

§ 63 Kinder

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch FreizügigkeitsÄndG v. 2.12.2014 (BGBl. I 2014, 1922; BStBl. I 2015, 54)

(1) ¹Als Kinder werden berücksichtigt

- 1. Kinder im Sinne des § 32 Absatz 1,
- 2. vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten,
- 3. vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Enkel.

²§ 32 Absatz 3 bis 5 gilt entsprechend. ³Voraussetzung für die Berücksichtigung ist die Identifizierung des Kindes durch die an dieses Kind vergebene Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung). ⁴Ist das Kind nicht nach einem Steuergesetz steuerpflichtig (§ 139a Absatz 2 der Abgabenordnung), ist es in anderer geeigneter Weise zu identifizieren. ⁵Die nachträgliche Identifizierung oder nachträgliche Vergabe der Identifikationsnummer wirkt auf Monate zurück, in denen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 vorliegen. ⁶Kinder, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, haben, werden nicht berücksichtigt, es sei denn, sie leben im Haushalt eines Berechtigten im Sinne des § 62 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a. ⁷Kinder im Sinne von § 2 Absatz 4 Satz 2 des Bundeskindergeldgesetzes werden nicht berücksichtigt.

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

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

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 63

- I. Grundinformation zu § 63 1 | II. Rechtsentwicklung des § 63 2

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Berücksichtigungsfähige Kinder

I. Grundsätze zur Berücksichtigung von Kindern	4	III. In den Haushalt aufgenommene Stiefkinder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	
II. Kinder iSd. § 32 Abs. 1 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)		1. Kinder des Ehegatten oder des verpartnerten Lebenspartners (Stiefkinder)	7
1. Im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder gem. § 32 Abs. 1 Nr. 1	5	2. In den Haushalt aufgenommen	8
2. Pflegekinder gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2	6	IV. In den Haushalt aufgenommene Enkel (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	10

	Anm.		Anm.
V. Entsprechende Anwendung des § 32 Abs. 3 bis 5 (Abs. 1 Satz 2)		3. Identifikation nicht steuerpflichtiger Kinder (Abs. 1 Satz 4)	16
1. Bedeutung der Altersgrenzen zur Berücksichtigung von Kindern . . .	11	4. Rückwirkung einer nachträglichen Identifikation (Abs. 1 Satz 5) . . .	17
2. Regelberücksichtigung von Kindern bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres nach § 32 Abs. 3 .	12	VII. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Kindes (Abs. 1 Satz 6)	
3. Ausnahmeregelungen für über 18 Jahre alte Kinder nach § 32 Abs. 4 und 5	13	1. Bedeutung der Wohnsitzregelung	18
VI. Identifikation des Kindes als Anspruchsvoraussetzung (Abs. 1 Sätze 3 bis 5)		2. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat . .	19
1. Allgemeines zu den Identifikationsregelungen	14	3. Ausnahmeregelungen zum Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat	20
2. Identifikation steuerpflichtiger Kinder (Abs. 1 Satz 3)	15	VIII. Keine Berücksichtigung von Kindern iSd. § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG (Abs. 1 Satz 7)	21

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung	22
---	-----------

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 63

Schrifttum: *Selder*, Neue Rechtsprechung zu Pflegekindschaftsverhältnissen mit Volljährigen, NWB 2012, 2136; *Görke*, Beibehaltung des Wohnsitzes, mehrjähriger Auslandsaufenthalt, Auslandsstudium, BFH/PR 2016, 8.

Verwaltungsanweisung: Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz v. 9.7.2019, BStBl. I 2019, 654 (DA-KG 2019); H 63 EStH; Kindergeldmerkblatt 2019, www.bzst.de; Merkblätter über Kindergeld für grenzüberschreitenden Fälle (EU, EWR, Schweiz) und für Staatsangehörige Bosnien und Herzegowinas, Serbiens, Montenegros, des Kosovo, Marokkos, Tunesiens und der Türkei, www.arbeitsagentur.de.

1 I. Grundinformation zu § 63

Abs. 1 bestimmt, unter welchen Voraussetzungen für ein Kind Anspruch auf Kindergeld besteht. Dabei regelt Satz 1, wer insoweit als Kind in Betracht kommt. Satz 2 bezieht durch die Verweisung auf § 32 Abs. 3–5 Kinder nur innerhalb bestimmter Altersgrenzen und bei über 18-jährigen Kindern nur in bestimmten Berücksichtigungssituationen in den Kindergeldtatbestand ein. Satz 3 macht den Kindergeldanspruch davon abhängig, dass das Kind durch die an das Kind vergebene Identifikationsnummer identifiziert wird. Wird an das Kind mangels StPflcht keine Identifikationsnummer vergeben, muss die Identitätsfeststellung gem. Satz 4 in anderer geeigneter Weise durchgeführt werden. Eine nachträgliche Identifizierung ist nach Satz 5 rückwirkend zu berücksichtigen. Satz 6 macht darüber hinaus die Berücksichtigung eines Kindes grds. von seinem Wohnsitz im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat abhängig. Satz 7 enthält eine weitere Einschränkung. Kinder iSd. § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG sind nicht berücksichtigungsfähig.

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

II. Rechtsentwicklung des § 63

2

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

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Abs. 1 Satz 3 erweitert die Familienförderung auf Kinder im Raum der EU bzw. des EWR.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Abs. 1 Satz 2 erweitert die entsprechende Anwendung des § 32 auf § 32 Abs. 3.

2. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Abs. 1 wurde mit Wirkung ab VZ 2002 um Satz 4 erweitert, der eine Doppelförderung nach BKGg und EStG verhindern soll.

FreizügigkeitsÄndG v. 2.12.2014 (BGBl. I 2014, 1922; BStBl. I 2015, 54): In Abs. 1 Sätze 3 und 4 wird der Kindergeldanspruch von einer Identifikation des zu berücksichtigenden Kindes durch die an das Kind vergebene Identifikationsnummer oder im Falle der fehlenden StPflcht des Kindes von einem anderen Identitätsnachweis abhängig gemacht. Abs. 1 Satz 5 ordnet für eine nachträgliche Identifizierung eine Rückwirkung an. In Abs. 1 Satz 6 erfolgt eine redaktionelle Anpassung an die zeitgleich erfolgende Änderung des § 62 Abs. 1.

Einstweilen frei.

3

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Berücksichtigungsfähige Kinder

I. Grundsätze zur Berücksichtigung von Kindern

4

Aus Abs. 1 ergibt sich, für welche Kinder Anspruch auf Kindergeld besteht.

Leibliche Kinder, Adoptiv- und Pflegekinder: Gemäß Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden als Kinder zunächst alle Kinder im Sinne der Legaldefinition des § 32 Abs. 1 berücksichtigt. Kinder sind danach die im ersten Grad mit dem Anspruchsberechtigten iSd. § 62 verwandten Kinder und die Pflegekinder. Hierdurch wird der Kindbegriff des Kindergeldrechts weitgehend an den des Kinderfreibetragsrechts angepasst.

Enkel- und Stiefkinder werden berücksichtigt, soweit sie in den Haushalt des Berechtigten aufgenommen sind (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3). Für Enkel, die zwar von den Großeltern unterhalten werden, aber nicht in deren Haushalt aufgenommen sind, gibt es kein Kindergeld mehr.

Keine Geschwister: Für Geschwister besteht unabhängig von Haushaltsaufnahme und freiwilliger Unterhaltsleistung kein Kindergeldanspruch, es sei denn, es handelt sich um Pflegekinder iSd. § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2 (s. hierzu und zur Möglichkeit der Abzweigung BFH v. 31.8.2006 – III B 46/06, BFH/NV 2007, 25).

Berücksichtigung als Zahl- und Zählkind: Zahlkinder sind nach Abs. 1 zu berücksichtigende Kinder, für die beim Elternteil ein Anspruch auf Zahlung des Kindergeldes begründet werden kann. Zählkinder sind nach Abs. 1 zu berücksichtigende Kinder, für die kein Kindergeld zu zahlen ist, weil der andere Elternteil nach § 64 vorrangig das Kindergeld erhält oder ein Ausschlussstatbestand nach § 65 bzw.

nach über- oder zwischenstaatlichen Rechtsvorschriften vorliegt (Rz. A 7 Abs. 3 DA-KG 2019). Beim nicht anspruchsberechtigten Elternteil kann das Zählkind durch die Einrechnung in die Geburtenreihenfolge (§ 66 Abs. 1) die Ordnungszahl (1., 2., 3., ... Kind) jüngerer Zahlkinder erhöhen. Werden Zahlkinder dadurch zum 3., 4., ... Kind, besteht für diese Anspruch auf erhöhtes Kindergeld (s. § 66 Anm. 10).

Lebend geborene Kinder: Ein Anspruch auf Kindergeld entsteht erst ab dem Monat der Geburt des Kindes (BFH v. 15.1.2003 – VIII R 72/99, BFH/NV 2003, 898; Hess. FG v. 28.4.1999 – 2 K 2872/98, EFG 1999, 781, rkr.).

Vermisste Kinder können als Kind berücksichtigt werden, bis sie nach dem Verschollenheitsgesetz rechtskräftig für tot erklärt worden sind, höchstens jedoch bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres, da anschließend die besonderen Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 nicht mehr geprüft werden können (zum maßgeblichen Todestag s. § 49 AO; s. auch Rz. A 7 Abs. 4 DA-KG 2019; zu den Wohnsitzvoraussetzungen bei entführten Kindern s. Anm. 18).

Vollwaisen und Kinder, die den Aufenthalt ihrer Eltern nicht kennen, können nach § 1 Abs. 2 BKGG einen Anspruch für sich selbst haben, wenn sie bei keinem anderen Berechtigten (insbes. Groß- oder Pflegeelternteil nach § 63 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3) Berücksichtigung finden.

Einheitliche Altersgrenze bei Kinderfreibetrag und Kindergeld: Durch die Verweisung des Abs. 1 Satz 2 auf § 32 Abs. 3–5 gilt eine einheitliche Altersgrenze. Die Gewährung von Kindergeld für erwachsene Kinder hängt von weiteren personellen und sachlichen Anspruchsvoraussetzungen ab (§ 63 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 32 Abs. 4 und 5).

