in Satz 4 geregelte Vergleichsberechnung wurden die Kinderfreibeträge und die Kindergeldbeträge für die VZ 2019 und 2020 erhöht (s. Anm. 25 f.).

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 31

#### 1. Bedeutung des § 31

##### a) Rechts- und steuersystematische Bedeutung: Zentrale Norm zur Familienbesteuerung 3

Als zentrale Norm bzw. Grundvorschrift (so NOLDE, FR 1995, 845) zur „grundlegenden Neuordnung des zu einem Familienleistungsausgleich fortentwickelten Familienlastenausgleichs“ (BTDrucks. 13/1558, 7) regelt § 31 die stl. Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern. Die Vorschrift verklammert gewissermaßen die kinderbezogenen Freibeträge des

§ 32 Abs. 6 und das Kindergeld nach §§ 62 bis 78 (s. nur KANZLER in DStJG 24 [2001], 417 [445]; glA SEILER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 31 Rz. 1).

**Die Schwerpunkte dieser seit 1996 geltenden Reform** werden in der Begründung des RegE wie folgt umrissen (BTDrucks. 13/1558, 7):

- alternative Inanspruchnahme eines von 4104 DM auf 6264 DM erhöhten Kinderfreibetrags oder eines vom Elterneinkommen unabhängigen Kindergeldes, das auf monatlich 200 DM für erste und zweite Kinder, 300 DM für dritte und 350 DM für vierte und weitere Kinder erhöht wird;
- die Durchführung des Familienleistungsausgleichs wird der Bundesfinanzverwaltung übertragen und das Kindergeld im EStRecht geregelt;
- die Kindbegriffe des ESt- und Kindergeldrechts werden harmonisiert;
- Kinderfreibetrag und Kindergeld entfallen für über 18 Jahre alte Kinder bei eigenen Einkünften und Bezügen des Kindes iHv. 12000 DM und mehr;
- Einführung des Monatsprinzips beim Kinderfreibetrag und monatliche Zahlung des bisher zweimonatlich gezahlten Kindergeldes;
- Auszahlung des Kindergeldes durch den ArbG, wie bisher schon im öffentlichen Dienst;
- Berücksichtigung eines fiktiven Kinderfreibetrags für Zwecke der Zuschlagsteuern (SolZ, KiSt) auch für den Fall, dass es tatsächlich nicht zum Abzug eines Kinderfreibetrags kommt.

Die Beträge wurden seither wiederholt erhöht und der Kinderfreibetrag um weitere Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung des Kindes ergänzt. Danach wird inzwischen im VZ 2019 ein Kinderfreibetrag einschließlich eines Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf für Eltern iHv. 7 620 € (7 428 € im VZ 2018, 7 356 € im VZ 2017, 7 248 € im VZ 2016) gewährt und seit 1.7.2019 monatliches Kindergeld von 204 € für erste und zweite Kinder, 210 € für dritte und 235 € für vierte und weitere Kinder gezahlt. Zu den für die Vergleichsrechnung (sog. Günstigerprüfung) maßgebenden Einkommensgrenzen s. Anm. 25.

**Systemwechsel vom dualen Kinderlastenausgleich zum Familienleistungsausgleich im Rahmen eines Optionsmodells:** Der Gesetzgeber sieht die Neuregelung der Kindergeld- und -freibetragsvorschriften und damit die Grundnorm des § 31 als „Weiterentwicklung des Familienlastenausgleichs zu einem Familienleistungsausgleich“ mit dem Ziel einer deutlichen Aufstockung der Leistungen für Familien mit Kindern sowie einer Verbesserung der Transparenz und einer Vereinheitlichung der Verfahren (BTDrucks. 13/1558, 139).

► *Der Begriff „Familienleistungsausgleich“*, der auch in die Gesetzesüberschrift aufgenommen wurde, soll die gesetzgeberische Absicht umschreiben, wonach § 31 die stl. Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern regelt und darüber hinaus die besondere Leistung der Familie für die Gesellschaft stärker als bisher anerkannt wird (BTDrucks. 13/1558, 155).

► *Der Begriff „Optionsmodell“* findet sich nur in den Entwürfen der Fraktionen der CDU/CSU, SPD und FDP zur Änderung des GG (BTDrucks. 13/2245, 3) und zur Änderung des FinAusglG (BTDrucks. 13/2246, 1; s. auch Bericht des FinAussch., BTDrucks. 13/2368, 1). Im Entwurf eines JStG 1996 ist nur von einer Optionsmöglichkeit die Rede (BTDrucks. 13/1558, 164).

Verwaltungsprobleme ließen bei Einf. des Familienleistungsausgleichs aber nur Kindergeldzahlungen zu, die auf den bei Veranlagung gewährten Kinderfreibetrag anzurechnen sind. Ein echtes Wahlrecht sollte erst später folgen. Der Fin-



Aussch. hatte die BReg. gebeten, „Vorkehrungen dafür zu treffen, dass das Wahlrecht spätestens am 1. Januar 1997 wirksam wird“ (BTDrucks. 13/1558, 140 re. Sp.). Das Optionsmodell in Gestalt der sog. Finanzamtslösung wurde jedoch nie konsequent verwirklicht.

**Als Gesetzestatbestand** weisen die Sätze 1 und 2 eher programmsatzartigen Charakter auf (glA JACHMANN in KSM, § 31 Rz. A 3 [3/2004]). Die eigentlichen Regelungen zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs finden sich erst in den Sätzen 3–6.

**Abgeltungswirkung der Regelungen zum Familienleistungsausgleich:** Kindergeld und die Freibeträge nach § 32 Abs. 6, sowie alle weiteren kindbedingten Entlastungen im EStG (zB § 33a Abs. 2) gelten als typisierende und pauschalierende besondere Regelungen alle durch den Unterhalt und die Ausbildung verursachten Belastungen ab und schließen eine weitere Berücksichtigung zusätzlicher Kosten für den Unterhalt und die Ausbildung eines Kindes selbst dann grds. aus, wenn die Aufwendungen im Einzelfall außergewöhnlich hoch sind und zwangsläufig entstehen (BFH v. 19.10.2011 – X R 48/09, BStBl. II 2012, 200, mwN, betr. SA-Abzug für Schulgeld).

#### b) Rechts- und familienpolitische Bedeutung

4

**Die Vorschrift als Kompromisslösung:** Die Regelung zum sog. Familienleistungsausgleich wurde erst nach den Beratungen im Vermittlungsausschuss in den Entwurf des JStG 1996 gemeinsam mit einer Neufassung des § 32 und den Kindergeldregelungen in §§ 62–78 aufgenommen. Der RegE des JStG 1996 hatte als familienpolitische Maßnahme im weitesten Sinne nur die StFreistellung des Existenzminimums zum Gegenstand. Die mit dem Neuregelungsgebot des BVerfG verbundene Frist lief zum 31.12.1995 ab (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BStBl. II 1993, 413). Ausgelöst wurde die Aufnahme der Regelungen zum Familienleistungsausgleich durch den Antrag der Fraktion der SPD „Für einen gerechten, verfassungsmäßigen und unbürokratischen Familienleistungsausgleich“ (BTDrucks. 13/16), der dem FinAussch. und anderen Fachausschüssen am 19.1.1995 zur Beratung überwiesen worden war (s. auch BTDrucks. 13/1558, 122 f.).

Obwohl die Entsch. des BVerfG zum Kinderlastenausgleich (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653; BVerfG v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BStBl. II 1990, 665) kein Neuregelungsgebot für die Zukunft enthielten, nahm die BReg. die Vorschläge von Teilen der Opposition zum Familienleistungsausgleich auf.

**Die unterschiedlichen familienpolitischen Vorstellungen** von BReg. und Opposition haben auch die Fassung des § 31 geprägt. Folgende Vorschläge zum Kinderlastenausgleich sind in das Gesetzgebungsverfahren zum JStG 1996 eingebracht worden:

- ▶ *Antrag der Fraktion der SPD* „Für einen gerechten, verfassungsmäßigen und unbürokratischen Familienleistungsausgleich“ (BTDrucks. 13/16), der die Reform zum Familienleistungsausgleich auslöste und verschiedene Maßnahmen vorsah, die nicht durchgesetzt werden konnten.
- ▶ *Formulierungsvorschlag der Bundesregierung* und Empfehlung des FinAussch., die sich – bis auf die Finanzamtslösung – durchgesetzt haben (BTDrucks. 13/1558, 139).
- ▶ *Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen* „Soziale und gerechte Einkommensteuerreform 1996“ (BTDrucks. 13/936), mit dem die BReg. aufgefordert wurde, einen umfassenden Gesetzentwurf zur Reform des EStRechts vorzulegen,

der ua. die Neuregelung des Familienleistungsausgleichs durch Ersatz des stl. Kinderfreibetrags durch ein einheitliches Kindergeld iHv. 300 DM pro Kind und Monat vorsieht. Sicherzustellen ist, dass das Kindergeld unabhängig von der Staatsangehörigkeit allen zusteht, die sich rechtmäßig und nicht nur zu Besuchszwecken in der Bundesrepublik Deutschland aufhalten (BTDrucks. 13/1558, 126).

► *Zu Einzelheiten dieser Vorschläge s. § 31 Anm. 4 – Stand 9/2010 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).*

**Reformvorschläge im Schrifttum** konzentrierten sich seit der Entsch. des BVerfG zur Nichtigkeit der Regelung zur Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern (BVerfG v. 30.6.1964 – 1 BvL 16/62, BVerfGE 18, 97, betr. § 27 aF) auf die Alternativmodelle eines Familientarif- oder -realsplittings (etwa Gutachten des Wiss. Beirats beim BMF v. 11.2.1967, Schriftenreihe des BMF, Heft 9; s. § 26 Anm. 4 mwN). Nach Auffassung des Gesetzgebers ist das Familientarifsplitting wegen seiner erheblichen finanziellen Auswirkungen jedoch kurzfristig nicht zu verwirklichen (BTDrucks. 10/2884, 96). Im BMF wurde das Familienrealsplitting offenbar abgelehnt (OEPEN, FR 1992, 149 [152f.]; HORLEMANN, BB 1996, 186); in der Steuerrechtswissenschaft wird es dagegen nach wie vor ganz überwiegend mit überzeugenden Gründen vertreten.

Vgl. VORWOLD, FR 1992, 789; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1993, 156 ff.; PECHSTEIN, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, 1994, 301 ff.; LANG, FS Klein, 1994, 437 (451 f.); R. WENDT, FS Tipke, 1995, 47; R. WENDT, FS Käfer, 2009, 457; WOSNITZA, StuW 1996, 123; HANSLIK, Grundrechtliche Anforderungen an eine Familienbesteuerung, 1999, 160 ff.; SEER/V. WENDT, NJW 2000, 1907; KANZLER in DSStJG 24 (2001), 417; KANZLER, FR 2001, 940; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 2001, 39; JACHMANN in KSM, § 31 Rz. A 55 (3/2004); A. PRINZ, FR 2010, 105 (113); SEILER, FR 2010, 113 (117); LANG, StuW 2016, 101; KIRCHHOF, DB 2016, S1; KUBE, FR 2018, 408 (411); aA SACKSOFSKY, FR 2010, 119 (122); GRÖPL, StuW 2001, 150 (166), der eine Rückkehr zum „echten dualen System“ fordert. JACHMANN-MICHEL (FR 2010, 119 [124], JM 2016, 168) warnt vor dem durch das Familienrealsplitting ausgelösten zusätzlichen Verwaltungsaufwand. BECKER/ENGLISCH, DB 2016, S3, kritisieren auch beim Familienrealsplitting einen verminderten Arbeitsanreiz für den Zweitverdiener.

**Die Rechtsprechung** verweist darauf, dass von Verfassungs wegen kein Anspruch auf eine gemeinsame Besteuerung der Gesamtfamilie im Wege eines Familienrealsplittings (BFH v. 17.10.2012 – III B 68/12, BFH/NV 2013, 362; BFH v. 27.7.2017 – III R 1/09, BStBl. II 2018, 96, m. Anm. AVVENTO, HFR 2018, 47) oder auf Gewährung des Splittingtarifs für Alleinerziehende bestehe (BFH v. 29.9.2016 – III R 62/13, BStBl. II 2017, 259).

In der ua. durch die Rspr. des BVerfG zur Familienbesteuerung (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BStBl. II 1999, 182) angeregten Diskussion wurden noch zwei weitere Modelle erörtert:

- Ein abgewandeltes duales System, das in der alternativen Gewährung von existenzsicherndem Kindergeld und einem von den Einkünften für Kinder wie Erwachsene gleichermaßen abziehbaren Grundfreibetrag bestehen soll (so Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG, 2001, 6f. und 44; JACHMANN in KSM, § 31 Rz. A 55b [3/2004]).
- Die Einf. von Kindergrundfreibeträgen, die auch in der Gesetzesberatung zu den Familienförderungsgesetzen diskutiert, aber dann verworfen wurde, um in veränderter Form im Karlsruher Entwurf (s.o.) wieder aufgegriffen zu werden.

GLANEGGER, DStR 1999, 227 (229); KANZLER, FR 1999, 148 (150); KANZLER, FR 1999, 158 (159); hinsichtlich des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs KANZLER in DStJG 24 (2001), 417 (454 ff.); SIEGEL, BB 1999, 1406; für einen Kindergrundfreibetrag auch früher schon: VORWOLD, StuW 1992, 264 (265); aA DZIADKOWSKI, DStZ 1999, 273 (278); ARNDT/SCHUHMACHER, NJW 1999, 1689; SCHEMMELE, Kindergrundfreibetrag: Ein steuerpolitischer und verfassungsrechtlicher Mißgriff, 1999; SEILER, FR 2010, 113; JACHMANN in KSM, § 31 Rz. A 54a (3/2004); JACHMANN-MICHEL, JM 2016, 168

### c) Verfassungsrechtliche Bedeutung

5

**Mittelbare Umsetzung der Rechtsprechung und Anpassung an die Rechtsprechung des BVerfG:** Die Regelungen des § 31 orientierten sich an der Anfang der 1990er Jahre geänderten Rspr. des BVerfG zum Kinderlastenausgleich (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653; BVerfG v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BStBl. II 1990, 665). Danach steht es dem Gesetzgeber frei, die Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im StRecht zu berücksichtigen oder ihr stattdessen im Sozialrecht durch die Gewährung eines dafür ausreichenden Kindergeldes Rechnung zu tragen oder auch eine Entlastung im StRecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren. Der Gesetzgeber hat sich zwar für eine strechtl. Lösung entschieden, dabei aber auch das Kindergeld beibehalten und weitgehend in das StRecht überführt. Dem Kindergeld hat er nicht nur eine stl. Entlastungs- sondern auch eine soziale Förderfunktion zugewiesen. Auch die grundlegende Änderung der verfassungsgerichtlichen Rspr. zur Familienbesteuerung durch die Entscheidungen des BVerfG (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BStBl. II 1999, 182; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1220/93, BStBl. II 1999, 193; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1853/97, BStBl. II 1999, 194) ließ sich ohne Weiteres in den bestehenden Familienleistungsausgleich einfügen (s. Anm. 10).

**Steuerentlastung und Familienförderung:** Als Grundvorschrift zur Familienbesteuerung soll § 31 eine verfassungsgerechte, dem Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG entsprechende StEntlastung gewährleisten und zugleich die besonderen Leistungen der Familien honorieren (s. Anm. 3 und 10). Die Vorschrift ist damit zugleich Prüfungsmaßstab für die Verfassungsmäßigkeit der Einzelregelungen zum Familienleistungsausgleich (s. etwa Vorlagebeschluss des Nds. FG v. 21.8.2013 – 7 K 114/13, EFG 2014, 932, Az. BVerfG 2 BvL 13/14).

**Finanzverfassungsrechtliche Bedeutung:** Da das bis zum VZ 1995 geltende duale System des Nebeneinanders von Kindergeld und Kinderfreibetrag sowohl den Bund als auch die Länder über den Finanzausgleich belastete, hätte die Einf. des sog. strechtl. Optionsmodells zu einer Benachteiligung der Länder geführt, die bis dahin nicht an der Finanzierung des Kindergeldes beteiligt waren. Art. 106 Abs. 3 GG wurde daher geändert. In die Festsetzung der Anteile von Bund und Ländern an der USt werden zusätzlich die Steuermindereinnahmen einbezogen, die den Ländern ab 1.1.1996 aus der Berücksichtigung von Kindern im EStRecht entstehen. Näheres wird durch § 1 FinAusglG bestimmt. Ab 2020 werden die Steuermindereinnahmen, die den Ländern aus der Berücksichtigung von Kindern im EStRecht entstehen, in die allgemeinen Quoten am UStAufkommen einbezogen (§ 4 Abs. 2 MaßStG).

