

§ 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 SozialMissbrG v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814)

(1) ¹Das Kindergeld nach § 62 wird von den Familienkassen durch Bescheid festgesetzt und ausgezahlt. ²Die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld erfolgt rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. ³Der Anspruch auf Kindergeld nach § 62 bleibt von dieser Auszahlungsbeschränkung unberührt.

(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: Prof. Dr. Andreas Musil, Universität Potsdam

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 70

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

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

I. Festsetzung und Auszahlung durch die Familienkasse (Abs. 1 Satz 1)	6	III. Erhaltung des materiellen Anspruchs (Abs. 1 Satz 3)	8
II. Begrenzung der rückwirkenden Auszahlung des Kindergeldes (Abs. 1 Satz 2)	7	IV. Rechtsschutz	9

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.“ Siehe dazu § 70 Anm. 17 ff. – Stand März 2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Änderung der Verhältnisse

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

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 70

Schrifttum: *Lindwurm*, Kindergeld, Steuerhinterziehung und Verfolgungsverjährung – Die Wiederbelebung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 7 AO, AO-StB 2012, 339; *Reuß*, Ist § 70 Abs. 3 EStG eine Ermessensvorschrift?, EFG 2013, 62; *Lemaire*, Reichweite der Bindungswirkung eines Aufhebungsbescheids über Kindergeld, EFG 2014, 1326; *Pflaum*, Ablaufhemmung bei strafbarem Kindergeldbezug und nachträgliche Aufhebung der Kindergeldfestsetzung wegen Begehung einer Steuerordnungswidrigkeit, HFR 2015, 99; *Ackermann*, Festsetzung von Kindergeld maßgebend für den Anspruch auf Kinderzulage i.S. des § 85 Abs. 1 S. 1 EStG a.F., HFR 2018, 558.

Verwaltungsanweisungen: Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz v. 9.7.2019, BStBl. I 2019, 654 (DA-KG 2019); Einzelweisung des BZSt. v. 15.8.2019 – St II 2 - S 2280 - PB/1900016, BStBl. I 2019, 846, zum Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialmissbrauch; Kindergeldmerkblatt 2020, www.bzst.de; H 70 EStH.

1 I. Grundinformation zu § 70

Die Vorschrift regelt in Abs. 1 Satz 1, dass die Familienkassen für die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes zuständig sind. Abs. 1 Sätze 2 und 3 enthalten Regelungen über eine Beschränkung der rückwirkenden Auszahlung des Kindergeldes und – insbes. im Hinblick auf an den Kindergeldanspruch anknüpfende Annexansprüche – über die Folgen der Auszahlungsbeschränkung für den Kindergeldanspruch. Abs. 2 und 3 enthalten eigenständige Korrekturvorschriften für Kindergeldbescheide, die neben die Korrekturvorschriften der AO treten, um den speziellen Erfordernissen der Kindergeldfestsetzung als Dauerverwaltungsakt genügen zu können.

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 (BTDrucks. 13/1558, 161; 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 (BTDrucks. 13/3084, 21).

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 (BTDrucks. 13/5951, 75).

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 (BTDrucks. 14/23, 189).

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 Bescheides bestimmt. Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 wurde wegen Wegfalls des § 67 Abs. 2 redaktionell angepasst (BTDrucks. 14/1513, 17).

2. FamFördG v. 18.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Die Vorschrift wurde um Abs. 4 erweitert (BTDrucks. 14/6160, 149).

AusAnsprG 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 Bescheides (BTDrucks. 16/1368, 10).

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 Änderungsbescheides mehr (BTDrucks. 16/11172, 9).

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 Bezügegrenzbetrags aufgehoben. Nach § 52 Abs. 62a ist die Vorschrift weiter anzuwenden für Kindergeldfestsetzungen, die Zeiträume betreffen, die vor dem 1.1.2012 enden (BTDrucks. 17/5125, 47).

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. 2015, 58): In Abs. 3 Satz 1 wurde klargestellt, dass die Familienkasse bei Vorliegen materieller Fehler die bestehende Festsetzung ändert und keine Neufestsetzung vornimmt (BTDrucks. 18/3017, 51). Die bisherigen Sätze 1 und 2 des Abs. 3 wurden in Abs. 3 Satz 1 zusammengefasst, wodurch aus dem bisherigen Abs. 3 Satz 3 der neue Abs. 3 Satz 2 wird. Die Änderungen traten mW ab 1.1.2015 in Kraft.

SozialMissbrG v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814): Mit Wirkung ab 18.7.2019 wurde § 66 Abs. 3 aufgehoben. Die Vorschrift ist deshalb nach § 52 Abs. 49a Satz 8 auf Kindergeldanträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.7.2019 eingehen. An die Stelle des § 66 Abs. 3 traten die in § 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3 eingefügten Regelungen über eine sechsmonatige Ausschlussfrist (BTDrucks. 19/8691, 67), die nach § 52 Abs. 50 auf nach dem 18.7.2019 eingehende Kindergeldanträge anzuwenden sind. Für am 18.7.2019 eingegangene Kindergeldanträge gilt daher keine Ausschlussfrist.

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; BFH v. 6.3.2013 – III B 113/12, BFH/NV 2013, 899).