Territorialprinzip: Berücksichtigt werden grds. nur solche Kinder, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat haben (Abs. 1 Satz 6).

II. Kinder iSd. § 32 Abs. 1 (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

5 1. Im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder gem. § 32 Abs. 1 Nr. 1

Anspruch auf Kindergeld besteht nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 für Kinder iSd. § 32 Abs. 1, dh. im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 1) und Pflegekinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 2).

Im ersten Grad mit dem Berechtigten verwandte Kinder sind leibliche Kinder und Adoptivkinder. Stiefkinder werden von § 32 Abs. 1 Nr. 1 nicht erfasst (s. Anm. 7); ebenso wenig Kinder des mit dem Stpfl. in nicht ehelicher Lebensgemeinschaft lebenden leiblichen Elternteils (BFH v. 25.4.2018 – III R 24/17, BStBl. II 2018, 721, mit Anm. *Wendl*, HFR 2018, 723).

Leibliche Kinder: Mutter eines Kindes ist die Frau, die es geboren hat (§ 1591 BGB). Vater ist der Mann, der zur Zeit der Geburt mit der Mutter verheiratet war, der die Vaterschaft anerkannt hat oder dessen Vaterschaft gerichtlich festgestellt ist (s. § 1592 BGB). Die Anerkennung der Vaterschaft soll stl. rückwirkend bis zur Geburt zu beachten sein (BFH v. 28.7.2005 – III R 68/04, BStBl. II 2008, 350); uE zweifelhaft, da die Rechtswirkungen der Vaterschaft zivilrechtl. gem. § 1600d Abs. 5 BGB grds. erst vom Zeitpunkt ihrer Feststellung an geltend gemacht werden können. Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 36.

Adoptivkinder:

- ▶ *Minderjährige* erlangen nach dem Grundsatz der Volladoption die rechtl. Stellung eines leiblichen Kindes des oder der Annehmenden (§§ 1741–1766 BGB). Mit der Annahme als Kind erlischt das Verwandtschaftsverhältnis des Kindes zu seinen leiblichen Eltern (§ 1755 BGB). Ab dem auf die Zustellung des Annahmebeschlusses (s. § 197 Abs. 2 FamFG) folgenden Monat wird das Kind deshalb iSd. Abs. 1 nur beim Annehmenden und nicht mehr bei den leiblichen Eltern berücksichtigt (zur Doppelberücksichtigung bei den kindbedingten Freibeträgen s. § 32 Anm. 63). Allerdings kann ein minderjähriges Kind, das mit dem Ziel der Annahme als Kind in die Obhut des Annehmenden aufgenommen ist, bei seinen leiblichen Eltern noch als Zählkind berücksichtigt werden (s. auch Rz. A 10.2 DA-KG 2019). Im Einzelnen dazu § 32 Anm. 37f.
- ▶ *Volljährige* werden durch die Annahme Verwandte ersten Grades zum Annehmenden, behalten aber auch das Verwandtschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern, sofern keine Volladoption bestimmt wird (§ 1770 Abs. 2, § 1772 BGB). Deshalb kann ein Volljähriger bei seinen leiblichen Eltern auch dann noch als Zählkind berücksichtigt werden, wenn er von einer anderen Person als dem Ehegatten eines leiblichen Elternteils angenommen worden ist (Rz. 10.2 Abs. 3 DA-KG 2019). Im Einzelnen dazu § 32 Anm. 37f.
Die Konkurrenzregelung des § 32 Abs. 2 Satz 1, wonach die Adoptiveltern den leiblichen Eltern vorgehen (s. § 32 Anm. 62f.), kommt mangels Verweisung in Abs. 1 Satz 2 nicht zur Anwendung; vielmehr ist eine bestehende Konkurrenz nach § 64 aufzulösen, wobei beim nachrangig Berechtigten ein Zählkindervorteil entstehen kann (vgl. BFH v. 15.6.2016 – III R 60/12, BStBl. II 2016, 889).
- ▶ *Zur Adoption durch ausländischen Gerichtsbeschluss* und durch privatrechtl. Vereinbarungen vgl. Rz. A 10.2 Abs. 5 DA-KG 2019.

2. Pflegekinder gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2

6

Anspruch auf Kindergeld besteht für Pflegekinder (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2). Pflegekinder sind nach der Legaldefinition des § 32 Abs. 1 Nr. 2 Personen, mit denen der Berechtigte durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen hat und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht; s. auch § 32 Anm. 40ff.

Familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band:

- ▶ *Familienähnlichkeit*: Es muss eine der üblichen Eltern-Kind-Beziehung ähnliche Verbindung bestehen. Das Kind muss wie zur Familie angehörig angesehen und behandelt werden, was sich insbes. aus den Wohn- und Lebensverhältnissen in der Familie und dem Verhältnis zu den anderen Familienangehörigen ergibt (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Es muss ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis bestehen, das von einer familienähnlichen ideellen Bindung getragen wird (s. auch Rz. A 11.3 DA-KG 2019). Dies setzt ein zB durch einen erheblichen Altersunterschied oder eine langjährige Betreuung entstandenes Autoritätsverhältnis voraus, aufgrund dessen sich das Pflegekind der Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsmacht des Pflegeelternanteils unterwirft (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Zu einem bereits Volljährigen kommt deshalb ein familienähnliches Band nur bei dessen

Hilflosigkeit oder Behinderung oder etwa bei einer bereits vorher entstandenen länger andauernden emotionalen Bindung in Betracht (BFH v. 21.4.2005 – III R 53/02, BFH/NV 2005, 1547). Bei einer Körper-, Sinnes- (zB Blindheit, Gehörlosigkeit) oder Sprachbehinderung eines Volljährigen scheidet die Entstehung eines familienähnlichen Bandes idR bereits am Fehlen eines Erziehungsverhältnisses. Bei Behinderungen im Bereich der geistigen Fähigkeiten oder der seelischen Gesundheit muss die Behinderung so schwer sein, dass der geistige Zustand des Behinderten dem typischen Entwicklungsstand einer noch minderjährigen Person entspricht, jedoch die Möglichkeit und Bereitschaft zu einer erzieherischen Einwirkung besteht (BFH v. 21.4.2005 – III R 53/02, BFH/NV 2005, 1547).

- ▶ *Auf längere Dauer berechnetes Band:* Maßgebend ist nicht die tatsächliche Dauer der Bindung, wie sie sich aus rückschauender Betrachtung darstellt. Vielmehr kommt es auf die bei der Übernahme des Kindes berechnete, dh. auf die von der Pflegeperson beabsichtigte Dauer an (BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582; BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Dabei kann zwar bei einer beabsichtigten Dauer von mindestens zwei Jahren im Regelfall davon ausgegangen werden, dass ein Pflegekindschaftsverhältnis begründet worden ist (BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546; Rz. A 11.3 Abs. 2 DA-KG 2019). Maßgeblich sind jedoch im Einzelfall alle Umstände, die für oder gegen den Willen zu einer Dauerbindung sprechen (BFH v. 8.1.2014 – XI B 120/13, BFH/NV 2014, 686). Erforderlich ist ein Zeitraum, der die Begründung eines Eltern-Kind-Verhältnisses erlaubt; das ist bei Kleinkindern ein kürzerer Zeitraum als bei schulpflichtigen Kindern (BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63; § 32 Anm. 46). Eine Dauerbindung kann daher nicht angenommen werden, wenn die Haushaltsaufnahme an bestimmte äußere Umstände (zB Berufsausbildung) geknüpft ist und anschließend wieder entfallen soll (FG Düss. v. 27.2.1998 – 18 K 1354/97 Kg, EFG 1998, 953, rkr.). Im Übrigen steht dieses Tatbestandsmerkmal in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lösung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses zu den leiblichen Eltern (BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582; BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63).
- ▶ *Verbunden ist:* Während zu einem minderjährigen Kind aufgrund des Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnisses typischerweise sogleich eine ideelle Bindung eintritt, setzt das Tatbestandsmerkmal „verbunden ist“ bei einem volljährigen Kind voraus, dass die ideelle Beziehung zu dem Stpfl. bereits über einen längeren Zeitraum bestanden hat, bevor von einer ideellen Bindung ausgegangen werden kann (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739).

Nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen:

- ▶ *Haushaltsaufnahme:* Einen Haushalt besitzt jemand dort, wo er allein oder mit anderen eine Wohnung innehat, in der hauswirtschaftliches Leben herrscht, an dem er sich persönlich und finanziell beteiligt (BFH v. 13.12.1985 – VI R 203/84, BStBl. II 1986, 344). Neben der örtlichen Voraussetzung (örtlich gebundenes Zusammenleben) müssen die Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein (s. auch § 64 Anm. 8; § 32 Anm. 47; Rz. A 11.2, A 9 DA-KG 2019). Diese drei Merkmale können zwar je nach Einzelfall unterschiedlich ausgeprägt sein, müssen aber alle vorliegen (BFH v. 14.1.2011 – III B 96/09, BFH/NV 2011, 788). Maßgeblich sind die tatsächlichen Umstände. Formalen Gesichtspunkten

