

**§ 31**

**Familienleistungsausgleich**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

<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 und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,  
Vors. Richter am BFH, München

**Inhaltsverzeichnis**

Allgemeine Erläuterungen zu § 31

	Anm.		Anm.
<b>A. Grundinformation</b> . . . . .	1	<b>3.</b> Verfassungsrechtliche Bedeutung . . . . .	5
<b>B. Rechtsentwicklung des § 31</b> . . . . .	2	<b>4.</b> Haushaltspolitische Bedeutung und wirtschaftliche Auswirkung für den Steuerpflichtigen . . . . .	8
<b>C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 31 (Familienleistungsausgleich)</b>		<b>II. Verfassungsmäßigkeit des § 31 und gemeinschaftsrechtliche Vorgaben</b> . . . . .	10
<b>I. Bedeutung des § 31</b>		<b>D. Geltungsbereich des § 31</b> . . . . .	12
1. Rechts- und steuersystematische Bedeutung: Zentrale Norm zur Familienbesteuerung . . . . .	3	<b>E. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	16
2. Rechts- und familienpolitische Bedeutung . . . . .	4	<b>F. Verfahrensfragen</b> . . . . .	17

**Erläuterungen zu § 31:  
Familienleistungsausgleich**

	Anm.		Anm.
<p><b>A. Freistellung des Existenzminimums einschließlich der Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Freibeträge oder Kindergeld (Satz 1)</b></p> <p>I. Bedeutung des Satzes 1 und der genannten Beträge . . . . .</p> <p>II. Das Existenzminimum des Kindes und die weiteren Bedarfsbeträge als Bemessungsgrundlage . . . . .</p> <p>III. Freistellung des Existenzminimums und der Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Abzug von Freibeträgen oder Kindergeldzahlung</p>	<p>24</p> <p>25</p> <p>26</p>	<p><b>D. Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bei unzureichendem Kindergeld und Hinzurechnung des Kindergelds (Satz 4)</b></p> <p>I. Der Kindergeldanspruch stellt das Existenzminimum des Kindes nicht frei – Vergleichsberechnung oder Günstigerprüfung (Satz 4 Halbs. 1) . . . . .</p> <p>II. Rechtsfolge des Satzes 4 Halbs. 1: Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 bei der Einkommensteuerveranlagung und Hinzurechnung des Anspruchs auf Kindergeld . . . . .</p> <p>III. Vergleichsrechnung und Hinzurechnung bei Eltern, die nicht der Zusammenveranlagung unterliegen (Satz 4 Halbs. 2) . . . . .</p>	<p>33</p> <p>34</p> <p>35</p>
<p><b>B. Doppelfunktion des Kindergelds zur Steuerentlastung und Familienförderung (Satz 2) . . . . .</b></p>	<p>30</p>	<p><b>E. Entsprechende Anwendung des Satzes 4: Vergleichsrechnung auch mit Leistungen, die dem Kindergeld vergleichbar sind (Satz 5) . . . . .</b></p>	<p>36</p>
<p><b>C. Kindergeld als Steuervergütung im laufenden Kalenderjahr (Satz 3) . . . . .</b></p>	<p>32</p>	<p><b>F. Begrenzte Anrechnung höherer ausländischer Leistungen für Kinder (Satz 6)</b></p>	<p>37</p>

**Allgemeine Erläuterungen zu § 31**

**Schrifttum:** NOLDE, Familienleistungsausgleich 1996, FR 1995, 845; 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; KANZLER, Familienleistungsausgleich – Kindergeld und Kinderfreibetrag, Sonderdruck aus HHR, Köln 1997; LEICHTLE, Durchführung des Familienleistungsausgleichs ab dem Veranlagungszeitraum 1996, DB 1997, 1149; HILLMOTH, Aktuelle Rechtsprechung zu Kindergeld und Kinderfreibetrag, INF 1998, 417; GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung, Diss. jur. Jena, Heidelberg 2000; HEUERMAN, Kindergeld und Einkommensteuer, FR 2000, 248; OEPEN, Verständnisschwierigkeiten beim Familienleistungsausgleich, FR 2000, 372; SEER/V. WENDT, Die Fa-

milienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22.12.1999, NJW 2000, 1904; KANZLER, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921.

Siehe auch das Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs vor Anm. 3.

## A. Grundinformation

1

Als Grundnorm des sog. „Familienleistungsausgleichs“ verklammert die Vorschrift gewissermaßen die alternativ anwendbaren Kinderfreibetrags- und Kindergeldregelungen in § 32 und §§ 62–78. § 31 besteht aus 6 Sätzen mit zum Teil 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 zur Freistellung des Existenzminimums eines Kindes nicht erforderlich, so dient es der Förderung der Familie (Satz 2). Während das Kindergeld im laufenden KJ. als Steuervergütung monatlich gezahlt wird (Satz 3), wird der Kinderfreibetrag erst bei der EStVeranlagung abgezogen und zwar nur dann, wenn der Kindergeldanspruch die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums nicht bewirkt; die ESt. erhöht sich dann um den Kindergeldanspruch (Satz 4) oder die dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen nach § 65 (Satz 5) auch bei nicht zusammen veranlagten Eltern. Schließlich beschränkt Satz 6 die Verrechnung ausländ. Kindergelds auf die Höhe des nach § 66 gezahlten inländ. Kindergelds.

## B. Rechtsentwicklung des § 31

2

§ 31 war seit In-Kraft-Treten 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 (im Einzelnen STRUTZ, Handausgabe des EStG, 2. Aufl. 1920, Erl. zu § 31).

**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. Die Vorschrift war „nicht gerade von vorbildlicher Klarheit und Verständlichkeit“ (STRUTZ, Komm. zum EStG, 1929, § 31 Anm. 3aE).

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Neuer Regelungsgegenstand wurde die Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland (Abs. 1). Diese Regelung sollte bis zum VZ 1989 gelten. Abs. 2 sah bis zum VZ 1980 vor, dass die Besteuerung der Auslandsbeamten abweichend von den allgemeinen Vorschriften geregelt werden konnte (zB durch § 38 LStDV 1971); s. die Erl. zu § 31aF Anm. 44 ff. auf [www.hhr.otto-schmidt.de](http://www.hhr.otto-schmidt.de).

**Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. (sog. Omnibusgesetz) v. 18.8.1980** (BGBl. 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. Erl. zu § 3 Nr. 64).

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Vorschrift zur Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland wurde mit Wirkung ab VZ 1990 aufgehoben und blieb in den VZ 1990–1995 unbesetzt. Da bewilligte Pauschalierungen weitergalten (OFD Münster v. 1.12.1988, StEK EStG § 31 Nr. 28 = DB 1989, 20), fand die Vorschrift noch bis einschließl. 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 (s. Anm. 37); ferner Änderungen des § 2 Abs. 6 Satz 2 und des § 36 Abs. 2 Satz 1 im Hinblick auf § 31 (s. Anm. 8, 16, 32, 36 f.).

**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 in der Entscheidung des BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 (BVerfGE 99, 216 = BStBl. II 1999, 182).

**AVmG v. 26.6.2001** (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Ein neuer Satz 5 wurde eingefügt. Danach sind die gem. § 10a Abs. 1 zu berücksichtigenden Beträge (SA-Abzug für Altersvorsorgebeiträge) einschließlich der dafür nach Abschn. X zustehenden Altersvorsorgezulage (Grund- und Kinderzulage) bei der Günstigerprüfung immer als SA abzuziehen.

**II. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): In Erfüllung der 2. Stufe eines Gesetzgebungsauftrags des BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 (BVerfGE 99, 216; BStBl. II 1999, 182) wurde der stl. freigestellte Einkommensbetrag eines Kindes (Existenzminimum) mit Wirkung 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): Neufassung der Regelungen zur sog. Günstigerprüfung und Verrechnung des Kindergelds bei Abzug eines Kinderfreibetrags in den Sätzen 4, 6 und 7 mit Wirkung ab VZ 2004. Danach ist nicht mehr das gezahlte Kindergeld, sondern der Anspruch auf Kindergeld in die Vergleichsberechnung einzubeziehen. Die Anrechnungsbeschränkung auf den Umfang des deutschen Kindergelds für ausländ. Kindergeld nach Satz 7aF 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 Kindergelds 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 Kindergelds 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 Sätzen 5 und 6.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 1 wurde das Jahresprinzip klarstellend 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 klarstellend 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 werden Kindergeld und Kinderfreibetrag erhöht:

Kinderfreibetrag <sup>1</sup>		Kindergeld			
VZ 2002–2008	Ab VZ 2009	Für 1. und 2. Kind		Für 3., 4. und weitere Kinder	
1824 €	1932 €	VZ 2002–2008	Ab VZ 2009	VZ 2002–2008	Ab VZ 2009
		154 €	164 €	154 €/179 €	170 €/195 €

<sup>1</sup> für das sächliche Existenzminimum; Verdoppelung bei Zusammenveranlagung

**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 in § 32 Abs. 6 die Freibeträge auf 7008 € und das Kindergeld auf 184 € für das 1. und 2. Kind, 190 € für das 3. Kind, sowie 215 € für das 4. und jedes weitere Kind pro Monat angehoben.

### C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 31 (Familienleistungsausgleich)

**Schrifttum bis 1999:** KNOBBE-KEUK, Freizügigkeit und Besteuerung, EuZW 1991, 649; OEPEN, Aktuelle Probleme der Familienbesteuerung, FR 1992, 149; VORWOLD, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung: Versuch einer zeitgemäßen Veränderung, FR 1992, 789; BOGNER, Die Neuordnung der Familienbesteuerung ab 1993, ÖStZ 1993, 14; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Köln 1993; SÖHN, Stl. Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in Festschr. F. Klein, Köln 1994, 421; LANG, Reform der Familienbesteuerung, in Festschr. F. Klein, Köln 1994, 437; SMEKAL, Steuerpolitische Konsequenzen aus den Erkenntnissen des Österreichischen Verfassungsgerichtshofes zur Familienbesteuerung von 1991, in Festschr. F. Klein, Köln 1994, 453; KENNERKNECHT, Kosten und Aufwendungen der Kindererziehung, in Lückert-Aleman (Hrsg.), Familienförderung oder Ausbeutung?, Münster 1995, 109; KRÜHL, „Jahressteuergesetz 1996“ in der parlamentarischen Beratung, BB 1995, 1161 und 1669; R.

WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in Festschr. Tipke, Köln 1995, 47; BIRK/INHESTER, StEntlastung durch Sozialleistungen an Dritte? – Zur Problematik des Ersatzes stl. Entlastungen für Eltern studierender Kinder durch eine einheitliche Ausbildungsförderung, *StuW* 1996, 227; KANZLER, Die sog. Arbeitgeberlösung bei Auszahlung des Kindergelds – Einige Gedanken zum Problem der Inpflichtnahme privater Arbeitgeber zur Kindergeldzahlung, *FR* 1996, 473; KANZLER, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, *StuW* 1996, 215; WOSNITZA, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien – Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, *StuW* 1996, 123; EICHENHOFER, Europarechtliche Anforderungen an das deutsche Kindergeld, *StuW* 1997, 341; F. KLEIN, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, *DStZ* 1997, 105; LIEBER, Zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs, *DStZ* 1997, 207.

**Schrifttum ab 1999:** DZIADKOWSKI, Zur Berücksichtigung des Familienstandes bei der ESt. 50 Jahre nach Verkündung des Grundgesetzes, *DStZ* 1999, 273; GLANEGGER, Der Kinderbetreuungs- und Kindererziehungsbedarf nach dem Beschluß des BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 1226/91, *DStR* 1999, 227; HANSLIK, Grundrechtliche Anforderungen an eine Familienbesteuerung, Wien 1999; KANZLER, Zum einkommensteuerlichen Kinderexistenzminimum für zwei Kinder in den VZ 1987 und 1988, *FR* 1999, 148; KANZLER, Verfassungswidrigkeit des eingeschränkten Kinderbetreuungskostenabzugs und des auf Unverheiratete beschränkten Haushaltsfreibetrags, *FR* 1999, 158; SIEGEL, Zur Diskussion um den Kindergrundfreibetrag, *BB* 1999, 1406; SACKSOFSKY, Steuerung der Familie durch Steuern, *NJW* 2000, 1896; SEER/V. WENDT, Die Familienbesteuerung nach dem sog. „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22.12.1999, *NJW* 2000, 1904; 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; SANGMEISTER, Das Bundesverfassungsgericht und das Verfassungsprozeßrecht, dargestellt am Beispiel seiner Beschlüsse zur Familienbesteuerung v. 10.11.1998, *StuW* 2001, 168; KULMSEE, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, *Diss. Köln*, 2002; KANZLER, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Betreuungsfall, *DStR Beihefter* 2002 zu Nr. 11; MAURER, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung von Ehegatten und Familien, *Diss. Frankfurt* 2003; FELIX, Familienleistungsausgleich – eine Aufgabe des Steuerrechts? in Festschr. Selmer, Berlin 2004, 621; KANZLER, Grundfragen der Familienbesteuerung, *FamRZ* 2004, 70; 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/HUNDSDOERFER/SIELAFF, Belastungsverschiebungen durch das Familienleistungsgesetz, *FR* 2009, 55; HECHTNER/SIELAFF, die Günstigerprüfung des Familienleistungsausgleichs nach dem zweiten Konjunkturpaket, *FR* 2009, 573; R. WENDT, Die Besteuerung von Ehe und Familie in Deutschland, in Festschr. Käfer, Saarbrücken 2009; 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; JACHMANN, Berücksichtigung von Kindern im Focus der Gesetzgebung, *FR* 2010, 123; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1 und zu § 32 Anm. 162.

## I. Bedeutung des § 31

### 3 1. Rechts- und steuersystematische Bedeutung: Zentrale Norm zur Familienbesteuerung

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 §§ 62–78 (s. nur KANZLER, DStJG 24 [2001], 417 [445]; KIRCHHOF/SEILER IX. § 31 Rn. 1).

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

- alternative Inanspruchnahme eines von 4104 DM auf 6264 DM erhöhten Kinderfreibetrags oder eines vom Elterneinkommen unabhängigen Kindergelds, 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. 12 000 DM und mehr;
- Einführung des Monatsprinzips beim Kinderfreibetrag und monatliche Zahlung des bisher zweimonatlich gezahlten Kindergelds;
- Auszahlung des Kindergelds durch den ArbG, wie bisher schon im öffentlichen Dienst;
- Berücksichtigung eines fiktiven Kinderfreibetrags für Zwecke der Zuschlagssteuern (Solidaritätszuschlag, 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 ein Kinderfreibetrag einschließl. Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag für Eltern iHv. 7008 € (6024 im VZ 2009 und 5808 in den VZ 2002–2008) gewährt und seit 1.1.2010 monatliches Kindergeld von 184 € für erste und zweite Kinder, 190 € für dritte und 215 € für vierte und weitere Kinder gezahlt. Im Übrigen besteht für das Kj. 2009 nach dem Konjunkturpaket II Anspruch auf einen Einmalbetrag (sog. Kinderbonus) iHv. 100 €. Zu den für die Vergleichsrechnung (Günstigerprüfung) maßgebenden Einkommensgrenzen s. Anm. 26).

**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). UE ist es gerechtfertigt, Gesetzesänderungen auch schlagwortartig zu kennzeichnen; allerdings ist die Gesetzesüberschrift für die Auslegung einer Vorschrift unbeachtlich, weil diese keine normative Bedeutung hat. Etymologische Versuche zu den Begriffen „Lastenausgleich“ und „Leistungsausgleich“ wirken oft etwas angestrengt (vgl. etwa BLÜMICH/SELDER, § 31 Rn. 75; OEPEN, FR 2000, 372) oder,

wie der Hinweis auf das LAG, gar sarkastisch (vgl. R. WENDT, Festschr. Tipke, 1995, 47 [48 und 60]; R. WENDT, Festschr. Käfer, 2009, 457). Wo es schlicht um die Verteilungsgerechtigkeit bei der Familienbesteuerung geht, kann der Begriff Lastenausgleich nicht ganz falsch sein.

KANZLER, FR 2001, 921 (928), den Begriff „Familienbesteuerung“ vorziehend, der sich inzwischen auch durchgesetzt hat: s. nur JACHMANN, BB 2008, 591; A. PRINZ, FR 2010, 105; SACKSOFSKY, FR 2010, 119; RICHTER/WELLING, FR 2010, 127.

► *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), nicht aber im Entwurf eines JStG 1996 (BTDrucks. 13/1558).

Einige Autoren haben dieses Schlagwort aufgegriffen, um das noch nicht erreichte Ziel der Reform eines Wahlrechts zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag zu umschreiben (s. etwa HORLEMANN, BB 1996, 188; s. auch Handelsblatt Nr. 48 v. 8.3.1995, 4). Tatsächlich befindet sich der Begriff „Option“ als Synonym für Wahlrecht im Bericht der sog. BAREIS-Kommission (Thesen der ESt-Komm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., Schriftenreihe des BMF Heft 55, 1995, 23 ff., BB 1994 Beil. 24, 3) und in BTDrucks. 13/1558, 164 (zu § 2 BKGG).

Verwaltungsprobleme ließen bei Einführung des Familienleistungsausgleichs aber nur Kindergeldzahlungen zu, die auf den bei Veranlagung gewährten Kinderfreibetrag anzurechnen sind. Ein echtes Wahlrecht war jedoch vorgesehen. Der FinAussch. hatte die BReg. gebeten, „Vorkehrungen dafür zu treffen, daß das Wahlrecht spätestens am 1. Januar 1997 wirksam wird“ (BTDrucks. 13/1558, 140 li. Sp.). Das Optionsmodell in Gestalt der sog. Finanzamtslösung wurde jedoch nie konsequent verwirklicht.

**Als Gesetzestatbestand** wirkt § 31uE etwas befremdlich und sprachlich unbeholfen. Insbesondere die Sätze 1 und 2 sind reine Programmsätze (glA KSM/JACHMANN, § 31 Rn. A 3; s. Anm. 25 ff.), die eher in die Gesetzesmaterialien gehörten. Die eigentlichen Regelungen finden sich erst in den Sätzen 3–6. Mit den Begriffen „Günstigerprüfung“ (bis VZ 2006) und „Bedarfe“ wurden bisher nicht übliche Formulierungen aus Verwaltungsanweisungen in das Gesetz aufgenommen (s. Anm. 24 f. und 35).

#### 4 2. Rechts- und familienpolitische Bedeutung

Die Vorschrift war im RegE zum JStG 1996 noch nicht enthalten (BTDrucks. 13/901).

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, BVerfGE 87, 153 = 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.).

Der Formulierungsvorschlag der BReg. lehnte sich im Übrigen eng an die entsprechenden Vorschläge der sog. Bareis-Kommission an, freilich ohne dies in den BTDrucks. eigens zu erwähnen (Thesen der ESt-Komm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., Schriftenreihe des BMF Heft 55, 1995 These 2: Kinderfreibetrag und Kindergeld, 23 ff., s. auch BB 1994 Beil. 24, 2 f.). Bezeichnenderweise wird dieser Einfluss einer Reformkommission auch von keinem der Autoren aus dem BMF erwähnt (s. etwa NOLDE, FR 1995, 845; HORLEMANN, BB 1996, 186).

Obwohl die Entscheidungen des BVerfG zum Kinderlastenausgleich (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II, 653 und 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. Dadurch sollte offenbar die Zustimmung zu anderen Teilen des Gesetzgebungsvorhabens erreicht werden (KRUHL, BB 1995, 1669 [1670]).

**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.

Im Einzelnen (BTDrucks. 13/1558, 126):

- Ersatz der stl. Kinderfreibeträge, der einkommensabhängigen Kürzungen des Kindergelds sowie der Kindergeldzuschläge durch ein einheitliches Kindergeld iHv. 250 DM monatlich, das unmittelbar bei der StFestsetzung als Abzug von der Steuerschuld berücksichtigt wird. Sofern die Steuerschuld geringer ist als das Kindergeld, soll der Differenzbetrag vom FA ausgezahlt werden.
- Gewährung eines Familienzuschlags für kinderreiche Familien, der ab dem vierten Kind 100 DM beträgt und sich für jedes zusätzliche Kind um weitere 100 DM monatlich erhöht.
- Begrenzung des Splittingvorteils bei Ehegatten ab einem jährlichen Bruttoeinkommen von 100 000 DM.
- Ausgleich der sich durch den geforderten neuen Familienleistungsausgleich ergebenden Verschiebungen in der Finanzausstattung zwischen Bund und Ländern.

► *Formulierungsvorschlag der Bundesregierung* und Empfehlung des FinAussch., die sich – bis auf die Finanzamtstlösung – durchgesetzt haben.

