

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Beschränkung der rückwirkenden Kindergeldzahlung auf die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag eingeht.
- Fundstelle: Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz – StUmgBG) v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865).

## § 66

### Höhe des Kindergeldes, Zahlungszeitraum

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865)

(1) und (2) *unverändert*

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

## § 52 EStG

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch StUmgBG v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865)

...

(49a) <sup>1</sup>Die §§ 62, 63 und 67 in der am 9. Dezember 2014 geltenden Fassung sind für Kindergeldfestsetzungen anzuwenden, die Zeiträume betreffen, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. \*Die §§ 62, 63 und 67 in der am 9. Dezember 2014 geltenden Fassung sind auch für Kindergeldfestsetzungen anzuwenden, die Zeiträume betreffen, die vor dem 1. Januar 2016 liegen, der Antrag auf Kindergeld aber erst nach dem 31. Dezember 2015 gestellt wird. \*§ 66 Absatz 1 in der am 23. Juli 2015 geltenden Fassung ist für Kindergeldfestsetzungen anzuwenden, die Zeiträume betreffen, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen. <sup>4</sup>§ 66 Absatz 1 in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist für Kindergeldfestsetzungen anzuwenden, die Zeiträume betreffen, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. <sup>5</sup>§ 66 Absatz 1 in der am 1. Januar 2017 geltenden Fassung ist für Kindergeldfestsetzungen anzuwenden, die Zeiträume betreffen, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. <sup>6</sup>§ 66 Absatz 1 in der am 1. Januar 2018 geltenden Fassung ist für Kindergeldfestsetzungen anzuwenden, die Zeit-

räume betreffen, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen. <sup>7</sup>§ 66 Absatz 3 ist auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 eingehen. <sup>8</sup>§ 69 in der am 1. Januar 2018 geltenden Fassung ist erstmals am 1. November 2019 anzuwenden.

...

Autor: Rainer **Wendl**, Richter am BFH, München  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

## Kompaktübersicht

### J 17-1 Inhalt der Änderungen:

Die rückwirkende Geltendmachung eines Kindergeldanspruchs wird beschränkt. Macht der Kindergeldberechtigte in seinem Kindergeldantrag einen Kindergeldanspruch nur oder auch für die Vergangenheit geltend, darf die Familienkasse Kindergeld nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats zahlen, in dem der Kindergeldantrag eingegangen ist.

### J 17-2 Rechtsentwicklung:

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2009** s. § 66 Anm. 2.

► **Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015** (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde von 184 € auf 188 € (2015) bzw. 190 € (ab 2016), für das dritte Kind von 190 € auf 194 € (2015) bzw. 196 € (ab 2016) und für das vierte und weitere Kinder von 215 € auf 219 € (2015) bzw. 221 € (ab 2016) erhöht. Der einmalige Kinderbonus 2009 in Abs. 1 Satz 2 wurde gestrichen.

► **BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Das Kindergeld für das erste und zweite Kind wurde von 190 € auf 192 € (2017) bzw. 194 € (ab 2018), für das dritte von 196 € auf 198 € (2017) bzw. 200 € (ab 2018) und für das vierte und weitere Kinder von 221 € auf 223 € (2017) bzw. 225 € (ab 2018) erhöht.

► **StUmgBG v. 23.6.2017** (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865): Durch den neu eingefügten Abs. 3 wird die rückwirkende Auszahlung des Kindergeldes auf die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats beschränkt, in dem der Kindergeldantrag eingegangen ist.

J 17-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 66 Abs. 3 idF des Art. 7 Nr. 7 StUmgBG ist gem. Art. 11 Abs. 2 StUmgBG am 1.1.2018 in Kraft getreten und gem. § 52

Abs. 49a Satz 7 idF des Art. 7 Nr. 6 Buchst. c StUmgBG nur auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 eingehen.