(zB Sorge- und Melderecht) kommt allenfalls unterstützende Bedeutung zu (BFH v. 20.6.2001 – VI R 224/98, BStBl. II 2001, 713). Danach gehört ein Kind dann zum Haushalt einer Pflegeperson, wenn es dort wohnt, versorgt und betreut wird, dh. sich in der Obhut eines Pflegeelternteils befindet (BFH v. 18.2.2008 – III B 69/07, BFH/NV 2008, 948). Die Aufnahme in den Haushalt erfordert das örtlich gebundene Zusammenleben von Pflegekind und Pflegeperson in einer gemeinsamen Familienwohnung als ortsbezogenem Mittelpunkt der Lebensinteressen. Das Kind muss sich grds. durchgängig im Haushalt der Pflegeperson aufhalten und der Aufenthalt muss auf Dauer ausgerichtet sein. Ausnahmsweise kommt ein örtlich gebundenes Zusammenleben auch dann in Betracht, wenn Pflegeperson und Pflegekind separate, aber nebeneinanderliegende Wohnungen bewohnen (FG Nürnberg. v. 23.4.2010 – 6 K 1539/2008, juris, rkr.). Eine räumliche Trennung ist im Fall einer auswärtigen Unterbringung unschädlich, wenn diese nur von vorübergehender Natur ist, zB bei auswärtiger Schul- oder Berufsausbildung (BFH v. 20.6.2001 – VI R 224/98, BStBl. II 2001, 713; BFH v. 16.4.2008 – III B 36/07, BFH/NV 2008, 1326). Gegebenenfalls können dann auch mehrere Lebensmittelpunkte bestehen (BFH v. 16.4.2008 – III B 36/07, BFH/NV 2008, 1326). Selbst bei einer dauernden Heimunterbringung ist die Haushaltszugehörigkeit regelmäßig zu bejahen, wenn das Kind weiterhin in einem zeitlich bedeutsamen Umfang im Haushalt betreut wird (BFH v. 30.6.2005 – III R 80/03, BFH/NV 2006, 262, betr. ein behindertes Kind). Durch Kindesentführung bzw. widerrechtl. Entziehung wird die Haushaltszugehörigkeit uE nicht automatisch beendet (s. BFH v. 19.5.1999 – VI B 22/99, BFH/NV 1999, 1425; § 64 Anm. 9). Pflegeperson kann auch eine alleinstehende Person sein. Ein Kind, das sich wechselweise bei der Pflegeperson und bei seinen Eltern aufhält, ist nicht in den Haushalt der Pflegeperson aufgenommen (s. auch BFH v. 20.6.2001 – VI R 224/98, BStBl. II 2001, 713). Ein Pflegekindschaftsverhältnis scheidet mangels Haushaltsaufnahme aus, wenn nicht die Pflegeperson das Pflegekind in „seinen“ Haushalt aufgenommen hat, sondern umgekehrt die Pflegeperson in den Haushalt des Pflegekindes aufgenommen wurde (BFH v. 22.12.2011 – III R 70/09, BFH/NV 2012, 1446). Die Haushaltsaufnahme kann durch eine von der Meldebehörde erteilte Haushaltsbescheinigung nach amtlichem Muster der Familienkasse nachgewiesen werden.

- ▶ *Nicht zu Erwerbszwecken:* Mangels familienähnlicher Bindung ist bei erwerbsmäßig betriebener Pflege kein Pflegekindschaftsverhältnis anzunehmen (sog. Kostkinder). Daraus kann jedoch nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass bei nicht zu Erwerbszwecken erfolgender Haushaltsaufnahme eines behinderten Kindes immer eine familienähnliche Bindung eintritt (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Allgemein liegt eine Aufnahme zu Erwerbszwecken vor, wenn der Stpfl. für die Unterbringung und Betreuung nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen entlohnt wird, nicht aber, wenn die Leistungen an die Pflegeeltern nur die Kosten für Unterhalt, Erziehung und Betreuung des Pflegekindes abgelten (BFH v. 30.6.2005 – III R 80/03, BFH/NV 2006, 262; BFH v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345; FG Düss. v. 19.8.2005 – 18 K 3149/04 Kg, EFG 2006, 433, rkr.; vgl. zur Vorgängerfassung des Abs. 1 Nr. 2 bereits BFH v. 12.6.1991 – III R 108/89, BStBl. II 1992, 20, zur Abgrenzung gegenüber der Kostpflege). Nur wenn den Pflegeeltern ein erheblich über den Unterhaltskosten des Kindes (BFH v. 23.9.1999 – VI R 106/98, BFH/NV 2000, 448) bzw. den Pflegesätzen des zuständigen Jugendamtes in der Vollzeitpflege (BFH v. 30.6.2005 – III R 80/03, BFH/NV 2006, 262; BFH v. 2.4.2009 –

III R 92/06, BStBl. II 2010, 345; BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546, mit Anm. *Avvento*, HFR 2018, 382, und Anm. *Wendl*, DStRE 2018, 729; FG Düss. v. 19.8.2005 – 18 K 3149/04 Kg, EFG 2006, 433, rkr.) liegendes Pflegegeld gezahlt wird, kann angenommen werden, dass sie nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen für die Unterbringung und Betreuung entlohnt werden. Zu weiteren Einzelheiten s. auch die in § 32 Anm. 49 dargestellten Fallgruppen. Der sozialrechtl. Einordnung (zB als sonstige betreute Wohnform iSd. § 34 SGB VIII) wird in strechtl. Hinsicht grds. Tatbestandswirkung beigemessen, so dass der Einwand, es hätten die Voraussetzungen einer anderen Form der Pflege (zB Vollzeitpflege nach § 33 Satz 2 SGB VIII) vorgelegen, unbeachtlich ist (BFH v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345; BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546). Hat eine Pflegeperson mehr als sechs Kinder in ihren Haushalt aufgenommen, spricht eine Vermutung dafür, dass es sich um Kostkinder handelt (Rz. A 11.3 Abs. 6 Satz 3 DA-KG 2019).

Kein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern: Das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern darf nicht mehr bestehen (s. auch § 32 Anm. 50; Rz. A 11.4 DA-KG 2019). Für ein Pflegekindschaftsverhältnis ist nur Raum, wenn sich die Eltern nicht mehr um das Kind kümmern (BFH v. 12.6.1991 – III R 108/89, BStBl. II 1992, 20). Ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern besteht nur dann nicht mehr, wenn diese zu nicht schulpflichtigen Kindern mindestens ein Jahr und zu schulpflichtigen Kindern mehr als zwei Jahre keine für die Wahrung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses ausreichenden Kontakte mehr haben (BFH v. 20.7.2006 – III R 44/05, BFH/NV 2007, 17; BFH v. 31.8.2006 – III B 46/06, BFH/NV 2007, 25; BFH v. 25.4.2012 – III B 176/11, BFH/NV 2012, 1304). Bei noch älteren Kindern hat der BFH keinen festen Zeitraum mehr nennen können (BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582). Ein Pflegekindschaftsverhältnis besteht nicht, wenn die Pflegeperson nicht nur mit dem Kind, sondern auch mit einem Elternteil des Kindes in häuslicher Gemeinschaft lebt. Dann besteht das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu dem Elternteil fort. Von Bedeutung ist dies vor allem, wenn die Pflegepersonen Großeltern, Geschwister oder Lebensgefährten des Elternteils sind (zu nach dem LPartG verpartnerten Lebenspartnern s. § 2 Abs. 8; zum Ausnahmefall, dass nie ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern bestanden hat s. aber § 32 Anm. 50).

Erfüllen die Pflegeeltern die gesetzlichen Voraussetzungen, wird das Konkurrenzverhältnis zu den leiblichen Eltern mangels Verweisung auf § 32 Abs. 2 Satz 1, wonach die Pflegeeltern den leiblichen Eltern vorgehen (s. § 32 Anm. 62), nach § 64 Abs. 2 Satz 1 zugunsten der Pflegeeltern aufgelöst.

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

7 1. Kinder des Ehegatten oder des verpartnerten Lebenspartners (Stiefkinder)

Als Kinder werden auch vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten oder seines nach dem LPartG verpartnerten Lebenspartners (§ 2 Abs. 8) berücksichtigt (sog. Stiefkinder), s. auch Rz. A 12 DA-KG 2019. Das Kinderfreibetragsrecht sieht dagegen anstelle der Berücksichtigung als Kind eine Übertragung der Freibeträge vor (s. § 32 Abs. 6 Satz 10; § 32 Anm. 193 ff.).

Ehegatte oder Lebenspartner ist, wer die betreffenden Voraussetzungen des bürgerlichen Rechts erfüllt (§§ 1303 ff. BGB; § 1 LPartG). Insbesondere ist seit 1.10.2017 auch eine Ehe zwischen gleichgeschlechtlichen Partnern möglich (§ 1353 Abs. 1 Satz 1 BGB) und kann eine eingetragene gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft in eine Ehe umgewandelt haben (§ 20a LPartG). Der Berechtigte muss Ehegatte oder verpartnerter Lebenspartner des leiblichen Elternteils sein. Ein Stiefkindverhältnis besteht daher weder bei zivilrechtl. unwirksamer Ehe (BFH v. 19.4.2007 – III R 85/03, BFH/NV 2007, 1855, zur Ehe nach islamischem Recht) noch zum Kind des verschieden/gleichgeschlechtlichen Partners einer nicht ehelichen/verpartnernten Lebensgemeinschaft (BFH v. 26.4.2017 – III B 100/16, BStBl. II 2017, 903, mit Anm. *Wendl*, HFR 2017, 687). Insofern begegnet es keinen verfassungsrechtl. Bedenken, dass einem in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft lebenden Elternteil im Hinblick auf die in seinem Haushalt lebenden, bei ihm kindergeldrechtl. nicht zu berücksichtigenden Kinder des anderen Elternteils (sog. Patchwork-Familie) der Zählkindervorteil versagt wird, während einem Stiefelternteil dieser Zählkindervorteil für die Kinder seines Ehegatten gewährt wird (BFH v. 25.4.2018 – III R 24/17, BStBl. II 2018, 721, mit Anm. *Wendl*, HFR 2018, 723). Zu weiteren Einzelheiten s. § 26 Anm. 22.

Stiefkinder sind nicht eigene Kinder des Berechtigten; sie sind mit ihm verschwägert (§ 1590 Abs. 1 BGB; § 11 Abs. 2 LPartG). Es handelt sich um Kinder aus einer früheren Ehe des anderen Ehegatten bzw. Lebenspartners (eheliche, für ehelich erklärte oder angenommene Kinder), um nichtehelich geborene Kinder oder um in der Ehe geborene Kinder, deren Ehelichkeit erfolgreich angefochten wurde (§§ 1599 ff. BGB).

