

Berücksichtigung von verheirateten Kindern, Kindern in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft und Kinder mit eigenen Kindern

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass für verheiratete Kinder ab dem Jahr 2012 der Kindergeldanspruch nicht mehr aufgrund des eigenen Einkommens oder des Ehegatten entfällt. Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hat dieses Urteil mit Einzelweisung vom 5.3.2014 für die Familienkassen anwendbar erklärt. Die sich daraus ergebenden materiell- und verfahrensrechtlichen Fragestellungen werden nachfolgend beantwortet.

1. Rückblick

Wenn man die Geschichte „Kindergeld und verheiratete Kinder“ zurückverfolgt, fällt auf, dass der Gesetzgeber seit 1996 verheiratete Kinder ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage vom Kindergeld ausgeschlossen oder die Berücksichtigung zumindest eingeschränkt hat. In den beiden Jahren vor dem Wechsel ins Steuerrecht (1994 und 1995) war in § 2 Abs. 2a Bundeskindergeldgesetz geregelt, dass verheiratete Kinder nur berücksichtigt werden, wenn sie vom Berechtigten überwiegend unterhalten werden, weil ihr Ehegatte ihnen keinen ausreichenden Unterhalt leisten kann. Damit bestand zwar eine gesetzliche Grundlage, der Vollzug war aber nicht einfach, wie ein Blick auf die damalige Durchführungsanweisung erkennen lässt (GMBL 1994 S. 70).

Ab 1996 wurde es wechselhaft. Zunächst wirkte sich der Status des Kindes, verheiratet zu sein, bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des Kindes aus. Ehegattenunterhalt konnte zum Übersteigen des Grenzbetrags und damit zum Wegfall des Kindergeldanspruchs führen. Unterschritten die Einkünfte und Bezüge eines verheirateten Kindes zusammen mit dem Ehegattenunterhalt den Grenzbetrag nicht, stand weiterhin Kindergeld zu.

Im Jahr 2000 brachte sich der BFH ins Spiel (Urteil vom 2.3.2000, Az.: VI R 13/99, BStBl. 2000 II S. 522). Er stellte fest, dass ein Kindergeldanspruch seit 1996, also mit Einführung des Grenzbetrags, davon abhängt, dass eine typische Unterhaltssituation vorliegt. Das ist z. B. der Fall, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Die typische Unterhaltssituation erlischt grundsätzlich ab der Eheschließung des Kindes, weil ab dem Zeitpunkt der Ehegatte des Kindes zu dessen Unterhalt verpflichtet ist. Diese Rechtsprechung zog dann die sogenannte Mangelfallprüfung nach sich.

Mit dem Wegfall der Grenzbetragsprüfung ab 2012 war fraglich, ob die vom BFH festgestellte typische Unterhaltssituation fortbestand. Werden doch seitdem auch Kinder berücksichtigt, die über Einkünfte verfügen, die erheblich über dem steuerrechtlichen Grundfreibetrag liegen (z. B. Offiziersanwärter) oder die mit weniger als 20 Wochenstunden Erwerbstätigkeit wirtschaftlich ähnlich dastehen. Hierauf wurde bereits im Newsletter Rehmnetz von April 2011 kritisch hingewiesen. Die eindeutige Entscheidung des BFH zur heutigen Rechtslage muss deshalb keinen überraschen.

2. BFH-Urteil vom 17.10.2013, Az.: III R 22/13

Der BFH hat nämlich entschieden, dass „die Verheiratung eines Kindes (...) dessen Berücksichtigung seit Januar 2012 nicht mehr ausschließen (kann). Da es seitdem auf die Höhe der Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht mehr ankommt, ist der sog. Mangelfallrechtsprechung die Grundlage entzogen.“ Das Urteil ist zur Veröffentlichung im BStBl II vorgesehen.

Das Gericht begründet diese Entscheidung zum einen damit, dass es bereits mit Urteil vom 17.6.2010, Az.: III R 34/09, BStBl 2010 II, 982 seine bereits oben erwähnte frühere Rechtsprechung, die eine typische Unterhaltssituation als Voraussetzung für das Vorliegen eines Kindergeldanspruchs ansah, aufgegeben hätte. Zwar hätte der BFH auch in späteren Entscheidungen daran festgehalten, dass für verheiratete Kinder eine Mangelfallprüfung durchzuführen wäre; die Entscheidung richtete sich jedoch sodann stets nach dem Ergebnis der Grenzbetragsberechnung, wie sie bis einschließlich Kalenderjahr auch für nicht verheiratete Kinder durchzuführen war (§ 32 Abs. 4 Sätze 2ff EStG in der bis 2011 geltenden Fassung).