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 Bundesagentur und des öffentlichen ArbG nach § 174 Abs. 2 AO BFH v. 11.12.2013 – XI R 42/11, BFH/NV 2014, 954; zu weiteren Einzelheiten Rz. V 16 ff. DA-KG 2019). Da diese aber auf Dauerverwaltungsakte wie die Kindergeldfestsetzung nicht zugeschnitten sind, enthalten Abs. 2 und 3 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; BFH 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; BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723). Der Festsetzung oder Ablehnung von Kindergeld im Kindergeldbescheid kommt damit für die Günstigerprüfung weder Grundlagenfunktion iSd. § 171 Abs. 10 AO noch Tatbestandswirkung zu (BFH v. 15.3.2012 – III R 82/09, BStBl. II 2013, 226; BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723; aA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 38. Aufl. 2019, § 70 Rz. 2). Diese Grundsätze erfahren jedoch im Hinblick auf die zunächst in § 66 Abs. 3 und nun in Abs. 1 Satz 2 geregelte Ausschlussfrist für die rückwirkende Festsetzung oder Auszahlung eine Einschränkung. Im Hinblick auf § 66 Abs. 3 ist § 31 Satz 4 verfassungskonform einzuschränken (s. dazu § 66 Anm. 4, § 31 Anm. 32). Für die in § 70 Abs. 1 Satz 2 geschaffene Ausschlussfrist hat der Gesetzgeber in § 31 Satz 5 bestimmt, dass der Anspruch auf Kindergeld für Kalendermonate unberücksichtigt bleibt, in denen durch Bescheid der Familienkasse ein Anspruch auf Kindergeld festgesetzt, aber wegen § 70 Abs. 1 Satz 2 nicht ausgezahlt wurde (s. § 31 Anm. J 19-1 ff.).

Für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags nach §§ 1 ff. SolZG kommt der Kindergeldfestsetzung weder die Funktion eines Grundlagenbescheides (§ 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, mit Anm. *Geissler*, HFR 2011, 789).

5 Einstweilen frei.

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

I. Festsetzung und Auszahlung durch die Familienkasse (Abs. 1 Satz 1)

6

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 Dienststellen der Bundesagentur für Arbeit. Diese fungieren allerdings insoweit als Finanzbehörden (§ 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG). Zu Einzelheiten der Organisation der Familienkassen, der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit und des Zuständigkeitswechsels s. Rz. O 2, V 1 bis V 3 DA-KG 2019.

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 §§ 119ff. 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 Rz. 2 [6/2012]).

► *Festsetzung* ist die Entsch. über Grund und Höhe des Kindergeldanspruchs. Die Festsetzung von Kindergeld ist ein begünstigender Verwaltungsakt mit Dauerwirkung (*Tiedchen*, DStZ 2000, 327), der gegenüber dem EStBescheid 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. Erlässt die Familienkasse auf einen zeitlich nicht konkretisierten Kindergeldantrag einen Festsetzungsbescheid, der eine Befristung bis zu einem in der Zukunft liegenden Monat enthält, so hat sie damit über den Antrag in vollem Umfang und nicht nur zum Teil entschieden (BFH v. 26.6.2014 – III R 6/13, BStBl. II 2015, 149). Demgegenüber folgt aus einer positiven Festsetzung von Kindergeld ab einem bestimmten Zeitpunkt keine Ablehnung für das in der davor liegenden Zeit beantragte Kindergeld (FG Düss. v. 6.3.2017 – 7 K 3673/16 Kg, juris, rkr.).

▷ *Positive (betragsmäßige) Kindergeldfestsetzungen* haben Bindungswirkung für die Zukunft (BFH v. 12.5.2000 – VI R 100/99, BFH/NV 2001, 21; BFH v. 25.7.2001 – VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; BFH 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 las-

sen Abzweigung (§ 74), Aufrechnung (§ 75) und Pfändung (§ 76) die Festsetzung unberührt; § 70 kommt insoweit nicht zur Anwendung (*Felix* in *KSM*, § 70 Rz. B 5 f. [3/2015]).

- ▷ *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 Bescheides, sofern die Familienkasse keine hiervon abweichende zeitliche Regelung getroffen hat (BFH v. 26.11.2009 – III R 87/07, BStBl. II 2010, 429; BFH 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; BFH v. 4.8.2011 – III R 71/10, BStBl. II 2013, 380), 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; BFH v. 7.3.2013 – V R 61/10, BStBl. II 2014, 475). Auf einen erneut gestellten Antrag kann deshalb Kindergeld rückwirkend nur ab dem auf die Bekanntgabe des Bescheides bzw. der Einspruchsentscheidung folgenden Monat bewilligt werden (BFH v. 25.7.2001 – VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; BFH 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). Zur Einschränkung der rückwirkenden Festsetzung nach § 66 Abs. 3 aF s § 66 Anm. 20. Demgegenüber erstreckt sich die Bindungswirkung eines Bescheides, mit dem die Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 4 aufgehoben wird, nur auf die Jahre, für die die Familienkasse nach dem erkennbaren Inhalt des Bescheides 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, BStBl. II 2015, 847). Wird Kindergeld mit dem Hinweis auf einen bereits bestandskräftigen Bescheid abgelehnt, handelt es sich um eine wiederholende Verfügung ohne eigenen Regelungsgehalt, auch wenn sie in Form eines Verwaltungsaktes ergeht und mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen ist (BFH v. 12.3.2015 – III R 14/14, BStBl. II 2015, 850).
- ▶ *Weitere die Kindergeldfestsetzung betreffende Regelungen* ergeben sich unmittelbar aus der AO. Dies gilt insbes. für Fragen der Begr., 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. Rz. V 10 DA-KG 2019). 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 Bescheides abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung. Die Auslegung des Inhalts des Kindergeldbescheides 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; BFH 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, BStBl. II 2015, 149) versehen werden.