Das Stiefkindverhältnis besteht auch dann fort, wenn der leibliche Elternteil stirbt oder die Ehe geschieden bzw. aufgelöst wird (§ 1590 Abs. 2 BGB; § 11 Abs. 2 Satz 3 LPartG). Voraussetzung ist allerdings, dass das Kind dauerhaft im Haushalt des bisher Berechtigten verbleibt (FG Ba.-Württ. v. 1.3.2000 – 14 K 293/98, EFG 2000, 795, rkr.; ohne weitere Prüfung dagegen nach Rz. A 11 Abs. 2 DA-KG 2019).

2. In den Haushalt aufgenommen

8

Kinder des Ehegatten werden nur berücksichtigt, wenn sie in den Haushalt des Berechtigten aufgenommen sind. Mit der Haushaltszugehörigkeit wird bei Stiefkindern die persönliche Betreuung indiziert, die eine Gewährung von Kindergeld rechtfertigt bzw. erfordert (BFH v. 27.8.1998 – VI B 236/97, BFH/NV 1999, 177). Eine Haushaltsaufnahme setzt neben dem örtlich gebundenen Zusammenleben materielle (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterielle Elemente (Fürsorge, Betreuung) voraus, die aber im Einzelfall unterschiedlich stark ausgeprägt sein können (BFH v. 14.1.2011 – III B 96/09, BFH/NV 2011, 788). Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss es sich zwar um den Haushalt des Stiefelternteils handeln. Dieser kann aber auch bei einem gemeinsamen Haushalt des Berechtigten und des mit ihm verheirateten oder verpartnernten Elternteils vorliegen. Die Voraussetzungen der Haushaltsaufnahme müssen dann nicht allein vom Berechtigten (zB dem haushaltsführenden Stiefelternteil) erfüllt werden, sondern können auch vom anderen Elternteil (zB dem erwerbstätigen leiblichen Elternteil) erfüllt werden, so dass es auf eine Mindestbeteiligung des Berechtigten an den Unterhaltskosten nicht ankommt (s. auch BFH v. 27.8.1998 – VI B 236/97, BFH/NV 1999, 177). Das von der Gegenansicht (*Helmke* in *Helmke/Bauer*, Familienleis-

tungsausgleich, § 63 Rz. 6 [4/2018]) angeführte Beispiel, wonach der gutverdienende Stiefelternteil dann Kindergeld beanspruchen könne, obwohl für das Stiefkind Sozialhilfe bezogen werde, widerspricht uE der Rspr. des BSG, nach der in einem solchen Fall aufgrund Annahme einer Bedarfsgemeinschaft ein SGB II-Anspruch ausgeschlossen ist (BSG v. 13.11.2008 – B 14 AS 2/08 R, FamRZ 2009, 1057). Der überlebende Ehegatte unterhält das Kind des verstorbenen Ehegatten aus erster Ehe nicht dadurch, dass dieses nach dem Tod des betreffenden Elternteils eine Halbwasenrente bezieht (BFH v. 22.3.2001 – VI B 36/01, BFH/NV 2001, 907). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 6 und § 64 Anm. 9, § 32 Anm. 47. Auch die Berücksichtigung eines Stiefkindes als Zählkind setzt die Haushaltsaufnahme voraus (BFH v. 2.3.2009 – III B 4/07, BFH/NV 2009, 1109).

9 Einstweilen frei.

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

Als Kinder werden auch vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Enkel berücksichtigt. Das Kinderfreibetragsrecht sieht dagegen anstelle der Berücksichtigung als Kind eine Übertragung der Freibeträge vor (s. § 32 Abs. 6 Satz 10; § 32 Anm. 193 ff.). Bloße Unterhaltszahlungen für außerhalb des Haushalts lebende Enkel lösen keinen Kindergeldanspruch aus.

Enkel sind Kinder im Sinne des bürgerlichen Rechts, die im zweiten Grad in absteigender Linie mit dem Berechtigten verwandt sind (§ 1589 BGB). Darunter fallen eheliche, nichteheliche und für ehelich erklärte Kinder der Abkömmlinge. Adoptivkinder der Abkömmlinge sind nur Enkel, wenn sie als Minderjährige angenommen wurden (§ 1754 Abs. 1 und 2, § 1770 Abs. 1 BGB). Urenkel und Stiefenkel (leibliche oder angenommene Kinder des Stiefkindes, Stiefkinder des leiblichen oder angenommenen Kindes) werden nicht erfasst, es sei denn, sie sind Pflegekinder iSd. § 32 Abs. 1 Nr. 2.

Aufnahme in den Haushalt: Wie Pflege- und Stiefkinder sind Enkel nur zu berücksichtigen, wenn sie der Berechtigte in seinen Haushalt aufgenommen hat (s. Anm. 6 und 8). Eine Haushaltsaufnahme soll auch gegen den Willen der Eltern möglich sein (Nds. FG v. 9.5.2000 – 6 K 486/97 Ki, EFG 2000, 796, rkr.; Sächs. FG v. 22.1.2019 – 3 K 1062/18 Kg, juris, nrkr.), was allerdings zweifelhaft sein dürfte, wenn die sorgeberechtigten Eltern umgehend nicht von vornherein aussichtslose Schritte zur Rückführung des Kindes einleiten (vgl. BFH v. 4.7.2012 – III B 174/11, BFH/NV 2012, 1599). Zur Abgrenzung gegenüber auch mehrmonatigen besuchsweisen Aufhalten vgl. FG Nürnberg v. 13.12.2011 – 7 K 83/10, juris, rkr. Eine langfristige Strafhaft kann die Haushaltsaufnahme eines Enkelkind bei den Großeltern beenden (FG Rhld.-Pf. v. 5.3.2013 – 6 K 2488/11, EFG 2013, 868, rkr.), nicht jedoch bereits eine stationäre Suchtmittel-Entwöhnungstherapie (FG München v. 27.8.2015 – 10 K 3121/14, EFG 2015, 2184, rkr.). Anders als bei Pflegekindern schließt ein gemeinsamer Haushalt des berechtigten Großelternteils mit Elternteilen des Kindes den Kindergeldanspruch nicht aus, wie sich bereits aus § 64 Abs. 2 Satz 5 ergibt (s. auch Rz. A 13 DA-KG 2019; FG Rhld.-Pf. v. 29.8.2017 – 4 K 2296/15, NZFam 2017, 1071). Großeltern können für ihr Enkelkind auch dann Kindergeld erhalten, wenn Mutter und Kind zwar aus dem gemeinsamen Haushalt mit den Großeltern ausziehen, das Kind aber tatsächlich überwiegend nach wie vor im Haushalt der Großeltern betreut und versorgt wird und dort seinen Lebensmittel-

punkt hat. Auch bei mehrfacher Haushaltsaufnahme des Kindes gibt es keinen vorrangigen Kindergeldanspruch der leiblichen Eltern (FG Rhld.-Pf. v. 29.8.2017 – 4 K 2296/15, NZFam 2017, 1071, rkr.) Das Zusammentreffen mehrerer Ansprüche regelt bei mehrfacher Haushaltsaufnahme § 64 Abs. 2 (s. § 64 Anm. 8 ff.).

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

1. Bedeutung der Altersgrenzen zur Berücksichtigung von Kindern

11

Eine stl. Freistellung des kindbezogenen Existenzminimums durch Kindergeld und Kinderfreibetrag ist nur so lange geboten, wie das Kind seinen Unterhalt nicht aus eigenen Mitteln bestreiten kann. Zur Verwaltungsvereinfachung typisiert das Gesetz die Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes in erster Linie durch Anknüpfung an feste Altersgrenzen und bestimmte typische Unterhaltssituationen (zB Ausbildung, Behinderung). Hierzu verweist Abs. 1 Satz 2 auf § 32 Abs. 3 bis 5.

2. Regelberücksichtigung von Kindern bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres nach § 32 Abs. 3

12

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

Für die Berechnung des Lebensalters gilt § 108 Abs. 1 AO, § 187 Abs. 2 BGB. Danach ist ein Lebensjahr mit Ablauf des dem jeweiligen Geburtstag vorangehenden Tages vollendet (Rz. A 8 DA-KG 2019; § 32 Anm. 76).

Beispiele:

Ein am 1.7.2002 geborenes Kind vollendet das 18. Lebensjahr am 30.6.2020 um 24 Uhr. Es ist ab 1.7.2020 nur noch unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 und 5 zu berücksichtigen.

Ein am 2.7.2002 geborenes Kind vollendet das 18. Lebensjahr am 1.7.2020 um 24 Uhr. Es ist wegen des Monatsprinzips erst ab August 2020 nur noch unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 und 5 zu berücksichtigen.

3. Ausnahmeregelungen für über 18 Jahre alte Kinder nach § 32 Abs. 4 und 5

13

Bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, geht der Gesetzgeber typisierend davon aus, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur noch unter besonderen Umständen gemindert ist. Diese (zusätzlichen) Voraussetzungen ergeben sich aus § 32 Abs. 4 und 5, auf die in Abs. 1 Satz 2 verwiesen wird. Der Katalog der in § 32 Abs. 4 und 5 genannten Berücksichtigungstatbestände ist abschließend. Mangels eines entsprechenden Berücksichtigungstatbestands erhielten deshalb zB Eltern für ihre den gesetzlichen Grundwehrdienst leistenden Kinder kein Kindergeld (BFH v. 30.7.2009 – III R 77/06, BFH/NV 2010, 28). Aufgegeben hat der BFH indessen seine frühere Rspr., wonach § 32 Abs. 4 Satz 1 – über die im Gesetz beschriebenen Einschränkungen der Berücksichtigungsfähigkeit von Kindern hinaus – als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal das Bestehen einer typischen Unterhaltssituation fordere (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982; BFH v. 18.1.2018 – III R 16/17, BStBl. II 2018, 402). Daher schließen weder eine neben der

Ausbildung oder der Suche nach einem Ausbildungsplatz ausgeübte Vollzeiterwerbstätigkeit (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982) oder ein parallel zur Ausbildungsplatzsuche abgeleiteter Zivildienst (BFH v. 27.9.2012 – III R 70/11, BStBl. II 2013, 544) noch ein Unterhaltsanspruch des Kindes gegen seinen (früheren) Ehegatten (BFH v. 17.10.2013 – III R 22/13, BStBl. II 2014, 257) oder gem. § 1615I BGB gegen den anderen Elternteil eines nichtehelichen Kindes des Kindes (BFH v. 11.4.2013 – III R 24/12, BStBl. II 2013, 866) an sich bereits die Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes aus. Die aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünfte oder aus dem Unterhaltsverhältnis erlangten Bezüge können vielmehr nur dann die Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes ausschließen, wenn das Gesetz dies – wie in § 32 Abs. 4 Satz 2 in der bis zum VZ 2011 geltenden Fassung – ausdrücklich vorsieht (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982; BFH v. 11.4.2013 – III R 24/12, BStBl. II 2013, 866). Hinsichtlich des Nachweises der Anspruchsvoraussetzungen für volljährige Kinder ist die Mitwirkungspflicht des Kindes nach § 68 Abs. 1 Satz 2 zu beachten, s. § 68 Anm. 7.