**Grund und Bedeutung der Änderungen:**

J 17-4

► **Grund der Änderungen:** Bisher war die rückwirkende Geltendmachung von Kindergeldansprüchen nur durch die vierjährige Festsetzungsfrist beschränkt. Die Neuregelung soll verhindern, dass weiterhin für einen solchen mehrjährigen Zeitraum in der Vergangenheit rückwirkend Kindergeld ausbezahlt werden kann. Deshalb beschränkt Abs. 3 die rückwirkende Auszahlung auf den Zeitraum der letzten sechs Monate vor Beginn des Monats des Antragseingangs. Eine mehrjährige rückwirkende Auszahlung hält der Gesetzgeber auch im Hinblick auf die Doppelfunktion des Kindergeldes als Mittel zur stl. Berücksichtigung der kindbedingten Leistungsfähigkeitsminderung und als Mittel zur sozialen Förderung der Familie für nicht geboten. Da das Kindergeld die stl. Freistellung des Existenzminimums eines Kindes im laufenden Kj, sicherstellen soll, sieht der Gesetzgeber insoweit eine mehrjährige rückwirkende Zahlung nicht für erforderlich an (BTDrucks. 18/12127, 62). Soweit das Kindergeld nicht zur stl. Freistellung des Existenzminimums erforderlich ist und ihm deshalb nur Sozialleistungsfunktion zukommt (§ 31 Satz 2), hält der Gesetzgeber einen Gleichklang mit der stl. Festsetzungsfrist nicht für notwendig (BTDrucks. 18/12127, 62). Die Einbettung der Neuregelung in das StUmgBG und die zur Umsetzung der Neuregelung ergangene Einzelweisung des BZSt. (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de)) legen nahe, dass der Gesetzgeber und die Verwaltung Missbrauchsgefahren sehen, wenn es möglich ist, eine mehrjährig rückwirkende Kindergeldzahlung zu begehren. Gedacht wurde dabei wohl vor allem an Fälle, in denen Kindergeldansprüche von Staatsangehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten geltend gemacht werden (Wortprotokoll der 107. Sitzung des Finanzausschusses v. 27.3.2017, 25). Nähere Erläuterungen zur Art des Missbrauchs sind nicht ersichtlich (zur Kritik hieran s. BTDrucks. 18/12127, 48). Zu vermuten ist, dass im Zusammenhang mit weit zurückreichenden Anträgen wahrheitswidrige Angaben zu Anspruchsvoraussetzungen wie etwa dem Wohnsitz befürchtet werden und umfangreichen Aufklärungsmaßnahmen vorgebeugt werden soll.

► **Bedeutung der Änderungen:**

▷ **Wiederbelebung einer früheren Regelung:** Mit dem neuen Abs. 3 erfolgt eine Wiederbelebung einer früheren Regelung, die bereits in dem wortgleichen Abs. 3 der durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 eingeführten Ursprungsfassung des § 66 enthalten war. Diese wurde durch Art. 29 Nr. 8 1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970 [2992]) gestrichen und war letztmals für das Kj. 1997 anwendbar (zur Rechtsentwicklung s. § 66

Anm. 2). Die Streichung der Vorschrift wurde seinerzeit damit begründet, dass die Regelung sich als sehr streitanfällig und verwaltungsaufwendig erwiesen habe. Zudem wurde eine Harmonisierung mit der für die Berücksichtigung des Kinderfreibetrags geltenden Festsetzungsverjährung angestrebt (BTDrucks. 13/8994, 76). Es ist zu befürchten, dass diese Probleme auch hinsichtlich der Neuregelung eintreten werden. Schwierigkeiten bereiteten vor allem auch die sog. Weiterleitungsfälle, in denen etwa der nicht mehr vorrangig berechnete Vater des Kindes das Kindergeld weiter bezogen, mit seinen Unterhaltszahlungen aber an die geschiedene Ehefrau weitergeleitet hat. Der bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung möglichen Rückforderung des Kindergeldes vom nachrangig berechtigten Vater stand dann aber nur ein Sechsmonats-Anspruch der vorrangig berechtigten Kindesmutter gegenüber (Kanzler, FR 2001, 90 [93]; s. hierzu nun auch BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), Rz. 2.3).