Auszahlung durch die Familienkasse: Die Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit bzw. der Dienstherr oder ArbG iSd. § 72 setzen nicht nur das Kindergeld fest, sondern nehmen auch die Auszahlung vor. Die Auszahlung ist Teil des Erhebungsverfahrens. Streitigkeiten über den auszahlenden Betrag werden durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO entschieden.

II. Begrenzung der rückwirkenden Auszahlung des Kindergeldes 7 (Abs. 1 Satz 2)

Nach Abs. 1 Satz 2 erfolgt die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld rückwirkend nur für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist. Die Regelung ersetzt § 66 Abs. 3, der durch das SozialMissbrG v. 11.7.2019 (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814) mW ab 18.7.2019 aufgehoben wurde. § 66 Abs. 3 ist nach § 52 Abs. 49a Satz 8 nur noch auf Kindergeldanträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 und vor dem 18.7.2019 eingegangen sind. Abs. 1 Satz 2 ist hingegen nach § 52 Abs. 50 auf nach dem 18.7.2019 eingehende Kindergeldanträge anzuwenden. Für am 18.7.2019 eingehende Kindergeldanträge gilt keine Ausschlussfrist, da weder § 66 Abs. 3 noch § 70 Abs. 1 Sätze 2 und 3 für anwendbar erklärt wurden.

Die Änderung erfolgte nach der Entwurfsbegründung (BTDrucks. 19/8691, 67), weil in der finanzgerichtlichen Rspr. und im strechtl. Schrifttum die Auffassung vertreten wurde, dass § 66 Abs. 3 im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen sei. Durch den neuen Standort und den veränderten Wortlaut sollte deutlich gemacht werden, dass die Vorschrift nicht dem Festsetzungs- sondern dem Erhebungsverfahren zuzuordnen ist.

Kindergeldantrag: Das Antragserfordernis ergibt sich aus § 67. Der Kindergeldantrag hatte nach der 1997 erfolgten Abschaffung der in § 66 Abs. 3 idF bis Kj. 1997 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. Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 enthält keine Beschränkung auf bestimmte Arten von Kindergeldanträgen.

- ▶ *Neuanträge:* Die Verwaltung will die Vorschrift nur auf Neuanträge anwenden, nicht hingegen auf Fälle, in denen aufgrund der Anwendung einer Korrekturnorm ein bestandskräftiger Bescheid geändert und rückwirkend Kindergeld festgesetzt werden soll (BZSt. v. 15.8.2019 – St II 2 – S 2280 – PB/1900016, BStBl. I 2019, 846, zu II.; BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 – S 2474 – PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 2.2 mit Beispielfällen; Rz. V 23.2 Satz 2 DA-KG 2019).
- ▶ *Korrekturanträge:* Bei Korrekturanträgen könnte dem Antragsteller ggf. sein den bestandskräftigen Bescheid auslösender früherer Antrag zur Fristwahrung zugutegehalten werden (vgl. etwa BSG v. 14.12.1982 – 10 RKg 29/81, juris, zum Zählkindervorteil). Der BFH hat hier eine gegenteilige Auffassung angedeutet (BFH v. 25.11.1998 – VI B 269/98, BFH/NV 1999, 614, zu Abs. 3 idF bis Kj. 1997; zur Abgrenzung gegenüber Korrekturanträgen vgl. FG München v. 18.9.2008 – 10 K 4398/07, juris, rkr.).
- ▶ *Erstanträge:* Eine Anwendungsbeschränkung auf Erstanträge hat der BFH ebenfalls abgelehnt (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 68/00, BFH/NV 2002, 1293, zu § 66 Abs. 3 idF bis Kj. 1997).

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. 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 Werktags 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 [5/2018]). 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 das elektronische Dokument in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat (§ 87a Abs. 1 Satz 2 AO). Die Frist wird auch durch einen Eingang des Antrags bei einer Außenstelle derjenigen Agentur für Arbeit gewahrt, bei der die Familienkasse eingerichtet ist (BFH v. 25.9.2014 – III R 25/13, BStBl. II 2015, 847). In beweisrechtl. Hinsicht erbringt der formell ordnungsgemäße Eingangsstempel der Familienkasse den vollen Beweis des Eingangsdatums des Schriftstücks (BFH v. 7.7.1998 – VIII R 83/96, BFH/NV 1999, 475; BFH v. 19.5.1999 – VI B 342/98, BFH/NV 1999, 1460).

Festgesetztes Kindergeld: Durch die neue Formulierung wird nunmehr im Gesetzeswortlaut deutlich, dass die Ausschlussfrist die Frage der Festsetzung des Kindergeldes unberührt lässt. Damit sind auch die bisherigen Vorgaben des BZSt. an die Familienkassen, wonach diese das Kindergeld rückwirkend über den Sechsmonatszeitraum hinaus nur noch festsetzen sollen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Kindergeldanspruchs ohne weitere Sachverhaltsaufklärung feststellbar sind oder der Berechtigte ein erkennbares Interesse an der Festsetzung hat (s. BZSt. v. 25.10.2017 – St II 2 - § 2474 - PB/17/00001, BStBl. I 2017, 1540, Rz. 1; § 66 Anm. 20 f.), überholt (s. BZSt v. 15.8.2019 – St II 2 - § 2280 - PB/1900016, BStBl. I 2019, 846, zu II.). Da die Ausschlussfrist die verfahrensrechtl. Wirkung des Kindergeldantrags nicht beeinträchtigt, ist die Verw. nach dem Legalitätsprinzip (§ 86 Satz 2 Nr. 1 AO) zur Verbescheidung verpflichtet. Damit kann der Kindergeldberechtigte auch bei verspätetem Kindergeldantrag Annexansprüche wahren, die nicht an das materielle Bestehen eines Kinderanspruchs, sondern an dessen Festsetzung durch Bescheid anknüpfen. Die Grenze der Festsetzungsverjährung ist weiter zu beachten, so dass nach deren Ablauf eine Kindergeldfestsetzung ausscheidet (§ 169 Abs. 1 Satz 1, § 155 Abs. 5 AO).