Kinder ohne Beschäftigung zwischen 18 und 21 Jahren (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1): Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 wird das Kind vom 18. bis zum 21. Lebensjahr berücksichtigt, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitsuchender gemeldet ist; zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 90, Rz. A 14 DA-KG 2019.

Auszubildende und dienstleistende Kinder zwischen 18 und 25 Jahren (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2): Die Altersgrenze wurde durch StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) vom 27. auf das 25. Lebensjahr herabgesetzt. Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 83, 91.

Diese Kinder sind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 zu berücksichtigen, wenn sie

- ▶ *für einen Beruf ausgebildet werden* (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 92 ff.; Rz. A 15 DA-KG 2019.
- ▶ *sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befinden* (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b). Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 100; Rz. A 16 DA-KG 2019.
- ▶ *eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können* (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c). Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 103; Rz. A 17 DA-KG 2019.
- ▶ *ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr* oder einen sonstigen in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d genannten Dienst leisten. Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 108; Rz. A 18 DA-KG 2019.

Berücksichtigung nach Erstausbildung und Erststudium (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3): Ab dem VZ 2012 werden Kinder in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur berücksichtigt, wenn sie keiner Erwerbstätigkeit nachgehen (§ 32 Abs. 4 Satz 2). Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis iSd. §§ 8 und 8a SGB IV sind jedoch unschädlich (§ 32 Abs. 4 Satz 3). Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 121 ff.; Rz. A 20 DA-KG 2019. Für mehraktige Ausbildungen eines bereits mehr als 20 Wochenstunden berufstätigen Kindes hat der BFH in einer Reihe neuerer Entsch. Kriterien für die Abgrenzung einer (kindergeldunschädlichen) mehraktigen Erstausbildung von einer (kindergeldschädlichen) berufsbegleitenden Weiterbildung entwickelt (BFH v. 11.12.2018 – III R 26/18, HFR

2019, 280; BFH v. 20.2.2019 – III R 42/18, DStR 2019, 1564; BFH v. 21.3.2019 – III R 17/18, BStBl. II 2019, 772).

Behinderte Kinder über 18 Jahre (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3): Über 18 Jahre alte Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, sind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ohne Altersbegrenzung zu berücksichtigen. Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 110ff.; Rz. A 19 DA-KG 2019.

Verlängerte Berücksichtigung dienstverpflichteter Kinder über 21 bzw. 25 Jahre (§ 32 Abs. 5): Die Altersgrenzen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 werden durch Ableistung der in § 32 Abs. 5 genannten Dienste hinausgeschoben. Zu weiteren Einzelheiten s. § 32 Anm. 150ff.; Rz. A 21 DA-KG 2019.

VI. Identifikation des Kindes als Anspruchsvoraussetzung (Abs. 1 Sätze 3 bis 5)

1. Allgemeines zu den Identifikationsregelungen

14

Mit dem FreizügigkeitsÄndG v. 2.12.2014 (BGBl. I 2014, 1922; BStBl. I 2015, 54) hat der Gesetzgeber durch die neu in Abs. 1 Sätze 3 und 4 aufgenommenen Regelungen den Kindergeldanspruch von einer Identifikation des zu berücksichtigenden Kindes durch die an das Kind vergebene Identifikationsnummer oder im Falle der fehlenden StPflcht des Kindes von einem anderen Identitätsnachweis abhängig gemacht. Der neue Abs. 1 Satz 5 ordnet für den Fall einer nachträglichen Identifizierung eine Rückwirkung an.

Die Regelungen traten nach Art. 7 Satz 3 FreizügigkeitsÄndG am 9.12.2014 in Kraft und sind grds. erstmals für Kindergeldfestsetzungen anzuwenden, die Zeiträume betreffen, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Abweichend hiervon kommen sie jedoch auch für Kindergeldfestsetzungen zur Anwendung, die vor dem 1.1.2016 liegende Anspruchszeiträume betreffen, sofern der Antrag auf Kindergeld erst nach dem 31.12.2015 gestellt wird (§ 52 Abs. 49a idF des Art. 3 Nr. 1 iVm. Art. 7 Satz 3 FreizügigkeitsÄndG). Dadurch sollte der für die technische Umsetzung der Gesetzesänderungen erforderliche Vorlauf ermöglicht (BTDrucks. 18/2581, 20, zu Art. 3 Nr. 1) und zudem gewährleistet werden, dass die Identitätsfeststellung bei ab 1.1.2016 erfolgenden Kindergeldfestsetzungen eine einheitlich zu prüfende Anspruchsvoraussetzung bildet, unabhängig davon, ob Anspruchszeiträume vor oder ab Januar 2016 betroffen sind; s. auch Rz. A 22.1 DA-KG 2019.

Die Änderungen verfolgen das Ziel, die missbräuchliche Inanspruchnahme von Kindergeld konsequenter als bisher zu unterbinden (BTDrucks. 18/2581, 1, 11, 20, zu Art. 3 Nr. 3) und insbes. Doppelzahlungen zu vermeiden (Rz. O 2.9. Abs. 1 DA-KG 2019). Das Kind soll mithilfe der an das Kind vergebenen Identifikationsnummer eindeutig identifiziert werden. Die Familienkassen können durch einen Abgleich der Identifikationsnummern eine mehrfache Inanspruchnahme von Kindergeld für dasselbe Kind vermeiden (BTDrucks. 18/2581, 11, 20, zu Art. 3 Nr. 3 Buchst. a). Für inländ. Antragsteller mit ihren sich im Inland aufhaltenden Kindern sollen dadurch andere Formen der Identitätsprüfung entbehrlich werden (BTDrucks. 18/2581, 11). Die Änderungen stehen in engem Zusammenhang mit den ebenfalls durch das FreizügigkeitsÄndG geänderten §§ 62 und 67. Danach ist auch hinsichtlich des Kindergeldberechtigten und des Dritten, der den Kindergeld-

anspruch im berechtigten Interesse geltend macht, eine Identifikation durch die an den Berechtigten vergebene Identifikationsnummer notwendig (§ 62 Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 67 Sätze 3 bis 5).

15 2. Identifikation steuerpflichtiger Kinder (Abs. 1 Satz 3)

Voraussetzung für die Berücksichtigung: Abs. 1 Satz 3 enthält entsprechend seinem Wortlaut („Voraussetzung für die Berücksichtigung ist ...“) und seiner systematischen Stellung innerhalb des materiell-rechtl. Teils der Kindergeldnormen (§§ 62 bis 66) keine bloße Verfahrensregelung, sondern eine materielle Voraussetzung für die kindergeldrechtl. Berücksichtigung des Kindes und damit für den Kindergeldanspruch. Hierfür spricht auch die Regelung des Abs. 1 Satz 5, die eine rückwirkende Berücksichtigung einer nachträglichen Identifizierung anordnet (s. Anm. 17). Zwar war bereits vor der Gesetzesänderung in der dem Kindergeldantrag beizufügenden Anlage „Kind“ die stl. Identifikationsnummer des zu berücksichtigenden Kindes anzugeben. Diese Angabe hatte jedoch nur verfahrensrechtl. Bedeutung. Wurde dem Kind keine Identifikationsnummer erteilt, konnte gleichwohl Kindergeld festgesetzt werden, wenn die Familienkasse keine Zweifel an der Identität des Kindes hegte oder etwaige Zweifel anderweitig (durch Geburtsurkunde, Ausweisdokumente etc.) ausräumen konnte. Durch die Anfügung des Abs. 1 Satz 3 wird der Kindergeldanspruch nun aber von einer Identitätsprüfung abhängig gemacht, die ausschließlich durch die Identifikationsnummer möglich ist.

Identifizierung des (steuerpflichtigen) Kindes: Abs. 1 Satz 3 betrifft nur die Identifizierung stpfl. Kinder. Dies ergibt sich zwar nicht aus dem Wortlaut der Norm, jedoch durch einen Umkehrschluss aus Abs. 1 Satz 4, der eine Sonderregelung für Kinder enthält, die nicht nach einem Steuergesetz stpfl. sind; s. Anm. 16.

Die an das Kind vergebene Identifikationsnummer: Als Mittel zur Identifizierung des Kindes sieht das Gesetz die an das Kind vergebene Identifikationsnummer vor. Anders als hinsichtlich des Kindergeldberechtigten knüpft der Kindergeldanspruch bei dem zu berücksichtigenden Kind nicht allein an die Regelungen der unbeschränkten StPfl. an. Nach dem bisherigen Abs. 1 Satz 3 und jetzigen Abs. 1 Satz 6 werden Kinder nicht nur berücksichtigt, wenn sie einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, sondern auch, wenn sie einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat haben (s. im Einzelnen Anm. 18). Da nach § 139a AO nur an stpfl. Personen eine Steuernummer vergeben wird, kann nur zur Identitätsfeststellung stpfl. Kinder auf die gem. § 139b AO vergebene Identifikationsnummer abgestellt werden. Für nicht stpfl. Kinder bedarf es anderer Formen der Identitätsfeststellung (s. Anm. 16). Die unterschiedliche Behandlung stpfl. und nicht stpfl. Kinder stellt keine Inländerdiskriminierung dar (*Pust in LBP*, § 63 Rz. 72 [12/2018]).

