

§ 70

Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415), zuletzt geändert durch das 2. FamFördG v. 16. 8. 2001 (BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533)

(1) ¹Das Kindergeld nach § 62 wird von den Familienkassen durch Bescheid festgesetzt und ausgezahlt. ²Von der Erteilung eines schriftlichen Bescheids kann abgesehen werden, wenn

1. dem Antrag entsprochen wird, oder
2. der Berechtigte anzeigt, daß die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht mehr erfüllt sind, oder
3. ein Kind das 18. Lebensjahr vollendet, ohne daß der Berechtigte die Voraussetzungen für eine weitere Berücksichtigung des Kindes nachgewiesen hat.

(2) Soweit 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.

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

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

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu § 70			
1. Überblick zu § 70	1	1. Familienkasse setzt Kindergeld durch Bescheid fest und zahlt aus (Abs. 1 Satz 1)	6
2. Rechtsentwicklung des § 70	2	2. Ausnahmen von der schriftlichen Erteilung eines Bescheids (Abs. 1 Satz 2)	
3. Bedeutung des § 70	3	a) Vorbemerkung	7
II. Erläuterungen zu Abs. 1: Festsetzung und Zahlung des Kindergelds			

	Anm.		Anm.	
b) Dem Antrag wird ent- sprochen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	8	V. Erläuterungen zu Abs. 4: Korrektur zur Kindergeld- festsetzung bei Über- unterschreiten des Grenz- betrags		
c) Anzeige des Berech- tigten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	9		1. Bedeutung der Vorschrift	17
d) Vollendung des 18. Lebensjahres (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3) .	12		2. Über- oder Unterschrei- ten des Grenzbetrags . . .	18
III. Erläuterungen zu Abs. 2: Änderung der Verhält- nisse	13		3. Nachträgliches Bekannt- werden	19
IV. Erläuterungen zu Abs. 3: Beseitigung materieller Fehler	16		4. Aufhebung oder Ände- rung der Kindergeldfest- setzung	20
		5. Rechtslage bis Kalender- jahr 2001	21	

I. Allgemeine Erläuterungen zu § 70

Schrifttum: BERGKEMPER, Aufhebung oder Änderung einer Kindergeldfestsetzung, FR 2000, 136; HEUERMANN, Kindergeld und Einkommensteuer – oder wie vertragen sich materielles Sozialrecht und Steuerrecht?, FR 2000, 248; HUHNS, Versagender/aufhebender Kindergeldbescheid oder Nullbescheid; Dauerverwaltungsakt und Bestandskraft, FR 2000, 141; TIEDCHEN, Die Änderung von bestandskräftigen Kindergeldbescheiden, DStZ 2000, 237; FELIX, Korrektur von Kindergeldfestsetzungen, Bestandskraft von Verwaltungsakten gemäß § 70 EStG, FR 2001, 674; DIES., Das Zweite Gesetz zur Familienförderung, NJW 2001, 3073; SCHNEIDER, Die steuerliche Berücksichtigung von Kindern durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung ab 2002, DStR 2002, 64.

Verwaltungsanweisung: Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs v. 15. 3. 2002, BStBl. I, 366 (DAFamESt.).

1 1. Überblick zu § 70

Die Vorschrift regelt in Abs. 1 Fragen der Festsetzung und Zahlung des Kindergelds. Dabei enthält Abs. 1 Satz 2 eine Ausnahmebestimmung iSd. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO. Die Vorschrift entspricht damit § 14 Abs. 2 BKGg bzw. § 25 Abs. 2 BKGg (aF).

Abs. 2–4 enthalten eigenständige Korrekturvorschriften neben der AO.

2 2. Rechtentwicklung des § 70

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Die Vorschrift wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der estrechtl. Kindergeldvorschriften durch das JStG 1996 in das EStG eingefügt (zur Rechtentwicklung der Kindergeldvorschriften s. im einzelnen Vor §§ 62–78 Anm. 3f.)

JStErgG 1996 v. 18. 12. 1995 (BGBl. I, 1959; BStBl. I, 786): Abs. 3 wurde angefügt.

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): In Abs. 2 wurden die Worte „die Zahlung des Kindergeldes“ durch die Formulierung „den Anspruch auf Kindergeld“ ersetzt.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Der zweite Halbs. des Abs. 1 („soweit nichts anderes bestimmt ist“) wurde gestrichen.

FamFördG v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 1 Satz 2 wurde neu gefaßt. In der Einleitung des Satzes 2 wird statt der Verweisung auf § 157 AO die sich daraus ergebende Rechtsfolge konkret benannt. Die Änderung des Wortlauts des Satzes 2 war wegen der Streichung des § 67 Abs. 2 erforderlich geworden (BTDrucks. 14/1513, 17; BRDrucks. 476/99, 29).

2. FamFördG v. 18. 8. 2001 (BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533); Die Vorschrift wurde um Abs. 4 erweitert.