Auszahlung: Rechtsfolge der Ausschlussfrist ist, dass die rückwirkende Auszahlung beschränkt wird. Obwohl die Festsetzung, dh. der Kindergeldbescheid als Steuervergütungsbescheid, gem. § 218 Abs. 1 Satz 1 AO an sich die Grundlage für die Verwirklichung des Kindergeldanspruchs bildet, wird dieser Auszahlungsanspruch beseitigt, soweit er über den Sechsmonatszeitraum hinausgeht. Da Abs. 1 Satz 2 nun dem Erhebungsverfahren zuzuordnen ist, schafft er ein spezialgesetzliches Auszahlungshindernis. Entsprechend den dem Erhebungsverfahren zuzuordnenden Tatbeständen (Zahlung, Aufrechnung, Erlass, Zahlungsverjährung) führt die Ausschlussfrist gem. § 47 AO zum Erlöschen des Anspruchs auf die Steuervergütung Kindergeld. Annexansprüche werden durch ein solches Erlöschen im Erhebungsverfahren nicht berührt, da sie entweder nur an die Entstehung des materiellen Anspruchs (§ 38 AO) oder an dessen Festsetzung anknüpfen.

Sechsmonatsfrist: 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 15.10.2020 ein, umfasst der Sechsmonatszeitraum die Monate April bis September 2020.

Keine Wiedereinsetzung: Da sich § 70 Abs. 1 Satz 2 von § 66 Abs. 3 in der bis zum Kj. 1997 geltenden Fassung dadurch unterscheidet, dass die Ausschlussfrist vom Festsetzungsverfahren in das Erhebungsverfahren verlagert wurde, lässt sich die Frage der Wiedereinsetzungsfähigkeit der Frist nicht ohne Weiteres aufgrund der früheren Rspr. (BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109) verneinen. Dort hatte sich der BFH darauf gestützt, dass der Wortlaut keine Handlungsfrist zur Geltendmachung des Kindergeldanspruchs aufstelle und die Norm materiell ausschließende Wirkung entfalte. Ersteres ist auch bei Abs. 1 Satz 2 der Fall. Ebenso ist Letzteres zu bejahen, weil die Ausschlussfrist den materiell-rechtl. Anspruch zum Erlöschen bringt. Bei solchen uneigentlichen Fristen wird von mangelnder Wiedereinsetzungsfähigkeit ausgegangen (*Söhn* in *HHSp.*, § 110 AO Rz. 35 [2/2015], zB zur Zahlungsverjährung).

Verfahren: Verfahrensrechtlich ist zwischen dem Verwaltungsakt im Festsetzungsverfahren und dem Verwaltungsakt im Erhebungsverfahren zu unterschei-

den. Beide sind getrennt voneinander anfechtbar und unterliegen daher einem eigenständigen verfahrensrechtl. Schicksal:

- ▶ *Festsetzungsverfahren*: Da sich Abs. 1 Satz 2 nun klar auf das Erhebungsverfahren bezieht, erfolgt die Festsetzung des Kindergeldes auch für Anspruchszeiträume jenseits der Sechsmonatsfrist ohne jede Einschränkung.
- ▶ *Erhebungsverfahren*: Die erhebungsrechtl. Folge des Abs. 1 Satz 2 spricht die Familienkasse dann in einem weiteren Verwaltungsakt aus, der entweder mit der Festsetzung in einem Bescheid verbunden werden, aber auch in einem eigenen Bescheid ergehen kann. Darin wird man uE bereits einen Abrechnungsbescheid iSd. § 218 Abs. 2 AO erblicken können, da hierfür klärungsbedürftige Zweifel an der Verwirklichung des Kindergeldanspruchs genügen (*Loose in Tipke/Kruse* § 218 AO Rz. 21 [Stand 2/2019]), die regelmäßig schon im Hinblick auf die Fristberechnung vorliegen werden. Jedenfalls aber in dem Fall, dass der Kindergeldberechtigte diesen Verwaltungsakt angreift, entsteht eine Streitigkeit über die Verwirklichung des Kindergeldanspruchs und damit enthält die Einspruchsentscheidung eine Entsch. iSd. § 218 Abs. 2 AO.
- ▶ *Klageverfahren*: Gegen die Entsch. im Erhebungsverfahren findet die Anfechtungsklage statt und das FG entscheidet nach § 100 Abs. 2 FGO. Der Klageantrag sollte daher den begehrten Auszahlungsbetrag beziffern und im Hinblick auf die Monate, für die die Zahlung noch aussteht, näher begründet werden.