Abs. 1 Satz 3 knüpft an die Regelungen der AO über die Vergabe eines eindeutigen Identifikationsmerkmals an. Nach § 139a Abs. 1 Satz 1 AO teilt das BZSt. seit 2008 jedem Stpfl. zum Zwecke der eindeutigen Identifizierung in Besteuerungsverfahren ein einheitliches und dauerhaftes Merkmal (Identifikationsmerkmal) zu, das bei Anträgen, Erklärungen oder Mitteilungen gegenüber Finanzbehörden anzugeben ist (zur Verfassungsmäßigkeit s. BFH v. 18.1.2012 – II R 49/10, BStBl. II 2012, 168). Natürliche Personen erhalten eine Identifikationsnummer (§ 139a Abs. 1 Satz 3 AO). Mit der Identifikationsnummer wird die physische Existenz des betref-

fenden Kindes bestätigt, weil die Identifikationsnummer auf das deutsche Melde- und Personenstandsrecht aufsetzt (BTDrucks. 18/2581, 20, zu Art. 3 Nr. 3 Buchst. a). Da es nach § 139a Abs. 2 AO nur darauf ankommt, dass dem Grunde nach StPflcht besteht (insbes. nach § 1 Abs. 1), ist an ein Kind mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland bereits mit Geburt oder Zuzug aus dem Ausland eine Identifikationsnummer zu vergeben (*Brandis in Tipke/Kruse*, § 139a AO Rz. 3 [5/2015]). Gibt der Kindergeldberechtigte die Identifikationsnummer nicht an, kann die Familienkasse sie über ein allgemeines Dialogverfahren (ADI) oder ein maschinelles Abfrageverfahren (MAV) beim BZSt. erfragen; ggf. ist bis zum Abschluss der Identitätsfeststellung eine Festsetzung nach § 164 AO durchzuführen (zu Einzelheiten s. auch Rz. A 22.1 Abs. 1, Abs. 4 DA-KG 2019).

3. Identifikation nicht steuerpflichtiger Kinder (Abs. 1 Satz 4)

16

Voraussetzung für die Berücksichtigung: Da Abs. 1 Satz 4 für nicht stpfl. Kinder nur die Zulässigkeit anderer Identifikationsmittel anordnet, bleibt Abs. 1 Satz 3 im Übrigen anwendbar. Das heißt, auch bei nicht stpfl. Kindern ist die Identifikation materielle Anspruchsvoraussetzung (s. Anm. 15). Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist der Anspruch zwar nicht davon abhängig, dass der Anspruchsteller selbst den die Identifikationsnummer des Kindes ersetzenden anderen Identifikationsnachweis gegenüber der Familienkasse angibt bzw. vorlegt. Tut er dies jedoch – trotz seiner Mitwirkungspflicht (§ 90 AO, § 68 Abs. 1 Satz 1) – nicht und kann die Familienkasse im Rahmen ihrer sich aus § 88 AO ergebenden Aufklärungspflicht auch anderweitig die Identität des Kindes nicht feststellen, kann sie nach den Regeln der Feststellungslast vom Fehlen der Anspruchsvoraussetzung ausgehen und eine Kindergeldfestsetzung ablehnen.

Kind nicht nach einem Steuergesetz steuerpflichtig: Durch den in Abs. 1 Satz 4 enthaltenen Klammerverweis wird deutlich, dass sich die Begriffe „nach einem Steuergesetz steuerpflichtig“ auf die entsprechende Formulierung in § 139a Abs. 2 AO beziehen. Da als Kinder nur natürliche Personen in Betracht kommen, sind unter „einem Steuergesetz“ vor allem die entsprechenden Vorschriften des EStG, also dessen § 1 gemeint. Abs. 1 Satz 4 schließt daher Kinder aus, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und deshalb nach § 1 Abs. 1 Satz 1 unbeschränkt estpfl. sind oder die nach § 1 Abs. 2 oder 3 unbeschränkt estpfl. sind oder als unbeschränkt estpfl. behandelt werden, sowie die natürlichen Personen, die gem. § 1 Abs. 4 beschränkt estpfl. sind (BFH v. 18.1.2012 – II R 49/10, BStBl. II 2012, 168). Nicht maßgebend ist der Begriff des Steuerpflichtigen iSd. § 33 Abs. 1 AO und ob das Kind im Einzelfall tatsächlich Steuer schuldet. Deshalb erhalten auch Neugeborene ohne jegliche Einkünfte eine Identifikationsnummer (*Wiese in Gosch*, § 139a AO Rz. 10 [8/2015]) und sind daher gem. Abs. 1 Satz 3 nur durch diese zu identifizieren.

Identifizierung in anderer geeigneter Weise: Mangels vergebener Identifikationsnummer sind nicht stpfl. Kinder in anderer geeigneter Weise zu identifizieren. Gedacht ist dabei an Ausweisdokumente, ausländ. Urkunden (Geburtsurkunde) oder ausländ. Personenkennzeichen (ausländ. Identifikationsnummer), die von den Verwaltungen anderer Staaten verwendet werden, um ihre Bürgerinnen und Bürger für einen bestimmten Zweck (Steuerverwaltung, Arbeitsverwaltung, Sozialversicherung etc.) eindeutig zu identifizieren (BTDrucks. 18/2581, 20, zu Art. 3 Nr. 3 Buchst. a); s. auch Rz. A 22.2 DA-KG 2019; BZSt. v. 9.8.2016, BStBl. I 2016, 801;

Art. 4f. VO Nr. 987/2009 zu Format und Rechtswirkungen eines (strukturierten elektronischen) ausländ. Dokuments.

17 4. Rückwirkung einer nachträglichen Identifikation (Abs. 1 Satz 5)

Nachträgliche Identifizierung, nachträgliche Vergabe der Identifikationsnummer: Nach § 66 Abs. 2 gilt im Kindergeld das Monatsprinzip, d.h., Anspruch auf Kindergeld besteht nur für den jeweiligen Monat, in dem der Kindergeldberechtigte sämtliche materiellen Anspruchsvoraussetzungen erfüllt. Da Abs. 1 Sätze 3 und 4 die Identifizierung zur materiellen Anspruchsvoraussetzung machen, hätte dies zur Folge, dass ein erst nach Ablauf des Monats entstandener Identitätsnachweis kindergeldrechtl. unberücksichtigt bleiben müsste (Beispiel: Einem im Januar 2019 geborenen oder ins Inland zugezogenen stpfl. Kind wird erst im März 2019 eine Identifikationsnummer zugeteilt oder für ein im Januar 2019 geborenes nicht stpfl. Kind wird erst im März 2019 eine Geburtsurkunde oder ein Ausweis erstellt). Hätte die Identifikation nur verfahrensrechtl. Wirkung, bedürfte es des Abs. 1 Satz 5 nicht, da sich die Familienkasse auch ohne eine solche Regelung noch im Nachhinein die Überzeugung bilden könnte, dass die Identität des Kindes für den betreffenden Anspruchsmonat geklärt ist.

Rückwirkung: Zum Schutz des Kindergeldberechtigten sind auch nachträglich erteilte Identitätsnachweise mit materieller Rückwirkung zu berücksichtigen. Das Kind muss die Identifikationsnummer oder den anderen Identitätsnachweis im Anspruchszeitraum nicht bereits erhalten haben. Vielmehr wirkt eine nachträglich erteilte Identifikationsnummer oder ein nachträglich beschaffter Identitätsnachweis auf die Monate zurück, in denen das Kind alle übrigen Berücksichtigungsvoraussetzungen erfüllt hat. Damit soll sichergestellt werden, dass für Kinder, deren Identität erst nach Ablauf des Anspruchszeitraums festgestellt werden kann, auch für die zurückliegenden Monate Kindergeld beansprucht werden kann (s. BTDrucks. 18/2581, 20, zu Art. 3 Nr. 3 Buchst. a). Soweit Abs. 1 Satz 5 auf die in Abs. 1 Sätze 1 bis 4 enthaltenen Anspruchsvoraussetzungen Bezug nimmt, die erfüllt sein müssen, handelt es sich uE um ein redaktionelles Versehen. Der Gesetzgeber hat sich hier offenbar an der alten Fassung des Abs. 1 orientiert, der die materiellen Anspruchsvoraussetzungen in Abs. 1 Sätze 1 bis 4 enthielt. Richtigerweise müsste es heißen „... in denen die Voraussetzungen der Sätze 1, 2 und 6 vorliegen ...“, denn die Voraussetzungen der Sätze 3 und 4 lagen ja gerade nicht vor und müssen deshalb ersetzt werden. Auf die Anspruchsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 6 (Wohnsitz des Kindes im EU-/EWR-Raum) sollte in Fällen des nachträglichen Identitätsnachweises mit Sicherheit nicht verzichtet werden.

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

18 1. Bedeutung der Wohnsitzregelung

Territorialitätsprinzip: Dem Anspruch auf Kindergeld liegt das Territorialitätsprinzip zugrunde (BFH v. 13.7.2016 – XI R 8/15, BStBl. II 2016, 952; BFH v. 22.2.2018 – III R 10/17, BStBl. II 2018, 717). Dieser Grundsatz gilt nicht nur für den Anspruchsberechtigten (s. § 62 Anm. 5), sondern nach Abs. 1 Satz 6 auch für die Berücksichtigung von Kindern (sog. doppeltes Wohnsitzprinzip). Berücksichtigt

werden grds. nur Kinder, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat haben. Ausnahmen gelten ferner für Kinder, die im Haushalt eines erweitert unbeschränkt Stpfl. leben, und aufgrund von Sozialabkommen (s. Anm. 20). Für AuslandsKinder von beschränkt estpfl. Berechtigten kommt Kindergeld nach dem BKG in Betracht.

