

§ 70

Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346)

(1) Das Kindergeld nach § 62 wird von den Familienkassen durch Bescheid festgesetzt und ausgezahlt.

(2) ¹Soweit in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, Änderungen eintreten, ist die Festsetzung des Kindergeldes mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben oder zu ändern. ²Ist die Änderung einer Kindergeldfestsetzung nur wegen einer Anhebung der in § 66 Absatz 1 genannten Kindergeldbeträge erforderlich, kann von der Erteilung eines schriftlichen Änderungsbescheides abgesehen werden.

(3) ¹Materielle Fehler der letzten Festsetzung können durch Neufestsetzung oder durch Aufhebung der Festsetzung beseitigt werden. ²Neu festgesetzt oder aufgehoben wird mit Wirkung ab dem auf die Bekanntgabe der Neufestsetzung oder der Aufhebung der Festsetzung folgenden Monat. ³Bei der Neufestsetzung oder Aufhebung der Festsetzung nach Satz 1 ist § 176 der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden; dies gilt nicht für Monate, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes beginnen.

(4) Eine Kindergeldfestsetzung ist aufzuheben oder zu ändern, wenn nachträglich bekannt wird, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag nach § 32 Absatz 4 über- oder unterschreiten.

Autor: Rainer **Wendl**, Richter am FG, Augsburg

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsverzeichnis

Allgemeine Erläuterungen zu § 70

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 70	1	C. Bedeutung des § 70	3
B. Rechtsentwicklung des § 70	2		

Erläuterungen zu Abs. 1: Festsetzung und Auszahlung des Kindergelds	6
--	---

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Änderung der Verhältnisse**

Anm.

Anm.

A. Erlass eines Aufhebungs- oder Änderungsbescheids (Abs. 2 Satz 1) 13

B. Absehen von schriftlichem Änderungsbescheid (Abs. 2 Satz 2) 14

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Beseitigung materieller Fehler 16**

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Korrektur bei Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags**

Anm.

Anm.

A. Vorbemerkung 17

B. Kindergeldfestsetzung aufgrund Prognoseentscheidung 18

C. Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags 19

D. Nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen . . . 20

E. Aufhebung oder Änderung der Kindergeldfestsetzung 21

Allgemeine Erläuterungen zu § 70

Verwaltungsanweisung: Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030 (DAFamESTG).

1

A. Grundinformation zu § 70

Die Vorschrift regelt in Abs. 1 Fragen der Festsetzung und Zahlung des Kindergelds. Abs. 2–4 enthalten eigenständige Korrekturvorschriften neben der AO.

B. Rechtsentwicklung des § 70

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 durch das JStG 1996 in das EStG eingefügt (zur Rechtsentwicklung der Kindergeldvorschriften s. im Einzelnen Vor §§ 62–78 Anm. 3 f.)

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1996, 1959; BStBl. I 1996, 786): Abs. 3 wurde angefügt.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): In Abs. 2 wurden die Worte „die Zahlung des Kindergeldes“ durch die Formulierung „den Anspruch auf Kindergeld“ ersetzt.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Der zweite Halbs. des Abs. 1 („soweit nichts anderes bestimmt ist“) wurde gestrichen.

FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): In Abs. 1 Satz 2 wurde statt der Bezugnahme auf die Nichtanwendbarkeit des § 157 AO ausdrücklich das Absehen von der Erteilung eines schriftlichen Bescheids bestimmt. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 wurde wegen Wegfalls des § 67 Abs. 2 redaktionell angepasst.

2. FamFördG v. 18.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Die Vorschrift wurde um Abs. 4 erweitert.

AuslAnsprG v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2915; BStBl. I 2007, 62): Abs. 1 Satz 2 wurde gestrichen. Ab 2007 reicht ein konkludenter Bescheid (durch Zahlung bzw. Zahlungseinstellung) nicht mehr aus, auch wenn dem Antrag auf Festsetzung entsprochen wird oder auf Anzeige des Wegfalls der Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes die Festsetzung aufgehoben oder geändert wird. Es bedarf eines schriftlichen Bescheids.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Abs. 2 Satz 2 wurde angefügt. Wegen bloßer Anhebung der gesetzlichen Kindergeldbeträge bedarf es ab 2009 keines schriftlichen Änderungsbescheids mehr.

C. Bedeutung des § 70

3

§ 70 ist die zentrale verfahrensrechtl. Vorschrift für die Gewährung von Kindergeld nach dem X. Abschnitt des EStG. Die Vorschrift enthält neben Regelungen zur Festsetzung und Auszahlung von Kindergeld vor allem ergänzende Bestimmungen zu §§ 172 ff. AO. Seit der Systemumstellung des Kindergeldrechts zum 1.1.1996 ist im Verwaltungsverfahren das SGB X nicht mehr anwendbar (BFH v. 14.7.1999 – VI B 89/99, BFH/NV 1999, 1597).