Im Einzelnen (BTDrucks. 13/1558, 139):

- Einführung einer alternativen Inanspruchnahme von Kindergeld und Kinderfreibetrag, wobei von Amts wegen die für den Bürger günstigere Lösung zu realisieren ist,
- Anhebung des Kindergelds für erste und zweite Kinder auf 200 DM monatlich, für dritte Kinder auf 300 DM monatlich und für vierte und weitere Kinder auf 350 DM im Monat,
- Auszahlung des Kindergelds durch das FA (sog. Finanzamtstlösung),
- Erhöhung des Kinderfreibetrags von 4 104 DM auf 6 264 DM,
- Vereinheitlichung der Kindbegriffe im ESt- und Kindergeldrecht,
- Wegfall des Kindergeldzuschlags,
- Weitergeltung eines Leistungsgesetzes für Eltern, die in der Bundesrepublik Deutschland nicht stpfl. sind, aber nach geltendem Recht einen Anspruch auf Kindergeld haben, und
- Erhöhung des UStAnteils der Länder um 4,6 Prozentpunkte zum Ausgleich der zwischen Bund und Ländern (einschließlich Gemeinden) entstehenden Lastenverschiebungen.

► *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 EStRchts 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).

**Reformvorschläge im Schrifttum** konzentrieren sich seit der Entscheidung 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. § 27aF) auf die Alternativmodelle eines Familientarif- oder -realsplitting (etwa Gutachten des Wiss. Beirats beim BMF v. 11.2.1967, Schriftenreihe des BMF Heft 9; s. § 26b Anm. 2 mwN). Nach Auffassung des Gesetzgebers ist das Familientarifsplitting wegen seiner erheblichen finanziellen Auswirkungen jedoch kurzfristig nicht zu verwirklichen (BTDrucks. 10/2884, 96). Ein Hinweis auf diese Alternativen zur bisherigen Familienbesteuerung fehlt in den Materialien zum JStG 1996 und den Familienförderungsgesetzen 1999 und 2001 (s. Anm. 2). Im BMF wurde das Familienrealsplitting offenbar abgelehnt (OEPEN, FR 1992, 149 [152 f.]; HORLEMANN, BB 1996, 186); in der Steuerrechtswissenschaft wird es dagegen nach wie vor ganz überwiegend mit überzeugenden Gründen vertreten.

Vgl. BORELL/STERN, Zur Neuregelung der Familienbesteuerung, 1983, 47 ff.; MODEREGGER, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, 1991, 163; 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, Festschr. F. Klein, 1994, 437 (451 f.); R. WENDT, Festschr. Tipke, 1995, 47; R. WENDT, Festschr. Käfer, 2009, 457; WOSNITZA, StW 1996, 123; HANSLIK, Grundrechtliche Anforderungen an eine Familienbesteuerung, Wien 1999, 160 ff.; SEER/V. WENDT, NJW 2000, 1907; KANZLER, DSjG 24 (2001), 417; KANZLER, FR 2001, 940; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 2001, 39; KSM/JACHMANN, § 31 Rn. A 55; A. PRINZ, FR 2010, 105 (113); SEILER, FR 2010, 113 (117); aA SACKSOFSKY, FR 2010, 119 (122); GRÖPL, StW 2001, 150 (166), der eine Rückkehr zum „echten dualen System“ fordert, das uE ein Rückschritt gegenüber einem „echten Optionsmodell“ ist und kaum an die Vorzüge des Realsplitting heranreicht. Nach JACHMANN (FR 2010, 119 [124]) ist das Familienrealsplitting wegen des zusätzlichen Verwaltungsaufwands abzulehnen.

In der ua. durch die Rspr. des BVerfG zur Familienbesteuerung (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216 = 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 von den Einkünften für Kinder wie Erwachsene gleichermaßen abziehbarem Grundfreibetrag bestehen soll (so Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG, 2001, 6 f. und 44; KSM/JACHMANN, § 31 Rn. A 55b).
- Die Einführung 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); und hinsichtlich des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs Kanzler, 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; KSM/JACHMANN, § 31 Rn. A 54 a.

### 3. Verfassungsrechtliche Bedeutung

5

Als steuerpolitische Kompromisslösung (s. Anm. 4) bewirkt die Vorschrift erstmals eine in sich schlüssige Abstimmung von StEntlastungen und Sozialleistungen, die gleichwohl verfassungsrechtl. Kritik auslöst (s. Anm. 4; ähnlich R. WENDT, Festschr. Tipke, 1995, 47 [61]).

**Das Problem der Harmonisierung** von Freibetrag und Kindergeld hat den deutschen Gesetzgeber bis zum VZ 1995 ständig beschäftigt; die als unzureichend empfundene Lösung lag in einer Minderung der Kindergeldsätze für das 2. und jedes weitere Kind von Beziehern höherer Einkommen nach § 10 Abs. 2 BKGG aF (dazu BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653) und in der Gewährung eines Kindergeldzuschlags für Berechtigte geringen Einkommens nach § 11a BKGG aF. Dabei ging man von der auch den Familienleistungsausgleich ab 1996 beherrschenden Vorstellung einer fiktiven Steuerersparnis durch Kindergeldzahlungen aus.

Zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit war daher eine Umrechnung des Kindergelds in einen Kinderfreibetrag (VZ 1975–1995) oder eine Anrechnung des Kindergelds nach § 31 Satz 6aF und § 36 Abs. 2aF (VZ 1996–2003) geboten. Vergleichbare Reformüberlegungen hatte auch der österreichische Gesetzgeber bei Neuordnung der Familienbesteuerung ab 1993 anzustellen, nachdem einzelne Regelungen durch den Verfassungsgerichtshof aufgehoben worden waren (dazu BOGNER, ÖStZ 1993, 14 und SMEKAL, Festschr. F. Klein, 1994, 453, jeweils mwN).

**Mittelbare Umsetzung der Rechtsprechung und Anpassung an die Rechtsprechung des BVerfG:** Die Regelungen des § 31 orientierten sich an der Anfang der 1990 er Jahre geänderten Rspr. des BVerfG zum Kinderlastenausgleich (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653 betr. Kindergeld und v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BStBl. II 1990, 665 betr. Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 8 EStG 1983–85). Da dem BVerfG nicht die seinerzeit aktuelle Rechtslage zur Prüfung vorgelegen und es wohl deshalb auf ein Neuregelungsgebot verzichtet hatte, kann man in der Reform eine mittelbare Umsetzung verfassungsgerichtlicher Rspr. sehen (KANZLER, StuW 1996, 215 [226]). Auch die grundlegende Änderung der verfassungsgerichtlichen Rspr. zur Familienbesteuerung durch die Entscheidungen des BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 (BVerfGE 99, 216 = BStBl. II 1999, 182; v. 10.11.1998 – 2 BvR 1220/93, BVerfGE 99, 268 = BStBl. II 1999, 193; v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 = BStBl. II 1999, 174 und v. 10.11.1998 – 2 BvR 1853/97, BVerfGE 99, 273 = 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).

**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 Ein-

führung des sog. strechtl. Optionsmodells zu einer Benachteiligung der Länder geführt, die bis dahin nicht an der Finanzierung des Kindergelds beteiligt waren.

► *Änderung des GG*: Daher wurden Art. 106 Abs. 3 GG zwei weitere Sätze angefügt, wonach in die Festsetzung der Anteile von Bund und Ländern an der USt zusätzlich die Steuermindereinnahmen einbezogen werden, die den Ländern ab 1.1.1996 aus der Berücksichtigung von Kindern im EStRecht entstehen, und Näheres durch das FinAusglG bestimmt wird.

► *Änderungen des FinAusglG*: Zur Beibehaltung des bisherigen Verhältnisses der Lastenverteilung zwischen Bund und Ländern von 74 : 26 beim Kinderlastenausgleich wurde der Anteil der Länder am UStAufkommen für die VZ 1996 und 1997 um 5,5% erhöht und der Bundesanteil entsprechend vermindert. Zum Verfahrensablauf s. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 13/2368, 4f. Solche Änderungen gab es auch in der Folgezeit zum Ausgleich der Be- und Entlastungen durch die Familienförderungsgesetze (vgl. Art. 7 des FamFördG v. 22.12.1999 und Art. 6 des II. FamFördG v. 16.8.2001; s. Anm. 2), durch das FamLeistG v. 22.12.2008, BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136 (BRDrucks. 924/08 [Beschluss]) und zuletzt durch Art. 11 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2).

6–7 Einstweilen frei.

#### 8 4. Haushaltspolitische Bedeutung und wirtschaftliche Auswirkung für den Steuerpflichtigen

Die Einführung des Familienleistungsausgleichs hat in den VZ ab 1996 zu einer Belastung der öffentlichen Haushalte und zu einer Entlastung der Mehrzahl der Privathaushalte mit Kindern geführt.

**Haushaltspolitische Bedeutung der Systemumstellung 1996:** Für die Anhebung des Kindergelds (s. Vor §§ 62–78 Anm. 3) und die Erhöhung des Kinderfreibetrags (s. § 32 Anm. 174) sollte ein zusätzliches „Finanzvolumen“ von rd. 6,6 Mrd. DM bereitgestellt werden (wahrscheinlich für die Haushaltsjahre 1996–1999, vgl. BTDrucks. 13/1558, 139; nach BTDrucks. 13/4935, 2 sind es 7 Mrd. DM neben weiteren 15,5 Mrd. DM für die StFreistellung des Existenzminimums). Wegen der weiteren Einzelheiten zu den Kosten der Systemumstellung 1996, insbes. zu den Kosten der behördlichen Systemumstellung, den Personal- und Sachkosten der Familienkassen und den Entlastungen durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen, s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 10 mwN. Zur Lastenverteilung zwischen Bund und Ländern s. Anm. 5 „Finanzverfassungsrechtliche Bedeutung“.

**Haushaltspolitische Bedeutung der gesetzgeberischen Maßnahmen ab VZ 2000:** Die im Gefolge der geänderten Rspr. des BVerfG zur Familienbesteuerung durch die Entscheidungen v. 10.11.1998 (s. Anm. 2 und 5) durchgeführten Gesetzesänderungen durch die beiden Familienförderungsgesetze belasteten die öffentlichen Haushalte ebenfalls erheblich (Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 9.11.1999, BTDrucks. 14/2022, 3). Dazu kamen noch Kosten der rückwirkenden Freistellung des Existenzminimums von Kindern in den VZ 1983–1995 durch § 53 (s. § 53 Anm. 9). Per Saldo ergeben sich daraus für die Jahre 2002–2006 Mindereinnahmen von 5,1/5,03/5,23/4,77 und 4,62 Mrd. DM, die auf Bund, Länder und Gemeinden entfallen (Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch. v. 4.7.2001, BTDrucks. 14/6582, 4). Die Anhebung von Kindergeld und Kinderfreibetrag durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136) führte zu Mindereinnahmen für

Bund und Länder von 2,14 Mrd. € (BTDrucks. 16/11191, 8) und die Verbesserungen des Familienleistungsausgleichs durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) zu Belastungen für Bund und Länder von 4,61 Mrd. € (BTDrucks. 17/15, 14).