Einstweilen frei.

6–9

## 10 2. Verfassungsmäßigkeit des § 31 und unionsrechtliche Vorgaben

**Familienleistungsausgleich und Fortentwicklung durch Familienförderungsgesetze:** Ungeachtet der Ankündigungen grundlegender Änderungen zur Besteuerung von Ehe und Familie nahm die seit 1998 amtierende BReg. auch die Entsch. des BVerfG v. 10.11.1998 (s. Anm. 5) nicht zum Anlass, ein grundlegend neues Konzept der Familienbesteuerung zu entwickeln; sie glaubte vielmehr, mit der Fortentwicklung des Familienleistungsausgleichs 1996 durch die beiden Familienförderungsgesetze (s. Anm. 2) eine verfassungskonforme Familienbesteuerung entwickelt zu haben. Die den derzeit geltenden Familienleistungsausgleich prägende Verquickung von Steuer- und Sozialrecht wird jedoch in verfassungsrechtl., rechtssystematischer und sozialpolitischer Hinsicht kritisiert (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 95 mwN).

**Gesetzgebungskompetenz:** Nach Auffassung REIMERS (NJW 2012, 1927) ist die derzeit bestehende Regelung zum Kindergeldrecht verfassungswidrig, da dem Bundesgesetzgeber für das sozialrechtl. und in Teilen auch für das strechtl. Kindergeld die Gesetzgebungskompetenz abzusprechen sei. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Unseres Erachtens ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 GG iVm. Art. 106 Abs. 3 GG. Das Kindergeld dient primär dazu, im laufenden KJ. einen Einkommensbetrag in Höhe des Existenzminimums einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung von der Einkommensbesteuerung freizustellen. Es ist damit ein Bestandteil des das EStRecht prägenden subjektiven Nettoprinzips. Gleiches gilt für die Freibeträge nach § 32 Abs. 6. Soweit das Kindergeld der Förderung der Familie dient, ergibt sich die Kompetenz aus dem Sachzusammenhang mit der strechtl. Funktion des Kindergeldes. Der Gesetzgeber darf mit dem Steuergesetz auch soziale Förderungs- und Lenkungszwecke verfolgen (ebenso JACHMANN in KSM, § 31 Rz. A 44 [3/2004]).

**Grundsatz der Normenklarheit:** Nach Auffassung des BVerfG genügen die das Kindergeld betreffenden Regelungen in ihrer sozialrechtl., strechtl. und familienrechtl. Verflechtung immer weniger diesem Grundsatz (BVerfG v. 9.4.2003 – 1 BvL 1/01, 1 BvR 1749/01, BVerfGE 108, 52, Rz. 59 ff.). In einem späteren Nichtannahmebeschluss hat derselbe Senat des BVerfG unter Hinweis auf BTDrucks. 16/1830, 28 f., aber ausgeführt, der Gesetzgeber habe mit der Unterhaltsrechtsreform auf die geäußerte Kritik mangelnder Normenklarheit sowohl im Hinblick auf die unterhaltsrechtl. Vorschriften an sich als auch im Hinblick auf ihre Verflechtung mit anderen Gesetzen reagiert (BVerfG v. 14.7.2011 – 1 BvR 932/10, NJW 2011, 3215, Rz. 18, 45).

**Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit:** Nach Teilen des Schrifttums verstößt der estl. Familienleistungsausgleich nach dem JStG 1996 gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil für die große Mehrheit der Stplf. durch übermäßige Besteuerung soziale Bedürftigkeit herbeigeführt wird.

R. WENDT, FS Tipke, 1995, 47 (62); verfassungsrechtl. bedenklich ist das Optionsmodell nach R. WENDT, FS Tipke, 1995, 47 (61 f.), weil der Verzicht auf Grundrechtsschutz zweifelhaft sei und ein Grundrechtsverzicht jederzeit widerrufbar sein müsse; KANZLER, FR 1996, 473; KANZLER, FR 2001, 921; R. WENDT, FS Käfer, 2009, 457 (458 ff.) mwN; WOSNITZA, StuW 1996, 123 (135), der die „Vermengung von Fiskal- und Sozialzwecknormen“ durch § 31 kritisiert; ebenso schon TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 809 f.; SÖHN, FS Klein, 1994, 421 (428 ff.); LANG, FS Klein, 1994, 437 (449); KANZLER in DStJG 24 (2001), 417 (448) mwN zu Fn. 198; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rz. 95 f. mwN; Verstoß gegen das Ge-

bot der Normenklarheit; FELIX in DStJG 29 (2006), 149 (155); LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 4.

Die Gegenmeinung geht dagegen uE zu Recht davon aus, dass die horizontale Steuergleichheit zwischen Eltern und Kinderlosen durch die Gewährung der kindbedingten Freibeträge und das im laufenden Jahr ausgezahlte Kindergeld gewahrt wird.

BIRK/INHESTER, StuW 1996, 227 (232 f.); JACHMANN in KSM, § 31 Rz. 49 (3/2004); SELER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 31 Rz. 1; PUST in LBP, § 31 Rz. 146 ff (6/2017); „Kindergeld als Negativsteuer“; SELDER in BLÜMICH, § 31 Rz. 24 (6/2018).

Das BVerfG sieht den Familienleistungsausgleich zumindest konkludent als verfassungskonform an (BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692; BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412; BVerfG v. 7.9.2009 – 2 BvR 1966/04, HFR 2010, 173; s. auch BFH v. 19.5.2004 – III R 55/03, BStBl. II 2006, 291). Insbesondere hat es verfassungsrechtl. nicht beanstandet, dass sich der Anteil derjenigen Stpfl. erhöht (im Entscheidungsfall wegen Neuregelung des Familienleistungsausgleichs im Jahr 2000), bei denen 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).

Zur Verfassungsmäßigkeit von Kinderfreibetrag und Kindergeld der Höhe nach s. Anm. 25, § 32 Anm. 169 und § 66 Anm. 4.

**Unionsrechtliche Vorgaben:** Das Kindergeld wird nach der Rspr. des BFH – unabhängig davon, ob es in seiner strechtl. oder seiner sozialrechtl. Funktion betroffen ist – unionsrechtl. als Familienleistung iSd. Art. 1 Buchst. z VO Nr. 883/2004 (BFH v. 4.2.2016 – III R 17/13, BStBl. II 2016, 612) und des Art. 4 Abs. 1 Buchst. u Ziff. i VO 1408/71 (BFH v. 4.8.2011 – III R 66/08, BFH/NV 2012, 193) behandelt, denn bei der Anwendung der §§ 62 ff. kann schon aus verfahrensrechtl. Gründen nicht beurteilt werden, ob dem Kindergeld beim Kindergeldberechtigten und beim anderen Elternteil nur strechtl. Entlastungsfunktion oder darüber hinaus auch soziale Förderfunktion zukommt (aA JACHMANN in KSM, § 31 Rz. A 42 mwN [3/2004], PUST in LBP, § 31 Rz. 31 [6/2017], die nur den Transferanteil des Kindergeldes den Familienleistungen zurechnen). Dagegen fällt die durch den Kinderfreibetrag bewirkte Steuerverschonung unabhängig von der systematischen Einordnung als strechtl. oder sozialrechtl. Maßnahme nicht unter diesen Begriff (KNOBBE-KEUK, EuZW 1991, 649 [656]; EICHENHOFER, StuW 1997, 341 [343]). Nach Auffassung des BFH steht § 31 – unabhängig davon, ob das Kindergeld in seiner strechtl. oder sozialrechtl. Funktion betroffen ist – im Einklang mit Unionsrecht und verletzt weder das Gleichbehandlungsgebot (Art. 45 AEUV) noch das Diskriminierungsverbot (Art. 45 AEUV) oder die Bestimmungen über die Freizügigkeit der ArbN (BFH v. 18.4.2013 – VI R 70/11, BFH/NV 2013, 1554; BFH v. 18.7.2013 – III R 59/11, BStBl. II 2014, 843). Soweit sich aus den Vorgaben des Unionsrechts ergibt, dass der Kindergeldanspruch vorrangig dem im anderen Mitgliedsstaat wohnhaften Elternteil zusteht, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat, steht dem nicht entgegen, dass das Kindergeld nach § 31 Teil des Familienleistungsausgleichs ist (BFH v. 13.7.2016 – XI R 33/12, BStBl. II 2016, 949).

Einstweilen frei.

11

## IV. Geltungsbereich des § 31

**Sachlicher Geltungsbereich:** Als programmatische Norm zu Art. 3 und 6 GG und technische Regelung zur Verrechnung des Kindergeldes mit dem Kinderfreibetrag gilt die Vorschrift ausschließlich für den estl. Familienleistungsausgleich, zu dem ab VZ 2002 auch die kinderbezogenen Regelungen des Altersvermögensgesetzes gehören (s. Anm. 2 „AVmG“).

**Persönlicher Geltungsbereich:**

▶ *Unbeschränkt Steuerpflichtige:* Die Vorschrift findet nur auf unbeschränkt StPfl. (§ 1 Abs. 1 und 2) und als unbeschränkt stpfl. zu behandelnde StPfl. (§ 1 Abs. 3) Anwendung.

▶ *Beschränkt Steuerpflichtige:* Auf beschränkt StPfl. ist § 31 nicht anwendbar, denn für sie gilt gem. § 50 Abs. 1 Satz 3 weder § 32 (s. § 50 Anm. 80), noch haben sie nach § 62 Anspruch auf Kindergeld (s. § 62 Anm. 4 ff.). Sie haben aber Anspruch nach dem BKGg.

▶ *Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht:* Da bei einem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPfl. nach § 2 Abs. 7 Satz 3 nur noch eine Veranlagung stattfindet, ist § 31 im VZ des Wechsels anwendbar: Das monatlich gezahlte estl. Kindergeld wird ggf. mit dem monatlich gewährten Kinderfreibetrag verrechnet (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 2).

▶ *Zur Gleichstellung eingetragener Lebenspartner* mit zusammen veranlagten Ehegatten nach § 2 Abs. 8 idF des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Mai 2013 v. 15.7.2013 (BGBl. I 2013, 2397; BStBl. I 2013, 898) in allen noch offenen Fällen s. BFH v. 8.8.2013 – VI R 76/12, BStBl. II 2014, 36; ebenso DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 12.

**Besonderheiten für das Beitrittsgebiet:** Eine Verrechnung des Kindergeldes mit dem Kinderfreibetrag findet auch bei Berechtigten statt, die im Dezember 1990 für ihre Kinder abweichend von der Rangfolgeregelung des § 64 Abs. 2 und 3 Kindergeld im Beitrittsgebiet bezogen haben und dies deshalb nach § 78 Abs. 5 weiter beziehen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 27; s. auch § 78 Anm. 4). Dieser Kindergeldanspruch kann bis zum VZ 2015 oder auf Lebenszeit eines behinderten Kindes bestehen.

13–15 Einstweilen frei.

## V. Verhältnis des § 31 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG:**

▶ *Verhältnis zu Kinderfreibetrag und Kindergeld:* Die Vorschrift regelt sowohl das Verhältnis zum Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 als auch zum X. Abschnitt des EStG „Kindergeld“. Danach wird vorrangig entweder Kindergeld gewährt oder bei der Veranlagung ein Kinderfreibetrag abgezogen, wenn dieser zu einer höheren Entlastung führt (sog. Optionsmodell).

▶ *Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften und Steuerermäßigungen:* Bei Abzug eines Kinderfreibetrags (Satz 4) ist das gezahlte Kindergeld nach Satz 4 und § 2 Abs. 6 Satz 3 der festzusetzenden ESt wieder hinzuzurechnen, weil es sonst zu einer Doppelberücksichtigung des Existenzminimums durch StFreibeträge und StVergrütung käme. Daraus folgt, dass diese StErhöhung für Sonderformen der Tarifberechnung und StErmäßigungen, deren Ausgangsgröße die tarifliche ESt ist

(§§ 32b Abs. 2, 32c aF, 32d, 34 Abs. 1, 34b, 34c ff.), nicht berücksichtigt wird (JACHMANN in KSM, § 31 Rz. A 12 [3/2004]). Nicht Teil des Familienleistungsausgleichs sind andere stl. Maßnahmen, mit denen außerhalb der Kinderfreibeträge und des Kindergeldes besondere Bedarfslagen berücksichtigt werden, wie etwa der SA-Abzug für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge des Kindes nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und für Betreuungsaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 5, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b, die Berücksichtigung von agB wegen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung des unterhaltsberechtigten Kindes nach § 33a Abs. 1 und der Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2.

► *Verhältnis zu den kinderbezogenen Regelungen des Altersvermögensgesetzes:* Die Vergleichsrechnung (sog. Günstigerprüfung) nach § 10a Abs. 2 idF des AVmG v. 26.6.2001 (s. Anm. 2) wurde zunächst unabhängig von der des § 31 durchgeführt. Deshalb wurden dort immer die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 abgezogen, während nach § 31 Satz 5 idF des AVmG als SA immer die nach § 10a Abs. 1 in Betracht kommenden Altersvorsorgebeiträge einschließlich der Altersvorsorgezulage nach §§ 83 ff. abgezogen wurden. Durch AltEinkG v. 5.7.2004 wurden Satz 5 und § 10a Abs. 2 Satz 3 ersatzlos gestrichen (s. Anm. 2). Daher sind Kinderfreibeträge bei der Günstigerprüfung des § 10a Abs. 2 nicht mehr zu berücksichtigen (BTDrucks. 15/2150, 36; s. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 10a Rz. 25, mwN zur Günstigerprüfung nach § 10a Abs. 2).

Zum Verhältnis zum LStAbzug und den EStVorauszahlungen (§ 2 Abs. 6 Satz 2 iVm. § 37) s. Anm. 31; zum Verhältnis zu § 46 s. Anm. 34; zum Verhältnis zum Unterhaltsabzug nach § 33a Abs. 1 und zum Ausbildungsfreibetrag bei auswärtiger Unterbringung des Kindes nach § 33a Abs. 2 s. § 33a Anm. 12.

#### **Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze:**

► *Verhältnis zu den Zuschlagsteuern (KiSt und SolZ):* Gemäß § 51a Abs. 2, 2a und § 3 Abs. 2, 2a SolZG ist bei der Festsetzung der Zuschlagsteuern als Bemessungsgrundlage die ESt und LSt anzusetzen, die sich nach Abzug der kindbedingten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 ergäbe, unabhängig davon, ob diese bei der Veranlagung tatsächlich zum Abzug kommen. Ebenso ist die Höhe der Zuschlagsteuern nicht davon abhängig, ob Kindergeld festgesetzt wird (BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543).

► *Verhältnis zu den Vorschriften des BKGG:* Das Verhältnis des § 31 und der estl. Kindergeldvorschriften wird durch den unterschiedlichen Geltungsbereich beider Gesetze bestimmt (s. Anm. 12 und Vor §§ 62–78 Anm. 14f.; § 62 Anm. 4; § 63 Anm. 4). Seit VZ 1996 schließen danach Kindergeldansprüche nach dem BKGG und nach dem X. Abschnitt des EStG einander aus.

► *Verhältnis zu den Regelungen anderer Gesetze, die an den Begriff des zVE anknüpfen (zB VermBG oder WoPG):* Nach § 2 Abs. 5 Satz 2 ist das Einkommen stets um die Freibeträge des § 32 Abs. 6 (Kinderfreibetrag und Sammelfreibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) zu vermindern, gleichgültig ob die Freibeträge gewährt werden oder nicht.