Die Anknüpfung an das Territorialitätsprinzip ist verfassungsgemäß (BFH v. 15.7.2010 – III R 6/08, BStBl. II 2012, 883; BFH v. 17.12.2015 – V R 13/15, BFH/NV 2016, 534). Die stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums wird bei AuslandsKindern durch den Kinderfreibetrag bewirkt. Denn dieser wird dem Grunde nach unabhängig vom Wohnsitz und der unbeschränkten StPfl. des Kindes gewährt (s. im Einzelnen BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279; BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351; *Kanzler*, FR 2001, 550). Die Differenzierung ist nicht sachwidrig und enthält keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (BFH v. 4.7.2013 – III B 24/13, BFH/NV 2013, 1568; BFH v. 13.7.2016 – XI R 8/15, BStBl. II 2016, 952). Durch Einbeziehung der EU- und EWR-Staaten genügt Abs. 1 Satz 6 auch den europa- und völkerrechtl. Anforderungen (BFH v. 27.2.2006 – III B 170/05, BFH/NV 2006, 1090; BFH v. 15.7.2010 – III R 6/08, BStBl. II 2012, 883; BFH v. 17.12.2015 – V R 13/15, BFH/NV 2016, 534).

2. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat 19

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

Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt: Es gelten die Begriffsbestimmungen der §§ 8, 9 AO (s. BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; BFH v. 28.4.2010 – III R 52/09, BStBl. II 2010, 1013; § 62 Anm. 5 und AEAO zu §§ 8, 9 AO; *Musil in HHSp.*, § 8 AO Rz. 11 ff. [1/2016], § 9 AO Rz. 13 ff. [1/2016]). Abweichend von §§ 8, 11 BGB können auch Minderjährige ohne den Willen ihres gesetzlichen Vertreters selbständig einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründen (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887). Maßgeblich ist nur die tatsächliche Gestaltung. Allerdings setzt die Begründung und Aufhebung des Wohnsitzes einen natürlichen Willen voraus. Kinder von Ausländern und Staatenlosen können einen inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt unabhängig von ausländerrechtl. Voraussetzungen begründen (Rz. 23.1 Abs. 9 DA-KG 2019; Nds. FG v. 30.9.1997 – XV 380/97 Ki, EFG 1998, 377, rkr.; *Avvento in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 63 Rz. 4). Die im EStBescheid des Kindes zum Wohnsitz getroffenen Feststellungen haben keine Bindungswirkung für das Kindergeldverfahren (BFH v. 20.11.2008 – III R 53/05, BFH/NV 2009, 564). Die Feststellungslast trägt der Berechtigte (BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294).

► *Kinder im Ausland:* Kinder teilen idR den Wohnsitz der Eltern. Liegen mehrere Wohnsitze der Eltern vor, teilt das Kind nicht stets alle Wohnsitze (BFH v. 15.5.2009 – III B 209/08, BFH/NV 2009, 1630; BFH v. 27.8.2010 – III B 30/09, BFH/NV 2010, 2272; BFH v. 27.2.2014 – V R 15/13, BFH/NV 2014, 1030). Eltern, die zusammen mit ihren Kindern im Ausland leben und für die Zeit des Auslandsaufenthalts ihren inländ. Wohnsitz aufgegeben haben, haben keinen Anspruch auf Kindergeld (FG Düss. v. 23.4.1998 – 10 K 4965/97 Kg, EFG 1998, 1015, rkr.; FG Düss. v. 23.4.1998 – 10 K 6061/97 Kg, EFG 1998, 1069, rkr.).

Dies gilt auch, wenn sich die Kinder während der Schulferien bei Verwandten im Inland aufhalten (FG Düss. v. 28.4.1999 – 14 K 613/98 Kg, EFG 1999, 716, rkr.). Bei der Mutter im Ausland lebende Kinder erlangen durch Ferienaufenthalte beim Vater keinen inländ. Wohnsitz (FG München v. 28.7.1999 – 1 K 2074/97, EFG 1999, 1189, rkr.).

- ▷ *Im Ausland geborene Kinder*: Behalten die Eltern ihren Inlandswohnsitz während eines Auslandsaufenthalts bei, begründet das im Ausland geborene Kind nur dann einen Inlandswohnsitz, wenn es zeitnah zur Geburt in die Inlandswohnung gebracht wird (BFH v. 7.4.2011 – III R 77/09, BFH/NV 2011, 1351).
- ▷ *Adoptivkinder*: Ein minderjähriges ausländ. Kind, das von einem Deutschen nach deutschem Recht wirksam als Kind angenommen wird, erwirbt mit der Adoption die deutsche Staatsangehörigkeit und einen inländ. Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Wird es zunächst in Adoptionspflege genommen, kann das Wohnsitzerfordernis bereits ab Beginn der Adoptionspflege erfüllt sein (s. im Einzelnen Rz. A 23.1 Abs. 2 DA-KG 2019; Hess. FG v. 27.4.2016 – 3 K 1305/13, 3 K 1354/13, juris, rkr.).
- ▷ *Kindesentziehung*: Bei widerrechtl. Kindesentziehung in das Ausland (nicht EU-/EWR-Land) endet dessen inländ. Wohnsitz nicht automatisch zum „Entführungszeitpunkt“ (BFH v. 4.7.2012 – III B 174/11, BFH/NV 2012, 1599), sondern besteht fort, so lange noch mit einer Rückkehr des Kindes gerechnet werden kann (BFH v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1146; BFH v. 30.10.2002 – VIII R 86/00, BFH/NV 2003, 464). Der Wohnsitz besteht uE für minderjährige Kinder so lange fort, wie die Entführung andauert und der Berechtigte nicht von vornherein aussichtslose Rückführungsbemühungen anstellt (einschränkend bei unbekanntem Aufenthalt des Kindes FG München v. 26.3.2008 – 10 K 1187/07, EFG 2008, 1463, rkr.). Ergibt sich hingegen aus einer die Gesamtumstände des Einzelfalls berücksichtigenden Prognose, dass das Kind nicht nach Deutschland zurückkehren wird, ist von einer Aufgabe des inländ. Wohnsitzes auszugehen (BFH v. 5.5.2014 – III B 156/13, BFH/NV 2014, 1208). Ob dem Kindergeldberechtigten weiterhin Unterhaltsaufwendungen entstehen, ist bei minderjährigen Kindern nicht von Bedeutung (BFH v. 19.5.1999 – VI B 22/99, BFH/NV 1999, 1425). Das entführte Kind verliert seinen inländ. Wohnsitz nicht alleine dadurch, dass der im Inland verbleibende Elternteil die bisherige Familienwohnung gegen eine andere (ggf. auch kleinere) Wohnung eintauscht (BFH v. 19.3.2002 – VIII R 52/01, HFR 2002, 1025). Die Prognoseentscheidung des FG über die Rückkehr des Kindes ist vom BFH nur eingeschränkt überprüfbar (BFH v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1146); s. hierzu auch Rz. A 7 Abs. 4 DA-KG 2019. Zum Fortbestand der Haushaltsaufnahme s. auch § 64 Anm. 9. Zu vermissten Kindern s. auch Anm. 4.
- ▷ *Ausbildungsbedingte Auslandsaufenthalte*: Eine vorübergehende, bis zu einem Jahr dauernde Trennung vom inländ. Wohnort aufgrund Unterbringung am Studienort steht der Beibehaltung eines Wohnsitzes nicht entgegen (BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294; BFH v. 25.9.2014 – III R 10/14, BStBl. II 2015, 655). Während eines mehrjährigen Auslandsaufenthalts zum Zwecke einer Berufsausbildung behält ein Kind seinen Wohnsitz in der Wohnung der Eltern im Inland im Regelfall dagegen nur dann bei, wenn es diese Wohnung zumindest überwiegend in den ausbildungs-

freien Zeiten nutzt (BFH v. 25.9.2014 – III R 10/14, BStBl. II 2015, 655; BFH v. 23.6.2015 – III R 38/14, BStBl. II 2016, 102; BFH v. 17.5.2013 – III B 121/12, BFH/NV 2013, 1381). Die Absicht des Kindes, nach Beendigung des Auslandsstudiums ins Inland zurückzukehren, ist allein unmaßgeblich. Ebenso wenig kommt es auf die persönlichen oder finanziellen Gründe für die fehlenden Inlandsaufenthalte an (BFH v. 23.6.2015 – III R 38/14, BStBl. II 2016, 102). Ein Aufenthalt von jährlich etwa fünf Monaten in der inländ. Wohnung ist ausreichend, aber nicht zwingend erforderlich (BFH v. 12.2.2009 – III B 100/08, juris). Für die Dauer der Aufenthalte des Kindes im inländ. Elternhaus kommt es nur auf die Unterbrechungen des Auslandsaufenthalts an. Die Dauer der Inlandsaufenthalte vor dem Beginn oder nach dem Ende des Studiums bleibt dabei außer Betracht (BFH v. 28.4.2010 – III R 52/09, BFH/NV 2010, 1542). Für die Frage, ob das Kind während des Auslandsaufenthalts einen inländ. Wohnsitz beibehalten oder begründet hat, können jedoch auch außerhalb des jeweiligen kindergeldrechtl. Streitzeitraums liegende tatsächliche Umstände berücksichtigt werden (BFH v. 23.6.2015 – III R 38/14, BStBl. II 2016, 102). Ein minderjähriges Kind, das noch der besonderen Betreuung bedarf, im Heimatland der Eltern bei Verwandten untergebracht ist, dort die Schule besucht und sich nur während der Schulferien bei seinen Eltern im Inland aufhält, hat keinen Wohnsitz bei den Eltern. Es handelt sich nicht um einen vorübergehenden Auslandsaufenthalt (BFH v. 10.8.1998 – VI B 21/98, BFH/NV 1999, 286; BFH v. 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl. II 2001, 279). Ein inländ. Wohnsitz lässt sich in einem solchen Fall auch nicht daraus ableiten, dass die Eltern mit dem Kind am ausländ. Studienort gemeinsame Urlaube verbringen (BFH v. 17.5.2017 – III B 92/16, BFH/NV 2017, 1179).

