

§ 70

Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. 3862; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417)

(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 Aufhebung oder Änderung der Festsetzung mit Wirkung ab dem auf die Bekanntgabe der Aufhebung oder Änderung der Festsetzung folgenden Monat beseitigt werden. ²Bei der Aufhebung oder Änderung 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 Bundesgerichts beginnen.

(4) (aufgehoben)¹

Autor: Rainer Wendl, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Dr. Winfried Bergkemper, Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsverzeichnis

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 70

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 70	1	III. Bedeutung des § 70	3
II. Rechtsentwicklung des § 70	2	IV. Verhältnis des § 70 zu anderen Vorschriften	4

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes 6

¹ Wortlaut des Abs. 4 bis 31.12.2011: „(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.“

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

	Anm.		Anm.
I. Erlass eines Aufhebungs- oder Änderungsbescheids (Abs. 2 Satz 1)	13	II. Absehen von schriftlichem Änderungsbescheid (Abs. 2 Satz 2)	14

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

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

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkung	17	IV. Nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen . . .	20
II. Kindergeldfestsetzung aufgrund Prognoseentscheidung	18	V. Aufhebung oder Änderung der Kindergeldfestsetzung	21
III. Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags	19		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 70

Verwaltungsanweisungen: Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs (DAFamEStG) v. 16.7.2012, BStBl. I 2012, 734, geändert in BStBl. I 2013, 882; Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG) v. 1.7.2014, BStBl. I 2014, 918; H 70 EStH; Kindergeldmerkblatt 2014, www.bzst.de.

1 I. Grundinformation zu § 70

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

2 II. Rechtsentwicklung des § 70

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 §§ 62-8 Anm. 3 f.)

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

JSStG 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.

StEntlG 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 wegen Wegfalls des § 73 (Auszahlung durch ArbG) 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.

StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Abs. 4 wurde wegen des ab dem VZ 2012 erfolgten Wegfalls des in § 32 Abs. 4 Sätze 2 ff. geregelten Einkünfte- und Bezügelgrenzbetrags aufgehoben. Nach § 52 Abs. 62a ist die Vorschrift weiter anzuwenden für Kindergeldfestsetzungen, die Zeiträume betreffen, die vor dem 1.1.2012 enden.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. 2015, 58): In Abs. 3 Satz 1 wird klargestellt, dass die Familienkasse bei Vorliegen materieller Fehler die bestehende Festsetzung ändert und keine Neufestsetzung vornimmt. Die bisherigen Sätze 1 und 2 des Abs. 3 werden in Abs. 3 Satz 1 zusammengefasst, wodurch aus dem bisherigen Abs. 3 Satz 3 der neue Abs. 3 Satz 2 wird. Die Änderungen treten mit Wirkung ab 1.1.2015 in Kraft.

III. 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 Kindergeldes sinngemäß anzuwenden. Dies wird im Prinzip durch Abs. 1 klargestellt. Über § 155 Abs. 4 AO finden auch die Korrekturvorschriften der §§ 172 ff. AO Anwendung (s. etwa zur Aufhebung einer doppelten Kindergeldfestsetzung durch die Familienkassen der Arbeitsagentur und des öffentlichen

ArbG nach § 174 Abs. 2 AO BFH v. 11.12.2013 – XI R 42/11, BFH/NV 2014, 954). 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 IV. Verhältnis des § 70 zu anderen Vorschriften

Günstigerprüfung: Hinsichtlich der Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4 kommt es seit dem VZ 2004 nicht mehr auf das gezahlte Kindergeld, sondern nur noch auf den Kindergeldanspruch an. Der Kindergeldanspruch ist daher unabhängig von der kindergeldrechtl. Beurteilung durch die Familienkasse hinzuzurechnen, wenn die Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 günstiger ist als der Kindergeldanspruch (BFH v. 15.3.2012 – III R 82/09, BStBl. II 2013, 226; v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723). Der Festsetzung im Kindergeldbescheid kommt damit für die Günstigerprüfung weder Grundlagenfunktion iSd. § 171 Abs. 10 AO noch Tatbestandswirkung zu (aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 70 Rn. 1; FELIX in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 70 Rn. 1).

Für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags nach §§ 1 ff. SolZG kommt der Kindergeldfestsetzung weder die Funktion eines Grundlagenbescheids (§ 171 Abs. 10 Satz 1, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) noch die eines rückwirkenden Ereignisses (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) zu (BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543).