## **VI. Verfahrensfragen zu § 31**

17

**Anwendung der AO:** Das Kindergeld ist, auch soweit es nur Sozialzwecken dient, eine Steuervergütung (§ 31 Satz 3; BFH v. 31.1.2007 – III B 167/06, BFH/NV 2007, 865; glA SELDER in BLÜMICH, § 31 Rz. 23 [6/2018]). Für seine

Festsetzung gilt daher die AO ungeachtet dessen, dass die zuständigen Familienkassen der Arbeitsverwaltung angehören (§§ 1 Abs. 1 Satz 1, 155 Abs. 4 AO; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. V 10 Abs. 1; BFH v. 19.11.2008 – III R 108/06, BFH/NV 2009, 357; BFH v. 6.5.2011 – III B 130/10, BFH/NV 2011, 1353). Die Familienkasse ist mithin zur Aufhebung der Kindergeldfestsetzung nach den Korrekturvorschriften der AO und Rückforderung des von ihr gezahlten Kindergeldes befugt (BFH v. 11.12.2013 – XI R 42/11, BStBl. II 2014, 840, mwN) und hat die Regelungen über die Festsetzungs- und Zahlungsverjährung zu beachten (BFH v. 25.9.2014 – III R 25/13, BStBl. II 2015, 847, m. Anm. PFLAUM, HFR 2015, 134). Daher können auch die gegenüber der AO günstigeren Bestimmungen der §§ 44 ff. SGB X nicht analog herangezogen werden (BFH v. 30.11.2009 – III B 187/08, BFH/NV 2010, 645; BFH v. 6.3.2013 – III B 113/12, BFH/NV 2013, 976). Ebenso wenig findet der sozialrechtl. Herstellungsanspruch Anwendung (BFH v. 31.1.2007 – III B 167/06, BFH/NV 2007, 865; BFH v. 21.4.2010 – III B 182/09, BFH/NV 2010, 1435; BFH v. 9.2.2012 – III R 68/10, BStBl. II 2012, 686). Auch bei der rückwirkenden Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung sind die Regelungen der AO über die Festsetzungsverjährung zu beachten, sodass die sozialrechtl. Vertrauensschutzregelung des § 45 Abs. 4 SGB X im Rahmen der Aufhebung einer nach dem EStG erfolgten Kindergeldfestsetzung keine Anwendung finden kann (BFH v. 8.12.2011 – III B 72/11, BFH/NV 2012, 379). Schließlich steht grobes Verschulden durch Verletzung der Mitwirkungspflicht im Kindergeldrecht der Änderung eines Aufhebungsbescheids entgegen (BFH v. 15.7.2010 – III R 32/08, BFH/NV 2010, 2237). Rechtsbehelf gegen die Aufhebung oder Ablehnung einer Kindergeldfestsetzung ist der Einspruch nach §§ 347 ff. AO (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. R 1 ff.). Das BVerfG hält die unterschiedlichen Verfahrensregelungen für Kindergeld nach dem EStG einerseits und BKGG andererseits für mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar (BVerfG v. 6.4.2011 – 1 BvR 1765/09, HFR 2011, 812, betr. Nichtannahmebeschluss).

**Zuständigkeit der Familienkassen:** Die Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach Maßgabe der §§ 31, 62 bis 78 obliegt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 11 FVG dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.). Die Bundesagentur für Arbeit stellt dem BZSt. zur Durchführung dieser Aufgaben ihre Dienststellen, also die Agenturen für Arbeit, im Wege der Organleihe als Familienkassen zur Verfügung. Die Arbeitsagenturen werden, soweit sie Familienkassenaufgaben nach dem EStG wahrnehmen, als Finanzbehörden tätig (§ 6 Abs. 2 Nr. 6 AO). Die Familienkassen übernehmen die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes. Sie unterliegen der Fachaufsicht des BZSt. Entsprechende Dienstweisungen (insbes. die DA-KG, zuletzt BStBl. I 2018, 822), Einzelweisungen und Merkblätter werden unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de) veröffentlicht. Für Angehörige des öffentlichen Dienstes nehmen unter den Voraussetzungen des § 70 die öffentlichen Dienstherren und ArbG die Aufgaben der Familienkassen wahr, soweit sie nicht auf ihre Sonderzuständigkeit verzichtet haben (s. § 72 Anm. 1 ff.; § 72 Anm. J 16-1 ff.). Auch für die im Zusammenhang mit dem Kindergeld begangenen Steuertraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten sind die Familienkassen die zuständigen Verfolgungsbehörden (§ 386 Abs. 1, § 409 AO; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. S 1 ff.).

**Zuständigkeit der Landesfinanzverwaltung:** Der Ansatz der Kinderfreibeträge nach § 31 Satz 1, § 32 Abs. 6 und die Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4 fallen in den Zuständigkeitsbereich der Landesfinanzverwaltung, die durch die örtlich zuständigen FÄ die Verwaltung der ESt vornimmt (§ 17 FVG). Zur Fra-



ge der Bindungswirkung des Kindergeldbescheids für die Günstigerprüfung s. Anm. 33.

**Rechtsweg zu den Finanzgerichten:** Die Umstellung vom dualen System des Kinderlastenausgleichs auf das sog. Optionsmodell hatte auch eine Änderung der gerichtlichen Zuständigkeit zur Folge. Anders als nach § 15 BKG, der für die Angelegenheiten nach dem BKG den Rechtsweg zu den Sozialgerichten eröffnet, ist seit 1996 für das nach §§ 62–78 zu gewährende Kindergeld, wie schon bisher für den Kinderfreibetrag, der Finanzrechtsweg (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO) eröffnet (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. R 7 ff.). Daraus folgt eine Benachteiligung von Kindergeld-Empfängern: Zwar enthält § 77 ebenso wie § 63 SGB X eine Regelung zur Kostenerstattung im Vorverfahren gegen Kindergeldfestsetzungen; anders als das sozialgerichtliche Verfahren (§ 183 SGG) sind finanzgerichtliche Streitigkeiten über die Kindergeldfestsetzung aber bislang nicht kostenfrei (krit. dazu HUBER, DStR 1995, 1743). Allerdings gilt für Kindergeldangelegenheiten aus sozialpolitischen Gründen eine Ausnahme vom Mindeststreitwert (§ 52 Abs. 4 Nr. 1 GKG; BFH v. 2.10.2014 – III S 2/14, BStBl. II 2015, 37).

**Weitere Verfahrensfragen:**

- Zur Berücksichtigung von Kinderfreibetrag und Kindergeld im EStVorauszahlungsverfahren s. Anm. 31.
- Zur Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs s. Anm. 34.
- Zur Änderung der Veranlagung, wenn nachträglich bekannt wird, dass kein Anspruch auf Kindergeld bestand, s. Anm. 33.
- Nach § 68 Abs. 3 erteilt die das Kindergeld auszahlende Stelle, also die Familienkasse, auf Antrag des Berechtigten eine Bescheinigung über das für das Kj. ausgezahlte Kindergeld (s. § 68 Anm. 14).
- Nach § 21 Abs. 4 FVG stellen das BZSt., die Familienkassen, soweit sie den Familienleistungsausgleich nach Maßgabe der §§ 31 und 62 bis 78 durchführen, und die Landesfinanzbehörden sich gegenseitig die für die Durchführung des § 31 erforderlichen Daten und Auskünfte zur Verfügung (SCHMIESZEK in HHSp., § 21 FVG Rz. 19; s. auch BFH v. 15.3.2012 – III R 82/09, BStBl. II 2013, 226).
- Zur Erstattung von Kosten des Vorverfahrens in Kindergeldangelegenheiten s. § 77.
- Da das Kindergeld eine StVergütung darstellt, ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 StBerG der Anwendungsbereich des StBerG eröffnet; deshalb finden auch die §§ 2 ff. StBerG Anwendung, sodass ua. Steuerberater und Rechtsanwälte zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Kindergeldangelegenheiten berechtigt sind.

Einstweilen frei.

18–23

**B. Erläuterungen zu Satz 1:  
Freistellung des Existenzminimums einschließlich  
der Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder  
Ausbildung durch Freibeträge oder Kindergeld**

24 **I. Bedeutung des Satzes 1 und der genannten Beträge**

Satz 1 bestimmt, dass „die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung“ (s. Anm. 26) im gesamten VZ (Jahresprinzip) durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder durch Kindergeld nach dem X. Abschnitt (§§ 62–78) bewirkt wird (s. Anm. 32).

**Bedeutung des Satzes 1:**

▶ *Mit dem 1. Satzteil („Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrages in Höhe des Existenzminimums eines Kindes ...“)* wird an die Vorgaben des BVerfG zur stl. Verschonung des Existenzminimums des Kindes angeknüpft. Aus Art. 1 GG iVm. Art. 20 Abs. 1 wird abgeleitet, dass der Staat dem Stpfl. sein Einkommen insoweit stfrei belassen muss, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BGBl. I 1990, 1513). Danach muss bei der Einkommensbesteuerung ein Betrag in Höhe des Existenzminimums der Familie stfrei bleiben; nur das darüber hinausgehende Einkommen darf der Besteuerung unterworfen werden (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BGBl. I 1990, 1513). Ferner folgert das BVerfG aus Art. 6 Abs. 1 GG, dass bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder stfrei bleiben muss (BVerfG v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BGBl. I 1990, 1513). Dabei bildet das sozialhilferechtl. definierte Existenzminimum die Grenze für das estl. Existenzminimum, die über-, aber nicht unterschritten werden darf (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BGBl. I 1999, 142).

Diese verfassungsrechtl. Vorgaben haben Auswirkungen auf den Prüfungsmaßstab bei der verfassungsrechtl. Prüfung des Kindergeldes. Soweit das Kindergeld die gebotene Freistellung des Familienexistenzminimums von der ESt bewirken soll, unterliegt der Gesetzgeber stärkeren Bindungen als bei der Kindergeldgewährung, soweit sie nach Satz 2 nur der Förderung der Familie dient (BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692; BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BGBl. I 2004, 2570; BVerfG v. 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 = FR 2005, 706; BFH v. 14.2.2007 – III B 176/06, BFH/NV 2007, 904; Anm. 30).

▶ *Mit dem 2. Satzteil („wird im gesamten Veranlagungszeitraum entweder durch die Freibeträge ...“)* wird das sog. Optionsmodell (Freibeträge oder Kindergeld) beschrieben, das dem Familienleistungsausgleich zugrunde liegt, das aber (wie Satz 3 zeigt) nur unzureichend verwirklicht wurde (s. Anm. 3). Insofern macht der Gesetzgeber von der ihm zustehenden Gestaltungsfreiheit Gebrauch, die Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im StRecht zu berücksichtigen oder ihr stattdessen im Sozialrecht durch die Gewährung eines dafür ausreichenden Kindergeldes Rechnung zu tragen oder auch eine Entlastung im StRecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BGBl. I 1990, 1513). Mit dem gewählten Modell hat der Gesetzgeber den Familienleistungsausgleich in ein abgestimmtes System von StEntlastung und Sozialleistung eingefügt (BVerfG v.

## I. Bedeutung des Satzes 1 und der genannten Beträge Anm. 24 § 31

11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164; BVerfG v. 6.4.2011 – 1 BvR 1765/09, HFR 2011, 812).

**Der Begriff „Existenzminimum“** ist mit § 31 (und § 51 Abs. 1 Nr. 1) ohne Erläuterung erstmals in das EStG aufgenommen worden. Der stfreie Grundbedarf eines Stpfl. wurde schon von jeher als das Existenzminimum bezeichnet (s. etwa STRUTZ, Kommentar zum EStG, 1929, Bd. I Einleitung, 118; Begründung zum EStG v. 10.8.1925, RTDruks. Nr. 795, 63 ff.). Wie dies zu bemessen sei, schien aber bis zur Grundfreibetragsentscheidung des BVerfG (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BStBl. II 1993, 413) eher eine Frage der Tarifgestaltung und fiskalpolitischer Notwendigkeiten gewesen zu sein.

Das Gebot, Unterhaltsaufwendungen für Kinder mindestens in Höhe des Existenzminimums von der Besteuerung auszunehmen, entspricht im Erg. dem Grundsatz, dass der Gesetzgeber bei der stl. Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen nicht realitätsfremde Grenzen ziehen darf (BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BGBl. I 1984, 682; BVerfG v. 17.10.1984 – 1 BvR 527/80, ua., BVerfGE 68, 143 = FR 1985, 158; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BGBl. I 1990, 1513). Nach BVerfG (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BStBl. II 1993, 413, zu C.I.3) hängt die Höhe des stl. zu verschonenden Existenzminimums „von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab“. Mit dem anerkannten Mindestbedarf ist das sozialhilferechtl. Existenzminimum gemeint (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, ua., BGBl. I 1992, 1851; BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BGBl. I 1999, 142; BFH v. 27.7.2017 – III R 1/09, BStBl. II 2018, 96, m. Anm. AVVENTO, HFR 2018, 47; BFH v. 19.3.2014 – III B 74/13, BFH/NV 2014, 1032). Seit der Entsch. des BVerfG v. 10.11.1998 zur Familienbesteuerung versteht man unter dem Begriff des Existenzminimums das „sächliche Existenzminimum“, dem weitere Bedarfsbeträge hinzuzurechnen sind (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BStBl. II 1999, 182, zu C.I.). Zu diesen weiteren Bedarfsbeträgen gehören aber nicht nur der Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BStBl. II 1999, 182), sondern auch ein Bedarf an notwendigen Beiträgen zu privaten Versicherungen für den Krankheits- und Pflegefall (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 = DB 2008, 789; BVerfG v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BGBl. I 2009, 3785, jeweils mwN).

► *Sozialhilfe als Mindestgröße*: Das Existenzminimum nach der Rspr. des BVerfG ist uE als das zur Lebenserhaltung eines Menschen erforderliche Mindesteinkommen zu verstehen, das sich an der Sozialhilfe als Mindestgröße orientieren kann, solange diese tatsächlich auch den existentiellen Sachbedarf eines Menschen abdeckt (s. aber Anm. 25). Daraus folgt jedoch, dass das Existenzminimum einer regelmäßigen, wenn nicht gar jährlichen Überprüfung unterliegen muss und erforderlichenfalls an gestiegene Lebenshaltungskosten anzupassen ist (s. dazu AVVENTO, HFR 2018, 47). Solche Vorkehrungen hat der Gesetzgeber nicht getroffen. Die BReg. legt aber regelmäßig Berichte zum Existenzminimum vor (s. Anm. 25).

► *Keine Maßgeblichkeit des bürgerlich-rechtlichen Unterhalts*: Es ist verfassungsrechtl. weder geboten, Unterhaltsleistungen für Kinder in voller Höhe des bürgerlich-rechtl. Unterhaltsanspruchs zu berücksichtigen, noch die stl. Entlastung für kindbedingte Aufwendungen am bürgerlich-rechtl. Unterhalt auszurichten (BFH v. 22.2.2001 – VI R 115/96, BFH/NV 2001, 1110; BFH v. 28.5.2009 – III B 30/08, BFH/NV 2009, 1637).

**Die Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung** ergänzen das sächliche Existenzminimum. Nach der Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BStBl. II 1999, 182) wird die Leistungsfähigkeit von Eltern über den existentiellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten

Betreuungsbedarf des Kindes hinaus generell durch den Betreuungsbedarf gemindert.

► *Betreuungsbedarf*: Der Betreuungsbedarf muss als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums estl. unbelastet bleiben, ohne dass danach unterschieden werden dürfte, in welcher Weise dieser Bedarf gedeckt wird. Er ist unabhängig von tatsächlich entstandenen Aufwendungen und unabhängig von der Art der Betreuung (insbes. Eigen- oder Fremdbetreuung) zu gewähren (BVerfG v. 20.10.2010 – 2 BvR 2064/08, HFR 2011, 208). Hierin spiegelt sich vor allem der Umstand wieder, dass der Leistungsfähigkeitsbegriff im Schutzbereich des Art. 6 GG nicht rein aufwandsbezogen definiert wird, sondern auch die mit der Eigenbetreuung einhergehende Nichtausschöpfung des Erwerbspotentials umfasst (s. dazu HEUERMANN, DStR 2000, 1546 [1547]). Diesem Auftrag entsprach der Gesetzgeber durch das FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4), das ab dem Jahr 2000 den stl. freigestellten Einkommensbetrag eines Kindes (sächliches Existenzminimum) um den Betreuungsbedarf erweiterte.

► *Erziehungsbedarf*: Auch den Erziehungsbedarf des Kindes musste der Gesetzgeber nach dieser Rspr. bei der gebotenen Neugestaltung des Kinderleistungsausgleichs unabhängig vom Familienstand bei allen Eltern, die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten, berücksichtigen. Das BVerfG sah den Erziehungsbedarf darin, „dem Kind eine Entwicklung zu ermöglichen, die es zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähigt“, und zählte dazu „die Mitgliedschaft in Vereinen sowie sonstige Formen der Begegnung mit anderen Kindern oder Jugendlichen ..., das Erlernen und Erproben moderner Kommunikationstechniken, den Zugang zu Kultur- und Sprachfertigkeit, die verantwortliche Nutzung der Freizeit und die Gestaltung der Ferien“ (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216 [241]). Bereits unter Geltung des früheren § 12 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 BSHG qualifizierte der Gesetzgeber aber derartige Bedarfe als Teil des notwendigen Lebensunterhalts, soweit sie monetär quantifizierbar waren. Entsprechend werden auch die heute von § 34 SGB XII erfassten Bildungs- und Teilhabeleistungen als Teil des sächlichen Existenzminimums begriffen, sofern sie typische und betragsmäßig schätzbare Bedarfspositionen abdecken (s. Rz. 5.1.2 des 12. Existenzminimumsberichts v. 9.11.2018, BTDrucks. 19/5400: Schulbedarf, Ausflüge in Schulen und Kindertageseinrichtungen sowie die Teilnahme an Freizeitgestaltungen wie insbes. die Mitgliedschaft in Vereinen). Dem Gesetzgebungsauftrag des BVerfG wurde durch das II. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533) entsprochen, durch das ab dem Jahr 2002 der stl. freigestellte Einkommensbetrag um den Bedarf für Erziehung erweitert wurde.