- ▷ *Freiwilligendienst im Ausland:* Auch wenn der vom Kind außerhalb des EU-/EWR-Raumes abgeleistete Freiwilligendienst unter § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d fällt, besteht ein Kindergeldanspruch nur, wenn das Kind weiterhin einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im EU-/EWR-Raum hat (BFH v. 13.7.2016 – XI R 8/15, BStBl. II 2016, 952).
- ▷ *Nicht ausschlaggebende Faktoren:* Keine ausschlaggebende Bedeutung für die Beibehaltung des Wohnsitzes haben regelmäßig die Staatsangehörigkeit des Kindes und der Eltern (BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294), die Feststellung der Rückkehrabsicht ins Inland, Aufenthalte der Eltern mit den Kindern außerhalb von Deutschland, die persönlichen, geographischen oder finanziellen Beweggründe für die fehlenden Inlandsaufenthalte und melderechtl. Vorgaben (BFH v. 25.9.2014 – III R 10/14, BStBl. II 2015, 655; BFH v. 23.6.2015 – III R 38/14, BStBl. II 2016, 102).

Inland, EU- bzw. EWR-Staat: Nach Abs. 1 Satz 6 werden nur Kinder berücksichtigt, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland oder in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat haben. Deshalb kommt es aufgrund des zum 1.5.2004 erfolgten Beitritts Polens zur EU nicht mehr darauf an, ob das Kind seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland oder in Polen hat (BFH v. 24.2.2010 – III R 73/07, BFH/NV 2010, 1429). Zum EWR gehören neben den EU-Staaten noch Liechtenstein, Island und Norwegen.

Schweiz: Die Schweiz gehört zwar weder zur EU noch zum EWR. Da im Verhältnis zur Schweiz nach Art. 8 iVm. Anhang II Abschnitt A des Freizügigkeitsabkommens EG/Schweiz seit dem 1.6.2002 auch die VO (EWG) Nr. 1408/71 v. 14.6.1971

und seit 1.4.2012 die VO (EG) Nr. 883/2004 v. 29.4.2004 gelten (s. hierzu im Einzelnen Vor §§ 62ff. Anm. 17, § 62 Anm. 11, § 65 Anm. 9f.), werden gem. Art. 73 VO (EWG) Nr. 1408/71 bzw. gem. Art. 67 VO (EG) Nr. 883/2004 auch Kinder mit Wohnort in der Schweiz berücksichtigt (s. auch Rz. A 23.1 Abs. 1 DA-KG 2019).

20 3. Ausnahmeregelungen zum Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat

Ausnahmen bei erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht: Unabhängig von einem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem EU- bzw. EWR-Staat oder der Schweiz werden Kinder berücksichtigt, die im Haushalt eines Berechtigten iSd. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2) leben. Gemeint sind damit Kinder der nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt estpfl. Personen (s. § 62 Anm. 6). Der Bezug von Altersrente aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung im Ausland führt nicht zu unbeschränkter StPflcht nach § 1 Abs. 2 (BFH v. 12.2.2009 – III S 41/08, BFH/NV 2009, 963). Das Kind muss in den ausländ. Haushalt des Anspruchsberechtigten aufgenommen sein (s. Anm. 8). Nicht erfasst werden haushaltsangehörige Kinder von sog. Ortskräften, die im Ausland ständig ansässig sind und dort der unbeschränkten EStPflcht unterliegen (BFH v. 19.9.2013 – V R 9/12, BStBl. II 2014, 715; BFH v. 18.12.2013 – III R 20/12, HFR 2014, 518).

Keine Ausnahme bei fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen: Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 verweist ausdrücklich nur auf § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a. Kinder, die im Haushalt eines nach § 1 Abs. 3 fiktiv unbeschränkt Stpfl. leben, werden daher von der Ausnahmeregelung nicht erfasst, obgleich grds. eine Kindergeldberechtigung besteht (s. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b; s. § 62 Anm. 7). Die unterschiedliche Behandlung ist uE sachlich gerechtfertigt; Stpfl. iSd. § 1 Abs. 2 haben im Sinne des Territorialitätsprinzips idR einen größeren Bezug zum Inland (glA FG Ba.-Württ. v. 17.1.2014 – 9 K 3363712, EFG 2014, 852, rkr.; *Avvento in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 63 Rz. 5; *Pust in LBP*, § 63 Rz. 102 [12/2018]; *Helmke in Helmke/Bauer*, Familienleistungsausgleich, § 63 Rz. 7 [4/2018], unter Verweis darauf, dass die unbeschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 2 anders als nach § 1 Abs. 3 unvermeidbar ist; s. auch BFH v. 15.5.2009 – III B 209/08, BFH/NV 2009, 1630; BFH v. 12.7.2011 – III B 111/10, BFH/NV 2011, 1897).

Ausnahmen aufgrund von Sozialabkommen: Soweit sich die Abkommen auf das Kindergeld beziehen, erstrecken sie sich auch auf das Kindergeld nach dem EStG (*Helmke in Helmke/Bauer*, Familienleistungsausgleich, § 63 Rz. 7.1 [4/2018]). Sie begründen allerdings keinen eigenständigen Kindergeldanspruch, sondern enthalten nur Abweichungen zu den nationalen Kindergeldregeln. Eine solche Abweichung gilt auch für das Wohnsitzerfordernis beim Kind (zB Art. 33 deutsch-türkisches Abkommen über die soziale Sicherheit). Kinder mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Staaten, für die das deutsch-jugoslawische Abkommen noch fortgilt (Bosnien und Herzegowina, Kosovo, Montenegro, Serbien; Mazedonien bis 1.1.2005, Slowenien bis 1.9.1999, Kroatien bis 1.12.1998 [BFH v. 11.12.2013 – V B 36/13, BFH/NV 2014, 680], insoweit jeweils nur für Altfälle, da die Nachfolgebkommen das Kindergeld nicht einbeziehen), in der Schweiz (soweit nicht bereits das Freizügigkeitsabkommen EG/Schweiz eingreift, s. Anm. 18), in Marokko, Tunesien und der Türkei sind bei den nach § 62 anspruchsberechtigten Personen zu berücksichtigen. Ein Anspruch auf Kindergeld besteht nur, wenn die Voraussetzungen des jeweiligen Sozialabkommens im Einzelfall erfüllt sind (s. § 62

Anm. 12). So kann etwa ein deutscher Staatsangehöriger nicht aufgrund seiner türkischen Abstammung auf der Grundlage des deutsch-türkischen Sozialabkommens Kindergeld für seine in der Türkei lebenden Kinder beanspruchen, da er kein türkischer ArbN ist (BFH v. 27.9.2012 – III R 55/10, BFH/NV 2013, 304). Zu den Kindergeldsätzen in Abkommensfällen s. § 66 Anm. 11.

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

21

Abs. 1 wurde durch das 2. FamFördG um Satz 4 erweitert, der durch das FreizügigkeitsÄndG zu Satz 7 wurde (s. Anm. 2). Die Vorschrift ergänzt den ebenfalls eingefügten § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG (BTDrucks. 14/6160, 14). Nach § 2 Abs. 4 Satz 1 BKGG hat das Kindergeld nach dem BKGG grds. Nachrang gegenüber dem strechtl. Kindergeld (Rz. A 1 Abs. 2 DA-KG 2019). Lebt das Kind in einem gemeinsamen Haushalt eines beschränkt und eines unbeschränkt estpfl. Elternteils, ist der unbeschränkt estpfl. Elternteil mit seinem Anspruch nach dem EStG vorrangig kindergeldberechtigt (Rz. A 7 Abs. 2 Satz 3 DA-KG 2019). Nach § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG ist jedoch der nach § 1 BKGG anspruchsberechtigte beschränkt Stpfl. vorrangig Berechtigter, wenn er das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat oder er dem (weder in seinen Haushalt noch in den eines nach § 62 Anspruchsberechtigten aufgenommenem) Kind die höhere Unterhaltsrente zahlt. Satz 7 schließt für diese Kinder zur Vermeidung einer Mehrfachbegünstigung eine Berücksichtigung nach § 63 aus. Damit sind diese Kinder weder als Zahl- noch als Zählkinder zu berücksichtigen (ebenso *Helmke* in *Helmke/Bauer*, Familienleistungsausgleich, § 63 Rz. 9.1 [4/2018]). Besteht sowohl nach dem EStG als auch nach dem BKGG ein Kindergeldanspruch, so steht nunmehr generell dem Elternteil das Kindergeld zu, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat oder – wenn das Kind nicht im Haushalt eines Elternteils lebt – ihm den höheren Barunterhalt leistet (BTDrucks. 14/6160, 27).

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung

22

Abs. 2 ermächtigt die BReg. zum Erlass einer Rechtsverordnung, durch die die Zahlung von Kindergeld an solche Berechtigte ermöglicht wird, die im Inland erwerbstätig sind oder hier ihre hauptsächlichen Einkünfte erzielen, deren Kinder aber keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem EU- bzw. EWR-Staat oder der Schweiz haben. Der Verweis auf Abs. 1 Satz 3 ist uE ein Redaktionsversehen. Er bezieht sich noch auf die frühere Fassung (vor der durch das FreizügigkeitsÄndG v. 2.12.2014 [BGBl. I 2014, 1922; BStBl. I 2015, 54] erfolgten Einfügung der Sätze 3 bis 5). Richtigerweise müsste es jetzt Abs. 1 Satz 6 heißen (ebenso *Pust* in *LBP*, § 63 Rz. 140 [12/2018]). Die BReg. hat allerdings bislang keine solche das Territorialitätsprinzip (s. Anm. 18 ff.) durchbrechende Rechtsverordnung erlassen. Der kindbedingten Minderung der stl. Leistungsfähigkeit trägt § 32 Abs. 6 durch die dem Grunde nach vom Wohnsitz der Kinder unabhängige Gewährung des Kinder- und Betreuungsfreibetrags idR bereits Rechnung.