Das Kindergeld ist nach § 31 Satz 3 eine StVergütung. Die AO hat daher unmittelbare und uneingeschränkte Geltung (s. § 1 Abs. 1 AO). Nach § 155 Abs. 4 AO sind die für die StFestsetzung geltenden Vorschriften auf die Festsetzung des Kindergelds sinngemäß anzuwenden. Dies wird im Prinzip durch Abs. 1 klargestellt. Über § 155 Abs. 4 AO finden auch die Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO Anwendung. Da diese aber auf Dauerverwaltungsakte wie die Kindergeldfestsetzung nicht zugeschnitten sind, enthalten Abs. 2–4 ergänzende gesetzliche Korrekturvorschriften iSd. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO (BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81; v. 26.7.2001 – VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174).

4–5 Einstweilen frei.

6

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Festsetzung und Auszahlung des Kindergelds**

Nach Abs. 1 wird das Kindergeld von der Familienkasse durch Bescheid festgesetzt und ausgezahlt.

Familienkasse: Die Durchführung des stl. Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des EStG obliegt den Familienkassen. Die Familienkassen sind insoweit sowohl für das Festsetzungs- als auch für das Auszahlungsverfahren des Kindergelds sachlich zuständig. Soweit die Voraussetzungen des § 72 vorliegen, sind die öffentlichen ArbG Familienkassen. Im Übrigen sind Familienkassen die örtlich zuständigen Arbeitsagenturen. Diese fungieren allerdings insoweit als Finanzbehörden (§ 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG).

Festsetzung des Kindergelds durch Bescheid: Auf das Kindergeld als StVergütung iSd. § 37 Abs. 1 AO finden nach § 155 Abs. 4 AO die für die StFestsetzung geltenden Vorschriften der §§ 155–177 AO sinngemäß Anwendung (s. Anm. 3); ergänzend gelten auch §§ 119 ff. AO. Daher hat die Festsetzung des Kindergelds grundsätzlich durch schriftlichen Bescheid zu erfolgen (§ 157 Abs. 1 AO). Dies wird durch Abs. 1 Satz 1 nur klargestellt.

► *Festsetzung* ist die Entscheidung über Grund und Höhe des Kindergeldanspruchs. Die Festsetzung von Kindergeld ist ein begünstigender Verwaltungsakt mit Dauerwirkung (TIEDCHEN, DSStZ 2000, 327), der gegenüber dem ESt-Bescheid selbständig ist. Sie ist zudem ein teilbarer Verwaltungsakt. Das ergibt sich aus dem nach § 66 Abs. 2 geltenden Monatsprinzip. Die Festsetzung umfasst somit einen Anspruch für jeden Monat (BFH v. 26.7.2001 – VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174). Positive Kindergeldfestsetzungen haben Bindungswirkung für die Zukunft (BFH v. 25.7.2001 – VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; v. 12.5.2000 – VI R 100/99, BFH/NV 2001, 21). Abzweigung (§ 74), Aufrechnung (§ 75) und Pfändung (§ 76) lassen die Festsetzung unberührt; § 70 kommt insoweit nicht zur Anwendung (KSM/FELIX, § 70 Rn. B 24 f.).

Wird die Festsetzung von Kindergeld ganz oder teilweise abgelehnt bzw. aufgehoben, ergeht ein schriftlicher Ablehnungs- bzw. Aufhebungsbescheid. Die von den Familienkassen in diesen Fällen gelegentlich damit verbundene Nullfestsetzung unterscheidet sich in ihrem Regelungsgehalt nicht von einer Ablehnung bzw. Aufhebung. Ablehnung, Aufhebung und Nullfestsetzung haben keine Dauerwirkung. Die Bindungswirkung reicht nur bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe des Bescheids, sofern die Familienkasse keine hiervon abweichende zeitliche Regelung getroffen hat (BFH v. 26.11.2009 – III R 87/07, BStBl. II 2010, 429). Schließt sich ein Einspruchsverfahren an, reicht die Bestandskraft bis zur Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung, sofern die Familienkasse die Anspruchsvoraussetzungen sachlich geprüft hat (BFH v. 23.11.2001 – VI R 125/00, BStBl. II 2002, 296), nicht also wenn der Einspruch zB wegen Verfristung als unzulässig zurückgewiesen wurde. Auf einen erneut gestellten Antrag kann deshalb Kindergeld rückwirkend nur ab dem auf die Bekanntgabe des Bescheids bzw. der Einspruchsentscheidung folgenden Monat bewilligt werden (BFH v. 25.7.2001 – VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; v. 25.7.2001 – VI R 164/98, BStBl. II 2002, 89), sofern keine Korrekturvorschriften vorliegen (s. hierzu BFH v. 23.11.2001 – VI R 125/00, BStBl. II 2002, 296). Demgegenüber

erstreckt sich die Bindungswirkung eines Bescheids, mit dem die Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 4 aufgehoben wird, nur auf die Jahre, für die die Familienkasse nach dem erkennbaren Inhalt des Bescheids eine Grenzbetragsberechnung nach § 32 Abs. 4 durchgeführt hat (BFH v. 26.11.2009 – III R 93/07, BFH/NV 2010, 856).