- ▷ *Eine parallele Änderung erfolgte im BKGG.* Auch dort hatte der Gesetzgeber die in § 5 Abs. 2 BKGG aF geregelte Sechsmonatsfrist durch das 1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 gestrichen. Nun führte er sie durch Art. 8 Abs. 1 StUmgBG im neuen § 6 Abs. 3 BKGG wieder ein.
- ▷ *Günstigerprüfung:* Offen ist, wie sich die Ausschlussfrist auf die nach § 31 Satz 4 anzustellende Vergleichsberechnung zwischen dem Kindergeld und den kindbedingten Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 (sog. Günstigerprüfung) auswirkt. § 31 Satz 4 (in der ab dem VZ 2004 geltenden Fassung) stellt anders als die Vorgängervorschriften (§ 31 Satz 4, § 36 Abs. 2 Satz 1 in der bis VZ 2003 geltenden Fassung) allein auf den Kindergeldanspruch und nicht auf das gezahlte Kindergeld ab. Die Begr. des Gesetzentwurfs zu § 66 Abs. 3 nF deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber den Kindergeldanspruch auch für die Monate, für die die Ausschlussfrist zur Anwendung gelangt, in vollem Umfang auf die Freibeträge anrechnen will. Dabei war dem Gesetzgeber offenbar aber auch bewusst, dass das Kindergeld in seiner stl. Funktion das Existenzminimum des Kindes im laufenden Kj. freistellen soll (BT Drucks. 18/12127, 62). Die Sechsmonatsfrist bewirkt hingegen, dass nicht einmal jeder im laufenden VZ gestellte Kindergeldantrag die Kindergeldzahlung für das ganze Kj. sichert (so etwa, wenn der Kindergeldantrag erst im Zeitraum August bis Dezember gestellt wird). Hierin könnte eine Überspannung der Obliegenheiten des Stpfl. erblickt werden. Nach der BFH-Rspr. zu § 31 Satz 4 ist es bislang ohne Bedeutung, ob der Stpfl. einen Kindergeldantrag gestellt hat und ob ihm Kindergeld gezahlt wurde (BFH v. 13.9.2012 – VR 59/10, BStBl. II 2013, 228; BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723). Allerdings hat der BFH ausgeführt, dass er gegen eine Günstigerprüfung, die nicht auf das gezahlte Kindergeld, sondern

allein auf den Kindergeldanspruch abstellt, in verfassungsrechtl. Hinsicht gerade deshalb keine Bedenken hat, weil der Anspruch auf Kindergeld – anders als nach § 66 Abs. 3 aF – nicht mehr durch die Antragsfrist von sechs Monaten begrenzt ist, sondern bis zur Grenze der Festsetzungsfrist geltend gemacht werden kann (BFH v. 13.9.2012 – V R 59/10, BStBl. II 2013, 228). In der Literatur werden im Hinblick auf die funktionale Einbindung des Kindergeldes in den Familienleistungsausgleich bereits dagegen verfassungsrechtl. Bedenken vorgebracht, dass der Staat Familien zunächst so besteuert, als hätten sie keine Kinder, um ihnen dann zum Ausgleich Kindergeld zu zahlen (§ 31 Anm. 10, 31 mwN). Diese Bedenken werden sich durch den Umstand, dass die für das Kindergeld eingeführte Ausschlussfrist nicht mit der für die EStFestsetzung geltenden Festsetzungsfrist harmoniert, sicherlich noch verstärken (so nun bereits Awento in Kirchhof, 17. Aufl. 2018, § 66 Rz. 11, die deshalb für einen Ansatz des ausgeschlossenen Kindergeldanspruchs nur mit dem Wert „null“ plädiert; Selder in Blümich, § 66 Rz. 36 [11/2017]).

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 3 (Zeitliche Beschränkung der rückwirkenden Kindergeldauszahlung)

#### Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3:

J 17-5

► **Kindergeldantrag:** Das Antragserfordernis ergibt sich aus § 67. Der Kindergeldantrag hatte nach der 1997 erfolgten Abschaffung der in § 66 Abs. 3 aF vorgesehenen Ausschlussfrist nur noch verfahrensrechtl. Bedeutung. Er leitet das Kindergeldfestsetzungsverfahren ein und ist Voraussetzung dafür, dass überhaupt eine Kindergeldfestsetzung erfolgen darf (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6, 8). Eine von Amts wegen vorzunehmende Kindergeldfestsetzung sieht das Gesetz auch dann nicht vor, wenn der Familienkasse das Vorliegen der Voraussetzungen für den Kindergeldanspruch ohne Kindergeldantrag bekannt wird. Der Antrag muss schriftlich gestellt werden und erkennen lassen, für welches Kind Kindergeld festgesetzt werden soll (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6). Im Hinblick auf § 62 Abs. 1 Satz 2 und § 63 Abs. 1 Satz 3 sollte er auch die Identifikationsnummer des Kindergeldberechtigten und des Kindes enthalten (s. im Einzelnen JK 2015 zu § 62 Anm. J 14-4, JK 2015 zu § 63 Anm. J 14-4). Der Wortlaut des Abs. 3 enthält keine Beschränkung auf bestimmte Arten von Kindergeldanträgen.