**Die wirtschaftlichen Auswirkungen des JStG 1996 für den Steuerpflichtigen** hat die BReg. als Antwort auf eine Kleine Anfrage von Abgeordneten sehr detailliert als Vergleich der VZ 1995 und 1996, aufgliedert nach Familiengrößen und Bruttomonatslöhnen von 1 500 DM bis 30 000 DM und unter Berücksichtigung von Sozialabgaben bzw. Vorsorgeaufwendungen dargestellt (s. das Tabellenwerk in BTDrucks. 13/4935, 24–46). Danach entfiel die höchste Entlastung wegen des „massiv erhöhten Grundfreibetrags“ (BTDrucks. 13/1558, 139) auf gering verdienende Familien.

In den VZ 2006–2008 war das Kindergeld bei Besteuerung nach der Grundtabelle für das 1. Kind bis zu einem zVE von 32 827 € und für das 2. Kind bis zu einem zVE von 38 635 € günstiger als der Kinderfreibetrag. Bei Besteuerung nach der Splittingtabelle liegen diese Grenzen für das 1. Kind bei 62 816 €, das 2. Kind bei 68 624 € und für das 3. Kind bei 74 432 € (BTDrucks. 16/10004, 2; s. auch HECHTNER/HUNDSDOERFER/SIELAFF, FR 2009, 55 [58], die von geringfügig abweichenden Werten ausgehen).

**Belastungsverschiebungen durch das Konjunkturpaket II, das FamLeistG und das Wachstumsbeschleunigungsgesetz:** Die Erhöhungen des Kinderfreibetrags und des Kindergelds durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136; s. Anm. 2) und das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) sowie die Tarifänderungen durch das II. Konjunkturpaket v. 2.3.2009 (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434: Anhebungen des Grundfreibetrags und Kinderbonus) haben zu Belastungsverschiebungen geführt. Weil Kindergeld und Kinderfreibetrag im sog. Optionsmodell unabhängig voneinander erhöht werden, kommt es stets zu einer Verschiebung des Förderanteils im Kindergeld, der sich durch die Einmalzahlung (Kinderbonus) für 2009 vorübergehend zusätzlich erhöhen sollte (BTDrucks. 16/11740, 28). Im Zusammenwirken von Kindergelderhöhung und Tarifsenkung erhöht sich die kritische Einkommensgrenze, bei der die sozialrechtl. Förderung in eine stl. Entlastung umschlägt. Dieser Effekt wird durch den in den Familienleistungsausgleich integrierten Kinderbonus für den VZ 2009 noch einmal verstärkt (zu Einzelheiten mit zahlreichen Beispielen s. HECHTNER/HUNDSDOERFER/SIELAFF, FR 2009, 55).

Einstweilen frei.

9

## II. Verfassungsmäßigkeit des § 31 und gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

10

Die Zusammenfassung von StEntlastung und Sozialleistungen in einem Gesetz und die Vereinheitlichung des Verfahrens ist dem Grunde nach verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden. Insbesondere die damalige BReg. hielt den Familienleistungsausgleich idF des JStG 1996 für verfassungsgemäß und äußerte dies gegenüber einem Verband, der seine Mitglieder aufgefordert hatte, Rechtsbehelfe wegen der Höhe der Leistungen einzulegen (BTDrucks. 13/4935, 13 f. Nr. 16 ff.).

**Familienleistungsausgleich und Fortentwicklung durch Familienförderungsgesetze:** Ungeachtet der Ankündigungen grundlegender Änderungen zur Besteuerung von Ehe und Familie nahm die seit 1998 amtierende BReg.

auch die Entscheidungen 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.

Nach Auffassung der damaligen BReg. hätte allerdings auch das bis zum VZ 1996 geltende duale System des Kinderlastenausgleichs verfassungsrechtl. einwandfrei geregelt werden können, wenn Freibetrag und Kindergeld dem Existenzminimum für Kinder angepasst worden wären (Bericht der BReg. über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien im Jahr 1996 v. 1.2.1995, BRDrucks. 68/95, 11; glA GRÖPL, StuW 2001, 150 [166] und KSM/JACHMANN, § 31 Rn. A 55b).

**Einen Verstoß gegen das Prinzip der Rechtssicherheit** wird man gleichwohl nicht bejahen können. Dieser aus dem Rechtsstaatsprinzip in Art. 20 GG abzuleitende Grundsatz bindet zwar auch den Gesetzgeber (Art. 20 Abs. 3 GG), hindert ihn indessen nicht, dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung entsprechend, für die Zukunft immer wieder einmal neue Modelle der Familienbesteuerung zu normieren, solange das Prinzip der Folgerichtigkeit beachtet wird (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 2/08 ua., BVerfGE 122, 210 Rn. 57 mwN). Zu Recht wird daher gefordert, zu „verhindern, dass bei jedem Regierungswechsel die Familienlastenausgleichsregelung umgekrempt wird“ (KENNERKNECHT, Kosten und Aufwendungen der Kindererziehung, in Lücker-Aleman [Hrsg.], Familienförderung oder Ausbeutung?, 1995, 109 [117]). Zu den Auswirkungen des wiederholten Systemwechsels in der Familienbesteuerung und den rückwirkenden Anpassungen, die in der Vergangenheit zu einer „intertemporalen und interpersonalen Steuerumverteilung“ führten: KANZLER, FR 2001, 923; s. auch SANGMEISTER, StuW 2001, 177.

**Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip:** Nach hM im Schrifttum 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 Stpfl. durch übermäßige Besteuerung soziale Bedürftigkeit herbeigeführt wird.

R. WENDT, Festschr. Tipke, 1995, 47 (62); R. WENDT, Festschr. 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, Festschr. F. Klein, 1994, 421 (428 ff.); LANG, Festschr. F. Klein, 1994, 437 (449); KANZLER, DStjG 24 (2001), 417 (448 mwN zu Fn. 198); TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 94 ff. mwN: Verstoß gegen das Gebot der Normenklarheit; FELIX, DStjG 29 (2006), 149 (155); wohl aA BIRK/INHESTER, StuW 1996, 227 (232 f.); KSM/JACHMANN, § 31 Rn. 49; KIRCHHOF/SEILER IX. § 31 Rn. 1 und LBP/PUST, § 31 Rn. 145: „Kindergeld als Negativsteuer“. Verfassungsrechtl. bedenklich ist das Optionsmodell nach WENDT, Festschr. Tipke, 1995, 47 (61 f.), weil der Verzicht auf Grundrechtsschutz zweifelhaft sei und ein Grundrechtsverzicht jederzeit widerrufbar sein müsse. Das BVerfG sieht den Familienleistungsausgleich jedenfalls konkludent als verfassungskonform an (BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 = BFHReport 2004, 1060; v. 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 = FR 2005, 706; s. auch BFH v. 19.5.2004 – III R 55/03, BStBl. II 2006, 291).

► *Stellungnahme:* Auch uE ist es verfassungswidrig, Familien zunächst so zu besteuern, als hätten sie keine Kinder, um ihnen zum Ausgleich Kindergeld zu zahlen, das auch dann eine Sozialleistung bleibt, wenn es in Satz 3 als Steuervergütung bezeichnet wird (s. auch KANZLER, FR 1996, 473 [477 zu 4.]). Da der Kinderfreibetrag bereits bei Einführung des Familienleistungsausgleichs im VZ 1996 nur für etwa 5% aller stpfl. Kindergeldberechtigten günstiger war und ist

(s. Anm. 30), blieb es in der Mehrzahl, nämlich nahezu 95% der Fälle dabei, dass das Kindergeld auch als Steuervergütung ausgleicht, was dem Bürger zuvor durch die Besteuerung entzogen wurde. In den VZ 2000 und 2001 erhöhte sich der Anteil der „Kinderfreibetragsbegünstigten“ auf 16% und 17% und sollte aufgrund der Änderungen durch das II. FamFördG auf 25% ansteigen (KANZLER, FR 2001, 921 [930]). Alle lohnsteuer- und vorauszahlungspflichtigen Einkunftsbezieher, bei denen sich der Kinderfreibetrag günstiger als das Kindergeld auswirkt, erfahren die stl. Entlastung erst bei der EStVeranlagung (s. Anm. 32).

Das durch Satz 1 und 3 vorgegebene Programm der vorrangigen „Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes ... durch Kindergeld“ verstößt gegen das Gebot der Belastungsgerechtigkeit, weil indisponibles Einkommen nicht von vornherein von jeder stl. Belastung verschont, sondern zunächst besteuert wird. Für die große Mehrheit der veranlagten Stpfl. wird durch übermäßige Besteuerung soziale Bedürftigkeit herbeigeführt und Entlastungsgerechtigkeit durch Kinderfreibeträge bewirkt, die in einigen Fällen, nämlich für volljährige Kinder bis 2001, nicht einmal das sozialhilferechtl. definierte Existenzminimum abgelten (s. Anm. 25). Ab 2002 reicht das Kindergeld als Entlastung für das Existenzminimum in 25% der Fälle nicht einmal aus (s.o.), so dass bei der Gesamtwürdigung des Ausgleichs auch die Zinsverluste dieser Stpfl. zu berücksichtigen sind (KANZLER, FR 2001, 921 [932]). Die Unvereinbarkeit von Kindergeld- und StRecht zeigt sich nicht zuletzt auch verfahrensrechtl. in der Antragsgebundenheit des Kindergelds gegenüber den von Amts wegen abzehbaren Kinderfreibeträgen (KANZLER, DStJ G 24 [2001], 417 [449 mwN]).

Zur Verfassungswidrigkeit der Antragsveranlagung für ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs s. Anm. 34; zur Verfassungsmäßigkeit von Kinderfreibetrag und Kindergeld der Höhe nach s. Anm. 25, § 32 Anm. 169 und § 66 Anm. 4; zur Verfassungsmäßigkeit des Antragsverfahrens s. Vor §§ 62–78 Anm. 11.