Die Festsetzung von Kindergeld hat uE Grundlagenfunktion iSd. § 171 Abs. 10 AO, soweit es im Hinblick auf die Günstigerprüfung nach § 31 um die Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes durch das Kindergeld geht (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 70 Rn. 1; KIRCHHOF/FELIX IX. § 70 Rn. 1; aA KORN/GREITE, § 70 Rn. 6; LBP/PUST, § 70 Rn. 13).

► *Weitere die Kindergeldfestsetzung betreffende Regelungen* ergeben sich unmittelbar aus der AO. Dies gilt insbes. für Fragen der Begründung, der Rechtsmittelbelehrung und der Bekanntgabe (§§ 121 Abs. 1, 157 Abs. 1 Satz 3, 122 AO; s. Tz. 70.1 DA-FamEStG v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030). Der Kindergeldbescheid kann unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) ergehen oder mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen werden (§ 165 Abs. 1 AO; s. dazu BFH v. 23.11.2001 – VI R 125/00, BStBl. II 2002, 296; v. 26.7.2001 – VI R 122/99, BStBl. II 2002, 84).

► *Rechtsbehelfe*: Der Kindergeldbescheid ist eine Abgabenangelegenheit iSd. § 347 Abs. 2 AO und deshalb mit dem Einspruch anfechtbar (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO). Klage ist vor dem FG zu erheben (§ 33 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 FGO); zu Klageart und Prüfungsumfang des FG s. BFH v. 2.6.2005 – III R 66/04, BStBl. II 2006, 184; zur Klagebefugnis des Sozialleistungsträgers s. BFH v. 12.1.2001 – VI R 181/97, BStBl. II 2001, 443; zur Beiladung bei Klage des Sozialleistungsträgers s. BFH v. 12.1.2001 – VI R 49/98, BStBl. II 2001, 246; zur Beiladung im Übrigen s. BFH v. 25.9.2001 – VI B 153/01, BFH/NV 2002, 160; zur Prozessvertretung der Familienkassen durch die Landesarbeitsämter (jetzt Regionaldirektionen) s. BFH v. 25.8.1997 – VI B 94/97, BStBl. II 1998, 118; zum Streitwert s. BFH v. 20.10.2005 – III S 20/05, BStBl. II 2006, 77, uE aber im Hinblick auf § 52 Abs. 3 GKG zweifelhaft, da der Streitgegenstand durch den Regelungsgehalt des Verwaltungsakts beschränkt wird. Vorläufiger Rechtsschutz wird durch AdV gewährleistet (BFH v. 18.12.2000 – VI S 15/98, BFH/NV 2001, 637).

Auszahlung durch die Familienkasse: Die Familienkassen der Arbeitsagenturen bzw. der ArbG iSd. § 72 als Familienkasse setzen nicht nur das Kindergeld fest, sondern nehmen auch die Auszahlung vor.

Einstweilen frei.

7–12

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Änderung der Verhältnisse**

**A. Erlass eines Aufhebungs- oder Änderungsbescheids
(Abs. 2 Satz 1)**

13

Vorbemerkung: Soweit in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, Änderungen eintreten, ist die Kindergeldfestsetzung mit

Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben oder zu ändern. Die Vorschrift ist eine spezialgesetzliche Regelung zur Aufhebung eines Verwaltungsakts mit Dauerwirkung bei nachträglicher Änderung der Verhältnisse. Eine entsprechende Korrekturvorschrift enthalten die §§ 172 ff. AO nicht. Die §§ 130, 131 AO werden durch § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO ausgeschlossen. Abs. 2 (und ebenso Abs. 3 und 4) sind ergänzende Korrekturvorschriften iSd. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO, da die §§ 172 ff. auf Dauerverwaltungsakte nicht zugeschnitten sind (BFH v. 26.7.2001 – VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174).

Eine ursprünglich rechtmäßige Kindergeldfestsetzung, die durch eine Änderung der ihr zugrunde liegenden Verhältnisse rechtswidrig wird, ist Voraussetzung für das Eingreifen des Abs. 2. Fälle, in denen nachträglich festgestellt wird, dass das Recht von Anfang an unrichtig angewandt worden ist, werden nicht erfasst (BFH v. 28.6.2006 – III R 13/06, BStBl. II 2007, 714); hier ist nach §§ 173 f. AO und Abs. 3 (s. Anm. 16) zu verfahren. Nicht anwendbar ist Abs. 2 auch auf Ablehnungs- und Aufhebungsbescheide sowie auf Nullfestsetzungen, da diese keine Bindungswirkung für die Zukunft entfalten (BFH v. 28.6.2006 – III R 13/06, BStBl. II 2007, 714). In diesen Fällen kommt bei einer Änderung der Verhältnisse eine Neufestsetzung für die Zeit ab Bestandskraft des Ablehnungs- bzw. Aufhebungsbescheids in Betracht (BFH v. 25.7.2001 – VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; s. dazu auch BFH v. 23.11.2001 – VI R 125/00, BStBl. II 2002, 296). Keiner Aufhebung bedarf es auch bei Wegfall des Kindergeldanspruchs mit Vollendung des 18. Lebensjahres (s. hierzu § 66 Anm. 9; Tz. 70.2.1.1 Abs. 3 DAFamEStG v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030).