► *Ausbildungsbedarf*: Darüber hinaus hat der Gesetzgeber diesen Vorgaben zu Recht entnommen, dass auch ein Ausbildungsbedarf stfrei bleiben müsse und diesen ebenfalls ab dem Jahr 2002 in den Freibetrag miteinbezogen. Allerdings ist dies kein zusätzlicher Bedarf. Vielmehr geht der Gesetzgeber, wie die Formulierung „Erziehung oder Ausbildung“ zeigt, davon aus, dass der Erziehungsbedarf mit steigendem Alter des Kindes sukzessive durch den Ausbildungsbedarf ersetzt wird (BTDrucks. 14/6160, 11).

**Einheitlicher Kinderfreibetrag (sog. integriertes Freibetragsmodell)**: Existenzminimum und Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung bilden daher ab VZ 2002 einen einheitlichen Kinderfreibetrag. Damit hat der Gesetzgeber des II. FamFördG (s. Anm. 2) den vom BVerfG angeregten „Grundtatbestand“ für alle kindbedingten Bedarfslagen geschaffen (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BStBl. II 1999, 182, zu C.III), der in der par-

lamentarischen Debatte auch als „integriertes Freibetragsmodell“ bezeichnet wurde (WESTRICH in Stenograph. Berichte, 183. Sitzung, Plenarprotokoll 14/183, 18082; s. auch § 32 Anm. 167).

Danach dient die Berücksichtigung eines Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarfs von Kindern der Abgeltung im Einzelnen nicht nachzuweisender Aufwendungen, die das als zu gering erkannte sozialhilferechtl., sächliche Existenzminimum ergänzen. Ab VZ 2002 sieht das Gesetz daher eine einheitliche Kinderentlastung vor, deren Grundbestandteil, das sächliche Existenzminimum, sich einigermaßen verlässlich bestimmen lässt (s.o. zu den Berichten der BReg. über das Existenzminimum), dessen darüber hinausgehende Komponenten diesen sozialhilferechtl. Mindestbetrag jedoch den Beträgen anpassen, die als zivilrechtl. Kindesunterhalt anerkannt sind (im Einzelnen dazu KANZLER, FR 2001, 921 [937]; KANZLER, FamRZ 2004, 70 [78]).

## II. Existenzminimum des Kindes und die weiteren Bedarfsbeträge als Bemessungsgrundlage

25

In Höhe des Existenzminimums eines Kindes und der weiteren Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird die stl. Freistellung eines Einkommensbetrags gewährleistet.

**Das Existenzminimum** hat die BReg. mit 4716 € (VZ 2017) und 4788 € (VZ 2018) ermittelt (BTDrucks. 18/10220) und entsprechend diesen Beträgen den Kinderfreibetrag angehoben. Für 2019 wurde das Existenzminimum auf 4896 € und für 2020 auf 5004 € angesetzt. Mit der Anpassung des Kinderfreibetrags auf 4980 € (VZ 2019) und 5172 € (VZ 2020) wollte der Gesetzgeber über das verfassungsrechtl. Notwendige hinausgehen und – entsprechend der Vereinbarung im Koalitionsvertrag – einen Beitrag zur finanziellen Stärkung der Familien leisten. Das sächliche Existenzminimum wird für jedes Kind einer Familie in gleicher Höhe als Durchschnittssatz ermittelt, der unter dem Existenzminimum eines Erwachsenen liegt.

**Sozialhilfebedarf als Grundlage:** Die Berichte der BReg. gehen unter Hinweis auf die Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84, 4/86, BStBl. II 1990, 653, betr. Kindergeldkürzung; BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BStBl. II 1993, 413, betr. Grundfreibetrag) vom Sozialhilfebedarf des Kindes aus, der sich aus den Regelsätzen (Ernährung, Kleidung, Körperpflege, Hausrat, Haushaltsenergie), Bildungs- und Teilhabeleistungen, Unterkunft- und Heizkosten (inkl. Warmwasser) zusammensetzt (BTDrucks. 18/10220, 4). Hierzu gehört auch der Versorgungsbedarf für den Krankheits- und Pflegefall, insbes. entsprechende Versicherungsbeiträge (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BGBl. I 2008, 540, und das zu dessen Umsetzung erlassene BürgEntlG-KV v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782). Letztere berücksichtigt der Gesetzgeber allerdings nicht über den Kinderfreibetrag, sondern durch einen entsprechenden SA-Abzug (§ 10 Anm. 80 ff.).

► **Toleranzgrenze:** Die dem Gesetzgeber vom BVerfG (BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93) eingeräumte Toleranzgrenze von 15 % beruhte darauf, dass der Wohnbedarf mit den eher unrealistischen Werten der Pro-Kopf-Methode errechnet wurde. Diese Toleranzgrenze war aber bereits bei der Umstellung auf die auch Synergieeffekte berücksichtigende Mehrbedarfs-Methode überholt (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BGBl. I 1999, 142; dazu auch KANZLER, FR 1999, 147 [150]). Auf eine aus einem prognostischen Ein-

schätzungsspielraum abgeleitete Toleranzgrenze kann sich der Gesetzgeber insbes. auch dann nicht berufen, wenn die maßgebenden Werte bereits aus der Vergangenheit abgeleitet oder für die Zukunft hinreichend genau bestimmt werden können.

Da das sozialhilferechtl. definierte Existenzminimum verbrauchsbezogen ermittelt wird, berücksichtigt es den existenznotwendigen Mindestbedarf, der auch die in die Verbraucherpreise eingegangene USt umfasst (BFH v. 28.5.2009 – III B 30/08, BFH/NV 2009, 1637).

**Eine altersspezifische und gebietsweise Staffelung** des Existenzminimums für Kinder ist nach der Rspr. des BVerfG für die Familienbesteuerung nicht erforderlich; danach ist eine einheitliche Festlegung des Existenzminimums für alle Altersstufen und für das gesamte Bundesgebiet im Rahmen einer Typisierung zulässig (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653; BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BStBl. II 1994, 909, mit Anm. KANZLER, FR 1994, 609; ebenso BAUHAUS in KORN, § 31 Rz. 11 [6/2014]). Dieser typisierte Betrag muss allerdings so bemessen werden, dass er in möglichst allen Fällen den entsprechenden Bedarf abdeckt. Der Gesetzgeber darf sich insoweit nicht an einem unteren Grenzwert oder an einem Durchschnittswert orientieren, der in einer größeren Zahl von Fällen nicht ausreichen würde.

Insoweit war der in den VZ 2000 und 2001 nur für Kinder bis zum vollendeten 16. Lebensjahr geltende Betreuungsfreibetrag fragwürdig. Der ab dem VZ 2012 einheitlich für alle zu berücksichtigenden Kinder geltende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ist jedoch mit dem o.g. Grundsatz konform. Während Betreuung und Erziehung nur minderjährigen Kindern zugewandt werden, tritt an deren Stelle der höhere Ausbildungsbedarf volljähriger Kinder.

Die Gesetzesbegründung: „Der Einbeziehung auch des Ausbildungsbedarfs liegt die Überlegung zu Grunde, dass die einzelnen Bedarfe im Laufe des Berücksichtigungszeitraums eines Kindes (bis zur Vollendung des 27. Lebensjahrs) jeweils unterschiedlichen Raum einnehmen. So überwiegt am Anfang typischerweise der Betreuungsbedarf, der mit zunehmendem Alter immer mehr durch den Erziehungsbedarf und später durch den Ausbildungsbedarf verdrängt wird“ (BTDrucks. 14/6160, 11).

Dies ist uE eine sachgerechte, aus Gründen der Praktikabilität zulässige Typisierung, die der Rspr. des BVerfG auch bisher schon als Argument gegen die Forderung nach einer altersgerechten Abstufung der Kinderfreibeträge diente (s.o.).

**Jährliche Überprüfung und gelegentliche Anpassung erforderlich:** Die Orientierung des stl. Existenzminimums am Sozialhilfebedarf ließ eine jährliche Überprüfung und ggf. auch eine Anpassung umso dringlicher erscheinen, als der Kinderfreibetrag etwa für den VZ 1996 knapp unter dem von der BReg. selbst ermittelten Existenzminimum von 6288 DM lag. Erst seit dem VZ 1997 entspricht der das sächliche Existenzminimum repräsentierende Kinderfreibetrag den Beträgen, die die Regierungsberichte ausweisen und übersteigt diesen Betrag für den VZ 2010 mit 504 € sogar erheblich (BTDrucks. 16/11065, 6).

► *Regierungsberichte zum (sächlichen) Existenzminimum:* Einem Beschluss des Deutschen BTag v. 2.6.1995 folgend (BTDrucks. 13/1558, 133 [147]) hat die BReg. seit 1996 insgesamt zwölf Berichte „über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien“ vorgelegt, die nicht nur Grundlage für die Bemessung des Grund- und Kinderfreibetrags, sondern auch maßgebend für die Festsetzung der früheren Anrechnungsfreigrenze nach § 32 Abs. 4 Satz 2 idF bis VZ 2011 und des Unterhaltshöchstbetrags nach § 33a Abs. 1 sind.

bisherige Existenzminimumberichte	Berichtsjahr	BT-Drucks.	Existenzminimum des Kindes <sup>1</sup>	Kinderfreibetrag
1. Existenzminimumbericht v. 2.2.1995	1996	13/381	6 288 DM	1996: 6 264 DM
2. Existenzminimumbericht v. 17.12.1997	1999	13/9561	6 696 DM	1997–1999: 6 912 DM
3. Existenzminimumbericht v. 4.1.2000	2001	14/1926, 14/2770	6 768 DM	2000–2001: 6 912 DM
4. Existenzminimumbericht v. 4.12.2001	2003	14/7765 (neu)	3 636 €	2002–2003: 3 648 €
5. Existenzminimumbericht v. 5.2.2004	2005	15/2462	3 648 €	2004–05: 3 648 €
6. Existenzminimumbericht v. 2.11.2006	2008	16/3265	3 648 €	2006–2008: 3 648 €
7. Existenzminimumbericht v. 21.11.2008	2010	16/11065	3 864 €	2009: 3 864 € 2010: 4 368 €
8. Existenzminimumbericht v. 30.5.2011	2012	17/5550	4 272 €	2011–2012: 4 368 €
9. Existenzminimumbericht v. 7.11.2012	2014	17/11425	4 440 €	2013–2014: 4 368 €
10. Existenzminimumbericht v. 30.1.2015	2016	18/3893	2015: 4 512 € 2016: 4 608 €	2015: 4 512 € 2016: 4 608 €
11. Existenzminimumbericht v. 2.11.2016	2018	18/10220	2017: 4 716 € 2018: 4 788 €	2017: 4 716 € 2018: 4 788 €
12. Existenzminimumbericht v. 9.11.2018	2020	19/5400	2019: 4 896 € 2020: 5 004 €	2019: 4 980 € 2020: 5 172 €

► Die Bedarfsträge für *Betreuung und Erziehung oder Ausbildung* sind stl. Pauschalen, die ab VZ 2002 unabhängig von tatsächlich entstandenen Aufwendungen gewährt werden. Hierin spiegelt sich vor allem der Umstand wieder, dass der Leistungsfähigkeitsbegriff im Schutzbereich des Art. 6 GG nicht rein aufwandsbezogen definiert wird, sondern auch die mit der Eigenbetreuung einhergehende Nichtausschöpfung des Erwerbspotentials umfasst (s. dazu HEUERMANN, DStR 2000, 1546 [1547]). Zur Bemessung der Höhe des Freibetrags gibt das BVerfG nur wenig Hilfestellung (s. dazu auch HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 31 Rz. 13 [2/2014]). Lediglich für die Bemessung des Erziehungsbedarfs verweist es darauf, dass der frühere Haushaltsfreibetrag eine zahlenmäßige Orientierung biete, die allerdings je nach Kinderzahl abzustufen sei (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BStBl. II 1999, 182). Dieser belief sich nach § 32 Abs. 7 etwa im VZ 1987 auf 4 536 DM und zuletzt im VZ 2003 auf 2 340 €. Auch die Regierungsbegründungen geben zur realitätsgerechten Bemessung dieser Beträge keinen Aufschluss. So verweist etwa die Entwurfsbegründung zum Wachstumsbeschleunigungsg (BTDrucks. 17/15, 10, 18) darauf, dass die Erhöhung Ausdruck einer besonderen Wertschätzung der Gesellschaft sei und die wirtschaftliche und soziale Leistungsfähigkeit von Fami-

<sup>1</sup> Es handelt sich um das sächliche Existenzminimum des Kindes, das noch um den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nach § 32 Abs. 6 Satz 1 erhöht wird (s. nur 10. Existenzminimumsbericht, BTDrucks. 18/3893, 8).

lien mit Kindern als Keimzelle derselben weiter stärken solle; die Höhe orientiere sich am Umfang der Erhöhung des Freibetrags für das sächliche Existenzminimum. Da die aufwandsbezogenen Bestandteile dieses Bedarfs der allgemeinen Preisentwicklung unterfallen und der sich aus der betreuungsbedingten Nichtausschöpfung des Erwerbspotentials ergebende Bedarf sich am allgemeinen Lohnniveau orientiert, muss man uE auch eine regelmäßige Anpassung des Freibetrags an deren Entwicklung fordern.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, insbes. im Hinblick auf die unterbliebene Anpassung im VZ 2014 s. § 32 Anm. 169.

### 26 III. Freistellung des Existenzminimums und der Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Abzug von Freibeträgen oder Kindergeldzahlung

Durch Abzug eines Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf oder durch Kindergeldzahlung wird die stl. Freistellung des Existenzminimums und der zusätzlichen „Bedarfe“ bewirkt.

**Verweisung auf § 32 Abs. 6 und das Kindergeld nach Abschnitt X:** Wegen des Abzugs von Freibeträgen verweist Satz 1 auf § 32 Abs. 6: Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 wird im VZ 2018 für jedes zu berücksichtigende Kind ein Kinderfreibetrag von 2394 € sowie ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1320 € vom Einkommen des Stpfl. abgezogen. Ob und in welchem Umfang ein Kind zu berücksichtigen ist, ergibt sich aus § 32 Abs. 1–5. Die Freibeträge werden entsprechend dem Halbteilungsgrundsatz grds. jedem der beiden Elternteile gewährt (§ 32 Abs. 6 Satz 1), sodass bei zusammen veranlagten Ehegatten beide Freibeträge je zweimal zum Ansatz kommen (§ 32 Abs. 6 Satz 2). Alternativ („oder“) wird die StEntlastung durch Zahlung von Kindergeld nach §§ 62 ff. (im VZ 2009 einschließlich eines Einmalbetrags) bewirkt, das aber nur an einen Elternteil ausgezahlt werden kann (§ 64 Abs. 1). Kindergeld nach dem BKGG wird nicht in den Familienleistungsausgleich einbezogen (Anm. 34). Es kann nur an bestimmte beschränkt stpfl. Elternteile oder an das Kind selbst gewährt werden (§ 1 BKGG). Es gehört weder zum Kindergeld nach dem X. Abschnitt des EStG noch zu den durch Satz 5 in Bezug genommenen vergleichbaren Leistungen nach § 65. Allerdings besteht kein Wahlrecht zwischen dem Kindergeld nach §§ 62 ff. und den Freibeträgen, denn Satz 4 bestimmt, dass zunächst Kindergeld zu zahlen ist (s. Anm. 32); bei höherer Entlastung durch den Kinderfreibetrag führt dies dann nach Satz 4 zu einer Verrechnung mit diesem (s. Anm. 34 ff.). Gesetzssystematisch vorrangig ist mithin die zeitlich nachfolgende Entlastung durch den Kinderfreibetrag, auf den das Kindergeld als bloße Vorausleistung angerechnet wird (so auch BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BGBl. I 2004, 2570; BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723; glA AXER in DStJG 29 [2006], 175 [184]; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 9; GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung, 2000, 119).

▶ *In den Veranlagungszeiträumen 1996 bis 1999* wurde nur das sächliche Existenzminimum stfrei gestellt (KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 15 f.).

▶ *In den Veranlagungszeiträumen 2000 und 2001* wurde nach Satz 1 das Existenzminimum einschließlich des Betreuungsbedarfs „durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder durch Kindergeld“ stl. freigestellt.