Zum anderen würde ein Festhalten an der Mangelfallprüfung der mit der Abschaffung der Grenzbetragsregelung bei volljährigen Kindern vom Gesetzgeber bezweckten Entlastung der Eltern vom

Erklärungsaufwand und der Entlastung der Verwaltung von der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge der Kinder widersprechen.

Letztens stößt die durch die Mangelfallprüfung mögliche Schlechterstellung von Eltern verheirateter Kinder gegenüber Eltern, die ihren Kindern typischerweise ebenfalls nicht zum Unterhalt verpflichtet sind, weil diese unabhängig von einer Eheschließung über für den Unterhalt ausreichende Einkünfte verfügen, auf verfassungsrechtliche Bedenken, da der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und der besondere Schutz von Ehe und Familie durch Art. 6 Abs. 1 GG berührt sein könnten.

3. BZSt-Schreiben vom 5. 3.2014, Gz. St II 2 – S 2280-PB/14/00004

Das BZSt hat mit seiner Einzelweisung die DA 31.2.2 und 31.2.3 DA-FamEStG für Zeiträume ab Januar 2012 aufgegeben. Damit ist die Mangelfallprüfung seither abgeschafft.

Die Weisung hat damit nicht nur für verheiratete Kinder und Kinder in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft (DA 31.2.2), sondern auch für Fälle des Vorliegens eines vorrangigen Unterhaltsanspruchs des Kindes nach § 1615I BGB wegen des Vorhandenseins eigener Kinder (DA 31.2.3) die bisherige Rechtsauffassung aufgegeben. Dies ist zu begründen. Der BFH hatte zwar lediglich zu prüfen, inwiefern verheiratete Kinder seit 2012 weiterhin Beschränkungen beim Kindergeldanspruch unterliegen, die Begründung lässt sich aus Sicht des Autors jedoch vollständig, also auch einschließlich der vom BFH geäußerten Zweifel an der Verfassungskonformität auf Kinder mit einem Unterhaltsanspruch nach § 1615I BGB übertragen.

Hieraus folgt, dass für Zeiten bis Dezember 2011 die Mangelfallprüfung auch weiterhin durchzuführen ist. Auch der BFH hat erkennen lassen, dass dies so seine Richtigkeit hat, obschon dieses Verfahren wie unter 2. dargestellt nunmehr unter dem Gesichtspunkt der Grenzbetragsprüfung, wie sie der bis 2011 geltende § 32 Abs. 4 Sätze 2ff EStG vorsah, erfolgt und nicht wegen des (vermeintlichen) Ausschlusses von Kindern, die sich nicht in einer typischen Unterhaltssituation befinden.

Ungeregelt bleibt bedauerlicherweise, ob und wenn ja inwiefern bei behinderten Kindern (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG), die z. B. verheiratet sind oder eigene Kinder haben, eine Mangelfall- oder ähnliche

Prüfung vorzunehmen ist. Der insoweit abweichende Gesetzeswortlaut „außerstande sein, sich selbst zu unterhalten“ dürfte wohl zur Folge haben, dass Unterhaltsansprüche gegenüber dem Ehegatten bzw. dem Vater eines Kindes bei der Prüfung der Selbstunterhaltsfähigkeit (oder dieser Prüfung vorgeschaltet) auch für Zeiträume seit 2012 nicht außer Betracht bleiben kann.

Aus Sicht des Autors ist jedenfalls nicht ohne Weiteres davon auszugehen, dass seitens des BZSt gewollt war, auch für diese Kinder Unterhaltsleistungen des Ehe- oder Lebenspartners oder des Vaters des Kindes gänzlich unberücksichtigt zu lassen, kommt es doch bei diesen Kindern auf einen Vergleich des notwendigen Lebensbedarfs des Kindes mit seinen Mitteln an (DA 63.3.6.4 Abs. 1 Satz 1 DA-FamEStG). Zu diesen Mitteln zählen zweifelsohne auch (wenn nicht insbesondere) Unterhaltsleistungen, da auch diese geeignet sind, den Bedarf des Kindes zu decken.

Da bei behinderten Kindern stets und eben nicht nur für den Fall der Eheschließung usw. die vorhandenen Mittel zu prüfen sind, kommen die Bedenken, wie sie der BFH in seinem Urteil hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und hinsichtlich des Unterlaufens der durch den Gesetzgeber mit Wegfall der Grenzbetragsprüfung seit 2012 beabsichtigten Vereinfachungen äußert, jedenfalls nicht zum Tragen.