Soweit in den Verhältnissen Änderungen eintreten: Die Kindergeldfestsetzung ist aufzuheben oder zu ändern, soweit in den tatsächlichen oder rechtl. Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, Änderungen eintreten (BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81). Das bedeutet, dass sich die Verhältnisse, die im Zeitpunkt der Festsetzung des Kindergelds vorlagen, nachträglich, also nach Ergehen des Bescheids, geändert haben müssen (BFH v. 24.5.2000 – VI B 251/99, BFH/NV 2000, 1204). Sie können sich zugunsten und zuungunsten des Berechtigten geändert haben (Tz. 70.2.1.2 DAFamEStG aaO). Hierzu ist ein Vergleich mit den Verhältnissen im Zeitpunkt der abschließenden Entscheidung der Familienkasse (Bescheid oder Einspruchsentscheidung) anzustellen. Abs. 2 setzt eine Änderung der tatsächlichen oder rechtl. Verhältnisse des Anspruchsberechtigten oder des Kindes voraus (BFH v. 26.3.2009 – III B 255/08, BFH/NV 2009, 1258). Aufgrund der Einfügung des Abs. 2 Satz 2 ist davon auszugehen, dass von einer Änderung der rechtl. Verhältnisse iSd. Abs. 2 auch bei einer Änderung der gesetzlichen Grundlagen des Anspruchs auf Kindergeld auszugehen ist (so bereits bisher die hM, BFH v. 6.11.2001 – VI R 76/01, BFH/NV 2002, 343; KORN/GREITE, § 70 Rn. 15; KSM/FELIX, § 70 Rn. C 9; HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 70 Rn. 11). Im Übrigen kann nur wegen solcher Änderungen in den Verhältnissen aufgehoben werden, die nach dem 1.1.1996 eingetreten sind (BFH v. 12.5.2000 – VI R 100/99, BFH/NV 2001, 21). Verletzt der Kindergeldberechtigte seine Mitwirkungspflicht, rechtfertigt dies allein noch keine Korrektur nach Abs. 2 (FELIX, FR 2001, 674 [677]). Allerdings bewirkt Abs. 2 auch keine Umkehrung der Feststellungslast für die materiellen Anspruchsvoraussetzungen. Eine Aufhebung kann daher auch erfolgen, wenn trotz Beachtung der Amtsermittlungspflicht anspruchsbegründende Tatsachen nichterweislich bleiben (vgl. BFH v. 19.12.2008 – III B 163/07, BFH/NV 2009, 578; aA FG Brandenb. v. 5.12.2001,

EFG 2002, 479, rkr.), da auch dies verfahrensrechtl eine Änderung der Verhältnisse darstellt.

Erheblich für den Anspruch auf Kindergeld müssen die Verhältnisse sein, die sich geändert haben. Das ist der Fall, wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes nach §§ 62, 63 nicht mehr gegeben sind und die Weitergewährung des Kindergelds nunmehr rechtswidrig wäre. Dies kann bei minderjährigen Kindern zB die Haushaltsaufnahme bzw. -zugehörigkeit sein (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3; § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2; § 64 Abs. 2; s. § 64 Anm. 9) und bei volljährigen die Erfüllung der Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Sätze 1 und 2 (FELIX, FR 2001, 674 [676 f.]). Erheblich sind nur Änderungen, die den Anspruch und damit die Festsetzung des Kindergelds beeinflussen, nicht dagegen solche, die nur die Auszahlung betreffen.

Aufhebung oder Änderung: Die Aufhebung führt zur vollständigen Beseitigung, die Änderung zur inhaltlichen Abwandlung der Kindergeldfestsetzung für ein bestimmtes Kind. Aufhebung oder Änderung sind zwingend vorzunehmen (gebundene Entscheidung; s. BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81). Auf ein Verschulden der Familienkasse oder des Berechtigten kommt es nicht an. Ein Vertrauensschutz besteht über die Anwendung des § 176 AO hinaus grundsätzlich nicht (BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81 zu Abs. 3), auch nicht entsprechend § 45 Abs. 2 SGB X (BFH v. 19.11.2008 – III R 108/06, BFH/NV 2009, 357). Im Fall der Aufhebung oder Änderung muss grundsätzlich ein förmlicher Bescheid iSd. § 157 AO ergehen. Nur soweit die Änderung allein auf einer Anhebung der gesetzlichen Kindergeldbeträge beruht, kann von einem schriftlichen Änderungsbescheid abgesehen werden (s. Anm. 14).