8 III. Erhaltung des materiellen Anspruchs (Abs. 1 Satz 3)

Nach Abs. 1 Satz 3 bleibt der Anspruch auf Kindergeld nach § 62 von der in Abs. 1 Satz 2 angeordneten Auszahlungsbeschränkung unberührt. Dieser Satz soll die bereits in Abs. 1 Satz 2 zum Ausdruck gekommene Zuordnung der Auszahlungsbeschränkung zum Erhebungsverfahren bekräftigen (BTDrucks. 19/8691, 67). Die Auszahlungsbeschränkung soll – anders als zB die Festsetzungsverjährung – nicht bereits einer Festsetzung des Kindergeldanspruchs entgegenstehen. Damit soll sichergestellt werden, dass Annexansprüche unabhängig von der rechtzeitigen Beantragung des Kindergeldanspruchs weiterhin geltend gemacht werden können (so bereits BTDrucks. 18/12127, 62 zur Vorgängerregelung des § 66 Abs. 3). Setzt der Annexanspruch die Festsetzung des Kindergeldes voraus, kann der Kindergeldberechtigte die Festsetzung über den Sechsmonatszeitraum hinaus beantragen. Der Kindergeldbescheid entfaltet dann Tatbestandswirkung für die außersteuerliche Annexleistung. Setzt der Annexanspruch nur das Bestehen des materiellen Kindergeldanspruchs voraus (§ 38 AO; §§ 62, 63 EStG), kann der andere Leistungsträger die Voraussetzungen des materiellen Kindergeldanspruchs auch selbständig prüfen und dabei die nur im kindergeldrechtl. Erhebungsverfahren wirkende Ausschlussfrist außer Betracht lassen.

Festsetzungsverjährung zu beachten: Der materielle Anspruch bleibt nur durch die Ausschlussfrist unberührt. Bei Eintritt der Festsetzungsverjährung erlischt der Anspruch hingegen (§ 47 AO). Will der Kindergeldberechtigte Annexansprüche wahren, die eine Kindergeldfestsetzung voraussetzen, muss er deshalb vor Ablauf der Festsetzungsverjährung einen rückwirkenden Kindergeldantrag stellen, um die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3 AO auszulösen und eine Kindergeldfestsetzung zu erreichen (zur Geltung der Vorschriften über die Festsetzungsverjährung vgl. BFH v. 9.9.2015 – XI R 9/14, BFH/NV 2016, 166).

IV. Rechtsschutz

Außergerichtlicher Rechtsschutz: Der außergerichtliche Rechtsschutz erfolgt durch Erhebung eines Einspruchs (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO). Der Kindergeldbescheid ist, unabhängig davon, ob es sich um einen Festsetzungs-, Aufhebungs- oder Änderungsbescheid handelt, ein Verwaltungsakt in einer Abgabenangelegenheit iSd. § 347 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO (Steuervergütung gem. § 31 Satz 3 EStG, § 1 AO). Gleiches gilt, wenn geltend gemacht wird, dass über einen Antrag auf Erlass eines Kindergeldbescheides ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist nicht entschieden wurde (§ 347 Abs. 1 Satz 2 AO). Zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren im Einzelnen s. Rz. R 2 bis R 6 DA-KG 2019.

Kostenerstattung im Vorverfahren: Bei erfolgreichem Einspruch gegen eine Kindergeldfestsetzung ist nach § 77 Abs. 1 eine Erstattung der Kosten des Vorverfahrens vorgesehen (s. § 77 Anm. 2 ff.).

Gerichtlicher Rechtsschutz: Er erfolgt durch Klageerhebung vor dem FG (zum gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren im Einzelnen s. Rz. R 7 ff. DA-KG 2019).

- ▶ *Finanzrechtsweg:* Für Streitigkeiten, die die Festsetzung des Kindergeldes nach dem EStG betreffen, ist ab VZ 1996 der Finanzrechtsweg eröffnet (§ 33 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 FGO). Dies gilt auch gegenüber Kindergeldfestsetzungen der in § 72 Abs. 1 Nr. 1–3 genannten juristischen Personen (s. § 72 Anm. 3).
- ▶ *Klageart:* Die gegen die Aufhebung einer Kindergeldfestsetzung und auf Weitergewährung des Kindergeldes gerichtete Klage ist eine Anfechtungsklage (BFH v. 3.7.2014 – III R 53/13, BStBl. II 2015, 282). Die Klage gegen einen Bescheid, mit dem die Festsetzung von Kindergeld ab einem bestimmten Zeitpunkt oder für einen bestimmten Zeitraum abgelehnt wird, ist eine Verpflichtungsklage (BFH v. 2.6.2005 – III R 66/04, BStBl. II 2006, 184; BFH v. 27.1.2011 – III R 65/09, BFH/NV 2011, 991; BFH v. 11.12.2018 – III R 47/17, BFH/NV 2019, 694; BFH v. 11.12.2018 – III R 22/18, BFH/NV 2019, 699). Eine Verpflichtungsklage wegen Unterlassens des beantragten Verwaltungsakts ist grds. erst nach erfolglosem Untätigkeitseinspruch zulässig (BFH v. 5.7.2012 – V R 58/10, BFH/NV 2012, 1953).
- ▶ *Klagebefugnis:* Zur Klagebefugnis des Sozialleistungsträgers s. BFH v. 12.1.2001 – VI R 181/97, BStBl. II 2001, 443; das abzweigungsberechtigte Kind kann gegen den ihm gegenüber ergangenen Rückforderungsbescheid und gegen den gegenüber dem Elternteil ergangenen Aufhebungsbescheid klagen (BFH v. 17.12.2014 – XI R 15/12, BStBl. II 2016, 100).
- ▶ *Beiladung:* 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.
- ▶ *Prozessvertretung:* Die Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit werden vor dem FG durch einen Bediensteten der örtlichen Familienkasse und vor dem BFH durch einen Bediensteten der Familienkasse Direktion vertreten, der die Voraussetzungen des § 62 Abs. 4 FGO erfüllt. Zum gerichtlichen Rechtsschutz im Einzelnen s. Rz. R 8 bis R 15 DA-KG, BStBl. I 2014, 918.
- ▶ *Prüfungsumfang des Finanzgerichts:* Zur Bindung des FG an den Regelungsumfang des von der Familienkasse erlassenen Bescheides s. BFH v. 22.12.2011 – III R 41/07, BStBl. II 2012, 681. Zur Spruchreife bei einer Verpflichtungsklage s.