Zwar tritt diese Fallkonstellation in der Praxis der Familienkassen sicher nicht allzu häufig auf; gleichwohl steht zu hoffen, dass der Weisungsgeber auch zu dieser Fallkonstellation Stellung bezieht.

4. Verfahrensrechtliche Auswirkungen

Genauso knapp wie zu den materiellrechtlichen Auswirkungen des BFH-Urteils vom 17.10.2013, Az.: III R 22/13 hat sich das BZSt in seiner Einzelweisung vom 5.3.2014 zu den verfahrensrechtlichen Besonderheiten geäußert.

Kann Kindergeld jetzt rückwirkend gewährt werden?

Zusammengefasst kann man die Einzelweisung vom 5.3.2014 hierzu wie folgt umschreiben:

- in Einspruchs- und Klageverfahren ist abzuwenden;
- für unregelmäßige Zeiträume kann erneut Kindergeld beantragt und festgesetzt werden;
- was im Umkehrschluss wieder einmal bedeutet,

dass in allen bestandskräftig entschiedenen Fällen keine rückwirkende Kindergeldgewährung in Betracht kommt.

Nachfolgend werden nicht nur diejenigen Fallgestaltungen behandelt, in denen auch heute noch eine rückwirkende Festsetzung von Kindergeld aufgrund der BFH-Entscheidung Nichtanwendung der Mangelfallprüfung ab Januar 2012 möglich ist, sondern auch die abschlägig zu bescheidenden Fälle.

a. Einspruch, schlichter Änderungsantrag oder Klage anhängig

Hier ist insoweit keine Bestandskraft eingetreten – es handelt sich um nicht bestandskräftig entschiedene Fälle im Sinne der Einzelweisung des BZSt vom 5.3.2014, II. Für den vom Einspruch / schlichten Änderungsantrag oder der Klage betroffenen Zeitraum, frühestens jedoch ab Januar 2012, wird Kindergeld festgesetzt – die Familienkasse muss dazu einen entsprechenden Abhilfebescheid erlassen, mit dem das Einspruchsverfahren erledigt (§ 172 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) oder klaglos gestellt wird; in Fällen eines noch nicht beschiedenen schlichten Änderungsantrages wird ein Änderungsbescheid erteilt. Kindergeld wird dann entsprechend nachgezahlt.

Diese Fälle müssen die Familienkassen von sich aus aufgreifen.

Prozesszinsen

Ebenfalls müssen die Familienkassen von Amts wegen Prozesszinsen nach § 236 AO gewähren, wenn ein Klageverfahren hierzu anhängig war und dieses durch Abhilfe zugunsten des Kindergeldberechtigten ausgegangen ist – vgl. dazu die Erläuterungen unter Rz. 335–360 zum gesamten steuerrechtlichen Erhebungsverfahren im Kommentar „Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst“.

Beispiel:

Die Kindergeldfestsetzung für ein Kind wurde aufgrund seiner Heirat und der durchgeführten Mangelfallprüfung mit Bescheid vom 18.12.2012 ab September 2012 aufgehoben und Kindergeld von September bis Dezember 2012 in Höhe von $4 \times 184 = 736$ Euro zurückgefordert; diesen Betrag zahlte der Berechtigte im Januar 2013 zurück. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos, weshalb der Berechtigte mit Schreiben vom 20.11.2013, Eingang beim Gericht am 24.11.2013, Klage auf Festsetzung des Kindergeldes ab September 2013 erhob.

Nunmehr wird Kindergeld für das das verheiratete Kind mit Abhilfebescheid vom 4.4.2014 ab September 2013 festgesetzt und am 7.4.2014 für die Monate September 2013 bis April 2014 in Höhe von 1.472 Euro ausgezahlt. Insoweit ist der Berechtigte klaglos gestellt.

Erst mit der Rechtshängigkeit am 24.11.2013 beginnt der Zinszeitraum zu laufen für das Kindergeld von September bis November 2013 ($KG = 3 \times 184,- = 554$ €), weil diese Beträge jeweils am 1. der Monate fällig wurden. Der Zinslauf endet am 7.4.2014 (Tag der Auszahlung muss mitgerechnet werden), beträgt mithin volle 4 Monate. Berechnung: 550 (abgerundet auf den nächsten durch 50 teilbaren Betrag!) $\times 4$ Monate $\times 0,5\% = 11,00$ Euro.

Für das Kindergeld für den Monat Dezember 2013 gilt, dass dieser erst am 1.12.2013 fällig wurde. Erst jetzt kann auch der Zinslauf beginnen: 01.12.2013 – Ende am 7.4.2014 = 4 volle Monate. Berechnung der Zinsen: 150 € (gerundet!) $\times 4$ Monate $\times 0,5\% = 3,00$ Euro.