► *Die Rückforderung* zu viel gezahlten Kindergelds gem. § 37 Abs. 2 AO ist verfahrensrechtl. von der Aufhebung bzw. Änderung der Kindergeldfestsetzung zu unterscheiden, auch wenn meist beide Verwaltungsakte verbunden sind. Der Rückforderung kann der Grundsatz von Treu und Glauben entgegenstehen, wenn die Familienkasse mit der Geltendmachung der Rückforderung zu lange wartet (BFH v. 26.7.2001 – VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174; v. 14.10.2003 – VIII R 56/01, BStBl. II 2004, 123); s. im Einzelnen auch § 64 Anm. 9; zur Aufrechnung s. § 75

Änderungszeitpunkt: Fallen die Berücksichtigungsvoraussetzungen weg, ist die Festsetzung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse – also auch rückwirkend – aufzuheben bzw. zu ändern. Im Laufe eines Monats eingetretene Änderungen zugunsten des Berechtigten sind im Hinblick auf § 66 Abs. 2 von diesem Monat an zu berücksichtigen. Im Laufe eines Monats eingetretene Änderungen zuungunsten des Berechtigten werden dagegen erst vom Folgemonat an wirksam (Tz. 70.2.1.3 DAFamEStG aaO). Da die Kindergeldfestsetzung ein zeitlich teilbarer Verwaltungsakt ist, darf die Familienkasse eine unrichtig gewordene Festsetzung auch für einzelne Monate aufheben oder ändern und für andere Monate weiter bestehen lassen (BFH v. 26.7.2001 – VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174).

Überschreitung des Jahresgrenzbetrags nach § 32 Abs. 4 Satz 2: s. Abs. 4 und Anm. 17 ff.

14 **B. Absehen von schriftlichem Änderungsbescheid (Abs. 2 Satz 2)**

Vorbemerkung: Nach dem mit Wirkung ab dem 1.1.2009 neu angefügten Abs. 2 Satz 2 bedarf es im Fall einer gesetzlichen Anhebung der in § 66 Abs. 1 geregelten Kindergeldbeträge keines schriftlichen Änderungsbescheids. Die Regelung stellt eine Ausnahme zum Schriftformerfordernis des § 157 Abs. 1 Satz 1 AO dar.

Eine Änderung der Kindergeldfestsetzung nur wegen Anhebung der Kindergeldsätze liegt dann vor, wenn zum einen bereits eine Kindergeldfestsetzung vorhanden ist. Nicht anwendbar ist Satz 2 daher bei einer Neufestsetzung. Zum anderen darf die Änderung allein durch eine gesetzliche Kindergeldanhebung nach § 66 Abs. 1 veranlasst sein. Haben sich daher nicht nur die Kindergeldsätze bzw. der Kinderbonus, sondern auch andere für die Festsetzung erhebliche Verhältnisse geändert, bedarf es eines schriftlichen Änderungsbescheids. Auch bei einer Anhebung der Kindergeldbeträge nach den Sozialabkommen greift Satz 2 nicht.

Von der Erteilung eines schriftlichen Änderungsbescheids kann abgesehen werden: Da nur auf die Schriftform, nicht aber auf den Bescheid als solchen verzichtet wird, ergeht in diesen Fällen ein konkludenter Bescheid (§ 124 Abs. 1 AO). Dieser ist in der ersten Auszahlung des erhöhten Kindergeldbetrags zu sehen. Da die Familienkasse von einem schriftlichen Bescheid absehen „kann“, steht es in ihrem Ermessen, in begründeten Fällen gleichwohl einen schriftlichen Änderungsbescheid zu erlassen.

15 Einstweilen frei.

16

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Beseitigung materieller Fehler**

Vorbemerkung: Materielle Fehler der Kindergeldfestsetzung können durch Neufestsetzung oder durch Aufhebung der Festsetzung mit Wirkung für die Zukunft nach Abs. 3 beseitigt werden. Dabei kann mit einer Ablehnung oder Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung eine Nullfestsetzung verbunden werden (s. dazu Anm. 6).

Abs. 3 ist wie Abs. 2 eine eigenständige, auf Dauerverwaltungsakte zugeschnittene Änderungsvorschrift außerhalb der AO (s. Anm. 13). Es soll vermieden werden, dass die Familienkasse ggf. über einen längeren Zeitraum an eine als fehlerhaft erkannte Kindergeldfestsetzung gebunden bleibt (BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81). Soweit die Voraussetzungen vorliegen, kann allerdings die Änderung einer Kindergeldfestsetzung auch nach den Korrekturvorschriften der AO in Betracht kommen. Diese sind neben Abs. 3 anwendbar. Das gilt insbes. für § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO (s. dazu BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81; FELIX, FR 2001, 674 [676]; TIEDCHEN, DStZ 2000, 237; BERGEMPER, FR 2000, 136 [137]).

Eine ursprünglich rechtswidrige Kindergeldfestsetzung ist Anwendbarkeitsvoraussetzung des Abs. 3. Während Abs. 2 die Aufhebung oder Änderung einer ursprünglich rechtmäßigen Kindergeldfestsetzung bei Änderung der Verhältnisse regelt, betrifft Abs. 3 die Aufhebung oder Änderung eines von Anfang

an rechtswidrigen Bescheids (BFH v. 26.7.2001 – VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85). Wie Abs. 2 kommt Abs. 3 nur bei positiven Kindergeldfestsetzungen und somit nur bei Fehlern, die den Kindergeldberechtigten begünstigen, zur Anwendung. Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheide und Nullfestsetzungen sind nicht nach Abs. 3 änderbar (BFH v. 28.6.2006 – III R 13/06 BStBl. II 2007, 714). Insoweit ist ein erneuter Antrag auf Gewährung von Kindergeld ebenso zulässig wie eine rückwirkende Kindergeldfestsetzung bis zu dem auf den Monat der Bekanntgabe des Bescheids folgenden Monat. Abs. 3 enthält insoweit keine Sperrwirkung (BFH v. 25.7.2001 – VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; KORN/GREITE, § 70 Rn. 18; BERGKEMPER, FR 2000, 136 [138]; aA KSM/FELIX, § 70 Rn. D 4). Entsprechendes gilt bei teilweiser Ablehnung bzw. Aufhebung der Kindergeldfestsetzung.