BFH v. 2.6.2005 – III R 66/04, BStBl. II 2006, 184; zum Regelungsumfang eines Ablehnungsbescheides BFH v. 22.12.2011 – III R 70/09, BFH/NV 2012, 1446; zur Bindungswirkung eines bestandskräftigen Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheides s. BFH v. 4.8.2011 – III R 71/10, BStBl. II 2013, 380.

- ▶ *Hauptsacheerledigung*: Wird während des Klageverfahrens gegen einen Aufhebungsbescheid dieser aufgehoben und Kindergeld bis zum Monat der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bewilligt, erledigt sich das Klageverfahren in der Hauptsache (BFH v. 19.12.2008 – III B 163/07, BFH/NV 2009, 578; BFH v. 5.7.2012 – V R 58/10, BFH/NV 2012, 1953).
- ▶ *Streitwert*: Der Mindeststreitwert von 1 500 € gilt in Kindergeldangelegenheiten nicht (§ 52 Abs. 4 Nr. 1 GKG). Ansonsten bestimmt sich der Streitwert, wenn der Antrag des Klägers eine bezifferte Geldleistung oder einen hierauf bezogenen Verwaltungsakt betrifft, nach der Höhe dieser Geldleistung, also dem strittigen Kindergeldbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 1 GKG). Hat der Antrag des Klägers offensichtlich absehbare Auswirkungen auf künftige Geldleistungen oder auf noch zu erlassende, auf derartige Geldleistungen bezogene Verwaltungsakte, ist der nach der Höhe der Geldleistung bestimmte Streitwert (§ 52 Abs. 3 Satz 1 GKG) um den Betrag der offensichtlich absehbaren zukünftigen Auswirkungen für den Kläger anzuheben, wobei die Anhebung maximal den einfachen Jahresbetrag des streitigen Kindergeldes umfassen darf. Die Verweisung des § 52 Abs. 3 Satz 3 auf § 42 Abs. 3 GKG ergibt uE keinen Sinn und geht daher ins Leere. Da sich der zeitliche Regelungsumfang eines Aufhebungs- oder Ablehnungsbescheides durch die Klageerhebung nicht verändert (BFH v. 22.12.2011 – III R 70/09, BFH/NV 2012, 1446; BFH v. 7.3.2013 – V R 61/10, BStBl. II 2014, 475), sind die den Zeitraum nach Erlass der Einspruchsentscheidung bis zur Klageeinreichung betreffenden Kindergeldbeträge nicht Streitgegenstand. Zudem werden sie entweder mangels Festsetzung (s. § 220 Abs. 2 Satz 2 AO) nicht fällig sein iSd. § 42 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 GKG oder wegen für diesen Zeitraum bereits erfolgter Festsetzung nicht im Streit stehen.
- ▶ *Vorläufiger Rechtsschutz*: Einstweiliger Rechtsschutz erfolgt bei Aufhebung einer Kindergeldbewilligung durch Aussetzung der Vollziehung (BFH v. 26.5.1998 – VI B 36/98, BFH/NV 1999, 30; 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).

10–12 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Änderung der Verhältnisse

13 I. Erlass eines Aufhebungs- oder Änderungsbescheides (Abs. 2 Satz 1)

Vorbemerkung: Soweit in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, Änderungen eintreten, ist die Kindergeldfestsetzung mW 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, nicht hinge-

gen § 129 AO. § 70 Abs. 2 (und ebenso Abs. 3) 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).

Festsetzung des Kindergeldes: Abs. 2 Satz 1 zielt auf eine ursprünglich rechtmäßige Kindergeldfestsetzung, die durch eine Änderung der ihr zugrunde liegenden Verhältnisse rechtswidrig wird. 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; BFH 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-Entsch. sind allerdings insoweit missverständlich, als die ursprüngliche Rechtmäßigkeit der Festsetzung nicht Voraussetzung einer Änderung nach Abs. 2 ist. 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. Erfährt die Familienkasse später, dass das Kind die Ausbildung beendet hat, darf sie die Festsetzung nach Abs. 2 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Beendigung der Ausbildung aufheben. Hinsichtlich des ursprünglichen materiellen Fehlers kann eine Änderung nur nach Abs. 3 mW für die Zukunft oder nach den allgemeinen Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO (etwa bei falschen Angaben des Berechtigten zu seinem Wohnsitz, nicht aber bei Subsumtionsfehlern der Familienkasse) erfolgen.

Der Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1 erfasst nur bestehende positive Kindergeldfestsetzungen.