3. Bedeutung des § 70

3

§ 70 ist die zentrale verfahrensrechtliche 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 materiellrechtlich eine StVergütung. Der StVergütungsanspruch unterliegt als Anspruch aus dem StSchuldverhältnis der AO. Dies führt zur unmittelbaren und uneingeschränkten Geltung der AO (s. § 1 Abs. 1 AO). Dementsprechend sind nach § 155 Abs. 4 AO die für die StFestsetzung geltenden Vorschriften auf die Festsetzung des Kindergelds sinngemäß anzuwenden (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). Dies wird im Prinzip durch Abs. 1 Satz 1 klargestellt, während Abs. 1 Satz 2 eine gegenüber § 157 AO spezialgesetzliche Regelung enthält.

Aufgrund des § 155 Abs. 4 AO kommen bei der Kindergeldfestsetzung auch die Korrekturvorschriften der §§ 172 f. AO zur Anwendung. § 172 enthält jedoch für die Korrektur von Kindergeldfestsetzungen keine abschließende Regelung. Sonstige gesetzliche Korrekturvorschriften iSd. § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO sind § 70 Abs. 2–4 (BFH v. 25. 7. 2001 VI R 18/99 u. v. 26. 7. 2001 VI R 163/00, jeweils aaO).

Einstweilen frei.

4–5

II. Erläuterungen zu Abs. 1: Festsetzung und Zahlung des Kindergelds

1. Familienkasse setzt Kindergeld durch Bescheid fest und zahlt aus (Abs. 1 Satz 1)

6

Nach Abs. 1 Satz 1 wird das Kindergeld von der Familienkasse durch Bescheid festgesetzt und ausgezahlt, soweit nichts anderes verordnet ist.

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

Festsetzung des Kindergelds durch Bescheid: Auf das Kindergeld als StVergütung iSd. § 37 Abs. 1 AO finden nach § 155 Abs. 4 AO die für die StFestset-

zung geltenden Vorschriften der §§ 155–177 AO sinngemäß Anwendung (s. Anm. 1); ergänzend gelten auch §§ 119 ff. AO. Das bedeutet ua., daß die Festsetzung des Kindergelds grundsätzlich durch schriftlichen Bescheid zu erfolgen hat (§ 157 Abs. 1 AO). Dies wird durch Abs. 1 Satz 1 nur klargestellt.

► *Festsetzung* ist die Entscheidung über Grund und Höhe des Kindergeldanspruchs. Die Festsetzung von Kindergeld ist ein begünstigender Verwaltungsakt mit Dauerwirkung (TIEDICHEN, 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). (Positive) Kindergeldfestsetzungen haben Bindungswirkung für die Zukunft (BFH v. 25. 7. 2001 VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; v. 12. 5. 2000 VI R 100/99, BFH/NV 2001, 21). Soweit die Entscheidung dem Grunde nach antragsgemäß erfolgt, braucht ein schriftlicher Bescheid nicht zu ergehen (Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 7 ff.). Abzweigung (§ 74), Aufrechnung (§ 75) und Pfändung (§ 76) lassen die Festsetzung unberührt; § 70 kommt insoweit nicht zur Anwendung (FELIX in K/S/M, § 70 Rn. B 24).

Wird die Festsetzung von Kindergeld ganz oder teilweise abgelehnt bzw. aufgehoben, ergeht ein Ablehnungs- bzw. Aufhebungsbescheid. Die von den Familienkassen in diesen Fällen gelegentlich damit verbundene Nullfestsetzung unterscheidet sich in ihrem Regelungsgehalt nicht von einem Ablehnungs- bzw. Aufhebungsbescheid. Dieser hat im übrigen keine Dauerwirkung; ihm kommt Bindungswirkung nur bis zum Ende des Monats seiner Bekanntgabe zu. Auf einen danach erneut gestellten Antrag kann deshalb Kindergeld auch rückwirkend ab dem auf die Bekanntgabe des Bescheids folgenden Monat bewilligt werden (BFH v. 25. 7. 2001 VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; VI R 164/98, BStBl. II 2002, 89; s. auch BMF v. 14. 9. 2001, BStBl. I 2001, 615; zur Korrektur eines Aufhebungs- bzw. Ablehnungsbescheids s. BFH v. 23. 11. 2001 VI R 125/00, BStBl. II 2002, 296).

In den Fällen, in denen ein Antrag auf Kindergeld ganz oder teilweise abgelehnt oder eine Kindergeldfestsetzung aufgehoben oder geändert wird, muß ein schriftlicher Bescheid ergehen. Die Festsetzung von Kindergeld hat uE Grundlagenfunktion iSd. § 171 Abs. 10 AO, soweit es um die Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes durch das Kindergeld geht (s. § 31; § 36 Abs. 2; glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXI. § 70 Rn. 1; aA KORN/GREITE, § 70 Rn. 6; PUST in L/B/P, § 70 Rn. 38).