5 Einstweilen frei.

6 B. Erläuterungen zu Abs. 1: Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes

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 Kindergeldes 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). Zu Einzelheiten des Zuständigkeitswechsels s. Tz. V 3 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 72.3.1 DAFamEStG, BStBl. I 2012, 734.

Festsetzung des Kindergeldes 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 Kindergeldes grds. durch schriftlichen Bescheid zu erfolgen (§ 157 Abs. 1 AO). Dies wird durch Abs. 1 Satz 1 nur klargestellt. Ein Verzicht auf die

zwingend vorgesehene Schriftform ist nicht möglich. Ein Verstoß gegen das Schriftformerfordernis führt zu Nichtigkeit der Festsetzung (SCHUSTER in HHSp., § 157 AO Rn. 2 [6/2012]).

► *Festsetzung* ist die Entscheidung über Grund und Höhe des Kindergeldanspruchs. Die Festsetzung von Kindergeld ist ein begünstigender Verwaltungsakt mit Dauerwirkung (TIEDCHEN, DStZ 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). Die Festsetzungen für mehrere Kinder können in einem Bescheid zusammengefasst werden.

▷ *Positive (betragsmäßige) Kindergeldfestsetzungen* haben Bindungswirkung für die Zukunft (BFH v. 12.5.2000 – VI R 100/99, BFH/NV 2001, 21; v. 25.7.2001 – VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; v. 9.6.2011 – III R 54/09, BFH/NV 2011, 1858). Durch die monatliche Zahlung des Kindergeldes wird die ursprüngliche Festsetzung nur jeweils konkludent bestätigt, es wird dadurch jedoch nicht monatlich eine neue Festsetzung vorgenommen (BFH v. 3.3.2011 – III R 11/08, BStBl. II 2011, 722). Die bloße Unterbrechung der Auszahlung des Kindergeldes stellt keine Aufhebung der Kindergeldfestsetzung dar (BFH v. 11.12.2013 – XI R 42/11 – BFH/NV 2014, 954). Ebenso lassen Abzweigung (§ 74), Aufrechnung (§ 75) und Pfändung (§ 76) die Festsetzung unberührt; § 70 kommt insoweit nicht zur Anwendung (FELIX in KSM, § 70 Rn. B 5 f. [2/2012]).

▷ *Ein schriftlicher Ablehnungs- bzw. Aufhebungsbescheid* ergeht, wenn die Festsetzung von Kindergeld ganz oder teilweise abgelehnt bzw. aufgehoben wird. 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; v. 3.3.2011 – III R 10/09, BFH/NV 2011, 985). 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. Wird gegen den Aufhebungs- oder Ablehnungsbescheid Klage erhoben, verändert sich dadurch der zeitliche Regelungsumfang des Verwaltungsakts nicht, da das gerichtliche Verfahren keine Fortsetzung des Verwaltungsverfahrens darstellt (BFH v. 22.12.2011 – III R 70/09, BFH/NV 2012, 1446). 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. 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). Lässt sich nicht

mehr feststellen, ob die Familienkasse (insbes. bei einem Zuständigkeitswechsel nach Eintritt in den oder Austritt aus dem öffentlichen Dienst) einen Aufhebungsbescheid erlassen hat, geht dies zu Lasten der Familienkasse (BFH v. 25.9.2014 – III R 25/13, BFH/NV 2015, 99).