- ▶ *Ablehnungs-, Aufhebungsbescheide und Nullfestsetzungen:* Auf sie 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; BFH v. 21.10.2015 – VI R 35/14, BFH/NV 2016, 178). In diesen Fällen kommt bei einer Änderung der Verhältnisse eine Neufestsetzung für die Zeit ab Bestandskraft des Ablehnungs- bzw. Aufhebungsbescheides 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 Bescheides, 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).
- ▶ *Tatsächlich erledigte Kindergeldfestsetzungen:* Keiner Aufhebung nach Abs. 2 Satz 1 bedurfte es nach § 70 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 idF bis zum 31.12.2007 bei Wegfall des Kindergeldanspruchs mit Vollendung des 18. Lebensjahres, soweit die Kindergeldfestsetzung nicht ohnehin bereits befristet wurde (s. Rz. V 14.1 Abs. 3, V 10 Abs. 4 DA-KG 2019, zu den Bestandsfällen, in denen sich die Kindergeldfestsetzung durch Zeitablauf erledigt; s. auch FG Sachs.-Anh. v. 22.1. 2013 – 4 K 1779/10, EFG 2013, 1555, rkr.). Nach Wegfall des § 70 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 stellt das Erreichen der Altersgrenze aber eine Veränderung der Verhält-

nisse dar, die eine Aufhebung rechtfertigt (s. BFH v. 17.12.2014 – XI R 15/12, BStBl. II 2016, 100, zur Vollendung des 25. Lebensjahres).

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). Die tatsächlichen oder rechtl. Verhältnisse können sich beim Anspruchsberechtigten oder beim Kind ändern (BFH v. 26.3.2009 – III B 255/08, BFH/NV 2009, 1258). Die Verhältnisse, die im Zeitpunkt der Festsetzung des Kindergeldes vorlagen, müssen sich nachträglich, also nach Ergehen des Bescheides, geändert haben (BFH v. 24.5.2000 – VI B 251/99, BFH/NV 2000, 1204). Sie können sich zugunsten oder zulasten des Berechtigten geändert haben (Rz. V 14. 1 DA-KG 2019; s. *Helmke* in *Helmke/Bauer*, Familienleistungsausgleich, § 70 Rz. 11 [4/2018], 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 Entsch. 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, BStBl. II 2016, 100). 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 Rz. 15 [9/2003]; *Felix* in *KSM*, § 70 Rz. C 10 [3/2015]; *Helmke* in *Helmke/Bauer*, Familienleistungsausgleich, § 70 Rz. 11 [4/2018]). Aufgehoben werden können daher auch am 1.1.2016 bestehende Kindergeldfestsetzungen, wenn die neu eingeführten Identifikationserfordernisse nicht vorliegen (Rz. V 14.1 Abs. 2 DA-KG 2019). Hat eine Entsch. einer Behörde im EU-Ausland über das Bestehen ausländ. Familienleistungen Bindungswirkung, so stellt die Mitteilung dieser Entsch. eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse iSd. § 70 Abs. 2 dar (BFH v. 25.7.2019 – III R 34/18, BFH/NV 2020, 137). Nicht erfasst werden dagegen Änderungen der Rechtsauffassung durch Rspr. oder Verwaltungsanweisung (BFH v. 21.10.2010 – III R 74/09, BFH/NV 2011, 250; Rz. V 14.2 DA-KG 2019). 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 Weiterge-

währung des Kindergeldes nunmehr rechtswidrig wäre. Dies kann beim Kindergeldberechtigten zB der Wegfall der Voraussetzungen nach § 62 sein (BFH v. 13.9.2017 – III R 6/17, BFH/NV 2018, 403), bei minderjährigen Kindern zB die Haushaltsaufnahme bzw. -zugehörigkeit (§ 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 [676f.]). 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 Entsch.; s. BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81; BFH 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 Rz. V 14.3 DA-KG 2019). 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).

- ▶ *Verfahren:* Hat ein Kindergeldberechtigter Kindergeld von einer Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit bezogen und nimmt aufgrund seines Arbeitsverhältnisses im öffentlichen Dienst die Familienkasse des Dienstherrn die Zahlung von Kindergeld auf, kann die nun sachlich unzuständige Familienkasse die Kindergeldfestsetzung nach § 70 Abs. 2 aufheben (BFH v. 6.4.2017 – III R 33715, BStBl. II 2017, 997). 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 iSv. § 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*, 14. Aufl. 2018, § 218 AO Rz. 3, str., s. auch *Loose* in *Tipke/Kruse*, § 218 AO Rz. 6 [2/2019]). In der Praxis werden häufig beide Verwaltungsakte miteinander verbunden. Zur Rückzahlung verpflichteter Leistungsempfänger iSd. § 37 Abs. 2 AO ist derjenige, dem gegenüber die Familienkasse ihre – vermeintlich oder tatsächlich bestehende – abgabenrechtl. Verpflichtung erfüllen wollte. Das ist der Kindergeldberechtigte, demgegenüber das Kindergeld festgesetzt wurde, auch dann, wenn das Kindergeld auf seine Anweisung an das Kind oder den anderen Elternteil ausgezahlt wurde (BFH v. 10.3.2016 – III R 29/15, BFH/NV 2016, 1278). Wird das Kindergeld dagegen an einen Dritten abgezweigt, ist dieser zur Rückzahlung verpflichtet (BFH v. 24.8.2001 – VI R 83/99, BStBl. II 2002, 47). 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; BFH v. 14.10.2003 – VIII R 56/01, BStBl. II 2004, 123). Bei der Festsetzung des Kindergeldes zugunsten des nachrangig Berechtigten und dem sich nach Aufhebung der Festsetzung ergebenden Erstattungsanspruch einerseits und der Festsetzung des Kindergeldes für den vorrangig Berechtigten und dem daraus resultierenden Auszahlungsanspruch andererseits handelt es sich um eigenständige, gesetzlich nicht miteinander verbundene Steuerschuldverhältnisse (BFH v. 13.6.2012 – III B 60/11, BFH/NV 2013, 517); s. im Einzelnen auch § 64 Anm. 9; zur Aufrechnung s. BFH v. 11.12.2013 – XI B 33/13, BFH/NV 2014, 714; § 75 Anm. 1 ff.). Der Billigkeitserlass (§ 227 AO) der Kindergeldrückforderung bei Anrechnung des Kindergeldes auf Sozialleistungen hängt insbes. davon ab, ob der Kindergeldberechtigte seinen Mitwirkungspflichten genügt hat (BFH v. 13.9.2018 – III R 48/17, BStBl. II 2019, 189; BFH v. 13.9.2018 – III R 19/17, BStBl. II 2019, 187; BFH v. 17.7.2019 – III R 64/18, BFH/NV 2020, 7). Die Rechtmäßigkeit des Rückforderungsbescheides wird durch das Vorliegen eines Erlassgrundes nicht berührt (*Avvento in Kirchhof*, 18. Aufl. 2019, § 70 Rz. 2).