► *Seit dem Veranlagungszeitraum 2002* gilt der einheitliche Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes neben dem das sächliche Existenzminimum abdeckenden Kinderfreibetrag.

**Kindergeldähnliche Leistungen:** Die Regelung des Satzes 1 ist insofern unvollständig, als sie nicht den Fall berücksichtigt, dass weder ein Kinderfreibetrag zum Abzug kommt (wegen Satz 5 iVm. Satz 4) noch, wegen anderer kindbedingter Leistungen nach § 65 Abs. 1, Kindergeld gezahlt wird; das Existenzminimum wird dann durch die vergleichbaren Leistungen iSd. § 65 stl. freigestellt. Dies folgt aus der Gleichstellung dieser Leistungen mit dem Kindergeld in § 65 Abs. 1 Satz 2 (s. § 65 Anm. 12).

Einstweilen frei.

27–29

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Doppelfunktion des Kindergeldes zur Steuerentlastung und Familienförderung**

30

Nach Satz 2 dient das Kindergeld der Förderung der Familie, soweit es zur Freistellung des Existenzminimums des Kindes nicht erforderlich ist.

**Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist:** Satz 2 enthält eine Bezugnahme auf Satz 1. Das Kindergeld hat danach primär die Funktion, einen Einkommensbetrag in Höhe des sächlichen Existenzminimums des Kindes und der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung von der ESt freizustellen. Soweit das Kindergeld jedoch höher ist als für diese steuerentlastende Funktion erforderlich, kommt die zweite Funktion des Kindergeldes zum Tragen: Der überschüssende Teil des Kindergeldes dient der Familienförderung. Das Kindergeld in seiner Funktion als Familienförderung hängt daher von der konkreten EStSpitzenbelastung ab, da der Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen wird.

**Förderung der Familie:** Nicht mit ESt belasteten Berechtigten dient das Kindergeld danach in vollem Umfang der Förderung der Familie. Damit entspricht der Gesetzgeber dem Fördergebot aus Art. 6 Abs. 1 GG (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, ua., BGBl. I 1990, 1513; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua., BStBl. II 1999, 182). Das estl. Kindergeld nach dem X. Abschnitt hat dann zwar materiell die gleiche Sozialleistungsfunktion wie das Kindergeld nach dem BKG (BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BGBl. I 2004, 2570; BFH v. 16.5.2013 – III R 8/11, BStBl. II 2013, 1040; BFH v. 18.7.2013 – III R 59/11, BStBl. II 2014, 843). Auch soweit das Kindergeld der Förderung der Familie dient, stellt es aber im formellen Sinn keine Sozialleistung dar, sondern eine estrechtl. Förderung der Familie durch eine Sozialzwecknorm (BVerfG v. 6.4.2011 – 1 BvR 1765/09, HFR 2011, 812; BFH v. 31.1.2007 – III B 167/06, BFH/NV 2007, 865; BFH v. 8.12.2011 – III B 72/11, BFH/NV 2012, 379; BFH v. 9.2.2012 – III R 68/10, BStBl. II 2012, 686).

► *Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab:* Die unterschiedlichen Funktionen des Kindergeldes bedingen auch unterschiedliche verfassungsrechtl. Prüfungsmaßstäbe. Hinsichtlich der Förderfunktion des Kindergeldes ergibt sich aus der Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG zwar das Gebot zum Ausgleich familienbedingter finanzieller Belastungen. Dem Gesetzgeber steht bei der Entsch. darüber, auf

welche Weise er den ihm aufgetragenen Schutz der Familie verwirklicht, aber ein Gestaltungsspielraum zu. Der Staat ist durch das Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG nicht gehalten, sämtliche die Familie treffende Belastungen auszugleichen oder die Familie ohne Rücksicht auf andere öffentliche Belange zu fördern (BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692). Die staatliche Familienförderung steht unter dem Vorbehalt des Möglichen im Sinne dessen, was der Einzelne vernünftigerweise von der Gesellschaft beanspruchen kann (BVerfG v. 7.7.1992 – 1 BvL 51/86, ua., BGBl. I 1992, 1484). Der Gesetzgeber ist insoweit gebunden, als er bei der Abgrenzung der Leistungsempfänger nicht sachwidrig unterscheiden darf (BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 = BFH/NV 2005 Beilage 1, 33; BFH v. 14.2.2007 – III B 176/06, BFH/NV 2007, 904). Weder dem Art. 6 Abs. 1 GG noch dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 GG lässt sich allerdings ein Anspruch auf Erhalt von Kindergeld zur Förderung der Familie in einer bestimmten Höhe herleiten, ebenso wenig ein Anspruch auf eine Anhebung des Kindergeldes oder anderer Sozialleistungen in entsprechendem Verhältnis zu Anhebung der Freibeträge (BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692; BVerfG v. 11.3.2010 – 1 BvR 3163/09, NJW 2010, 1803; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 8; zu den politischen Zwängen des Gesetzgebers SELDER in BLÜMICH, § 31 Rz. 25 [6/2018]).

**Der Förderanteil des Kindergeldes** hängt von den stl. Verhältnissen der Eltern ab und errechnet sich wie folgt: Die Differenz zwischen der ESt auf das zVE mit und ohne Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 ist der für die Freistellung des Existenzminimums und der weiteren Bedarfsbeträge erforderliche Teil des Kindergeldes. Zieht man diesen von dem im gesamten K<sub>j</sub> für dieses Kind zustehenden Kindergeldanspruch ab, so ergibt sich der Jahresförderanteil. Dabei soll das für das jeweilige Kind gezahlte Kindergeld nicht allein diesem Kind zugutekommen. Vielmehr soll die Summe des gesamten Kindergeldes die Familie insgesamt entlasten und für alle Kinder gleichermaßen verwendet werden (BFH v. 28.4.2010 – III R 44/08, BStBl. II 2013, 580). Der Förderanteil hat sich durch die schrittweise Einf. eines Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf deutlich verringert, da das Kindergeld nicht gleichzeitig in entsprechendem Umfang angehoben wurde. Dass sich damit der Anteil derjenigen Stpfl. erhöht hat, bei denen die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums nicht schon durch das Kindergeld, sondern erst durch Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bewirkt wird, ist aber von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden (BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692; BFH v. 11.3.2003 – VIII R 76/02, BFH/NV 2003, 1303).

Zu den kritischen Einkommensgrenzen, bis zu denen das Kindergeld auch der Familienförderung dient, s. auch HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 31 Rz. 18 f. (2/2014); HECHTNER/HUNDSDOERFER/STELAFF, FR 2009, 55 (58); zu den Berechnungsgrundlagen bei Einf. des Familienleistungsausgleichs ab VZ 1996: PLENKER, DB 1996, 2095; nach Einf. des Freibetrags für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung ab VZ 2002 s. HILLMOTH, Inf. 2001, 513 (514). Vgl. auch die instruktiven tabellarischen Aufstellungen der BReg. zur stl. Belastung von Ehen und Familien v. 18.7.2006, BTDrucks. 16/2213, 10 f. betr. den VZ 2006, und zur stl. Wirkung des Existenzminimums und des Förderanteils des Kindergeldes bei unterschiedlichen zu versteuernden Einkommensbeträgen für die VZ 1998 bis 2000 v. 1.6.2001, BTDrucks. 14/6230, 24 f.

Allerdings sollten Gesetzgeber oder FinVerw. dem Vorwurf der Undurchsichtigkeit des Verfahrens (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2003, 822) durch mehr Transparenz entgegenwirken. Zwar kann der Stpfl. sicher davon ausgehen, dass die als StVergütung bezeichnete „Vorauszahlung“ des Fiskus das kindbezogene Existenzminimum abdeckt (Sätze 1 und 4), wenn ihm keine Freibeträge ab-

gezogen werden. Ob und in welcher Höhe er aber eine Sozialleistung „Kindergeld“ erhält, lässt sich für ihn jedoch nicht ohne Weiteres ermitteln. Deshalb wäre vorzuschlagen, StVergütung und Förderanteil bei der Veranlagung solcher Nicht-Freibetragsfälle offen auszuweisen (KANZLER, FR 2001, 921 [930]).

**D. Erläuterungen zu Satz 3:  
Kindergeld als Steuervergütung im laufenden Kalenderjahr**

31

**Im laufenden Kalenderjahr** erfolgt die stl. Entlastung des Stpfl. und die ggf. noch darüber hinausgehende soziale Förderung der Familie grds. nur durch das als StVergütung gezahlte Kindergeld. Der Kinderfreibetrag wird erst bei einer EStVeranlagung berücksichtigt, obwohl auch insoweit das Monatsprinzip eingeführt wurde (§ 32 Abs. 6 Satz 5). Der Stpfl. hat somit im laufenden Kj. auch dann keine Möglichkeit, die stl. Freibeträge bei seinem LStAbzug oder seinen EStVorauszahlungen (s.u.) berücksichtigen zu lassen, wenn das ausgezahlte Kindergeld noch keine vollständige stl. Entlastung bewirkt. Obwohl zunächst nur Kindergeld gezahlt wird, ist die zeitlich nachfolgende Entlastung durch den Kinderfreibetrag gesetzssystematisch vorrangig (BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723; s. Anm. 26 mwN). Ein echtes Wahlrecht zwischen Kinderfreibetrag und Kindergeld existiert mithin nicht, sodass der Begriff „Optionsmodell“ irreführt (s. Anm. 3). Allerdings könnte die ab 1.1.2018 in § 66 Abs. 3 für die Beantragung des Kindergeldes wieder eingeführte Ausschlussfrist bei verfassungskonformer Auslegung im Erg. dazu führen, dass Besserverdiener auf die Beantragung des Kindergeldes verzichten und die stl. Entlastung allein über die Freibetragsgewährung erlangen können (WENDL, DStR 2018, 2065 [2071]; s. auch § 66 Anm. J 17-1 ff.; AVVENTO in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 66 Rz. 5 ff.).

**Als Steuervergütung** wird das Kindergeld im laufenden Kj. gezahlt (s. BFH v. 11.12.2013 – XI R 42/11, BStBl. II 2014, 840). Es ist damit Vorauszahlung auf eine mögliche estl. Kinderentlastung (glA AXER in DStJG 29 [2006], 175 [184]; SELDER in BLÜMICH, § 31 Rz. 21 [11/2017]; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 9). Dabei hat der Gesetzgeber dem Stpfl. allerdings die Obliegenheit übertragen, seine Kindergeldansprüche selbst geltend zu machen (BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723). Das Kindergeld wird nach § 67 nur auf Antrag gewährt (§ 67 Anm. 1 ff.). Auf nach dem 31.12.2017 eingehende Anträge wird Kindergeld zudem rückwirkend nur für einen Zeitraum von sechs Monaten gezahlt (§ 66 Anm. J 17-1 ff.). Die Festsetzung der StVergütung erfolgt durch entsprechenden Kindergeldbescheid der Familienkasse (§ 70 Anm. 6). Aus der Rechtsnatur der StVergütung ergibt sich ua. auch die Zuständigkeit der FG für Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Kindergeldfestsetzung und Anrechnung bei der EStVeranlagung (s. Anm. 17).

**Monatliche Auszahlung des Kindergeldes:** Der Hinweis auf die monatliche Auszahlung des Kindergeldes wiederholt die gesetzssystematisch im X. Abschnitt (bis einschließlich 2006 in § 71, danach in § 66 Abs. 2) verortete Regelung über den Zahlungszeitraum (§ 66 Anm. 15).

**Berücksichtigung von Kindern beim Lohnsteuerabzug:** Da seit VZ 1996 nur noch Kindergeld als StVergütung im laufenden Kj. gezahlt wird, entfällt die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bei der Erhebung der LSt. Abs. 1 Satz 5

## § 31 Anm. 31–32 E. Satz 4: Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6

Nr. 5 des später vollständig abgeschafften § 38c wurde mit der Begr. gestrichen, ArbN erhielten „während des Jahres ausschließlich das Kindergeld“ (BTD Drucks. 13/1558, 157). Allerdings ist die Eintragung der Freibeträge des § 32 Abs. 6 auf der LStKarte nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 für die Stpfl. möglich, denen für ihre berücksichtigungsfähigen Kinder kein Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen zusteht (s. § 39a Anm. 35). Dies sind unbeschränkt estpfl. ArbN, deren Kinder außerhalb der EU bzw. EWR-Staaten leben (§ 63 Abs. 1 Satz 3, vgl. BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887). Bei Auslandskindern ist eine etwaige Minderung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 zu beachten. Betroffen sind außerdem ArbN, die mit ihren Kindern im Inland leben, aber nicht über eine Niederlassungs- oder Aufenthaltserlaubnis verfügen, welche die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 erfüllt.

**Berücksichtigung von Kindern bei Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen:** In den Fällen des § 31 bleiben die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und das zu verrechnende Kindergeld bei der Festsetzung der EStVorauszahlung seit dem JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) außer Ansatz (§ 37 Abs. 3 Satz 12; AVVENTO in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 37 Rz. 24). Obwohl es an einer dem § 39a Abs. 1 Nr. 6 entsprechenden Regelung für das EStVorauszahlungsverfahren fehlt, sollten auch bei den EStVorauszahlungen die Kinderfreibeträge der Stpfl. berücksichtigt werden, die keinen Kindergeldanspruch haben, also unbeschränkt estpfl. Ausländer ohne Niederlassungs- oder Aufenthaltserlaubnis mit Kindern im Inland sowie unbeschränkt EStpfl. mit Kindern im Ausland außerhalb eines EU- oder EWR-Staats (ETTLICH in BLÜMICH, § 37 Rz. 181 [8/2018]; ebenso noch das mit BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018, 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369, aufgehobene BMF v. 9.3.1998 – IV B 5 - S 2280 - 45/98, BStBl. I 1998, 347, Rz. 25; zum Grundsatz der Gleichbehandlung von LSt- und ESt-Vorauszahlungspflichtigen s. BFH v. 29.4.1992 – VI B 152/91, BStBl. II 1992, 752).

### E. Erläuterungen zu Satz 4: Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bei unzureichendem Kindergeld und Hinzurechnung des Kindergeldes

#### I. Abzug des Kinderfreibetrags, wenn der Kindergeldanspruch das Existenzminimum des Kindes nicht freistellt (Satz 4 Halbs. 1)

##### 32 1. Vergleichsberechnung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag als sog. Günstigerprüfung

Nach Satz 4 Halbs. 1 ist bei der EStVeranlagung der Kinderfreibetrag abzuziehen, wenn die gebotene stl. Freistellung (des Existenzminimums und der weiteren Bedarfsbeträge) durch das Kindergeld nicht vollständig bewirkt wird. Hinsichtlich der KiSt und des SolZ findet dagegen keine Vergleichsrechnung statt, sondern es werden immer die kindbedingten Freibeträge abgezogen, s. Anm. 16.

**Die gebotene steuerliche Freistellung durch das Kindergeld** wird nicht vollständig bewirkt, wenn das in eine estl. Entlastung umgerechnete Kindergeld,

dh. der gesamte für den VZ zustehende Kindergeldanspruch, hinter den Freibeträgen von 3 678/7 356 € (VZ 2017) bzw. 3 714/7 428 € (VZ 2018) im Jahr zurückbleibt. In diesem Fall sind die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 1 von Amts wegen abzuziehen (s. auch Anm. 32 f.). Zum Antragsverfahren beim Kindergeld s. § 67 Anm. 1 ff.

**Die danach erforderliche Vergleichsrechnung** ist von Amts wegen durchzuführen (BFH v. 30.11.2004 – VIII R 51/03, BStBl. II 2008, 795; BFH v. 9.12.2009 – X R 49/07, BFH/NV 2010, 1790; BFH v. 13.9.2012 – V R 59/10, BStBl. II 2013, 228), nachdem ggf. der Stpfl. eine Antragsveranlagung eingeleitet hat (s. Anm. 34). Diese Vergleichsrechnung wird vom Gesetzgeber (s. Satz 5 aF), der Rspr. (s. BFH v. 28.6.2012 – III R 86/09, BStBl. II 2013, 855; BFH v. 27.2.2014 – III R 40/13, BStBl. II 2014, 783) und der FinVerw. (das mittlerweile aufgehobene BMF v. 16.7.2003 – IV C 4 - S 2280 - 143/03, BStBl. I 2003, 385) auch als „Günstigerprüfung“ bezeichnet. Dieser technische Begriff darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass es sich bei der Vergleichsrechnung nicht um eine Fördermaßnahme, sondern um die Richtigstellung der Bemessungsgrundlage handelt (KANZLER, FR 2001, 921 [926], mwN; glA PUST in LBP, § 31 Rz. 240 [6/2017]).