**Der europarechtliche Maßstab** – angewendet auf § 31 – offenbart ebenfalls die Unvereinbarkeit von sozialrechtl. Kindergeld- und strechtl. Freibetragslösung. Während das Kindergeld auch als StVergütung dem gemeinschaftsrechtl. Begriff der Familienleistung zuzuordnen ist, fällt die durch den Kinderfreibetrag bewirkte StVerschonung unabhängig von der systematischen Einordnung als steuer- oder sozialrechtl. Maßnahme nicht unter diesen Begriff (KNOBBE-KEUK, EuZW 1991, 649 [656]; EICHENHOFER, StuW 1997, 341 [343]; aA KSM/JACHMANN, § 31 Rn. A 42 mwN, die nur den Transferanteil des Kindergelds den Familienleistungen zurechnet).

Einstweilen frei.

11

#### D. Geltungsbereich des § 31

12

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift findet nur auf unbeschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 1 und 2) und als unbeschränkt stpfl. zu behandelnde Stpfl. (§ 1 Abs. 3) Anwendung. Auf beschränkt Stpfl. ist § 31 nicht anwendbar, denn für sie gilt weder § 32 (s. § 50 Abs. 1), noch haben sie nach § 62 Anspruch auf Kindergeld (s. § 62 Anm. 4 ff.). Sie haben aber Anspruch nach dem BGGG. Da bei einem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPflicht 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 SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 31 Rn. 6).

**Sachlicher Geltungsbereich:** Als programmatische Norm zu Art. 3 und 6 GG und technische Regelung zur Verrechnung des Kindergelds 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“).

**Besonderheiten für das Beitrittsgebiet:** Eine Verrechnung des Kindergelds 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 (DAFamEst. v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030 Tz. 78.1; s. auch § 64 Anm. 15 ff.).

13–15 Einstweilen frei.

16

## E. Verhältnis 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:* 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 StErmäßigung und StVergütung käme. Daraus folgt, dass diese StErhöhung für die Tarifberechnungen nach §§ 32b Abs. 2, 32c aF, 32d, 34 Abs. 1, 34b, 34c und 35 nicht berücksichtigt wird.

► *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 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 einschl. 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).

Wegen des Verhältnisses zum LStAbzug und den EStVorausZ (§ 2 Abs. 6 Satz 2 iVm. § 37) s. Anm. 32; wegen des Verhältnisses zu § 46 s. Anm. 34.

### Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze:

► *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. 14). 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 zu versteuernden Einkommens anknüpfen (zB VermBG oder WoPG):* Nach § 2 Abs. 5 Satz 2 ist das Einkommen stets um die Freibeträge des § 32 Abs. 6 (Kinderfrei-

betrag und Sammelfreibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) zu vermindern, gleichgültig ob die Freibeträge gewährt werden oder nicht.

## F. Verfahrensfragen

17

**Anwendung der AO:** Auch für die Festsetzung des als StVergütung gezahlten Kindergelds gilt die AO ungeachtet dessen, dass die zuständigen Familienkassen der Arbeitsverwaltung angehören (BTDrucks. 13/15557, 140; DA-FamESt. v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030 Tz. 70.1).

**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. Daraus folgt eine Benachteiligung von Kindergeld-Empfängern: Zwar enthält § 77 EStG, ebenso wie § 63 SGB X, eine Regelung zur Kostenersatzung im Vorverfahren gegen Kindergeldfestsetzungen; anders als das sozialgerichtliche Verfahren (§ 183 SGG) sind finanzgerichtliche Streitigkeiten über die Kindergeldfestsetzung aber bislang nicht kostenfrei (kritisch dazu HUBER, DStR 1995, 1743).

### Weitere Verfahrensfragen:

- Zur Berücksichtigung von Kinderfreibetrag und Kindergeld im EStVorausZ-Verfahren s. Anm. 32.
- Zur Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs s. Anm. 34.
- Zur Feststellungslast, wenn der Stpfl. geltend macht, eine Hinzurechnung nach Satz 4 habe zu unterbleiben, und zur Änderung der Veranlagung, wenn nachträglich bekannt wird, dass Kindergeld tatsächlich nicht gezahlt wurde, s. Anm. 33.

Einstweilen frei.

18–23

### Erläuterungen zu § 31: Familienleistungsausgleich

## A. Freistellung des Existenzminimums einschließlich der Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Freibeträge oder Kindergeld (Satz 1)

### I. Bedeutung des Satzes 1 und der genannten Beträge

24

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) 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:** Damit wird das sog. Optionsmodell beschrieben, das dem Familienleistungsausgleich zugrunde liegt, das aber (wie Satz 3 zeigt) nur unzureichend verwirklicht wurde (s. Anm. 3). Wie Satz 2 (s. Anm. 30) ist Satz 1 keine aus Tatbestand und Rechtsfolge bestehende Regelung, sondern ein (familien- und steuerpolitischer) Programmsatz, wie er ansonsten allenfalls in Gesetzesmaterialien zu finden ist. Beleg für die Entbehrlichkeit dieses Satzes ist, dass auch § 32a ohne die Formulierung auskommt: „Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Steuerpflichtigen wird durch den Grundfreibetrag bewirkt“. Stattdessen trifft § 32a Abs. 1 Nr. 1 eine Regelung.

**Der Begriff „Existenzminimum“** ist mit § 31 (und § 51 Abs. 1 Nr. 1) ohne Erläuterung erstmals in das EStG aufgenommen worden. Der steuerfreie Grundbedarf eines Stpfl. wurde schon von jeher als das Existenzminimum bezeichnet (s. etwa STURTZ, Komm. zum EStG, 1929, Bd. I Einl., 118 und Begr. zum EStG v. 10.8.1925, RTDrucks. Nr. 795, 63 ff.). Wie dies zu bemessen sei, schien aber bis zur Grundfreibetragsentscheidung des 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.

Nach BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91 (aaO 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; unklar ist, ob die erwähnten „allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnisse“ dann, wenn sie besonders ungünstig sind, auch ein Unterschreiten des Mindestbedarfs zulassen. Seit der Entscheidung 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, ua. BVerfGE 99, 216 = BStBl. II 1999, 182 zu C.I.). Zu diesen weiteren Bedarfsbeträgen gehören aber nicht nur der Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, 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 und v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BGBl. I 2009, 3785 = HFR 2010, 67, jeweils mwN).

UE ist das Existenzminimum nach der Rspr. des BVerfG 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. Solche Vorkehrungen hat der Gesetzgeber nicht getroffen. Die BReg. legt aber regelmäßig Berichte zum Existenzminimum vor (s. Anm. 25).

**Die Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung** ergänzen das sächliche Existenzminimum. Nach der Entscheidung des BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 ua. (BVerfGE 99, 216 = 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.

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. Nach dieser Rspr. war der Gesetzgeber ferner verpflichtet, bei der gebotenen Neugestaltung des Kinderleistungsausgleichs auch den Erziehungsbedarf des Kindes unabhängig vom Familienstand bei allen Eltern, die ei-

nen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten, zu 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]). Der Gesetzgeber hat dieser Umschreibung zu Recht entnommen, dass auch ein Ausbildungsbedarf stfrei bleiben müsse.

**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., BVerfGE 99, 216 = BStBl. II 1999, 182 zu C.III.), der in der parlamentarischen 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. Das 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. zuletzt für 2010 mit 3864 € ermittelt und festgestellt, „dass mit den geltenden steuerlichen Freibeträgen und den noch vorgesehenen Gesetzesänderungen auch im Jahr 2010 den verfassungsrechtlichen Anforderungen hinsichtlich der steuerfrei zu stellenden Existenzminima von Erwachsenen und Kindern entsprochen wird“ (7. Existenzminimumbericht der BReg. BTDrucks. 16/11065, 8).

Das sächliche Existenzminimum wird für jedes Kind einer Familie in gleicher Höhe als Durchschnittssatz von knapp 65 % des Existenzminimums eines Erwachsenen ermittelt. Ergab sich so nach dem 1. Existenzminimumbericht bei Einführung des Familienleistungsausgleichs ein Betrag von 6288 DM, so waren nach aA zu dieser Zeit bereits mehr als 10000 DM erforderlich (KENNERKNECHT in Lücker-Aleman [Hrsg.], Familienförderung oder Ausbeutung? 1995, 109).

**Sozialhilfebedarf als Grundlage:** Die Berichte der BReg. gehen unter Hinweis auf die Rspr. des 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, einmaligen Leistungen, Miete und Heizkosten zusammensetzt (BRDrucks. 68/95, 3f.) Allerdings ist dieser Maßstab fragwürdig geworden, nachdem die Sozialhilfesätze nicht mehr verbrauchsbezogen ermittelt werden,

sondern im Voraus aufgrund haushaltspolitischer Erwägungen festgesetzt worden sind.

Kritisch dazu bereits KANZLER, FR 1993, 751; KANZLER, StuW 1996, 215 (223 li. Sp.); KANZLER, DSStJG 24 (2001), 417 (430); KANZLER, FR 2001, 921 (927); glA KSM/JACHMANN, § 32 Rn. A 89a: Durch das Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (v. 23.6.1993, BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510) wurde mit § 22 Abs. 4 eine Regelung in das BSHG eingefügt, die „aufgrund der erforderlichen Konsolidierung der öffentlichen Haushalte einheitliche niedrige Regelsatzerhöhungen für den Zeitraum vom 1. Juli 1993 bis 30. Juni 1996“ enthält (BTDrucks. 12/4401, 81 und zur moderaten Kritik der Opposition an dieser Regelung: BTDrucks. 12/4801, 151).

Wegen der Ausrichtung am Sozialhilfebedarf ist es 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. 28.5.2009 – III B 30/08, BFH/NV 2009, 1637). 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 aaO).

**Eine altersspezifische und gebietsweise Staffelung** des Existenzminimums für Kinder, wie sie das Sozialhilfe-, aber auch das Unterhaltsrecht kennt, 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., BVerfGE 82, 60 [91] = BStBl. II 1990, 653 und v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93 = BStBl. II 1994, 909 mit Anm. KANZLER, FR 1994, 609).

Zwar ist diese Auffassung mit der Einführung des Betreuungsfreibetrags in den VZ 2000 und 2001 für Kinder bis zum vollendeten 16. Lebensjahr fragwürdig geworden. Mit der Berücksichtigung des Erziehungs- und Ausbildungsbedarfs lässt sich aber der einheitliche Kinderfreibetrag wieder vertreten: Werden Betreuung und Erziehung nur minderjährigen Kindern zugewandt, so tritt an deren Stelle ein gesteigertes sächliches Existenzminimum und 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).

UE ist dies 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 um so 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 sieben 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 Anrechnungsfreigrenze nach § 32 Abs. 4 Satz 2 und des Unterhalts-höchstbetrags nach § 33a Abs. 1 sind.