- ▶ *Weitere die Kindergeldfestsetzung betreffende Regelungen* ergeben sich unmittelbar aus der AO. Dies gilt insbes. für Fragen der Begründung, der Rechtsmittelbelehrung (s. BFH v. 2.2.2010 – III B 20/09, BFH/NV 2010, 830) und der Bekanntgabe (§§ 121, 157 Abs. 1 Satz 3, 122 AO; s. Tz. V 10 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 70.1 DAFamEStG, BStBl. I 2012, 734). Nach § 119 Abs. 1 AO muss der Kindergeldbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt sein und einen eindeutigen Regelungsinhalt aufweisen. Bei der nach §§ 133, 157 BGB vorzunehmenden Auslegung kommt es entscheidend an auf den erklärten Willen der Familienkasse und den sich daraus ergebenden objektiven Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Es ist nicht allein auf den Tenor des Bescheids abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung. Die Auslegung des Inhalts des Kindergeldbescheids durch das FG ist im Revisionsverfahren in vollem Umfang nachprüfbar (BFH v. 26.11.2009 – III R 87/07, BStBl. II 2010, 429). Der Kindergeldbescheid kann unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) ergehen, mit einem Vorläufigkeitsvermerk (§ 165 Abs. 1 AO; s. BFH v. 26.7.2001 – VI R 122/99, BStBl. II 2002, 84; v. 23.11.2001 – VI R 125/00, BStBl. II 2002, 296) oder auch einer Befristung (§ 120 Abs. 2 Nr. 1 AO, BFH v. 26.6.2014 – III R 6/13, BFH/NV 2014, 1824) versehen werden.
- ▶ *Rechtsbehelfe*: Der Kindergeldbescheid ist eine Abgabenangelegenheit iSd. § 347 Abs. 2 AO.
- ▷ *Außergerichtlicher Rechtsschutz* erfolgt durch Erhebung eines Einspruchs (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO). Einstweiliger Rechtsschutz erfolgt bei Aufhebung einer Kindergeldbewilligung durch Aussetzung der Vollziehung (BFH v. 26.5.1998 – VI B 36/98, BFH/NV 1999, 30). Zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren im Einzelnen s. Tz. R 3 bis R 7 DA-KG, BStBl. I 2014, 918.
- ▷ *Gerichtlicher Rechtsschutz* erfolgt durch Klageerhebung vor dem FG (§ 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; v. 4.8.2011 – III R 71/10, BStBl. II 2013, 380; v. 22.12.2011 – III R 70/09, BFH/NV 2012, 1446; 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; zum Streitwert s. BFH v. 2.10.2014 – III S 2/14, BStBl. II 2015, 37). Vorläufiger Rechtsschutz wird bei Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung durch AdV gewährleistet (BFH v. 18.12.2000 – VI S 15/98, BFH/NV 2001, 637) und bei Ablehnung einer Kindergeldbewilligung durch einstweilige Anordnung (BFH v. 31.7.2002 – VIII B 142/00, BFH/NV 2002, 1491). Die Prozessvertretung der Familienkassen erfolgt vor dem FG durch einen Bediensteten der örtlichen Familienkasse und vor dem BFH durch einen Bediensteten der Familienkasse Direktion, der die Voraussetzungen des § 62 Abs. 4 FGO erfüllt (zur Prozessvertretung durch die früheren Landesarbeitsämter und späteren Regionaldirektionen s. noch BFH v. 25.8.1997 – VI B 94/97, BStBl. II 1998, 118). Zum gerichtlichen Rechtsschutz im Einzelnen s. Tz. R 8 bis R 15 DA-KG, BStBl. I 2014, 918.

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

Einstweilen frei.

7–12

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Änderung der Verhältnisse

I. 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).

Auf eine ursprünglich rechtmäßige Kindergeldfestsetzung, die durch eine Änderung der ihr zugrunde liegenden Verhältnisse rechtswidrig wird, zieht 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; v. 3.3.2011 – III R 11/08, BStBl. II 2011, 722); hier ist nach §§ 173 f. AO und Abs. 3 (s. Anm. 16) zu verfahren. Die genannten BFH-Entscheidungen sind uE missverständlich. Die ursprüngliche Rechtmäßigkeit der Festsetzung ist nicht Voraussetzung einer Änderung nach Abs. 2. Vielmehr darf nur der ursprüngliche materielle Fehler nicht nach Abs. 2 beseitigt werden. Ändern sich jedoch bei einer ursprünglich rechtswidrigen Festsetzung nachträglich auch die ihr zugrundeliegenden Verhältnisse, ist im Umfang der veränderten Verhältnisse eine Änderung nach Abs. 2 zulässig.

Beispiel: Kindergeld wird für ein in Ausbildung befindliches volljähriges Kind festgesetzt, obwohl der Berechtigte nicht die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 erfüllt. Die Festsetzung darf nach Abs. 2 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Beendigung der Ausbildung geändert werden. Hinsichtlich des ursprünglichen materiellen Fehlers kann eine Änderung nur nach Abs. 3 mit Wirkung für die Zukunft oder nach den allgemeinen Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO erfolgen.

Keiner Aufhebung bedarf es bei Wegfall des Kindergeldanspruchs mit Vollendung des 18. Lebensjahres (s. § 66 Anm. 9; Tz. V 14.1 Abs. 3 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 70.2.1.1 Abs. 3; DAFamESTg, BStBl. I 2012, 734).