Materieller Fehler ist jede objektive Unrichtigkeit der Kindergeldfestsetzung (s. zum Begriff des materiellen Fehlers § 177 Abs. 3 AO). Abs. 3 betrifft die Fälle, in denen der zutreffende Sachverhalt der Familienkasse bekannt ist, sie hierauf das geltende Recht aber unzutreffend angewendet hat (Rechtsfehler), und die Fälle, in denen sie ihrer Entscheidung irrtümlich einen unrichtigen Sachverhalt zugrunde gelegt hat (BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81). Für Abs. 3 ist nur die ursprüngliche Fehlerhaftigkeit der Festsetzung ausschlaggebend. Es kommt weder auf die Art des Fehlers noch auf Verursachung oder Verschulden an. Im Gegensatz zu § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist auch nicht Voraussetzung, dass eine rechtserhebliche Tatsache nachträglich bekannt wird.

Ermessen zur Fehlerberichtigung: Anders als etwa nach Abs. 2 (s. dazu Anm. 13) steht die Entscheidung über die Neufestsetzung oder Änderung der Kindergeldfestsetzung nach Abs. 3 nach dem Wortlaut im Ermessen der Familienkasse. Allerdings reduziert sich die Entscheidung im Hinblick auf die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) idR darauf, die Korrektur durchzuführen (BERGKEMPER, FR 2000, 136 [138]; die Verw. geht ohnehin von einer gebundenen Entscheidung aus, Tz. 70.2.2.1 Abs. 2 DAFamEStG v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030).

Neufestsetzung und Änderung nur für die Zukunft: Nach Abs. 3 Satz 2 wird neu festgesetzt oder aufgehoben nur mit Wirkung ab dem auf die Bekanntgabe der Neufestsetzung oder der Aufhebung der Festsetzung folgenden Monat, also mit Wirkung für die Zukunft. § 122 Abs. 2 AO ist dabei zu beachten. Eine rückwirkende Aufhebung lässt Abs. 3 Satz 2 auch dann nicht zu, wenn dem Berechtigten etwa wegen bewusst falscher Angaben die Berufung auf Vertrauensschutz von vornherein versagt ist. Allerdings kommt eine rückwirkende Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO in Betracht, wenn die Festsetzung durch unlautere Mittel erwirkt worden ist.

Vertrauensschutz bei der Neufestsetzung oder Aufhebung (Anwendung des § 176 AO): Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 erklärt § 176 AO im Rahmen der Korrektur nach Abs. 3 Satz 1 für entsprechend anwendbar. Geschützt wird danach das Vertrauen in die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes, in ein höchstrichterliches Urteil oder eine konkrete allgemeine Verwaltungsvorschrift, soweit diese der Kindergeldfestsetzung zugrunde gelegt wurden.

Nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 gilt der Vertrauensschutz nach § 176 jedoch nicht für Monate, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofs des Bundes beginnen. Ändert sich die Rechtslage durch Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes, Änderung der höchstrichterlichen Rspr.

oder Rechtswidrigkeit von Verwaltungsvorschriften, ist die Familienkasse für die Zukunft nicht an ihre Festsetzung gebunden.

Die Vorschrift trägt damit der Besonderheit der Kindergeldfestsetzung als eines Dauerverwaltungsakts Rechnung. Das Vertrauensschutzprinzip, das § 176 AO zugrunde liegt, soll das Vertrauen in die Bestandskraft einer einen abgeschlossenen Zeitraum betreffenden StFestsetzung schützen. Soweit Dauerverwaltungsakte auch in die Zukunft wirken, genießt das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Vertrauensschutzprinzip.

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Korrektur bei Über- oder Unterschreiten des
Grenzbetrags**

17

A. Vorbemerkung

Abs. 4 ist durch das 2. FamFördG mit Wirkung ab 1.1.2002 als weitere Korrektornorm eingefügt worden (s. Anm. 2). Die Vorschrift soll sicherstellen, dass eine Kindergeldfestsetzung für ein volljähriges Kind auch nach Ablauf des Kj. korrigiert werden kann, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Jahresgrenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 entgegen einer früheren Prognoseentscheidung der Familienkasse über- oder unterschreiten. Bis zur Neuregelung war umstritten, nach welcher Vorschrift in diesen Fällen eine Korrektur in Betracht kam (s. dazu BFH v. 26.7.2001 – VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85; v. 26.7.2001 – VI R 55/00, BStBl. II 2002, 86; Felix, FR 2001, 674 [677]; Vor §§ 62–78 Anm. 16).