Bisherige Existenzminimumberichte	Berichtsjahr	BTDrucks.	Existenzminimum des Kindes	Kinderfreibetrag
2.2.1995	1996	13/381	6 288 DM	6 264 DM
17.12.1997	1999	13/9561	6 696 DM	6 912 DM
4.1.2000	2001	14/1926, 14/2770	6 768 DM	6 912 DM
4.12.2001	2003	14/7765 (neu)	3 636 €	3 648 €
5.2.2004	2005	15/2462	3 648 €	3 648 €
2.11.2006	2008	16/3265	3 648 €	3 648 €
21.11.2008	2010	16/11065	3 864 €	4 368 €

► *Die Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung* sind stl. Pauschalen, die ab VZ 2002 zwar tatsächlich angefallene Aufwendungen abgelten sollen, ihrem Zweck nach aber einen bewussten Verzicht auf Einzelnachweise beinhalten. Da die Regierungsbegründung zur realitätsgerechten Bemessung dieser Beträge keinen Aufschluss gibt, wird man die Angemessenheit des Gesamtfreibetrags zu beurteilen haben (so KANZLER, FR 2001, 921 [936 f. mwN zu Fn. 219]). Danach aber entspricht der aus Existenzminimum und Zusatzbeträgen zusammengesetzte Kinderfreibetrag den Beträgen, die als zivilrechtl. Kindesunterhalt anerkannt sind (KANZLER, FR 2001, 921 [936 f.]).

**Kinderfreibetrag ab 2002 verfassungskonform:** Der integrierte Kinderfreibetrag ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, denn selbst wenn das sächliche Existenzminimum zu gering bemessen wäre, würde der zusätzlich für alle Kinder gewährte Gesamtbetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung eine ausreichende Entlastung bewirken (KANZLER, FR 2001, 921 [931]). Für VZ bis 2001 war der Kinderfreibetrag für volljährige Kinder verfassungsrechtl. zu beanstanden (s. KANZLER, DSStJG 24 [2001], 417 [447] und KANZLER, FR 2001, 921 [931]; aA KSM/JACHMANN, § 32 Rn. A 89a).

**Das Kindergeld** erreicht zwar in seiner Funktion als Sozialleistung nicht den Betrag des von der BReg. ermittelten Existenzminimums; dies ist jedoch verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (§ 66 Anm. 4).

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

26

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 den X. Abschnitt:** Wegen des Abzugs von Freibeträgen verweist Satz 1 auf § 32 Abs. 6: Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 wird ein

Kinderfreibetrag von 2184 € sowie ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1320 € vom Einkommen des Stpfl. abgezogen. Alternativ („oder“) wird die StEntlastung durch Zahlung von Kindergeld bewirkt. Allerdings besteht kein Wahlrecht, 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.). Gesetzessystematisch 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, BVerfGE 110, 412 [435] = BFHReport 2004, 1060; glA AXER, DStJG 29 [2006], 175 [184]; SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 32 Rn. 9; GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung, 2000, 119).

► *In den VZ 1996–1999* wurde nur das sächliche Existenzminimum stfrei gestellt (Kanzler, Familienleistungsausgleich, 1997, 15 f.).

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

**Umrechnung des Kindergelds in einen Steuerfreibetrag:** Die Vorstellung einer StEntlastung durch vorläufige Zahlung von Kindergeld bedarf der Umrechnung des Kindergelds in einen StFreibetrag, wie sie auch vom BVerfG in seiner Kindergeldentscheidung vorgenommen wurde (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653 [661 zu C.III.4.d]; glA KSM/JACHMANN, § 31 Rn. A 49). Eine Verrechnung des Kindergelds mit dem Kinderfreibetrag erfolgt dann nur, wenn die StErmäßigung eine höhere Entlastung bewirkt. Bei gleichbleibendem Kinderfreibetrag führt daher jede, wie die ab 1999 vorgenommene Erhöhung des Kindergelds zur Abnahme der Anzahl Kinderfreibetragsberechtigter; andererseits hat jede Erhöhung der Kinderfreibeträge (wie durch die zusätzliche Gewährung des Betreuungsfreibetrags ab 2000 und der weiteren Bedarfsbeträge ab 2002), bei konstanten Kindergeldbeträgen den umgekehrten Effekt. Aber auch die in den Jahren seit 2000 mehrfach vorgenommenen Senkungen der Steuersätze mindern den Anteil der Stpfl., die sich für einen Kinderfreibetrag qualifizieren.

Unter Berücksichtigung der Tarifänderungen sowie der Änderungen der Kindergeld- und Kinderfreibeträge lassen sich mathematisch die kritischen Einkommensgrenzen errechnen, von denen an nur die Freibeträge die stl. Entlastung bewirken (im Einzelnen dazu HECHTNER/HUNSDOERFER/SIELAFF, FR 2009, 55 und HECHTNER/SIELAFF, FR 2009, 573 zur Rechtslage nach dem FamLeistG und vor dem WachstBeschG; zu den kritischen Grenzen bei Einführung des Optionsmodells im VZ 1996 s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 10). Folgendes Schaubild verdeutlicht die Entwicklung der Einkommensgrenzen für den Abzug der Kinderfreibeträge in den VZ 2008–2010 für den Fall der Anwendung des Splittingtarifs und doppelter Kinderfreibeträge.

Einkommen Kinder	Bis VZ 2008	VZ 2009 (nach FamLeistG)	ab VZ 2010 (nach Wachst- BeschlG*)
erstes	62 692 €	74 579 €	63 392 €
zweites	68 500 €	80 603 €	70 400 €
drittes	74 308 €	91 852 €	81 899 €
viertes	102 698 €	119 648 €	107 622 €
fünftes	108 506 €	125 672 €	114 630 €
sechstes	114 314 €	131 696 €	121 638 €

\* Die Werte für den VZ 2010 (Freibetrag von 7 008 € und Kindergeld von 184 € für das 1. und 2. Kind, 190 € für das 3. Kind) sowie 215 € für das 4. und jedes weitere Kind pro Monat beruhen auf einer Mitteilung von Dr. HECHTNER, FU Berlin.

**Unvollständigkeit der Regelung:** Die Regelung des Satzes 1 ist insofern unvollständig, als sie nicht den Fall berücksichtigt, dass weder ein Kinderfreibetrag zum Abzug kommt (wegen 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

## B. Doppelfunktion des Kindergelds zur Steuerentlastung und Familienförderung (Satz 2)

30

Nach Satz 2 dient das Kindergeld der Förderung der Familie, soweit es zur Freistellung des Existenzminimums nicht erforderlich ist. Wie bei Satz 1 (s. Anm. 24) handelt es sich bei Satz 2 um einen eigentlich entbehrlichen Programmsatz.

**Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist**, also über seine steuerentlastende Funktion hinausgeht, dient es der Familienförderung und entspricht damit dem Fördergebot aus Art. 6 Abs. 1 GG. Das Kindergeld in seiner Funktion als Familienförderung hängt daher von der konkreten EStSpitzenbelastung ab, da der Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen wird.

**Der Förderung der Familie** dient das Kindergeld danach in vollem Umfang den nicht oder nur gering mit ESt. belasteten Berechtigten. Das estl. Kindergeld nach dem X. Abschnitt hat dann die gleiche Funktion wie das Kindergeld nach dem BKGg.

Zu den kritischen Einkommensgrenzen, bis zu denen das Kindergeld auch der Familienförderung dient, s. HECHTNER/HUNSDOERFER/SIELAFF, FR 2009, 55 (58); zu den Berechnungsgrundlagen bei Einführung des Familienleistungsausgleichs ab VZ 1996: PLENKER, DB 1996, 2095 und nach Einführung des Freibetrags für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung ab VZ 2002 s. HILLMOTH, INF 2001, 513 (514).

**Ein Förderanteil des Kindergelds**, der sich nur ergibt, wenn keine Freibeträge abgezogen werden, wird bei einer evtl. EStVeranlagung nicht ausgewiesen. Er hängt von den stl. Verhältnissen der Eltern ab und errechnet sich wie folgt: Die Differenz zwischen der ESt. auf das zu versteuernde Einkommen mit und ohne Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 ist der für die Freistellung des Existenzminimums und der weiteren Bedarfsbeträge erforderliche Teil des Kindergelds.

Zieht man diesen vom Gesamtkindergeld ab, so ergibt sich der Jahresförderanteil.

Vgl. dazu auch die instruktiven tabellarischen Aufstellungen der BReg. zur stl. Belastung von Ehen und Familien v. 18.7.2006, BTDrucks. 16/2213 betr. den VZ 2006 und zur stl. Wirkung des Existenzminimums und des Förderanteils des Kindergelds bei unterschiedlichen zu versteuernden Einkommensbeträgen für die VZ 1998–2000 v. 1.6.2001, BTDrucks. 14/6230, 24 f. Siehe im Übrigen die Tabelle bei HECHTNER/HUNSDORFER/SIELAFF, FR 2009, 55 (58).

Allerdings sollten Gesetzgeber oder FinVerw. dem Vorwurf der Undurchsichtigkeit des Verfahrens (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010 § 9 Rn. 94 f.) durch mehr Transparenz entgegenwirken. Zwar kann der Stpfl. sicher davon ausgehen, dass die als Steuervergütung bezeichnete „Vorauszahlung“ des Fiskus das kindbezogene Existenzminimum abdeckt (Satz 1 und 4), wenn ihm keine Freibeträge abgezogen werden. Ob und in welcher Höhe er aber eine Sozialleistung „Kindergeld“ erhält, lässt sich für ihn jedoch nicht ohne weiteres ermitteln. Deshalb wäre vorzuschlagen, Steuervergütung und Förderanteil bei der Veranlagung solcher Nicht-Freibetragsfälle offen auszuweisen (KANZLER, FR 2001, 921 [930]).

31 Einstweilen frei.

### 32 C. Kindergeld als Steuervergütung im laufenden Kalenderjahr (Satz 3)

Nach Satz 3 wird im laufenden Kj. nur das monatliche Kindergeld als Steuervergütung gezahlt. Der Kinderfreibetrag wird erst bei einer EStVeranlagung berücksichtigt, obwohl auch insoweit das Monatsprinzip eingeführt wurde (§ 32 Abs. 6 Satz 5). Ein echtes Wahlrecht zwischen Kinderfreibetrag und Kindergeld existiert mithin nicht, so dass der Begriff „Optionsmodell“ irreführt (s. Anm. 3).