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 zuungunsten des Berechtigten werden dagegen erst vom Folgemonat an wirksam (Rz. V 14.3 DA-KG 2019). 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. 21.10.2015 – VI R 35/14, BFH/NV 2016, 178). Ist hinsichtlich des Zeitraums der geänderten Verhältnisse zB schon teilweise Festsetzungsverjährung eingetreten, so kann auch ab einem späteren Zeitpunkt aufgehoben oder geändert werden (BFH v. 6.4.2017 – III R 33/15, BStBl. II 2017, 997).

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

Vorbemerkung: Nach dem mW 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 Änderungsbescheides. 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 Änderungsbescheides. Auch bei einer Anhebung der Kindergeldbeträge nach den Sozialabkommen greift Satz 2 nicht.

Von der Erteilung eines schriftlichen Änderungsbescheides kann abgesehen werden: Da nur auf die Schriftform, nicht aber auf den Bescheid als solchen ver-

zichtet 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.

Einstweilen frei.

15

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Beseitigung materieller Fehler

16

Vorbemerkung: Materielle Fehler der Kindergeldfestsetzung sind nach Abs. 3 Satz 1 idF des ZollkodexAnpG (s. Anm. 2) durch Aufhebung oder durch Änderung der bisherigen Festsetzung mW für die Zukunft nach Abs. 3 zu beseitigen. 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 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 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 Bescheides (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.

Nicht anwendbar ist Abs. 3 auf:

- ▶ *Ablehnungs-, Aufhebungsbescheide und Nullfestsetzungen*, denn diese Bescheide sind keine Dauerverwaltungsakte mit in die Zukunft gerichteter Wirkung (BFH v. 28.6.2006 – III R 13/06, BStBl. II 2007, 714; BFH 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 Bescheides 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 Rz. 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 (Rz. V 22.1 Abs. 2 DA-KG 2019). Eine Änderung der bestandskräftigen Ablehnung oder Aufhebung ist nur nach den §§ 172 ff. AO möglich.

- *Teilablehnungs- und Teilaufhebungsbescheide*: 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 Rz. 214f. [8/2011]; aA *Helmke* in *Helmke/Bauer*, Familienleistungsausgleich, § 70 Rz. 15 [4/2018]). § 70 Abs. 3 entfaltet in einem solchen Fall nur Sperrwirkung für den positiven Regelungsgehalt des Bescheides (zB gewährtes Abkommenskindergeld darf nur mW für die Zukunft entzogen werden) nicht jedoch für den negativen Teil (zB Differenz zum vollen Kindergeld kann rückwirkend bis zur Bestandskraftgrenze des Teilablehnungsbescheides 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 Entsch. irrtümlich einen unrichtigen Sachverhalt zugrunde gelegt hat (BFH v. 25.7.2001 – VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81; BFH 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.

Gebundene Entscheidung: Die Streitfrage, ob Abs. 3 der Verw. ein Ermessen einräumt (in diesem Sinne auch Voraufgabe), hat der BFH dahingehend entschieden, dass es sich um eine gebundene Entsch. handelt (BFH v. 21.2.2018 – III R 14/17, BStBl. II 2018, 481). Das Wort „können“ wird als Kompetenzvorschrift interpretiert, die nur die beiden Handlungsalternativen Aufhebung oder Änderung (bis VZ 2014 Neufestsetzung oder Aufhebung) bestimmt.

Aufhebung und Änderung nur für die Zukunft: Nach Abs. 3 Satz 1 wird aufgehoben oder geändert nur mW ab dem auf die Bekanntgabe der Aufhebung oder Änderung der Festsetzung folgenden Monat, also mW für die Zukunft (BFH v. 16.10.2012 – XI R 46/10, BFH/NV 2013, 555). Die Bekanntgabefiktionen des § 122 Abs. 2 AO sind 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 Urte. 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 Entsch. 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 Dauer-
verwaltungsakt 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 Zu-
kunft wirken, genießt das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Vertrau-
ensschutzprinzip.