**Beispiel einer Vergleichsrechnung nach Satz 4 für den Veranlagungszeitraum 2017:** In der 2. Spalte findet sich die Vergleichsrechnung mit dem zvE, das als Grenzwert den StBetrag wiedergibt, von dem an nicht mehr die Kinderfreibeträge, sondern nur noch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 die stl. Entlastung bewirken.

zvE 2017	40 000 €	64 100 €	80 000 €	100 000 €
abzgl. Freibeträge nach § 32 Abs. 6 für ein Kind	7 356 €	7 356 €	7 356 €	7 356 €
Bemessungsgrundlage nach Abzug	32 644 €	56 744 €	72 644 €	92 644 €
ESt vor Abzug der Freibeträge (Splitting)	5 040 €	12 138 €	17 532 €	25 122 €
ESt nach Abzug der Freibeträge (Splitting)	3 132 €	9 834 €	14 966 €	22 226 €
stl. Unterschiedsbetrag	1 908 €	2 304 €	2 566 €	2 896 €
Kindergeld	2 304 €	2 304 €	2 304 €	2 304 €
Differenz zwischen StEntlastung und Kindergeld (Minusbetrag entspricht Förderanteil des Kindergeldes)	./. 396 €	0 €	262 €	592 €

**Für jedes Kind gesondert** ist die Vergleichsrechnung vorzunehmen, denn nach § 32 Abs. 6 wird „für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag ... abgezogen“ (BFH v. 28.4.2010 – III R 86/07, BStBl. II 2011, 259, mwN, mit kritischer Anm. SIEGEL, DStZ 2010, 859; BFH v. 4.2.2016 – III R 9/15, BStBl. II 2017, 121; ebenso ohne Begr. BMF v. 18.12.1995 – IV B 5 - S 2282a - 438/95II, BStBl. I 1995, 805, Rz. 7; s. auch H 31 EStH 2017). Die Einzelbetrachtung ist im Regelfall für den Stpfl. günstiger als die Gesamtbetrachtung (BFH v. 28.4.2010 – III R 86/07, BStBl. II 2011, 259). Für ein Wahlrecht dahingehend, die für mehrere Kinder zu gewährenden Freibeträge zusammenzufassen, wenn dies bei Anwendung der sog. Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 günstiger sein sollte, sieht der BFH im Gesetz keine Stütze (BFH v. 28.4.2010 – III R 86/07, BStBl. II 2011, 259; BFH v. 19.4.2012 – III R 50/08, BFH/NV 2012, 1429).

**Durchführung der Vergleichsrechnung:** Der Prüfung ist das zvE zugrunde zu legen (R 31 Abs. 1 Satz 3 EStR). Daher ist der Unterschiedsbetrag der ESt

(Jahressteuer) auf das zVE (Jahresbetrag) ohne Berücksichtigung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und der ESt auf das zVE abzgl. dieser Freibeträge dem Anspruch auf Kindergeld für jedes einzelne Kind, beginnend mit dem ältesten Kind (BFH v. 28.4.2010 – III R 86/07, BStBl. II 2011, 259), gegenüberzustellen. Für das zweite, dritte und weitere Kind ist die Vergleichsrechnung jeweils unter gleichzeitigem Ansatz der Freibeträge für die jeweils älteren zu berücksichtigenden Kinder durchzuführen, wenn bei diesen das Kindergeld nicht die Freistellung des Existenzminimums bewirkt hat (LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 13). Übersteigt das Kindergeld die StEntlastung, so dient es in Höhe dieser Differenz der Förderung der Familie (s. Anm. 30). Bei einer höheren StEntlastung sind die Freibeträge abzuziehen und das Kindergeld der tariflichen ESt wieder hinzuzurechnen. Auch bei Anwendung des ermäßigten ESt-Tarifs nach § 34 ist eine kindbezogene Vergleichsrechnung durchzuführen (BFH v. 28.4.2010 – III R 86/07, BStBl. II 2011, 259; BFH v. 19.4.2012 – III R 50/08, BFH/NV 2012, 1429).

**Der Anspruch auf Kindergeld** ist seit dem VZ 2004 maßgebend für die Vergleichsberechnung (zur alten Rechtslage s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 20 ff.). Nach diesem Kindergeldanspruch bemisst sich auch der Betrag, der der tariflichen ESt hinzuzurechnen ist, wenn es zum Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 kommt (dazu und zu den Gründen der Umstellung von der Kindergeldzahlung auf den Kindergeldanspruch s. Anm. 34). Der Kindergeldanspruch umfasst für den VZ 2009 auch den nach § 66 Abs. 1 Satz 2 zu zahlenden Kinderbonus von 100 €. Da es auf den Kindergeldanspruch ankommt, ist dieser Anspruch grds. unabhängig davon zu berücksichtigen, ob ein Antrag gestellt oder Kindergeld tatsächlich gezahlt wurde (BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723); zu berücksichtigen ist daher auch ein Kindergeldanspruch, dessen Festsetzung aus verfahrensrechtl. Gründen, zB wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung, unterblieben ist (BFH v. 13.9.2012 – V R 59/10, BStBl. II 2013, 228; R 31 Abs. 2 EStR 2012) oder der bestandskräftig abgelehnt wurde (BFH v. 15.3.2012 – III R 82/09, BStBl. II 2013, 226). Ebenso wenig kommt es darauf an, ob der Anspruch durch Zahlung des Kindergeldes erloschen ist; zur Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 s. dagegen unten.

► *Kindergeldanspruch ist dem Kinderfreibetragsberechtigten zuzurechnen:* Der Anspruch auf Kindergeld ist demjenigen zuzurechnen, der für das Kind Anspruch auf einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 hat, auch wenn das Kindergeld an das Kind selbst oder einen Dritten (zB wegen einer Abzweigung gem. § 74 an einen Träger von Sozialleistungen) ausgezahlt wird (R 31 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012).

Der Anspruch auf Kindergeld wird auch dann in die Vergleichsberechnung einbezogen, wenn das Kindergeld an den anderen Berechtigten ausgezahlt wird und der Stpfl. nach § 1612b BGB in Höhe der Hälfte des Kindergeldes bei seiner Barunterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind entlastet wird (FG Hamb. v. 4.4.2012 – 2 K 9/12, juris, rkr.; s. auch BFH v. 17.12.2010 – III B 145/09, BFH/NV 2011, 597, zu § 31 Satz 5 aF). In den Sonderfällen des § 32 Abs. 6 Satz 3 und Satz 6 Alt. 1, in denen dem Stpfl. die für Ehegatten oder Lebenspartner verdoppelten Freibeträge des § 32 Abs. 6 Satz 2 zustehen, ist auch der gesamte Kindergeldanspruch in die Vergleichsrechnung einzubeziehen (zur Hinzurechnung des Kindergeldanspruchs in diesen Fällen s. Anm. 35). Ist ein Kind gleichwertig in den jeweiligen Haushalt seiner nicht miteinander verheirateten Elternteile aufgenommen, wird dem Elternteil, der in analoger Anwendung des § 64 Abs. 2 Sätze 3 bis 4 zum nachrangig Kindergeldberechtigten bestimmt wurde, bei der Günstigerprüfung auch dann der hälftige Kindergeldanspruch dem

einfachen Kinderfreibetrag gegenübergestellt, wenn dieser Elternteil keine tatsächliche Verfügungsmacht über das hälftige Kindergeld erlangt (BFH v. 23.12.2013 – III B 98/13, BFH/NV 2014, 519).

► *Kindergeldanspruch für Auslandskinder:* Für Auslandskinder, für die nach einem zwischenstaatlichen Abkommen Kindergeld in geringerer Höhe gewährt wird (s. § 66 Anm. 11), ist die Vergleichsrechnung in gleicher Weise vorzunehmen. Soweit die Freibeträge des § 32 Abs. 6 uU nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats gem. § 32 Abs. 6 Satz 4 gemindert werden (s. § 32 Anm. 177 f.), ist nur die durch die geminderten Freibeträge eintretende stl. Entlastung in die Vergleichsrechnung einzubeziehen. Das ausländ. Kindergeld ist dem Stpfl. in diesen Fällen bei der EStVeranlagung unabhängig davon hinzuzurechnen, ob es seine zivilrechtl. Unterhaltspflicht gemindert hat (BFH v. 28.6.2012 – III R 86/09, BStBl. II 2013, 855). Zu Kindergeldansprüchen nach über- und zwischenstaatlichen Rechtsvorschriften s. H 31 EStH 2017; zu dem Kindergeld vergleichbaren ausländ. Leistungen s. die Übersicht zu BZSt. v. 16.1.2017, BStBl. I 2017, 151; zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 33, 36 f.

**Kindergeldanspruch und Freibetragsberechtigung von Stief- und Großeltern:** Sind die kinderbezogenen Freibeträge des § 32 Abs. 6 Sätze 1–6 auf Stief- und Großeltern übertragen (§ 32 Abs. 6 Satz 10), so wird diesen meist auch der Anspruch auf das Kindergeld zustehen (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3). Die Vergleichsrechnung ist für diese Stpfl. aber unabhängig davon durchzuführen, ob ihnen selbst ein Kindergeldanspruch zusteht, und bei unzureichender Freistellung des Existenzminimums durch das Kindergeld dieses ihrer tariflichen ESt hinzuzurechnen. Da der Übertragende keinen Kinderfreibetrag mehr abziehen kann, ist bei ihm weder eine Vergleichsrechnung durchzuführen (Pust in LBP, § 31 Rz. 306 [6/2017]) noch ein Kindergeldanspruch nach Satz 4 hinzuzurechnen (glA LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 16). Ist den Stief- oder Großeltern nur der Kinderfreibetrag eines Elternteils übertragen, so ist der Kindergeldanspruch auch nur in diesem Umfang in die Vergleichsrechnung einzubeziehen und erhöht die Tarifsteuer auch nur insoweit (glA JACHMANN in KSM, § 31 Rz. B 26 [4/2004]; Pust in LBP, § 31 Rz. 306 [5/2012]). Zum str. Umfang der Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- oder Großeltern s. § 32 Anm. 193 ff.

**Keine Vergleichsrechnung bei fehlendem Kindergeldanspruch:** Die Vergleichsrechnung entfällt, wenn Eltern zwar die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zustehen, keiner der Elternteile aber Anspruch auf Kindergeld oder dem Kindergeld vergleichbare Leistungen (s. Anm. 32) hat, zB weil die ausländ. Eltern nicht die aufenthaltsrechtl. Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 erfüllen oder das Kind außerhalb des EU-/EWR-Gebiets wohnt (BFH v. 15.5.2009 – III B 209/08, BFH/NV 2009, 1630; zum Anspruch auf Kindergeld s. § 62 Anm. 1 ff.).

► *Ausschlussfrist für Geltendmachung des Kindergeldanspruchs:* Nach dem durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865) in § 66 neu eingefügten Abs. 3 kann das Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt werden, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Die Neuregelung ist am 1.1.2018 in Kraft getreten (Art. 11 Abs. 2 StUmgBG) und nur auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen. Im Anschluss an die zur wortlautgleichen, bis 31.12.1997 geltenden Regelung des § 66 Abs. 3 aF ergangene Rspr. des BFH (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109) wird man dieser Regelung materiell-rechtl. Wirkung beimessen müssen, gleichviel ob man von einem vollständigen Erlöschen des Anspruchs oder nur von einem verwirkungsähnlichen Durchsetzungshin-

dernis ausgeht (zum Meinungsstand WENDL, DStR 2018, 2065 [2066 f.]). Würde man die bisherige Rspr., nach der für die Günstigerprüfung allein auf den materiell-rechtl. Anspruch abzustellen ist, auch wenn dieser mangels Antragstellung nicht zur Auszahlung gekommen ist (BFH v. 13.9.2012 – V R 59/10, BStBl. II 2013, 228), auf den von der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 erfassten, aber noch nicht verjährten Anspruch übertragen, führte dies uE zu einer verfassungswidrigen Besteuerung des Kinderexistenzminimums (vgl. hierzu BVerfG v. 6.11.2003 – 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260, das noch auf der bis VZ 2003 geltenden Fassung von § 31 Satz 4, § 36 Abs. 2 Satz 1 beruhte, wonach bei der Vergleichsrechnung nicht auf den Kindergeldanspruch, sondern auf das gezahlte Kindergeld abzustellen war), denn im Gegensatz zur noch während des zeitlichen Anwendungsbereich des § 66 Abs. 3 aF geltenden Rechtslage würde die Anwendung der antragsunabhängigen Freibetragsregelungen nicht mehr dazu führen, dass innerhalb der Grenzen der stl. Festsetzungsverjährung ein estl. Zugriff auf Einkommen verhindert wird, das zur Deckung des Familienexistenzminimums benötigt wird. Vielmehr könnte der über den LStAbzug oder die EStVorauszahlungen bereits erfolgte Eingriff in das für die Existenzsicherung benötigte Einkommen selbst dann nicht mehr vollständig rückgängig gemacht werden, wenn der Kindergeldberechtigte erst am Ende des noch laufenden VZ die rückwirkende Festsetzung von Kindergeld ab Beginn des VZ beantragt (geht zB der Kindergeldantrag erst im Dezember 2018 ein, kann Kindergeld nur noch für Juni bis Dezember festgesetzt werden, obwohl der Fiskus von Januar bis Mai 2018 bereits auf das Einkommen zugegriffen hat). Die deswegen im Schrifttum vorgeschlagene Billigkeitslösung (SELDER in BLÜMICH, § 31 Rz. 46 [8/2018]) würde den verfassungswidrigen Zugriff auf das Existenzminimum nur für den Teil der Stpfl. beseitigen, der die neue Antragsfrist unverschuldet oder aus geringem Verschulden versäumt hat. Zudem würde dadurch die mit der materiell-rechtl. Interpretation der Ausschlussfrist ausgegrenzte Wiedereinsetzungsprüfung über die Hintertür wieder zum Tragen kommen. Vorzugswürdig erscheint es deshalb, § 31 Satz 4 dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass 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 eingestellt werden darf (AVVENTO in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 66 Rz. 11; WENDL, DStR 2018, 2065 [2070 f.]). Ist danach der Ansatz der Freibeträge günstiger als der so berechnete Kindergeldanspruch, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche ESt um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten VZ, wobei wiederum die von der Ausschlussfrist erfassten Teile des Anspruchs nur mit Null angesetzt werden (s. Anm. 34). Dadurch wird sichergestellt, dass – wie unter Geltung des § 66 Abs. 3 aF – jedenfalls die Freibetragsregelungen einen estl. Zugriff auf das Familienexistenzminimum ausschließen. Zur verfahrensrechtl. Berücksichtigungsfähigkeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO s. Anm. 33. Soweit der Stpfl. nur Einkommen in einer Höhe erzielt, das nicht ausreicht, um das Existenzminimum der gesamten Familie abzudecken, und deshalb die kindbedingten Freibeträge nicht ihre volle stl. Wirkung entfalten können, berührt die Ausschlussfrist für den nicht abgedeckten Teil des Existenzminimums dagegen nur die Sozialleistungsfunktion des Kindergeldes. Insoweit bedarf es keiner Modifikation der Vergleichsrechnung, die dann nur über eine Art negative ESt möglich wäre, da das BVerfG die Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 aF in Bezug auf die Förderfunktion des Kindergeldes als verfassungsgemäß beurteilt hat (BVerfG v. 6.11.2003 – 2 BvR 1240/02, HFR 2004, 260).



## 2. Verfahrensfragen der Günstigerprüfung

33

**Keine Bindungswirkung der Kindergeldbescheide:** Ob ein Anspruch auf Kindergeld besteht, folgt aus den Kindergeldbescheiden der Familienkasse. Diese entfalten mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung zwar keine Tatbestandswirkung für die durch das FA vorzunehmende Vergleichsrechnung, sind aber faktisch von Bedeutung (R 31 Abs. 4 Satz 3 EStR 2012: Das FA übernimmt „grundsätzlich“ die Entsch. der Familienkasse und hat bei abweichender Entsch. ein Einvernehmen mit der Familienkasse herzustellen). Dies gilt für die Bejahung des Anspruchs ebenso wie für dessen Ablehnung (s. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. O 4.3). Es fehlt uE an einer Tatbestandswirkung, weil es sich bei der von der Familienkasse als Finanzbehörde (§ 6 Abs. 2 Nr. 6 AO) getroffenen Entsch. über die Vorausleistung „Kindergeld“ nicht um eine ressort- und rechtswegfremde Entsch. handelt, die daher den Abzug oder die Versagung des Kinderfreibetrags nicht präjudizieren kann (BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543; BFH v. 15.3.2012 – III R 82/09, BStBl. II 2013, 226; BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, HFR 2013, 594; SEILER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 31 Rz. 12). Ungeachtet der fehlenden Tatbestandswirkung der Kindergeldfestsetzung für die StFestsetzung hat jeder Stpfl., der (ggf. auch nur nachrangigen) Anspruch auf Kindergeld gem. § 62 iVm. § 63 Abs. 1 hat, einen Anspruch darauf, dass ihm die Familienkasse auf Antrag nach § 68 Abs. 3 eine Bescheinigung über das für das Kj. ausgezahlte Kindergeld erteilt (BFH v. 27.2.2014 – III R 40/13, BStBl. II 2014, 783).