► *Auf Ablehnungs- und Aufhebungsbescheide sowie auf Nullfestsetzungen* findet Abs. 2 keine Anwendung, 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). Eine Änderung der bestandskräftigen Ablehnung oder Aufhebung ist nur nach den §§ 172 ff. AO und in den Fällen des Abs. 4 (s. Anm. 18) möglich. Die Bestandskraft eines Bescheids, durch den der Antrag auf Kindergeld abgelehnt wird, entfällt auch nicht dadurch, dass die Familienkasse später für einen Teil des davon betroffenen Zeitraums nachträglich Kindergeld gewährt. Dabei ist unerheblich, ob die spätere Gewährung rechtmäßig oder rechtswidrig ist (BFH v. 30.10.2009 – III B 175/08, BFH/NV 2010, 600).

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 Kindergeldes 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 oder zulasten des Berechtigten geändert haben (Tz. V 14. 1 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 70.2.1.2 DAFamEStG, BStBl. I 2012, 734; s. HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 70 Rn. 11 [9/2012], wonach zB bei einer Erhöhung der Kindergeldsätze oder bei verändertem Zählkindervorteil eine Änderung zugunsten des Berechtigten notwendig werden kann). Hierzu ist ein Vergleich mit den Verhältnissen im Zeitpunkt der abschließenden Entscheidung der Familienkasse (Bescheid oder Einspruchsentscheidung) anzustellen. Wurden dagegen Verhältnisse, die im Zeitpunkt der Festsetzung bereits vorhanden waren, erst nachträglich bekannt, kommt nur eine Änderung nach § 173 Abs. 1 AO in Betracht. Auch das Überschreiten der in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 vorgesehenen Altersgrenzen (21. oder 25. Lebensjahr) stellt eine Veränderung der Verhältnisse iSd. Abs. 2 dar (BFH v. 17.12.2014 – XI R 15/12, juris). 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. 24.3.2006 – III R 41/05, BStBl. II 2008, 369; GREITE in KORN, § 70 Rn. 15 [9/2003]; FELIX in KSM, § 70 Rn. C 10 [2/2012]; HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 70 Rn. 11 [9/2012]). Nicht erfasst werden dagegen Änderungen der Rechtsauffassung durch Rspr. oder Verwaltungsanweisung (BFH v. 21.10.2010 – III R 74/09, BFH/NV 2011, 250; Tz. V 14.2 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 70.2.1.2 DAFamEStG, BStBl. I 2012, 734). 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 (s. § 68 Anm. 6; 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 – 6 K 289/98, 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 Kindergeldes 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 Kindergeldes 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; v. 23.1.2013 – XI R 50/10, BFH/NV 2013, 1153; gem. BFH v. 29.7.2009 – III B 153/08, BFH/NV 2009, 1958, ist das Fehlen einer Ermessensvorschrift verfassungsgemäß; s. auch Tz. V 14.3 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 70.2.1.3 DAFamEStG, BStBl. I 2012, 734). Auf ein Verschulden der Familienkasse oder des Berechtigten kommt es nicht an (BFH v. 18.11.2010 – III B 108/09, BFH/NV 2011, 436). Ein Vertrauensschutz besteht über die Anwendung des § 176 AO hinaus grds. 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) oder § 48 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 SGB X (BFH v. 8.3.2011 – III B 123/10, BFH/NV 2011, 799). Im Fall der Aufhebung oder Änderung muss grds. 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 Kindergeldes gem. § 37 Abs. 2 AO ist verfahrensrechtl. von der Aufhebung bzw. Änderung der Kindergeldfestsetzung zu unterscheiden. Auch wenn im Falle der Aufhebung und Änderung einer Kindergeldfestsetzung ein Rückforderungsbescheid von § 218 Abs. 1 AO nicht zwingend erforderlich ist, wird man der Verwaltung zumindest die Befugnis einräumen müssen, einen solchen zu erlassen (ebenso RÜSKEN in KLEIN, 12. Aufl. 2014, § 218 AO Rn. 3, str., s. auch LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 218 AO Rn. 6 [6/2012]). In der Praxis werden häufig beide Verwaltungsakte miteinander verbunden. 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 Anm. 1 ff.