Kindergeld Januar 2014: am 1.1.2014 fällig, Zinslauf damit für 3 volle Monate. Berechnung der Zinsen: 150 € (gerundet!) $\times 3$ Monate $\times 0,5\% = 2,25$ Euro.

Kindergeld Februar 2014: am 1.2.2014 fällig, Zinslauf damit für 2 volle Monate. Berechnung der Zinsen: 150 € (gerundet!) $\times 2$ Monate $\times 0,5\% = 1,50$ Euro.

Kindergeld März 2014: am 1.3.2014 fällig, Zinslauf damit für 1 vollen Monat. Berechnung der Zinsen: 150 € (gerundet!) $\times 1$ Monate $\times 0,5\% = 0,75$ Euro.

Insgesamt ergeben sich damit Prozesszinsen von 18,50 Euro, zugunsten des Berechtigten auf volle Euro gerundet = 19,00 Euro Prozesszinsen. Der Zinsbescheid sollte zeitgleich mit dem Festsetzungsbescheid erstellt, ggf. sogar mit diesem verbunden werden.

b. Kindergeld wurde für die betroffenen Zeiten bisher nicht beantragt

In diesen Fällen hat die Familienkasse bisher nicht über die betroffenen Zeiten entschieden, weshalb keine Bestandskraft/Bindungswirkung eintreten konnte. Damit liegt ebenfalls ein nicht bestandskräftig entschiedener Fall im Sinne der Einzelweisung des BZSt vom 5.3.2014, I. vor.

Nur auf entsprechende Kindergeldanträge hin greifen die Familienkassen die Angelegenheiten auf. Sie

erlassen einen Kindergeld-Festsetzungsbescheid (frühestens ab Januar 2012), wenn die Anspruchsvoraussetzungen unter Beachtung der neuen Rechtsauffassung erfüllt sind.

Beispiel:

Die Kindergeldfestsetzung wurde für ein verheiratetes Kind ab Mai 2011 aufgehoben, weil die seinerzeitige Mangelfallprüfung ergab, dass der Ehegatte dem Kind ausreichenden Unterhalt gewähren kann. Der Aufhebungsbescheid vom 27.6.2011 (ein Montag) wurde bestandskräftig.

Am 8.4.2014 beantragt der Berechtigte erneut das Kindergeld für seine durchgängig im Studium (Erstausbildung) befindliche 24-jährige verheiratete Tochter.

Materiellrechtlich ergibt sich, dass die Anspruchsvoraussetzungen ab Januar 2012 erfüllt sind, nicht jedoch für die Zeit bis Dezember 2011, weil hier noch die Mangelfallbetrachtung galt.

Kindergeld wird im Rahmen der Festsetzungsverjährung ab Januar 2012 (bzw. befristet von Januar 2012 bis zum Monat des Endes der Berücksichtigungsfähigkeit) festgesetzt und Kindergeld insoweit nachgezahlt.

Für die Monate Juli bis Dezember 2011 wird die Kindergeldfestsetzung abgelehnt. Bis einschließlich des Monats Juni 2011 liegen bereits bestandskräftig geregelte Zeiträume vor (Bescheid vom 27.6.2011 wurde noch am 30.6.2011 bekanntgegeben), über die nicht erneut entschieden werden muss (es sei denn, der Berechtigte beantragt ausdrücklich auch für Zeiten vor Juli 2011, was dann als Korrekturantrag zu werten und mangels einschlägiger Korrekturnorm – vgl. dazu nachfolgend – abschlägig mit einem formellen Ablehnungsbescheid zu bescheiden wäre).

c. Kindergeldfestsetzung wurde bestandskräftig abgelehnt oder aufgehoben

Hierbei ist zunächst einmal genau zu betrachten, wie genau diese Ablehnung oder Aufhebung ausgestaltet war.

Ablehnung oder Aufhebung „ab“ einem bestimmten Termin

Bestandskraft und Bindungswirkung tritt in solchen Fällen nur ein für die Zeit ab dem genannten Termin bis zum Monat der Bekanntgabe des Ablehnungs-

oder Aufhebungsbescheides. Wurde z. B. mit Bescheid vom 29.3.2013 die Festsetzung für ein volljähriges Kind „ab Januar 2013“ aufgehoben, so ist Bindungswirkung für die Zeit von Januar 2013 (also ab dem im Bescheid genannten Beginnmonat) bis zum Monat der Bekanntgabe eingetreten, hier also: 29.3.2013 + 3 Tage (§ 122 Abs. 2 AO) = 1.4.2013, folglich bis einschließlich April 2013.