18

B. Kindergeldfestsetzung aufgrund Prognoseentscheidung

Nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 iVm. Satz 2 wird ein (erwachsenes) Kind nur dann berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge von nicht mehr als 8004 € hat (s. dazu im Einzelnen § 63 Anm. 14). Ob die Einkünfte und Bezüge eines Kindes diesen Grenzbetrag überschreiten, kann abschließend regelmäßig erst nach Ablauf des Jahres geprüft werden. Da aber das Kindergeld nach § 31 Satz 3 und § 66 Abs. 2 im Laufe des Kj. monatlich zu zahlen ist, kann bei der Festsetzung des Kindergelds, die vor Beginn oder während eines Kj. erlassen wird, hinsichtlich der Einkünfte und Bezüge keine abschließende Prüfung durch die Familienkasse erfolgen. Die Familienkasse ist insoweit auf eine Schätzung bzw. Prognose angewiesen (Tz. 63.4 DAFamEstG v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030). Eine Kindergeldfestsetzung aufgrund Prognoseentscheidung iSd. Abs. 4 kann danach sowohl eine positive Festsetzung als auch eine Ablehnung oder Aufhebung sein (BFH v. 28.11.2006 – III R 6/06, BStBl. II 2007, 717). Stellt sich bei der abschließenden Prüfung heraus, dass die Einkünfte und Bezüge entgegen der Prognose höher waren und den Grenzbetrag überschritten, kann unter den weiteren Voraussetzungen der Vorschrift die Kindergeldfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. Entsprechendes gilt, wenn die Familienkasse die Festsetzung des Kindergelds vor Beginn des Kj. oder im Laufe des Kj. in der Annahme ablehnt, die Einkünfte und Bezüge des Kindes würden den Grenzbetrag überschreiten. Stellt sich später heraus, dass

diese Annahme falsch war, ist zugunsten des Kindergeldberechtigten das Kindergeld nachträglich festzusetzen. Aufgrund dieser Ausrichtung auf Prognoseentscheidungen findet Abs. 4 keine Anwendung, wenn die Kindergeldfestsetzung bzw. -ablehnung erst nach Ablauf des maßgeblichen Kj. ergangen ist (BFH v. 28.6.2006 – III R 13/06, BStBl. II 2007, 714). Auch bei behinderten Kindern kann es wegen des Tatbestandsmerkmals „außerstande ist, sich selbst zu unterhalten“ (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3) erforderlich sein, vor oder während des Kj. eine Berechnung des Grenzbetrags durchzuführen (Tz. 63.3.6.4 DAFamEStG aaO). Da Abs. 4 auch auf § 32 Abs. 4 Satz 1 verweist, findet er uE auf insoweit ergehende Grenzbetragsprognosen ebenfalls Anwendung.

C. Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags

19

Die Einkünfte und Bezüge des Kindes müssen den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 über- oder unterschreiten. Dabei kommt es entgegen dem Wortlaut der Vorschrift nicht darauf an, dass die Einkünfte und Bezüge den Grenzbetrag „unterschreiten“. Maßgeblich ist, dass sie ihn nicht „überschreiten“ (BFH v. 10.5.2007 – III R 103/06, BStBl. II 2008, 549). Unschädlich ist es dagegen, wenn der Grenzbetrag genau erreicht wird. Der Grenzbetrag wird idR überschritten, wenn die eigenen Einnahmen bzw. Bezüge des Kindes höher als erwartet ausfallen. Ein Erreichen oder Unterschreiten des Grenzbetrags kommt vor allem in Betracht, wenn die WK bzw. ausbildungsbedingten Mehraufwendungen (s. dazu § 63 Anm. 14) höher sind als prognostiziert. Auf andere im Laufe des Jahres eintretende Änderungen (zB. Wohnsitz, Haushaltsaufnahme, Ausbildung) findet nicht Abs. 4, sondern Abs. 2 Anwendung.

D. Nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen

20

Die Korrektur nach Abs. 4 kommt nur in Betracht, wenn die Überschreitung bzw. Unterschreitung des Grenzbetrags nachträglich bekannt wird. Abs. 4 erfasst nur Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich des Betrags der Einkünfte und Bezüge. Nicht erfasst werden Änderungen, die allein auf nachträglich ergangener Rspr. zur Auslegung der maßgeblichen Regelungen (BFH v. 28.11.2006 – III R 6/06, BStBl. II 2007, 717), veränderten Verwaltungsanweisungen oder nachträglich erkannten Fehlern in der Rechtsanwendung beruhen (Tz. 70.2.3 Satz 8 DAFamEStG v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030). Der BFH unterscheidet danach folgende Fallgruppen (BFH v. 24.2.2010 – III R 100/07, BFH/NV 2010, 1260):