Änderungszeitpunkt: Fallen die Berücksichtigungsvoraussetzungen weg, ist die Festsetzung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse – also auch rückwirkend (BFH v. 14.3.2001 – VI S 3/00, BFH/NV 2001, 1112) – 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 zugunsten des Berechtigten werden dagegen erst vom Folgemonat an wirksam (Tz. V 14.3 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 70.2.1.3 DAFamEStG, BStBl. I 2012, 734). Da die Kindergeldfestsetzung ein zeitlich teilbarer Verwaltungsakt ist, darf die Familienkasse eine unrichtig gewordene Festsetzung auch für einzelne Monate auf-

heben 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: Siehe Abs. 4 und Anm. 17 ff.

14 II. 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 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 (zB die Anzahl der zu berücksichtigenden Kinder) 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

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Beseitigung materieller Fehler

Vorbemerkung: Materielle Fehler der Kindergeldfestsetzung können nach Abs. 3 Satz 1 idF des ZollkodexAnpG (s. Anm. 2) durch Aufhebung oder durch Änderung der bisherigen Festsetzung mit Wirkung für die Zukunft nach Abs. 3 beseitigt werden. Bei bis 2014 erfolgten Änderungen ging Abs. 3 Satz 1 zwar von einer Neufestsetzung statt von einer Änderung aus. Inhaltlich wirkte eine einer bestehenden Festsetzung nachfolgende Neufestsetzung aber idR schon bisher nicht als doppelte Festsetzung (s. hierzu BTDrucks 18/3017, 51, zu Art. 5 Nr. 16), sondern als Änderung einer bestehenden Festsetzung.

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 aller-

dings 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 2 AO (s. BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81; FELIX, FR 2001, 674 [676]; TIEDCHEN, DStZ 2000, 237; BERGKEMPER, 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 ermöglichen soll, 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.

► *Auf Ablehnungs- und Aufhebungsbescheide sowie Nullfestsetzungen* ist Abs. 3 nicht anwendbar (BFH v. 28.6.2006 – III R 13/06, BStBl. II 2007, 714; v. 5.1.2012 – III B 59/10, BFH/NV 2012, 737). 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; GREITE in KORN, § 70 Rn. 18 [9/2013]; BERGKEMPER, FR 2000, 136 [138]). Stellt die Familienkasse fest, dass eine Kindergeldfestsetzung zu Unrecht aufgehoben oder abgelehnt wurde, hat sie einen Neuantrag anzuregen (Tz. V 21.1 Abs. 2 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 70.2.2.1 Abs. 2 DAFamEstG, BStBl. I 2012, 734). Eine Änderung der bestandskräftigen Ablehnung oder Aufhebung ist nur nach den §§ 172 ff. AO und in den Fällen des Abs. 4 (s. Anm. 18) möglich.

Entsprechendes gilt bei teilweiser Ablehnung bzw. Aufhebung der Kindergeldfestsetzung. Eine teilweise Ablehnung kann auch in einer zu Unrecht zu niedrig erfolgten Kindergeldfestsetzung enthalten sein (zB wenn zu Unrecht ein Zählkindervorteil nicht berücksichtigt oder nur Abkommenskindergeld gewährt wird; ebenso PUST in LBP, § 70 Rn. 114 f. [8/2011]; aA HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 70 Rn. 15 [9/2012]). § 70 Abs. 3 entfaltet in einem solchen Fall nur Sperrwirkung für den positiven Regelungsgehalt des Bescheids (zB gewährtes Abkommenskindergeld darf nur mit Wirkung für die Zukunft entzogen werden) nicht jedoch für den negativen Teil (zB Differenz zum vollen Kindergeld kann rückwirkend bis zur Bestandskraftgrenze des Teilablehnungsbescheids gewährt werden).

Materieller Fehler iSd. Abs. 3 Satz 1 ist jede objektive Unrichtigkeit der Kindergeldfestsetzung (zum Begriff des materiellen Fehlers s. § 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; v. 3.3.2011 – III R 11/08, BStBl. II 2011, 722). 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. Anm. 13) steht die Entscheidung über die Aufhebung oder Änderung der Kindergeldfest-

setzung 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 Verwaltung geht ohnehin von einer gebundenen Entscheidung aus, Tz. V 21.1 Abs. 1 DAKG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 70.2.2.1 Abs. 2 DAFamEStG, BStBl. I 2012, 734).