Dies führt in vielen Fällen dazu, dass Kindergeld noch heute für Teilzeiträume nach der Heirat des Kindes festgesetzt und nachgezahlt werden kann, für andere Teilzeiträume hingegen nicht.

Neuantrag

Für die Monate danach (im Beispiel also ab Mai 2013) kommt eine Kindergeldfestsetzung in Betracht, wenn ein Kindergeldneuantrag gestellt wird und sich ergibt, dass für das verheiratete Kind die Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 EStG in der 2012 geltenden Fassung erfüllt sind. Kindergeld wird dann entsprechend nachgezahlt.

Korrekturantrag

Im vorstehenden Beispielfall muss für die Monate Januar bis April 2013 (also diejenigen, für die Bindungswirkung eingetreten ist) ebenfalls geprüft werden, ob eine der Korrektornormen in AO und EStG die Änderung der getroffenen Entscheidung rechtfertigt; in der Antragstellung durch den Berechtigten ist nicht nur ein Neu-, sondern auch ein Korrekturantrag zu erblicken. § 70 Abs. 2 und 3 EStG scheiden von vornherein aus, weil diese nur auf betragsmäßige Festsetzungen anwendbar sind, nicht aber auf Ablehnungs- und Aufhebungsbescheide. Eine offensibare Unrichtigkeit (§ 129 AO) ist nicht gegeben. Auch ist keine Korrektur über § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zugunsten des Kindergeldberechtigten möglich, weil diese Vorschrift nicht anwendbar ist, wenn die Rechtsprechung des BFH eine vom Weisungsgeber bisher vertretene Rechtsauffassung verwirft. Auch ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ist in der Rechtsprechung des BFH nicht zu erblicken. Die Korrektur der bestandskräftigen Kindergeldfestsetzung wird deshalb aus formellen Gründen abgelehnt.

Zusammengefasst: Es gibt keine Korrekturnorm, die in solchen Fällen allein wegen der nunmehr nicht mehr vorzunehmenden Mangelfallprüfung eine rückwirkende Korrektur / Festsetzung von Kindergeld zu-

lässt. Ausführliche Darstellungen hierzu enthalten die Erläuterungen ab Rz. 427 zu § 70 EStG in der Kindergeldkommentierung der Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm.

Ablehnung oder Aufhebung „von ... bis ...“ einem bestimmten Zeitraum

Wurde im Bescheid ein konkreter Regelungszeitraum genannt (z. B. „von Mai bis November 2013“), so tritt Bestandskraft und Bindungswirkung auch genau für diesen Zeitraum ein. Ein evtl. gestellter Kindergeld-Neuantrag für diese Zeiten wäre abschlägig zu bescheiden. Da auch keine Korrektur- und Abänderung der bereits getroffenen Entscheidung zulässt (siehe vorstehend), müsste auch ein solcher Antrag abgelehnt werden. Der Kindergeldberechtigte hat also keine Möglichkeit, in solchen Fällen noch rückwirkend Kindergeld für die Zeiträume zu erhalten, für die bereits eine bestandskräftige Regelung getroffen wurde.

Natürlich kann für Zeiten danach und ggf. davor Kindergeld festgesetzt werden, wenn es dafür keine bindende und bestandskräftig gewordenen Entscheidung der Familienkasse gibt.

d. Abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen

Aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 163 AO) ist nur in ganz wenigen und ganz besonders gelagerten Einzelfällen ausnahmsweise eine abweichende Festsetzung möglich. Ein solcher Fall ist im Zusammenhang mit Rechtsprechung des BFH zur Nichtanwendung der Mangelfallprüfung ab Januar 2012 jedoch nicht gegeben. Auch das BZSt hat sich in seiner Einzelweisung vom 5.3.2014 nicht dahingehend geäußert.

Persönliche Billigkeitsgründe (z. B. Vernichtung der wirtschaftlichen Existenz bei Nichtfestsetzung des Kindergeldes) kommen in diesem Zusammenhang nicht in Betracht, weil dies nur bei der Rückforderung bereits geleisteter Beträge von Bedeutung ist, in den hier maßgeblichen Fällen aber zumeist eine Nachzahlung gefordert wird.

Anträge der Berechtigten auf Billigkeitsentscheidungen nach § 163 AO sind damit grundsätzlich abzulehnen (vgl. dazu Kindergeldkommentierung der Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm, Rz. 394–419. zu § 70 EStG).

*Wolfgang Stahl, Thorsten Weinhold und
Klaus Lange*