- ▷ **Neuanträge:** Die Verwaltung will die Vorschrift wohl nur auf Neuanträge anwenden, nicht hingegen auf Fälle, in denen aufgrund der Anwendung einer Korrektornorm ein bestandskräftiger Bescheid geändert und rückwirkend Kindergeld festgesetzt werden soll (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), Rz. 2.2 mit Beispielfällen).
- ▷ **Bei Korrekturanträgen** könnte dem Antragsteller ggf. sein den bestandskräftigen Bescheid auslösender früherer Antrag zur Fristwahrung zugutegehalten werden. Der BFH hat hier eine gegenteilige Auffassung angedeutet (BFH v. 25.11.1998 – VI B 269/98, BFH/NV 1999, 614, zu Abs. 3 aF).
- ▷ **Eine Anwendungsbeschränkung auf Erstanträge** hat der BFH ebenfalls abgelehnt (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293, zu Abs. 3 aF).
- ▶ **Eingang des Antrags:** Der Antrag muss nach § 67 bei der sachlich und örtlich zuständigen Familienkasse gestellt werden (s. im Einzelnen § 67 Anm. 6). Eingegangen ist der Antrag an dem Tag, an dem er bei der Familienkasse abgegeben oder in den Briefkasten eingeworfen wird. Auf den Zeitpunkt, in dem die zuständige Behörde „zu den behördenüblichen Zeiten die Möglichkeit der Kenntnisnahme“ vom Inhalt des Schriftstücks erhalten konnte, kommt es uE dagegen nicht an (abweichend noch § 67 Anm. 8). Hält die Familienkasse einen Nachtbriefkasten vor, genügt ein Einwurf vor 24 Uhr, um einen Eingang an diesem Tag zu wahren. Hat der Briefkasten keinen oder keinen funktionstüchtigen Zeitmechanismus, ist der Antrag beim nachfolgenden Dienstbeginn so zu behandeln, als sei er vor Ablauf des letzten Werktages eingeworfen worden (BFH v. 28.10.1987 – I R 12/84, BStBl. II 1988, 111). Entsprechendes wird für Postabhol- und Postschließfächer vertreten (Siegers in HHSp., § 355 AO Rz. 67 [2/2014]; Werth in Beermann/Gosch, § 355 AO Rz. 24 [2/2009]). Der BFH stellt zT auf die tatsächliche Abholung durch einen Bediensteten (BFH v. 20.12.2006 – X R 38/05, BStBl. II 2007, 823), zT auf den Zeitpunkt ab, in dem die zuständige Behörde zu den behördenüblichen Zeiten die Möglichkeit der Kenntnisnahme vom Inhalt des Schriftstücks erhalten konnte (BFH v. 20.1.2016 – VI R 14/15, BStBl. II 2016, 380). Bei Antragstellung durch Telefax kommt es auf den Zeitpunkt der vollständigen Aufzeichnung des Antragsschreibens auf dem Empfangsgerät der Familienkasse an (vgl. BFH v. 10.3.2014 – X B 230/12, BFH/NV 2014, 888), bei Eröffnung einer Antragstellung durch E-Mail ist der Antrag eingegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung es in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat (§ 87a Abs. 1 Satz 2 AO). In beweisrechtl. Hinsicht erbringt der formell ordnungsgemäße Eingangsstempel der Familienkasse den vollen Beweis des Ein-

gangsdatums des Schriftstücks (BFH v. 7.7.1998 – VIII R 83/96, BFH/NV 1999, 475).