Als Steuervergütung wird das Kindergeld im laufenden Kj. gezahlt. Es ist damit Vorauszahlung auf eine mögliche estl. Kinderentlastung (glA AXER, DStJG 29 [2006], 175 [184]; BLÜMICH/SELDER, § 31 Rn. 25; SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 31 Rn. 9; aA LBP/PUST, § 31 Rn. 56 „negative Steuer“). Aus der Rechtsnatur der Steuervergütung ergibt sich ua. auch die Zuständigkeit der FG für Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Kindergeldfestsetzung und Anrechnung bei der EStVeranlagung (s. Anm. 17). UE folgt daraus auch, dass das Antragsverfahren mit Verlust des Kindergeldanspruchs bei Fristversäumnis unzulässig und verfassungswidrig ist (s. Vor §§ 62–78 Anm. 11). Obwohl zunächst nur Kindergeld gezahlt wird, ist die zeitlich nachfolgende Entlastung durch den Kinderfreibetrag gesetzessystematisch vorrangig (s. Anm. 26 mwN).

**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. § 38c Abs. 1 Satz 5 Nr. 5aF wurde mit der Begründung gestrichen, ArbN erhielten „während des Jahres ausschließlich das Kindergeld“ (BTDrucks. 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.

Dies sind unbeschränkt estpfl. ArbN, deren Kinder außerhalb der EU bzw. der 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 (§ 62 Abs. 2).

**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 EST-VorausZ seit dem JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) außer Ansatz (§ 37 Abs. 3 Satz 12). Obwohl es an einer dem § 39a Abs. 1 Nr. 6 entsprechenden Regelung für das EstVorausZ-Verfahren fehlt, berücksichtigt die FinVerw. auch bei den EstVorauszahlungen die Kinderfreibeträge der Stpfl., 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 (BMF v. 9.3.1998, BStBl. I 1998, 347 Rn. 25).

## D. Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bei unzureichendem Kindergeld und Hinzurechnung des Kindergelds (Satz 4)

### I. Der Kindergeldanspruch stellt das Existenzminimum des Kindes nicht frei – Vergleichsberechnung oder Günstigerprüfung (Satz 4 Halbs. 1)

33

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.

**Die gebotene steuerliche Freistellung durch das Kindergeld** wird nicht vollständig bewirkt, wenn das in eine estl. Entlastung umgerechnete Kindergeld hinter den Freibeträgen von 3504/7008 € im Jahr (für VZ 2009: 3 012/6 024 €) zurückbleibt. In diesem Fall sind die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 1 von Amts wegen abzuziehen (s. auch Anm. 30). Zum Antragsverfahren beim Kindergeld s. Erl. zu § 67.

**Die danach erforderliche Vergleichsrechnung** ist von Amts wegen durchzuführen (BMF v. 9.3.1998, BStBl. I 1998, 347 Rn. 7; BFH v. 16.3.2004 – VIII R 86/98, BStBl. II 2005, 332), nachdem ggf. der Stpfl. eine Antragsveranlagung eingeleitet hat (s. Anm. 34). Der Kinderfreibetrag ist ohne eine solche Prüfung immer dann abzuziehen, wenn ein Kindergeldanspruch nicht besteht oder durch Fristversäumnis erloschen ist (s. § 66 Abs. 3).

Diese Vergleichsrechnung wird vom Gesetzgeber (s. Satz 5 aF) und der Rspr. auch als Günstigerprüfung bezeichnet (s. BFH v. 16.3.2004 – VIII R 86/98, BStBl. II 2005, 332 und v. 16.3.2004 – VIII R 88/98, BStBl. II 2005, 594). Dieser vor allem auch von der FinVerw. verwendete technische Begriff (BMF v. 16.7.2003, BStBl. I 2003, 385) darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass es sich bei der Vergleichsrechnung nicht um eine Fördermaßnahme, sondern um die Richtigstellung der Bemessungsgrundlage nach einer Übermaßbesteuerung handelt (KANZLER, FR 2001, 921 [926 mwN]; glA LBP/PUST, § 31 Rn. 240).

**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, Juris mwN; ebenso ohne Begründung BMF v. 18.12.1995, BStBl. I 1995, 805 Rn. 7; s. auch R 31 Abs. 1 EStR). Der Wortlaut des Satzes 4 gibt dies jedenfalls nicht her, denn danach könnte auch eine Gesamtbetrachtung angestellt werden (glA LBP/PUST, § 31 Rn. 242).

Nach diesem Grundsatz der kindbezogenen Prüfung entfiel die Vergleichsrechnung für 1996 bei dritten und weiteren Kindern. Ab VZ 2002 ist die Vergleichsrechnung für jedes zu berücksichtigende Kind vorzunehmen (glA BLÜMICH/SELDER, § 31 Rn. 94).

**Durchführung der Vergleichsrechnung:** Der Prüfung ist das zvE zu Grunde 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 abzüglich dieser Freibeträge dem Anspruch auf Kindergeld für jedes einzelne Kind, beginnend mit dem ältesten Kind (R 31 Abs. 1 Satz 1 EStR und BLÜMICH/SELDER, § 31 Rn. 93; SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 31 Rn. 13), gegenüberzustellen. 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 EStTarifs nach § 34 ist eine kindbezogene Vergleichsrechnung durchzuführen (BFH v. 28.4.2010 – III R 86/07, Juris; aA; FG München v. 19.6.2008, EFG 2008, 1460, nrkr., Rev. Az. BFH III R 50/08; s. auch FG Sachs.-Anh. v. 14.10.2002, EFG 2003, 169, rkr.).

**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). Da es auf den Kindergeldanspruch ankommt, ist auch dieser Anspruch unabhängig davon zu berücksichtigen, ob ein Antrag gestellt oder Kindergeld tatsächlich gezahlt wurde; zu berücksichtigen ist daher auch ein Kindergeldanspruch, dessen Festsetzung aus verfahrensrechtl. Gründen unterblieben ist (R 31 Abs. 2 EStR). 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 einen Träger von Sozialleistungen) ausgezahlt wird (R 31 Abs. 3 Satz 1 EStR). In den Sonderfällen des § 32 Abs. 6 Satz 3 und Satz 6 Alt. 1, in denen dem Stpfl. die für Ehegatten 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).

► *Kindergeldanspruch für Auslandskinder:* Für Auslandskinder, für die nach einem zwischenstaatlichen Abkommen Kindergeld in geringerer Höhe gewährt wird (s. § 66 Anm. 11), ist die Vergleichsrechnung ebenso vorzunehmen, denn in diesen Fällen sind die Freibeträge des § 32 Abs. 6uU nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats gem. § 32 Abs. 6 Satz 4 zu mindern (s. § 32 Anm. 177 f.). Zu Kindergeldansprüchen nach über- und zwischenstaatlichen Rechtsvorschriften s. H 31 EStH und zu den dem Kindergeld vergleichbaren ausländ. Leistungen s. die Übersicht zu BfF v. 14.2.2002, BStBl. I 2002, 241.

**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 7), so wird diesen auch der Anspruch auf das Kindergeld zustehen (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3). Jedemfalls ist für diese Stpfl. dann die Vergleichsrechnung – unabhängig von einem ihnen zustehenden Kindergeldanspruch (R 31 Abs. 3 Satz 1 EStR) – durchzuführen 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 (LBP/PUST, § 31 Rn. 306) noch ein Kindergeldanspruch nach Satz 4 hinzuzurechnen (glA SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 31 Rn. 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 (KSM/JACHMANN, § 31 Rn. B 26; LBP/PUST, § 31 Rn. 306). Zum str. Umfang der Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- oder Großeltern s. § 32 Anm. 192 ff.

**Keine Vergleichsrechnung bei fehlendem Kindergeldanspruch:** Die Vergleichsrechnung entfällt, wenn Eltern zwar die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zu stehen, sie aber keinen Anspruch auf Kindergeld oder dem Kindergeld vergleichbare Leistungen (s. Anm. 32) haben (zum Anspruch auf Kindergeld s. Erl. zu § 62).

**Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der Vergleichsrechnung:** 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: Das FA übernimmt „grundsätzlich“ die Entscheidung der Familienkasse und hat bei abweichender Entscheidung ein Einvernehmen mit der Familienkasse herzustellen). Dies gilt für die Bejahung des Anspruchs ebenso wie für dessen Ablehnung (s. auch DaFamESt. v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030 Tz. 68.3). UE fehlt es an einer Tatbestandswirkung, weil es sich bei der Entscheidung über die Vorausleistung „Kindergeld“ nicht um eine rechtswegfremde Entscheidung handelt, die materiell-rechtl. unter dem Vorbehalt des Satzes 4 (Vergleichsrechnung) ergeht und daher den Abzug oder die Versagung des Kinderfreibetrags nicht präjudizieren kann.

GLA KIRCHHOF/SEILER IX. § 31 Rn. 12; aA FG Münster v. 11.9.2007, EFG 2007, 1926, nrkr., Rev. Az. BFH III R 90/07; BLÜMICH/SELDER, § 31 Rn. 96; FROTSCHER/DÜRR, § 31 Rn. 46 und § 65 Rn. 4, sowie LBP/PUST, § 31 Rn. 247, die von einer (tatsächlich bindenden) Tatbestandswirkung der Kindergeldfestsetzung, aber nicht von einem (rechtl.) bindenden Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO ausgehen; uE widersprüchlich, weil Tatbestandswirkung und Bindungswirkung gleichzusetzen sind (BFH v. 21.1.2010 – VI R 52/08, BStBl. II 2010, 703).

Da der Kindergeldbescheid kein Grundlagenbescheid für die Steueranlagung ist, scheidet eine Änderung des Einkommensteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO bei einer Änderung des Kindergeldbescheids aus, zB wenn der Grenzbetrag der schädlichen Kindeseinkünfte nach § 32 Abs. 4 Satz 2 über- oder unterschritten wird. Allerdings kommt eine Änderung nach § 173 AO in Betracht, wenn nachträglich bekannt wird, dass ein Anspruch auf Kindergeld tatsächlich nicht in der bisher angenommenen Höhe bestanden hat. Wird der Kindergeldanspruch nachträglich bejaht oder abgelehnt, ist der Steuerbescheid, sofern erforderlich, auf Grund dieses rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (R. 31. Abs. 5 EStR).

**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. Gleichwohl ist das Jahresprinzip

maßgebend, weil die Vergleichsrechnung nach dem Wortlaut des Satzes 4 Halbs. 1 seit 2007 „für den gesamten Veranlagungszeitraum“ vorzunehmen ist (s. Anm. 2). Besteht der Kindergeldanspruch nur für einige Monate des Jahres, so soll für die Vergleichsrechnung auf den Kalendermonat abzustellen sein (BFH v. 16.12.2002 – VIII R 65/99, BStBl. II 2003, 593; glA BLÜMICH/SELDER, § 31 Rn. 97; STACHE in B/B, § 31 Rn. 32; KORN/GREITE, § 31 Rn. 21 ff.). Das Urteil des BFH v. 16.12.2002 – VIII R 65/99 aaO ist uE nach der ausdrücklichen Regelung des Jahresprinzips überholt.