► *Auslandsfälle:* Dagegen wird man den ressort- und rechtswegfremden Entsch. von anderen EU-Staaten über dem Kindergeld vergleichbare ausländ. Leistungen nach den Grundsätzen der vertrauensvollen Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV) Bindungswirkung beimessen müssen (vgl. zum Parallelproblem beim Kindergeld BFH v. 27.7.2017 – III R 18/16, BStBl. II 2017, 1237). Im Übrigen müssen das FA und das FG eigene Feststellungen zum Bestehen des Anspruchs nach ausländ. Recht treffen (BFH v. 13.6.2013 – III R 10/11, BStBl. II 2014, 706; BFH v. 13.6.2013 – III R 63/11, BFH/NV 2013, 187).

**Änderungsbescheide:** Da der Kindergeldbescheid kein Grundlagenbescheid für die StVeranlagung ist, scheidet eine Änderung des EStBescheids nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO bei einer Änderung des Kindergeldbescheids aus. Allerdings kommt eine Änderung nach § 173 AO in Betracht, wenn nachträglich bekannt wird, dass die Voraussetzungen für einen Anspruch auf Kindergeld tatsächlich nicht in dem bisher angenommenen Umfang bestanden haben. Ebenso scheidet grds. auch eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aus, denn das FA hat das Vorliegen der Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch selbständig zu prüfen, sodass die nachträgliche Festsetzung und/oder Zahlung von Kindergeld durch die Familienkasse keine rückwirkenden Ereignisse darstellen (vgl. BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543, betr. Änderung eines bestandskräftig festgesetzten SolZ; aA noch R 31 Abs. 5 EStR 2008). Zur Anwendung gelangt § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO uE allerdings dann, wenn der Kindergeldanspruch wegen der in § 66 Abs. 3 neu eingeführten Ausschlussfrist nicht mehr rückwirkend durchgesetzt werden kann, denn insofern hängt die Vergleichsrechnung nach der hier vertretenen verfassungskonformen Auslegung (s. Anm. 32) nicht nur vom Bestehen des Anspruchs, sondern davon ab, wann der Kindergeldantrag gestellt wurde und wie die Familienkasse über diesen entschieden hat (s. etwa zur trotz Ablaufs der Ausschlussfrist erfolgenden Kindergeldfestsetzung wegen unzulässiger Rechtsausübung BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, HFR 2002, 1024; WENDL, DStR 2018, 2065 [2068]).

**Monats- oder Jahresprinzip als Grundlage der Vergleichsrechnung:** Für die Vergleichsrechnung (Günstigerprüfung) ist eine Jahresbetrachtung vorzunehmen, auch wenn das Kindergeld monatlich gezahlt wird, denn die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 sind Jahresbeträge. Allerdings sind auch diese Freibeträge zeitanteilig für die Monate zu kürzen, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 6 Sätze 1–4 nicht vorgelegen haben (§ 32 Abs. 6 Satz 5). Besteht deshalb nur für einen Teil des VZ Anspruch auf kindbedingte Freibeträge, ist nur der entsprechend reduzierte Betrag in die Vergleichsrechnung einzubeziehen. Bestand nicht während des gesamten VZ Anspruch auf Kindergeld, ist auch nur die Summe der für die betreffenden Monate zustehenden Kindergeldansprüche in die Vergleichsrechnung einzubeziehen. Dies bedeutet umgekehrt, dass nicht für jeden einzelnen Monat geprüft werden darf, ob der Kindergeldanspruch oder der anteilige Freibetrag günstiger ist. Das entgegenstehende Ur. des BFH (BFH v. 16.12.2002 – VIII R 65/99, BStBl. II 2003, 593) ist uE überholt, da der Gesetzgeber in Satz 1 und Satz 4 durch die Einfügung der Formulierungen „im gesamten Veranlagungszeitraum“ und „für den gesamten Veranlagungszeitraum“ das Jahresprinzip ausdrücklich geregelt hat (s. Anm. 2 „JStG 2007 v. 13.12.2006“; entgegen BTDrucks. 16/2712, 53 dürfte dies aber eine materielle Änderung und nicht nur eine Klarstellung sein; glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 26. Aufl. 2007 und 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 14; SELDER in BLÜMICH, § 31 Rz. 49 [8/2018]; BAUHAUS in KORN, § 31 Rz. 20 [7/2014]; HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 31 Rz. 24 [2/2014]).

Die FinVerw. ging in den sog. Wechselfällen, der Zahlung von „Kindergeld nach unterschiedlichen Sätzen oder nicht für jeden Monat“, bereits vor der ausdrücklichen Regelung in Satz 4 vom Jahresprinzip aus (BMF v. 9.3.1998 – IV B 5 - S 2280 - 45/98, BStBl. I 1998, 347, Rz. 7; aA noch BMF v. 18.12.1995 – IV B 5 - S 2282a - 438/95II, BStBl. I 1995, 805, Rz. 7).

#### 34 II. Rechtsfolge des Satzes 4 Halbs. 1: Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 bei der Einkommensteueranmeldung und Hinzurechnung des Anspruchs auf Kindergeld

Ergibt die Vergleichsrechnung, dass das Existenzminimum nicht durch das Kindergeld stl. freigestellt wird, so sind die Freibeträge des § 32 Abs. 6 von Amts wegen abzuziehen und die ESt um den Anspruch auf Kindergeld zu erhöhen. Führt die Günstigerprüfung dagegen zu dem Erg., dass die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums des Kindes bereits durch das ausgezahlte Kindergeld bewirkt worden ist, kann nicht zusätzlich noch ein Kinderfreibetrag in Anspruch genommen werden, auch wenn der andere Elternteil seiner zivilrechtl. Unterhaltsverpflichtung nicht nachgekommen ist (BFH v. 16.8.2005 – III B 32/05, BFH/NV 2005, 2188).

**Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer** werden die Freibeträge des § 32 Abs. 6 abgezogen, dh., der Familienleistungsausgleich ist durch EStVeranlagung herzustellen. Dies geschieht in allen Fällen der Veranlagung nach § 25 von Amts wegen. Für ArbN bietet sich nur die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8. Einen eigenständigen Veranlagungstatbestand für ArbN, denen Kindergeld gezahlt wird, hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Der Stpfl. hat daher die Veranlagung zu beantragen, damit der Kinderfreibetrag dann von Amts wegen zu berücksichtigen ist. Insoweit ist es nicht verfassungswidrig, dass der ArbN dieses zumutbare verfahrensrechtl. Hindernis überwinden muss, um eine durch die Berücksichtigung der Freibeträge bewirkte Steuererstattung zu erlangen (vgl. BVerfG v. 18.9.2013 – 1 BvR 924/12, HFR 2013, 1157).

**Die Rechtsfolge, wonach die kindbezogenen Freibeträge abzuziehen sind**, ergibt sich nicht aus Satz 4, sondern aus § 32 Abs. 6. Danach ist der Kinderfreibetrag und der weitere Freibetrag für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung stets von Amts wegen abzuziehen. Satz 4 trifft vielmehr nur eine Regelung, dass der Kinderfreibetrag ausnahmsweise nicht abzuziehen ist, wenn die Entlastung durch den Anspruch auf die StVergütung „Kindergeld“ höher ist (Vorrang des § 32 vor § 31; s. auch Anm. 26).

**Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld:** Die unter Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 ermittelte ESt erhöht sich um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten VZ, wenn diese Freibeträge vom Einkommen abgezogen werden. Bis zum VZ 2003 wurde nur das gezahlte Kindergeld in die Vergleichsrechnung einbezogen und bei Abzug der kindbezogenen Freibeträge hinzugerechnet.

Die Umstellung der Vergleichs- und Hinzurechnung von der Kindergeldzahlung auf den Kindergeldanspruch durch das StÄndG 2003 (s. Anm. 2) hielt der Gesetzgeber wegen der Aufhebung der Antragsfrist für das Kindergeld in § 66 durch das 1. SGB III-ÄndG für gerechtfertigt; der Kindergeldantrag war danach bis zur Verjährung möglich. Durch den Ansatz des Kindergeldanspruchs wurde daher nicht nur die Änderung der StFestsetzung im Fall nachträglicher Kindergeldgewährung entbehrlich, sondern auch die StErklärung vereinfacht, weil die in einem Betrag ausgewiesene Kindergeldzahlung nicht mehr kindbezogen nachzuweisen war (BTDrucks. 15/1798, 2).

Mit der durch das StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865) für nach dem 31.12.2017 eingehende Anträge wieder eingeführten sechsmonatigen Ausschlussfrist für die rückwirkende Gewährung von Kindergeld hat der Gesetzgeber erneut unterschiedliche Fristen für die Gewährung des Kindergeldes (Ausschlussfrist) und der kindbezogenen Freibeträge (Festsetzungsverjährung) geschaffen. Es ist auch nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber sich im Gesetzgebungsverfahren mit seinen bereits früher gewonnen Erkenntnissen über die durch die Ausschlussfrist bewirkten Probleme (s. dazu WENDL, DStR 2018, 2065) auseinandergesetzt hätte. Ebenso bleiben die Gründe, die den Gesetzgeber zur Schaffung einer derart problembehafteten Vorschrift bewogen haben, weitgehend im Dunklen. 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, [www.ertragsteuerrecht.de](http://www.ertragsteuerrecht.de)). Nähere Erläuterungen zur Art des Missbrauchs sind allerdings nicht ersichtlich (zur Kritik hieran s. BTDrucks. 18/12127, 48). Zu vermuten ist, dass im Zusammenhang mit weit zurückreichenden Anträgen wahrheitswidrige Angaben zu Anspruchsvoraussetzungen wie etwa dem Wohnsitz befürchtet wurden und umfangreichen Aufklärungsmaßnahmen vorgebeugt werden sollte.

► *Grundsätzliche Unbeachtlichkeit des gezahlten Kindergeldes:* Ebenso wie bei der Vergleichsrechnung wird das Kindergeld der tariflichen ESt in Höhe des Anspruchs hinzugerechnet. Für die Hinzurechnung von Kindergeld ist somit der ursprünglich bestehende materiell-rechtl. Kindergeldanspruch maßgebend. Wegen der vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollten Abkoppelung der Steuer- von der Kindergeldfestsetzung ist nicht entscheidend, ob der Anspruch tatsächlich durch Zahlung erfüllt wurde. Der Kindergeldanspruch ist seit dem VZ 2004 unabhängig von der kindergeldrechtl. Beurteilung durch die Familienkasse hinzuzurechnen, wenn die Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 rechnerisch günstiger ist als der Kindergeldanspruch (BFH v. 15.3.2012 – III R 82/09, BStBl. II 2013, 226; BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, HFR 2013, 594). Geringere oder überhöhte Kindergeldzahlungen sind daher ohne Einfluss auf die Vergleichs- und die Hinzurechnung, wohl aber nachträgliche Veränderungen des Kindergeldanspruchs (s. Anm. 33). Zur Vergleichs- und Hinzurechnung bei anspruchsberechtigten Stief- und Großeltern s. Anm. 32.

► *Ausnahme bei Ausschlussfrist für Geltendmachung des Kindergeldanspruchs:* Kann ein Kindergeldanspruch, der innerhalb seiner Festsetzungsfrist geltend gemacht wurde, wegen Eingreifens der Ausschlussfrist des § 66 Abs. 3 nicht mehr durchgesetzt werden, ist § 31 Satz 4 uE zum einen dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass er nur in Höhe von null in die Vergleichsrechnung eingestellt werden darf (AVVENTO in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 66 Rz. 11; WENDL, DStR 2018, 2065 [2070 f.]), s. Anm. 32. Ergibt die Vergleichsrechnung, dass die Freibeträge günstiger sind als der so berechnete Kindergeldanspruch, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche ESt auch nur um den so berechneten Kindergeldanspruch.

**Beispiel:** Wird das Kindergeld für das erste Kind (geb. 2010) erst im Dezember 2018 beantragt und daher nur für Juni bis Dezember festgesetzt und ausbezahlt ( $7 \times 194 \text{ €} = 1.358 \text{ €}$ ), ist es nur in dieser Höhe in die Vergleichsrechnung mit den für den gesamten VZ 2018 zustehenden kindbezogenen Freibeträgen einzubeziehen und – wenn Letztere günstiger sind – auch nur in dieser Höhe der sich unter Abzug der Freibeträge ergebenden tariflichen ESt wieder hinzuzurechnen.

Zu verfahrensrechtl. Fragen s. Anm. 33.

► *Zur Hinzurechnung vergleichbarer in- und ausländischer Leistungen* s. Anm. 36, 37.

► *Keine Hinzurechnung von Kindergeld nach BKGG:* Nicht hinzuzurechnen ist das Kindergeld nach BKGG, weil es weder durch Satz 1 noch durch Satz 5 in den stl. Familienleistungsausgleich einbezogen werden kann (s. Vor §§ 62–78 Anm. 14; aA SELDER in BLÜMICH, § 31 Rz. 52 [11/2017]; HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 31 Rz. 22 [2/2014], § 2 BKGG Rz. 52 f [6/2012], der zu Recht auf eine Lücke hinweist, die uE allerdings nicht durch eine steuerverschärfende Analogie geschlossen werden darf). Bei einem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPflcht (s. Anm. 12) ist daher nur das Kindergeld nach EStG mit dem Kinderfreibetrag zu verrechnen.

**Rückforderung des Kindergeldes bei Abzugsverbot für Kinderfreibetrag:** Stellt sich nach Ablauf des Kj. heraus, dass das Kindergeld zB wegen einer schädlichen Erwerbstätigkeit (§ 32 Abs. 4 Sätze 2f.) zu Unrecht gezahlt worden ist, so fehlt es an den Voraussetzungen für den Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6. Da eine Hinzurechnung des Kindergeldes zur tariflichen ESt nach Satz 4 iVm. § 2 Abs. 6 Satz 3 nur bei Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 zulässig ist, kommt in derartigen Fällen nur eine Aufhebung der Kindergeldfestsetzung und eine Rückforderung der StVergütung „Kindergeld“ durch die Familienkasse in Betracht. Solche Rückforderungen von Kindergeld waren bis zum Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986) besonders häufig, wenn sich erst nach Ablauf des Kj. herausstellte, dass die prognostizierten Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag überschritten. Heute kann dies zB noch bei behinderten Kindern der Fall sein, wenn die Familienkasse die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt nachträglich anders beurteilt.

Zu den verfahrensrechtl. Voraussetzungen der Kindergeldrückforderung:

► *Änderung nach § 70 Abs. 2:* BFH v. 3.3.2011 – III R 11/08, BStBl. II 2011, 722 (Abgrenzung zur Änderung nach § 70 Abs. 3); BFH v. 23.1.2013 – XI R 50/10, BStBl. II 2013, 916 (kein Ermessenspielraum); BFH v. 11.7.2013 – VI R 67/11, BFH/NV 2014, 20 (zur Frage der Vertrauensschutzgewährung); BFH v. 26.6.2014 – III R 21/13, BStBl. II 2015, 886 (Hemmung der Festsetzungsverjährung bei strafbarem Bezug von Kindergeld); BFH v. 17.12.2014 – XI R 15/12, BStBl. II 2016, 100 (Überschreitung der Altersgrenze); BFH v. 6.4.2017 – III R 33/15, BStBl. II 2017, 997 (Aufhebung in Doppelzahlungsfällen, s. auch LINDWURM, AO-StB 2017, 295);

► *Änderung nach § 70 Abs. 3:* BFH v. 21.2.2018 – III R 14/17 (kein Ermessen bei der Neufestsetzung oder Aufhebung der Kindergeldfestsetzung);

### III. Vergleichsrechnung/Hinzurechnung (Halbs. 2) Anm. 34–35 § 31

- ▶ *Änderung nach § 70 Abs. 4 aF*: BFH v. 28.11.2006 – III R 6/06, BStBl. II 2007, 717 (keine Änderung einer bestandskräftigen Aufhebung des Kindergeldes für das laufende KJ. aufgrund geänderter Rechtsauffassung); BFH v. 16.10.2012 – XI R 46/10, HFR 2013, 315 (keine rückwirkende Aufhebung zur Beseitigung eines materiellen Rechtsfehlers);
- ▶ *Änderung nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO*: BFH v. 26.11.2014 – XI R 41/13, BFH/NV 2015, 491 (zum groben Verschulden des Kindergeldberechtigten);
- ▶ *Änderung nach § 174 Abs. 2 AO*: BFH v. 11.12.2013 – XI R 42/11, BStBl. II 2014, 840 (Doppelzahlung durch mehrere Familienkassen);
- ▶ *Rückforderungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO*: BFH v. 22.9.2011 – III R 82/08, BStBl. II 2012, 734 (zum Einwand der Weiterleitung des Kindergeldes beim Berechtigtenwechsel); BFH v. 10.3.2016 – III R 29/15, HFR 2016, 798 (Rückforderung des an das Kind ausgezahlten Kindergeldes vom Kindergeldberechtigten).