**Rechtsfolgen des Abs. 3:**

J 17-6

► **Sechsmonatsfrist:**

- ▷ *Materiell-rechtlich wirkende gesetzliche Ausschlussfrist:* Die Sechsmonatsfrist des gleichlautenden Abs. 3 aF wurde als materiell-rechtl. wirkende gesetzliche Ausschlussfrist interpretiert, jedenfalls sofern die Berufung der Familienkasse auf die Ausschlussfrist nicht als missbräuchlich zu werten war (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109 mit ausführlicher Darstellung des Meinungsstandes). Damit schloss sich der BFH der Rspr. des BSG zu einer entsprechenden Vorschrift im früheren BKG an (BSG v. 22.11.1979 – 8b Rkg 3/79, BSGE 49, 154). Der materiell-rechtl. Charakter der Frist hatte insbes. zur Folge, dass § 110 Abs. 1 Satz 1 AO keine Anwendung fand und somit bei verspäteter Antragstellung keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht kam (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109; BFH v. 14.5.2002 – VIII R 50/00, juris; so nun auch für Abs. 3 nF Awento in Kirchhof, 17. Aufl. 2018, § 66 Rz. 10). Unerheblich war daher, ob der Kindergeldberechtigte seinen Anspruch kannte und ob ihn ein Verschulden an der verspäteten Antragstellung traf (Nds. FG v. 8.9.1998 – VI 788/97 Ki, EFG 1998, 1654, rkr).
- ▷ *Entstehung des Kindergeldanspruchs:* Der gegenüber der Vorgängervorschrift unveränderte Wortlaut des neuen Abs. 3 spricht für eine Anknüpfung an diese frühere Rspr. In der Begr. des Gesetzentwurfs (BTDrucks. 18/12127, 62) heißt es zwar: „Der materiell-rechtliche Anspruch wird hierdurch nicht berührt, was insbesondere für an das Kindergeld anknüpfende Annexleistungen im außersteuerlichen Bereich von Bedeutung ist.“ Dies könnte man aber auch dahin interpretieren, dass die Entstehung des Kindergeldanspruchs nicht von einer Antragstellung abhängt. Der Kindergeldanspruch entsteht als Steuervergütungsanspruch mit der Verwirklichung des Tatbestands, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Tatbestandsvoraussetzungen ergeben sich allein aus §§ 62, 63. Setzt ein Annexanspruch (wie der Anspruch eines Beamten auf Familienzuschlag oder auf Beihilfe für ein berücksichtigungsfähiges Kind) tatbestandlich das Bestehen eines Kindergeldanspruchs voraus, kann diese Voraussetzung daher unabhängig davon erfüllt werden, ob der Kindergeldantrag rechtzeitig gestellt wurde.
- ▷ *Festsetzung:* Zur Realisierung des Kindergeldanspruchs bedarf es einer Festsetzung durch einen StBescheid (§ 155 Satz 1 AO), in diesem Fall den Kindergeldbescheid. Insofern bildet die Ausschlussfrist uE einen spezialgesetzlichen Grund, der bereits auf der Festsetzungsebene grds.

sowohl einer Geltendmachung des Anspruchs durch den Kindergeldberechtigten als auch einer Festsetzungsbefugnis der Familienkasse entgegensteht. Sie ähnelt in ihren Rechtsfolgen damit teilweise der Verwirkung, die von der hM als kein spezieller Erlöschensgrund iSd. § 47 AO angesehen wird, aber der Geltendmachung des Anspruchs entgegensteht (Drüen in Tipke/Kruse, § 47 AO Rz. 16 mwN [10/2013]). Im Gegensatz zur Verwirkung dürfte das durch Abs. 3 angeordnete Zahlungsverbot aber auch einer Erfüllung des von der Ausschlussfrist erfassten Kindergeldanspruchs entgegenstehen. Der BFH ging zu Abs. 3 aF teilweise sogar von einem vollständigen Erlöschen des Anspruchs aus (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293; BFH v. 13.9.2012 – V R 59/10, BStBl. II 2013, 228). Hierfür besteht uE aber weder nach dem Wortlaut noch nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift eine Notwendigkeit. Nach Rz. 1 des BZSt-Schreibens (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de)) soll die Familienkasse in diesen Fällen von einer Festsetzung des Kindergeldes über den Sechsmonatszeitraum hinaus absehen, den Antrag aber insoweit als noch offen betrachten. Der Hinweis in Rz. 2.1 des BZSt-Schreibens (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de)), dass Abs. 3 nur im Erhebungsverfahren Anwendung findet, ist danach uE irreführend.