Aufhebung und Änderung nur für die Zukunft: Nach Abs. 3 Satz 1 wird aufgehoben oder geändert nur mit Wirkung ab dem auf die Bekanntgabe der Aufhebung oder Änderung der Festsetzung folgenden Monat, also mit Wirkung für die Zukunft (BFH v. 16.10.2012 – XI R 46/10, BFH/NV 2013, 555). § 122 Abs. 2 AO ist dabei zu beachten. Eine rückwirkende Aufhebung lässt Abs. 3 Satz 1 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, oder nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Vertrauensschutz bei der Neufestsetzung oder Aufhebung (Anwendung des § 176 AO): Abs. 3 Satz 2 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 2 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 Dauerverwaltungsakt 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.

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

I. 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). Da der Jahresgrenzbetrag ab dem VZ 2012 entfallen ist, hob der Gesetzgeber Abs. 4 durch das StVereinfG 2011 auf. Nach § 52 Abs. 62a bleibt die Vorschrift aber für Kindergeldfestsetzungen, die vor dem 1.1.2012 endende Zeiträume betreffen, weiter anwendbar.

II. Kindergeldfestsetzung aufgrund Prognoseentscheidung

18

Nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 iVm. Satz 2 in der zuletzt im VZ 2011 geltenden Fassung 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, § 32 Anm. 127 ff.). 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 Kindergeldes, 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 Kindergeldes 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. A 18.4 DA-KG, BStBl. I 2014, 918; Tz. 63.3.6.4 DAFamEStG, BStBl. I 2012, 734). Da Abs. 4 auch auf § 32 Abs. 4 Satz 1 verwies, fand er uE auf insoweit ergehende Grenzbetragsprognosen, soweit sie Zeiträume vor dem 1.1.2012 betrafen, ebenfalls Anwendung (ebenso FELIX in KSM, § 70 Rn. E 1 [2/2012]). Nach Abschaffung des Abs. 4 kommt im Hinblick auf die Geltung des Monatsprinzips (s. BFH v. 11.4.2013 – III R 35/11, BStBl. II 2013, 1037) insbes. eine Änderung nach Abs. 2 in Betracht.

III. 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 Wort-

laut 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 und Bezüge des Kindes höher als erwartet ausfallen. Ein Erreichen oder Unterschreiten des Grenzbetrags kommt vor allem in Betracht, wenn die WK und ausbildungsbedingten Mehraufwendungen (s. § 63 Anm. 14) höher sind als prognostiziert. Hinsichtlich der Höhe der Einkünfte stellt der EStBescheid zwar keinen Grundlagenbescheid dar, stl. Wahlrechte können beim Kindergeld jedoch nicht anders ausgeübt werden als sie für Zwecke der Einkommensbesteuerung bereits ausgeübt wurden (BFH v. 20.12.2012 – III R 33/12, BStBl. II 2013, 1035, hinsichtlich Wahl der Gewinnermittlungsart). Soweit nicht die Einkünfte und Bezüge, sondern andere im Laufe des Jahres eintretende Änderungen in Frage stehen (zB Wohnsitz, Haushaltsaufnahme, Ausbildung) findet nicht Abs. 4, sondern Abs. 2 Anwendung.

20

IV. Nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen

Die Korrektur nach Abs. 4 kommt nur in Betracht, wenn die Über- 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 (BFH v. 21.10.2010 – III R 74/09, BFH/NV 2011, 250; v. 16.10.2012 – XI R 46/10, BFH/NV 2013, 555; 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. Es kann uE 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 DAFamEStG v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030). 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 gewesen ist (LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 173 AO Rn. 25 [8/2014]). Steht im Zeitpunkt der Kindergeldfestsetzung bereits fest, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag (nicht) überschreiten, kommt eine Korrektur der insoweit rechtsfehlerhaften Entscheidung nur nach Abs. 3 oder § 173 Abs. 1 AO in Betracht (glA FELIX in KSM, § 70 Rn. E 5 [2/2012]; aA BFH v. 30.11.2004 – VIII R 6/03, BFH/NV 2005, 890).

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 nicht überschritten 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; BFH v. 26.7.2001 – VI R 55/00, BStBl. II 2002, 86). Deshalb kommt eine Korrektur nach Abs. 4 grds. auch erst nach Ablauf des Jahres in Betracht. 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).

V. Aufhebung oder Änderung der Kindergeldfestsetzung

21

Steht nach Ablauf des betreffenden Kj. das (Nicht-)Überschreiten 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. 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.

§ 70