► 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. 8.3.1998, BStBl. I 1998, 347 Rn. 7; aA noch BMF v. 18.12.1995, BStBl. I 1995, 805 Rn. 7).

34

## II. Rechtsfolge des Satzes 4 Halbs. 1: Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 bei der Einkommensteuerveranlagung 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.

**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 Veranlagungsstatbestand 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.

UE ist dies aus den gleichen Gründen verfassungswidrig wie das Antragsverfahren beim Kindergeld. Nach Satz 1 wird die stl. Freistellung des Existenzminimums durch Kinderfreibetrag und Kindergeld bewirkt. Die zutreffende, leistungsgerechte Besteuerung kann aber für den Fall, dass das Kindergeld nicht ausreicht, nicht von einem Antrag des Stpfl. abhängig gemacht werden. UE verbietet die Forderung des BVerfG, das Existenzminimum der Familie sfrei zu stellen (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653 und v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BStBl. II 1990, 665), auch jegliche verfahrensrechtl. Schranken, die den Stpfl. mit Kindern im Vergleich zu kinderlosen Stpfl. belasten. Zur Verfassungswidrigkeit des Antragsverfahrens beim Kindergeld s. Vor §§ 62–78 Anm. 11.

**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 auch dann abzuziehen, wenn zustehendes Kindergeld nicht in Anspruch genommen wurde (BFH v. 14.11.2000 – VI R 76/00, BFH/NV 2001, 753). Satz 4 trifft vielmehr nur eine Regelung, dass der Kinderfreibetrag ausnahmsweise nicht abzuziehen ist, wenn die Entlastung durch die Steuervergütung „Kindergeld“ höher ist (Vorrang des § 32 vor § 31; s. auch Anm. 26).

**Die unter Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 ermittelte Einkommensteuer erhöht sich um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum**, 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 ist danach bis zur Verjährung möglich. Durch den Ansatz des Kindergeldanspruchs wird 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 ist (BTDrucks. 15/1798, 2).

Ebenso wie bei der Vergleichsrechnung wird das Kindergeld der tariflichen ESt. in Höhe des Anspruchs hinzugerechnet. Geringere oder überhöhte Kindergeldzahlungen sind daher ohne Einfluss auf die Vergleichs- wie die Hinzurechnung, wohl aber nachträgliche Veränderungen des Kindergeldanspruchs (s. Anm. 33). Zur Vergleichs- und Hinzurechnung bei anspruch- und freibetragsberechtigten Stief- und Großeltern s. Anm. 33.

Nicht hinzuzurechnen ist das Kindergeld nach BKGG, weil es nur an Kinder selbst oder an beschränkt Stpfl. gezahlt wird (s. Vor §§ 62–78 Anm. 14). Bei einem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPfl. (s. Anm. 12) ist daher nur das Kindergeld nach EStG mit dem Kinderfreibetrag zu verrechnen.

**Rückforderung des Kindergelds bei Abzugsverbot für Kinderfreibetrag:** Stellt sich nach Ablauf des KJ. heraus, dass das Kindergeld wegen Überschreitung der Einkommensgrenze zu Unrecht gezahlt worden ist, so fehlt es an den Voraussetzungen für den Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6. Da eine Hinzurechnung des Kindergelds 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 Rückforderung der Steuervergütung „Kindergeld“ durch die Familienkasse nach § 70 Abs. 4 in Betracht. Dabei kann es sich um beachtliche Beträge handeln, wenn zB das Kind eines ArbN mit bescheidenen Einkünften als Student einer gutbezahlten Nebentätigkeit nachgeht und die Einkommensgrenze nur geringfügig überschreitet.

Zu den verfahrensrechtl. Voraussetzungen der Kindergeldrückforderung s. BFH v. 26.7.2001 – VI R 122/99, BStBl. II 2002, 84; v. 26.7.2001 – VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85 und v. 26.7.2001 – VI R 55/00, BStBl. II 2002, 86 mit Anm. KANZLER, FR 2001, 1236; BFH v. 15.12.2005 – III R 82/04, BStBl. II 2008, 621; FG Münster v. 17.7.1996, EFG 1996, 1052, rkr.; zum umgekehrten Fall der unzulässigen Aufhebung eines ablehnenden Kindergeldbescheids nach Änderung der Rechtsauffassung s. BFH v. 28.11.2006 – III R 6/06, BStBl. II 2007, 717.

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

35

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

Eltern, die nicht der Zusammenveranlagung unterliegen, sind getrennt veranlagte Ehegatten (§ 26a) und solche Eltern, die nicht die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllen, die also entweder die 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 ist Maßstab für die Berücksichtigung des Kindergeldanspruchs. Wie die übrigen Freibeträge des § 32 Abs. 6 für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf zwischen den Eltern aufgeteilt werden (§ 32 Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2), ist für die Vergleichs- und Hinzurechnung ohne Bedeutung.

R 31 Abs. 3 Satz 4 EStR; glA BLÜMICH/SELDER, § 31 Rn. 99; LBP/PUST, § 31 Rn. 305; SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 31 Rn. 16; aA wohl KSM/JACHMANN, § 31 Rn. B 26.

Wie der Kinderfreibetrag ist der Kindergeldanspruch grundsätzlich beiden Elternteilen jeweils zur Hälfte zuzurechnen, unabhängig davon, ob ein barunterhaltspflichtiger Elternteil Kindergeld über den zivilrechtl. Ausgleich von seinen Unterhaltszahlungen abzieht, oder ein zivilrechtl. Ausgleich nicht in Anspruch genommen wird (R 31 Abs. 3 Sätze 2 f.). 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); dies gilt auch für den Fall der Übertragung des Kinderfreibetrags bei unzureichender Erfüllung der Unterhaltspflicht durch den anderen Elternteil nach § 32 Abs. 6 Satz 6 Alt. 1 (R 31 Abs. 3 Satz 3 EStR; s. auch BFH v. 16.3.2004 – VIII R 88/98, BStBl. II 2005, 594 zu § 31aF). Zur Vergleichs- und Hinzurechnung bei anspruch- und freibetragsberechtigten Stief- und Großeltern s. Anm. 33.

36

#### **E. Entsprechende Anwendung des Satzes 4: Vergleichsrechnung auch mit Leistungen, die dem Kindergeld vergleichbar sind (Satz 5)**

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

Inländische, dem Kindergeld vergleichbare Leistungen sind die in § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aufgeführten Kinderzulagen aus der gesetzlichen Unfallversicherung und Kinderzuschüsse aus den gesetzlichen Rentenversicherungen (s. im Einzelnen § 65 Anm. 7).

Ausländische, dem Kindergeld vergleichbare Leistungen sind das ausländ. Kindergeld (§ 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) und das Kindergeld aufgrund über- und zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften (sog. Vertragskindergeld) nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3. Zu Art und Umfang dieser dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen s. § 65 Anm. 8 f.

Eine Zusammenstellung der Kindergeldansprüche nach über- und zwischenstaatlichen Rechtsvorschriften findet sich unter H 31 EStH und eine Übersicht zu den dem Kindergeld vergleichbaren ausländ. Leistungen in BfF v. 14.2.2002, BStBl. I 2002, 241 mit ausführlichen Anlagen zu jedem einzelnen Land. Danach sind etwa auch die kantonalrechtl. Familienzulagen der Schweiz für deutsche Arbeitskräfte mit Wohnsitz und Kindern in Deutschland in die Vergleichsrechnung einzubeziehen und der tariflichen ESt. hinzuzurechnen.

In die Vergleichsrechnung ist daher auch das ausländ. Kindergeld des Elternteils einzubeziehen, der im Ausland lebt. Deckt diese Leistung das Existenzminimum des Kindes ab, dann kann auch der in Deutschland lebende andere Elternteil keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 abziehen.

BFH v. 13.8.2002 – VIII R 53/01, BStBl. II 2002, 867 und v. 25.3.2003 – VIII R 95/02, BFH/NV 2003, 1306 (Verfassungsbeschwerde nicht angenommen: BVerfG v. 11.11.2009 – 2 BvR 1229/03, nv.), beide betr. Kindergeld der in Österreich lebenden Mutter; BFH v. 13.8.2002 – VIII R 110/01, BFH/NV 2003, 31 betr. Kindergeld der in Dänemark lebenden Mutter; aA FG München v. 14.2.2008, EFG 2008, 1381, nrk. (Rev. Az. BFH III R 86/09).

## F. Begrenzte Anrechnung höherer ausländischer Leistungen für Kinder (Satz 6)

37

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

**Die Bedeutung der Anrechnungsbeschränkung** ist unklar. Die Gesetzesmaterialien enthalten keine Begründung. 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), müssen diese Leistungen uE auch in voller Höhe der tariflichen ESt. hinzugerechnet werden. UE ist die Regelung daher gleichheitswidrig; bei verfassungskonformer Auslegung müsste eine Hinzurechnung in voller Höhe erfolgen (glA KORN/GREITE, § 31 Rn. 34).

Sollte der Gesetzgeber mit dem Übermaß an Begünstigung durch Kinderfreibetrag und die das deutsche Kindergeld übersteigende Auslandsleistung höheren Lebenshaltungskosten für das Kind im Ausland Rechnung tragen wollen, so ist diese Lösung verfehlt. Bekanntlich hängt die Familienförderung in einigen Ländern – anders als in Deutschland – weder vom Existenzminimum des Kindes noch von einer prekären Haushaltssituation ab.

**Nach ausländischem Recht** muss der Anspruch auf Leistungen für Kinder bestehen. Bis zum VZ 2003 war auf die Zahlung des höheren ausländ. Kindergelds abzustellen (s. Anm. 2 „StÄndG 2003“). Zu den Ansprüchen auf Leistungen für Kinder nach ausländ. Recht 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 KSM/JACHMANN, § 31 Rn. B 23; LBP/PUST, § 31 Rn. 362).

**Rechtsfolge:** Die Verrechnung und die Hinzurechnung zur tariflichen ESt. beschränkt sich auf die Höhe des inländ. Kindergelds. Satz 6aF verwies noch auf § 66, der in Abs. 1 die Kindergeldsätze regelt (s. § 66 Anm. 10 f.; zu den Kindergeldsätzen s. auch Anm. 2 aE).