- ▷ *Berechtigtes Interesse an der Festsetzung*: Hat der Kindergeldberechtigte ausnahmsweise ein berechtigtes Interesse an der Festsetzung, weil die Festsetzung zB für andere Ansprüche (zB wegen des Zählkindervorteils für ein jüngeres Kind oder wegen außersteuerlicher, vom Kindergeldanspruch abhängiger Leistungsansprüche, s. dazu BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), Rz. 1 und 2.4) von Bedeutung ist, hat die Familienkasse für diesen Zweck eine Festsetzung vorzunehmen. Die Familienkasse muss das jedoch im Bescheid – etwa durch einen Hinweis auf die Auszahlungsbeschränkung (s. BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), Rz. 2) – deutlich machen. Anderenfalls könnte der Bescheid eine der materiell-rechtl. Wirkung der Ausschlussfrist widersprechende Zahlungspflicht konstitutiv begründen.
- ▷ *Unzulässige Rechtsausübung oder Rechtsmissbrauch*: Der Familienkasse kann die Berufung auf die Sechsmonatsfrist ausnahmsweise verwehrt sein, wenn sich dies als unzulässige Rechtsausübung oder Rechtsmissbrauch darstellt (idS bereits BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109). Die insoweit aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem Grundsatz von Treu und Glauben entwickelten Maßstäbe setzen ein qualifiziertes Fehlverhalten der Familienkasse voraus (vgl. BVerwG v. 25.11.1982 – 2 C 32/81, NVwZ 1983, 740), das sich insbes. aus einer Ver-

letzung einer Beratungspflicht ergeben kann. Insoweit ist jedoch zu beachten, dass sich aus § 89 Satz 1 AO keine allgemeine Pflicht der Familienkasse ergibt, gegenüber potentiell Kindergeldberechtigten die Stellung oder Berichtigung von Anträgen anzuregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig gestellt worden sind. Vielmehr setzt die Vorschrift ein laufendes, noch nicht abgeschlossenes Verwaltungsverfahren voraus und begründet keine allgemeine Pflicht zur Überprüfung aller Kindergeldakten (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, HFR 2001, 1024). In Betracht käme eine unzulässige Rechtsausübung dagegen, wenn die Familienkasse den Kindergeldberechtigten durch eine Falschberatung von einer Antragstellung abgehalten hat.

► **Rückwirkung:** Da die Sechsmonatsfrist sich nur auf die Monate „vor Beginn des Monats . . . , in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist“ bezieht, ist bei der Berechnung der Rückwirkung der Eingangsmonat nicht mitzurechnen. Geht der Antrag am 1.7.2018 bei der Familienkasse ein, ist nur noch für Januar bis Juni 2018 Kindergeld festzusetzen, wenn für diese Monate die Anspruchsvoraussetzungen der §§ 62, 63 erfüllt sind. Nicht von Bedeutung ist dagegen, ob die Anspruchsvoraussetzungen im Zeitpunkt des Antragseingangs noch vorliegen.

► **Zahlungsverbot:** Der Begriff „wird . . . gezahlt“ könnte zwar so interpretiert werden, dass es insoweit nur um einen Vorgang im Bereich des Erhebungsverfahrens geht. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber auch bereits in Abs. 2 den Begriff „gezahlt“ ua. zur Beschreibung des Anspruchszeitraums und mithin im Zusammenhang mit dem Festsetzungsverfahren verwendet (s. dazu § 66 Anm. 16). Zudem ergibt sich aus § 218 Abs. 1 AO, dass der StBescheid bzw. im Fall des Kindergeldrechts der Steuervergütungsbescheid Grundlage der Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ist. Könnte Abs. 3 erst im Erhebungsverfahren berücksichtigt werden, müsste zunächst eine Kindergeldfestsetzung ergehen und der Streit über die Zahlung des Kindergeldes erst mit einem Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 AO) entschieden werden. Die Ausschlussfrist steht uE aber im Regelfall bereits der Festsetzung des Kindergeldes entgegen. Hat die Familienkasse wegen eines vorliegenden berechtigten Interesses des Kindergeldberechtigten ausnahmsweise trotz Eingreifens der Ausschlussfrist eine Kindergeldfestsetzung vorgenommen, hat diese nur Wirkung für die damit verfolgten (Annex-)Ansprüche. Mangels konstitutiver Wirkung des Bescheids kann der festgesetzte Kindergeldanspruch selbst auch nicht durch Zahlung etc. erfüllt werden. Zur Verzinsung s. § 66 Anm. 15.