### III. Vergleichsrechnung und Hinzurechnung bei Eltern, die nicht der Zusammenveranlagung unterliegen (Satz 4 Halbs. 2) 35

Nach Satz 4 Halbs. 2 wird bei nicht zusammen veranlagten Eltern der Kindergeldanspruch im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt.

Eltern, die nicht der Zusammenveranlagung unterliegen, sind einzeln veranlagte Ehegatten (§ 26a) und solche Eltern, die nicht die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllen, die also entweder die bis einschließlich des VZ 2012 geltende besondere Veranlagung nach § 26c gewählt haben oder die als getrennt lebende Ehegatten, als Ehegatten, die nicht beide unbeschränkt estpfl. sind und als unverheiratete Eltern der Einzelveranlagung unterliegen.

Der Kindergeldanspruch wird im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt, geht also insoweit in die Vergleichsrechnung ein und erhöht mit diesem Betrag auch die tarifliche ESt. Nur der das sächliche Existenzminimum abdeckende Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1 ist Maßstab für die Berücksichtigung des Kindergeldanspruchs. Wie der übrige Freibetrag des § 32 Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2 für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf zwischen den Eltern aufgeteilt wird (§ 32 Abs. 6 Satz 8), ist für die Vergleichs- und Hinzurechnung ohne Bedeutung.

R 31 Abs. 3 Satz 4 EStR 2012; glA SELDER in BLÜMICH, § 31 Rz. 51 (11/2017); PUST in LBP, § 31 Rz. 305 (6/2017); LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 16.

Wie der Kinderfreibetrag ist der Kindergeldanspruch grds. beiden Elternteilen jeweils zur Hälfte zuzurechnen, unabhängig davon, zu wessen Gunsten das Kindergeld festgesetzt wurde und wie es sich auf die zivilrechtl. Unterhaltspflicht auswirkt (s. auch BFH v. 30.11.2004 – VIII R 76/00, BFH/NV 2005, 856; BFH v. 30.12.2010 – III B 172/09, BFH/NV 2011, 784; BFH v. 25.4.2018 – III R 24/17, BStBl. II 2018, 721). So mindert das Kindergeld nach der ab 2008 geltenden Fassung des § 1612b BGB nicht mehr den Unterhaltsanspruch, sondern bereits den Barbedarf des Kindes. Bei der Konstellation betreuender Elternteil – barunterhaltspflichtiger Elternteil kommt es dann beiden Elternteilen zur Hälfte zugute. Bei zwei barunterhaltspflichtigen Elternteilen kommt es dagegen dem Elternteil mit dem höheren Haftungsanteil in stärkerem Umfang zugute (Beispiel: Mindert sich der Barbedarf des Kindes um 194 €, kommt dies dem Elternteil mit einem Unterhaltsanteil von 25 % iHv. 48,50 €, dem anderen iHv. 145,50 € zugute). Für die strechtl. Vergleichsrechnung und Hinzurechnung bleiben diese unterschiedlichen zivilrechtl. Folgen der Kindergeldanrechnung dagegen ohne Bedeutung; s. auch R 31 Abs. 3 Sätze 2 f. EStR 2012, der wohl noch an der früheren Fassung des § 1612b BGB orientiert ist.

**Danach ergeben sich folgende Fallkonstellationen:**

- ▶ *Regelfall (§ 32 Abs. 6 Satz 1)*: Erhält jeder Elternteil nach § 32 Abs. 6 Satz 1 einen einfachen Kinderfreibetrag von 2394 (VZ 2018), so ist der Kindergeldanspruch in Höhe der Hälfte, also iHv. 1164 € ( $12 \times 194 \text{ €} : 2$ ) für das erste Kind, bei beiden Elternteilen in die Vergleichsrechnung einzubeziehen und auch nur in dieser Höhe hinzuzurechnen. Der Kindergeldanspruch kann deshalb auch von dem Elternteil geltend gemacht werden, bei dem sich die höchsten Zählkindervorteile ergeben, ohne dass sich dies auf den dem anderen Elternteil zustehenden Kinderfreibetrag auswirkt. Leben zB die nicht miteinander verheirateten Eltern eines Kindes in einer Patchwork-Familie zusammen und sind auch zwei weitere Kinder eines Elternteils in diesen Haushalt aufgenommen, sollte der Elternteil den Kindergeldantrag für das gemeinsame Kind stellen, der auch der Elternteil der weiteren Kinder ist. Denn dann erhält er für das jüngste Kind den erhöhten Kindergeldbetrag für dritte Kinder (Zählkindervorteil) (BFH v. 25.4.2018 – III R 24/17, BStBl. II 2018, 721, m. Anm. WENDL, HFR 2018, 721).
- ▶ *Einsseitige Kindschaftsverhältnisse (§ 32 Abs. 6 Satz 3)*: Ist der andere Elternteil verstorben oder nicht unbeschränkt estpfl. und stehen dem Stpfl. daher nach § 32 Abs. 6 Satz 3 die für Ehegatten verdoppelten Freibeträge zu, so ist ihm der gesamte Kindergeldanspruch zuzurechnen (BFH v. 27.2.2006 – III B 26/05, BFH/NV 2006, 1089; BFH v. 28.6.2012 – III R 86/09, BStBl. II 2013, 855; R 31 Abs. 3 Satz 3 EStR). Dies gilt auch, wenn das Kindergeld nach den Grundsätzen der Trapkowski-Rspr. dem im EU-Ausland lebenden anderen Elternteil zusteht (EuGH v. 22.10.2015 – C-378/14, HFR 2015, 1190, m. Anm. AVVENTO, NWB 2016, 2104).
- ▶ *Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil (§ 32 Abs. 6 Satz 6)*: Wurde der einfache Freibetrag für das sächliche Existenzminimum nach § 32 Abs. 6 Satz 6 wegen unzureichender Erfüllung der Unterhaltspflicht zB vom Vater auf die Mutter übertragen (Ansatz von 4788 im VZ 2018), wird bei der Mutter auch das Kindergeld in vollem Umfang, also iHv. 2328 € für das erste Kind, in die Vergleichsrechnung einbezogen und auch in dieser Höhe hinzugerechnet (R 31 Abs. 3 Satz 3 EStR; s. auch BFH v. 16.3.2004 – VIII R 88/98, BStBl. II 2005, 594; BFH v. 17.12.2010 – III B 145/09, BFH/NV 2011, 597; jeweils zu § 31 aF). Dies gilt auch, wenn der einfache Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf beim Vater verblieben ist; bei ihm findet dann weder eine Vergleichsrechnung noch eine Hinzurechnung statt.
- ▶ *Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) auf den anderen Elternteil (§ 32 Abs. 6 Satz 8)*: Wird nur der BEA-Freibetrag, nicht hingegen der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum übertragen, bleibt es bei der jeweils hälftigen Zurechnung des Kindergeldes. Der stl. Entlastung durch den einfachen Kinder- und den doppelten BEA-Freibetrag wird das halbe Kindergeld gegenübergestellt und ggf. auch nur dieses hinzugerechnet.
- ▶ *Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- und Großeltern (§ 32 Abs. 6 Satz 10)*: Siehe Anm. 32.

**F. Erläuterungen zu Satz 5:  
Entsprechende Anwendung des Satzes 4, Vergleichs-  
rechnung auch mit Leistungen, die dem Kindergeld  
vergleichbar sind**

Nach Satz 5 ist die Vergleichsrechnung auch für die mit dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen iSd. § 65 durchzuführen. Ebenso sind diese der Tarifsteuer hinzuzurechnen, wenn die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 abzuziehen sind; Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

**Mit dem Kindergeld vergleichbare Leistungen nach § 65:**

► *Inländische, dem Kindergeld vergleichbare Leistungen (§ 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)* sind die Kinderzulagen aus der gesetzlichen Unfallversicherung und die Kinderzuschüsse aus den gesetzlichen Rentenversicherungen (auslaufendes Recht, s. WENDL, SteuK 2012, 121). Auf Kinderzuschüsse aus einem berufsständischen Versorgungswerk ist § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dagegen nicht analog anwendbar (BFH v. 31.8.2011 – X R 11/10, BStBl. II 2012, 312), ebenso wenig auf das Kindergeld nach dem BKGG (s. Anm. 34); s. im Einzelnen § 65 Anm. 7.

► *Ausländische, dem Kindergeld vergleichbare Leistungen (§ 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)* sind die Familienbeihilfen anderer Staaten; s. § 65 Anm. 8, DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 28.2 und die Zusammenstellung des BZSt. v. 16.1.2017, BStBl. I 2017, 151. Ob Anspruch auf vergleichbare ausländ. Leistungen besteht, müssen FA und FG im Wege der Amtsermittlung selbst feststellen, sofern nicht innerhalb der EU eine Bindung an ausländ. Bescheide besteht (s. Anm. 33).

► *Vergleichbare Leistungen einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung (§ 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)* sind vor allem die kindbezogenen Leistungen an NATO-, UNO- und EU-Beschäftigte; s. § 65 Anm. 11, DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 28.3.

**Satz 4 gilt entsprechend:**

► *Vergleichsrechnung:* Die Verweisung bezieht sich zunächst auf die nach Satz 4 Halbs. 1 durchzuführende Vergleichsrechnung. In diese sind auch die dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen einzubeziehen. Deckt etwa die der im Ausland lebenden Mutter gewährte ausländ. Familienbeihilfe das Existenzminimum des bei ihr lebenden Kindes ab, kann der in Deutschland lebende Vater keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 abziehen (BFH v. 13.8.2002 – VIII R 53/01, BStBl. II 2002, 867; BFH v. 25.3.2003 – VIII R 95/02, BFH/NV 2003, 1306). Dazu kann es auch bei Familienbeihilfen kommen, die geringer sind als das deutsche Kindergeld, insbes. wenn auch die für das Kind anzusetzenden Freibeträge wegen der im Ausland niedrigeren Lebenshaltungskosten nach § 32 Abs. 6 Satz 4 gekürzt werden (s. § 32 Anm. 176 f. insbes. zur maßgeblichen Ländergruppeneinteilung). Wie bei Satz 4 kommt es nur auf den Anspruch und nicht auf die tatsächliche Zahlung an. Nicht entscheidend ist ferner, ob der Stpfl. oder eine andere Person Anspruch auf die Leistung hat und ob die vergleichbare Leistung die zivilrechtl. Unterhaltspflicht des Stpfl. gemindert hat. Es kommt nur darauf an, dass für das betreffende Kind Anspruch auf die vergleichbare Leistung besteht (BFH v. 28.6.2012 – III R 86/09, BStBl. II 2013, 855; aA HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 31 Rz. 45 [2/2014]).

► *Hinzurechnung:* Der Verweis auf Satz 4 Halbs. 1 bezieht sich auch auf die Hinzurechnung für den Fall, dass die Freibeträge günstiger sind. Deckt etwa das im

Ausland gezahlte Kindergeld das Kinderexistenzminimum nicht ab, werden die günstigeren Freibeträge angesetzt und die tarifliche ESt erhöht sich um das im Ausland gezahlte Kindergeld. Die Hinzurechnung beschränkt sich dann grds. auf die vergleichbare ausländ. Leistung (BFH v. 28.6.2012 – III R 86/09, BStBl. II 2013, 855), es sei denn, dass zusätzlich deutsches Differenzkindergeld gezahlt wird (zur europarechtskonformen Einschränkung der einen Differenzkindergeldanspruch ausschließenden Wirkung des § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 s. EuGH v. 12.6.2012 – C 611/10, C 612/10 – Hudzinski/Wawrzyniak, DStRE 2012, 999 s. § 65 Anm. 14). In letzterem Fall ist die vergleichbare ausländ. Leistung zzgl. des deutschen Differenzkindergeldes in die Vergleichsrechnung einzubeziehen und ggf. sind auch beide Leistungen der tariflichen ESt hinzuzurechnen. Gleiches gilt, wenn neben den von § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfassten Kinderzulagen/-zuschüssen Anspruch auf Teilkindergeld nach § 65 Abs. 2 besteht.

► *Nicht der Zusammenveranlagung unterliegende Eltern:* Bei nicht zusammen veranlagten Eltern wird der Anspruch auf die dem Kindergeld vergleichbare Leistung entsprechend Satz 4 Halbs. 2 im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt. Steht zB dem in Deutschland lebenden Vater nur der einfache Kinderfreibetrag zu, wird die der im Ausland lebenden Mutter gewährte Familienleistung nur zur Hälfte in die Vergleichsrechnung einbezogen und ggf. auch nur in dieser Höhe hinzugerechnet.

37

### G. Erläuterungen zu Satz 6: Begrenzte Anrechnung höherer ausländischer Leistungen für Kinder

Nach Satz 6 beschränkt sich die Verrechnung höherer kinderbezogener Leistungen nach ausländ. Recht auf die Höhe des inländ. Kindergeldes. Bis zum VZ 2003 bezog sich die Anrechnungsbeschränkung nur auf das ausländ. Kindergeld (s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 23 f.).

**Die Bedeutung der Anrechnungsbeschränkung** ist unklar. Die Gesetzmaterialeinhalten keine Begr. Da auch das ausländ. Kindergeld und gleichartige Leistungen in erster Linie der stl. Freistellung des Existenzminimums dienen sollen (sonst würden sie nicht mit dem Kinderfreibetrag verrechnet), wäre es eigentlich systemkonformer, wenn diese Leistungen auch in voller Höhe der tariflichen ESt hinzuzurechnen wären. Die Regelung bewirkt daher eine Bevorzugung von Beziehern ausländ. Familienleistungen.

#### **Anspruch auf Leistungen für Kinder nach ausländischem Recht:**

► *Anspruch entscheidend:* Wie beim inländ. Kindergeld nach Satz 4 kommt es auch bei den ausländ. Leistungen ab VZ 2004 nicht mehr auf die Zahlung an, sondern nur noch darauf, dass ein Anspruch auf die betreffende Leistung besteht (s. Anm. 2 „StÄndG 2003 v. 15.12.2003“).

► *Leistungen für Kinder nach ausländischem Recht:* Bis zum VZ 2003 erfasste die Vorschrift nur ausländ. Kindergeld. Ab VZ 2004 wurde die Regelung auf Leistungen für Kinder erweitert. Hierzu gehören nicht nur die im Ausland gewährten kinderbezogenen Leistungen iSd. § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, auf die § 65 Abs. 1 Satz 2 ua. auch verweist (s. § 65 Anm. 8), sondern auch die in § 65 Abs. 1 Satz 1



Nr. 3 genannten, von einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung gewährten Leistungen (glA JACHMANN in KSM, § 31 Rz. B 23 [3/2004]; PUST in LBP, § 31 Rz. 362 [6/2017]). Eine Übersicht zu den dem Kindergeld vergleichbaren ausländ. Leistungen wird regelmäßig vom BZSt. veröffentlicht (BZSt. v. 16.1. 2017, BStBl. I 2017, 151); eine Übersicht zu den Familienleistungsansprüchen nach über- und zwischenstaatlichen Rechtsvorschriften enthält H 31 EStH 2017.

**Rechtsfolge:** Der Anspruch auf die ausländ. Leistung wird insoweit nicht berücksichtigt, als er das inländ. Kindergeld übersteigt.

► *Die Nichtberücksichtigung* bezieht sich sowohl auf die nach Satz 4 durchzuführende Vergleichsrechnung als auch auf die Hinzurechnung für den Fall, dass die Freibeträge günstiger sind als die durch die Höhe des deutschen Kindergeldes gedeckelte ausländ. Leistung.

► *Die Höhe des inländischen Kindergeldes* ergibt sich aus § 66 in der für den jeweiligen VZ geltenden Fassung (s. § 66 Anm. 10 f.; zu den Kindergeldsätzen s. auch Anm. 2 aE und 26). Satz 6 aF verwies noch ausdrücklich auf § 66, der in Abs. 1 die Kindergeldsätze regelt. Abzustellen ist auf den Kindergeldsatz, der für das betreffende Kind zustehen würde.

§ 31