- Beruht das Überschreiten des Grenzbetrags allein auf einer fehlerhaften Anwendung des Rechts, ist eine bestandskräftige Prognoseentscheidung nicht nach Abs. 4 änderbar. Der Kindergeldberechtigte muss sich in diesem Fall zurechnen lassen, dass er nicht bereits die rechtswidrige Prognoseentscheidung angegriffen hat.
- Unterschreiten die tatsächlichen Einkünfte und Bezüge auch ohne Berücksichtigung des Rechtsfehlers den Grenzbetrag, ist nach Abs. 4 zu ändern.
- War die ablehnende Prognoseentscheidung rechtmäßig, weil der Grenzbetrag auch ohne fehlerhafte Rechtsanwendung überschritten gewesen wäre, kann auch dann nach Abs. 4 korrigiert werden, wenn die geänderten tatsächlichen Einkünfte und Bezüge nur im Zusammenwirken mit einer Beseitigung des Rechtsanwendungsfehlers den Grenzbetrag unterschreiten.

Maßgebend ist der Kenntnisstand der Personen, die in der Familienkasse die Kindergeldfestsetzung bzw. deren Aufhebung bearbeiten. Das Gesetz definiert den Begriff „nachträgliches Bekanntwerden“ nicht. UE kann nur ein Zeitpunkt nach einer Kindergeldfestsetzung bzw. -ablehnung gemeint sein. Sämtliche Tatsachen, die Einkünfte und Bezüge des Kindes unmittelbar beeinflussen und das Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags entgegen der Prognoseentscheidung bewirken, sind in diesem Sinne nachträglich entstanden. Abs. 4 greift nur ein, wenn die nachträglich bekanntgewordene Tatsache auch nach dem Zeitpunkt der Festsetzung bzw. Ablehnung entstanden ist (aA Tz. 70.2.3 Satz 4 DA-FamEStG aaO). Die Vorschrift entspricht insoweit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und nicht § 173 Abs. 1 AO. § 173 AO greift nur ein, wenn eine Tatsache im Zeitpunkt der Festsetzung bereits vorhanden und nur nicht bekannt war (TIPKE/KRUSE, § 173 AO Rn. 26). Steht im Zeitpunkt der Kindergeldfestsetzung bereits fest, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag über- oder unterschreiten, kommt eine Korrektur der insoweit rechtsfehlerhaften Entscheidung nur nach Abs. 3 oder § 173 Abs. 1 AO in Betracht (glA KSM/FELIX, § 70 Rn. E 5; aA LBP/PUST, § 70 Rn. 257 ff.).

Grenzbetragsüber- oder -unterschreitung muss feststehen: Abs. 4 kommt erst dann zur Anwendung, wenn die Über- oder Unterschreitung des Grenzbetrags endgültig feststeht. Die Vorschrift ist keine Rechtsgrundlage für eine (erneute) Prognoseentscheidung. Ob der Grenzbetrag über- oder unterschritten wurde, entscheidet sich erst mit Ablauf des Kj. und kann regelmäßig auch erst nach Ablauf des Jahres geprüft werden (BFH v. 26.7.2001 – VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85; v. 26.7.2001 – VI R 55/00, BStBl. II 2002, 86). Deshalb kommt eine Korrektur nach Abs. 4 grundsätzlich auch erst nach Ablauf des Jahres in Betracht (LBP/PUST, § 70 Rn. 251). Steht dagegen bereits vor Ablauf des Kj. fest, welche Einkünfte und Bezüge das Kind im Anspruchszeitraum bezogen hat (zB bei endgültigem Wegfall der Berücksichtigungsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1) kann die Kindergeldfestsetzung auch vor Ablauf des Kj. nach Abs. 4 korrigiert werden (BFH v. 15.12.2005 – III R 82/04, BStBl. II 2008, 621).

21

E. Aufhebung oder Änderung der Kindergeldfestsetzung

Steht nach Ablauf des betreffenden Kj. das Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags fest, hat die Familienkasse die Festsetzung für das abgelaufene Kj. aufzuheben oder zu ändern. Der Familienkasse steht insoweit kein Ermessen zu. Der Aufhebung bzw. Änderung kommt deshalb zwangsläufig Rückwirkung zu. Zur Bestandskraftwirkung eines solchen Aufhebungsbescheids s. Anm. 6. Ausstehendes Kindergeld ist bei Nichtüberschreitung des Grenzbetrags nachzuzahlen und bereits ausgezahltes Kindergeld bei Überschreitung des Grenzbetrags gem. § 37 Abs. 2 AO zurückfordern. Der Rückforderung zuviel gezahlten Kindergelds kann im Einzelfall der Grundsatz von Treu und Glauben entgegenstehen, wenn die Familienkasse mit der Geltendmachung des Rückforderungsanspruchs zu lange zuwartet (BFH v. 26.7.2001 – VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174). Gegenüber der Korrektur nach Abs. 4 genießt der Kindergeldberechtigte keinen Vertrauensschutz (BFH v. 28.11.2006 – III R 6/06, BStBl. II 2007, 717). Zu den Voraussetzungen einer Verwirkung des Rückforderungsanspruchs nach § 37 Abs. 2 AO s. BFH v. 27.10.2004 – VIII R 23/04, BFH/NV 2005, 499.