► **Berechtigtenwechsel:** Wie bei Abs. 3 aF kann die Ausschlussfrist zu Problemen führen, wenn die vorrangige Kindergeldberechtigung von einem Elternteil auf den anderen übergeht (zB wenn das Kind der getrennt lebenden Elternteile vom Haushalt des einen Elternteils in den des anderen wechselt, wodurch nach § 64 Abs. 2 Satz 1 ab dem Folgemonat ein Wechsel des vorrangig kindergeldberechtigten Elternteils eintritt; s. dazu BFH v. 16.12.2003 – VIII R 76/99, BFH/NV 2004, 933). In diesem Fall wird die bisherige Kindergeldfestsetzung ab dem Wechsel der vorrangigen Anspruchsberechtigung, längstens aber bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung, aufgehoben. Beantragt dagegen der nun vorrangig berechtigte Elternteil erst spät das Kindergeld, kann es uE aufgrund der Ausschlussfrist nur für den Sechsmonatszeitraum festgesetzt werden. Die Verwaltung will dagegen trotzdem und wohl ohne besonderes berechtigtes Interesse bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung zugunsten des nun vorrangig berechtigten Elternteils Kindergeld festsetzen, diesem aber das Kindergeld nur für den Sechsmonatszeitraum auszahlen (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), Rz. 2.3, Variante zu Beispiel 4). Aus welchem Grund diese Festsetzung vorgenommen werden soll, ist unklar. Ohnehin könnte die Ausschlussfrist bei den vom Gesetzgeber insoweit vor allem in den Blick genommenen EU-Fällen ins Leere gehen, denn dann wäre auch Art. 60 Abs. 1 Satz 3 VO Nr. 987/2009 zu beachten. Danach gilt: Nimmt eine Person, die berechtigt ist, Anspruch auf Leistungen zu erheben, dieses Recht nicht wahr, berücksichtigt die Familienkasse den Kindergeldantrag, der vom „anderen Elternteil“ gestellt wird. Der Kindergeldantrag des vormals vorrangig berechtigten, in Deutschland wohnhaften Kindsvaters müsste daher auch als Antrag zugunsten der nun vorrangig berechtigten Kindsmutter in Polen berücksichtigt werden (zB BFH v. 28.4.2016 – III R 68/13, BStBl. II 2016, 776). Damit würde die Ausschlussfrist im Falle des Berechtigtenwechsels vor allem reine Inlandsfälle treffen.

Jedenfalls können sich die Betroffenen durch die Abgabe einer sog. Weiterleitungserklärung schützen. Erkennt der nun vorrangig Berechtigte an, dass der nachrangig Berechtigte das Kindergeld an ihn weitergeleitet hat, erfolgt sowohl die Aufhebung der Festsetzung zulasten des nachrangig Berechtigten als auch die Neufestsetzung zugunsten des vorrangig Berechtigten bis zur Grenze der Festsetzungsverjährung (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), Rz. 2.3, Ausgangsbeispiel 49). Die Familienkasse verzichtet aber auf die Rückforderung vom einen Elternteil und entsprechend auf die rückwirkende Auszahlung an den anderen Elternteil. Das berechtigte Interesse für die rückwirkende Festsetzung über den Sechsmonatszeitraum hinaus könnte in diesem Fall daraus abgeleitet werden, dass diese Festsetzung iSd. § 37 Abs. 2

Satz 1 AO den Rechtsgrund für das Behaltendürfen des weitergeleiteten Kindergeldes bildet.

Ergibt sich aufgrund unterschiedlicher Zählkindervorteile beim vorrangig berechtigten Elternteil ein geringerer Kindergeldanspruch als beim nachrangig berechtigten, ist nur der Unterschiedsbetrag zurückzufordern (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), Rz. 2.3).

► **Zählkindervorteil:** Hat der Kindergeldberechtigte die Ausschlussfrist für ein bestimmtes Kind nicht beachtet, soll sich dies nach Auffassung der Verw. nicht auf den Zählkindervorteil (§ 66 Anm. 10) für andere Kinder auswirken, für die bereits eine Kindergeldfestsetzung erfolgt ist (BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - S 2474 - PB/17/00001, abrufbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de), Rz. 2.4 mit Fallbeispielen). Während der verspätete Antrag für das ältere Kind nur eine rückwirkende Festsetzung für den Sechsmonatszeitraum erlaubt, erhöht sich die Ordnungszahl und damit ggf. auch der Kindergeldbetrag für jüngere, bei der Festsetzung schon berücksichtigte Kinder auch über den Sechsmonatszeitraum hinaus (s. dazu Avento in Kirchhof, 17. Aufl. 2018, § 66 Rz. 9).