► *Weitere die Kindergeldfestsetzung betreffende Regelungen* ergeben sich unmittelbar aus der AO. Dies gilt insbesondere für Fragen der Begründung, der Rechtsmittelbelehrung und der Bekanntgabe (§§ 121 Abs. 1, 157 Abs. 1 Satz 3, 122 AO; s. Tz. 70.1 DAFamEst. aaO). Der Kindergeldbescheid kann unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) ergehen oder mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen werden (§ 165 Abs. 1 AO; s. dazu BFH v. 23. 11. 2001 VI R 125/00, BStBl. II 2002, 296; v. 26. 7. 2001 VI R 122/99, BStBl. II 2002, 84).

► *Rechtsbehelfe*: Der Kindergeldbescheid ist eine Abgabenangelegenheit iSd. § 347 Abs. 2 AO und deshalb mit dem Einspruch anfechtbar (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO). Klage ist vor dem FG zu erheben (§ 33 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 FGO; zur Klagebefugnis des Sozialleistungsträgers s. BFH v. 12. 1. 2001 VI R 181/97, BStBl. II, 443; zur Beiladung bei Klage des Sozialleistungsträgers s. BFH v. 12. 1. 2001 VI R 49/98, BStBl. II, 246; zur Beiladung im übrigen s. BFH v. 25. 9. 2001 VI B 153/01, BFH/NV 2002, 160; zur Prozeßvertretung der Familienkassen durch die Landesarbeitsämter s. BFH v. 25. 8. 1997 VI B 94/97,

BStBl. II 1998, 118; zum Streitwert s. BFH v. 24. 5. 2000 VI 64/00, BFH/NV 2002, 68). Vorläufiger Rechtsschutz wird durch AdV gewährleistet (BFH v. 18. 12. 2000 VI S 15/98, BFH/NV 2001, 637).

Auszahlung durch die Familienkasse: Die Familienkassen der Arbeitsämter bzw. der ArbG iSd. § 72 setzen nicht nur das Kindergeld fest, sondern nehmen auch die Auszahlung vor. Dies gilt seit 1. 1. 1999 ausnahmslos. Bis zur Aufhebung des § 73 zum 1. 1. 1999 durch das StEntlG 1999 v. 19. 12. 1998 (BGBl. I, 3779; BStBl. I 1999, 81) war für ArbN der Privatwirtschaft nach dieser Vorschrift auszahlende Stelle der jeweilige ArbG.

2. Ausnahmen von der schriftlichen Erteilung eines Bescheids (Abs. 1 Satz 2)

a) Vorbemerkung

7

Abs. 1 Satz 2 enthält eine Ausnahmebestimmung iSd. § 157 Abs. 1 Satz 1 AO. Nach dieser Vorschrift sind StBescheide schriftlich zu erteilen, soweit nichts anderes bestimmt ist. Der Gesetzgeber hat in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 auf eine schriftliche Bescheiderteilung verzichtet, um das bei der Arbeitsverwaltung eingespielte Verfahren der Kindergeldzahlung im Interesse der Bürger und der Verwaltung beibehalten zu können (BTDrucks. 13/1558, 161).

Statt des Schriftformerfordernisses iSd. § 157 Abs. 1 Satz 1 AO gelten unter den in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1–3 genannten Voraussetzungen die allgemeinen Regelungen der §§ 118 ff. AO für Verwaltungsakte, die § 157 AO für StBescheide konkretisiert bzw. spezialisiert (TIPKE/KRUSE, AO, § 157 Tz. 1). Sieht die Familienkasse in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 AO von einer schriftlichen Bescheiderteilung ab, setzt sie das Kindergeld idR in anderer Weise iSd. § 119 Abs. 2 Satz 1 AO, dh. formlos bzw. konkludent, fest. So ist, wenn die Familienkasse das Kindergeld auch auszahlt (§ 70 und § 72), in der ersten Auszahlung des Kindergelds und der Bekanntgabe des Auszahlungsbetrags die Festsetzung zu sehen (zum konkludenten Handeln in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3 s. Anm. 9, 19). Ein konkludent erteilter Kindergeldbescheid ist unter denselben Voraussetzungen änderbar und aufhebbar wie ein schriftlich erteilter; er genießt gleichermaßen Bestandsschutz (FG Düss. v. 19. 11. 1999, EFG 2000, 272, rkr.).

Wahlmöglichkeit: Nach Abs. 1 Satz 2 muß kein schriftlicher Bescheid ergehen. Die Familienkasse kann jedoch auch hier das Kindergeld schriftlich festsetzen, wenn sie dies, etwa aus Gründen der Rechtssicherheit, für zweckmäßig hält. Mündliche Bescheide sind im übrigen schriftlich zu bestätigen, wenn hieran ein berechtigtes Interesse besteht und der Betroffene dies unverzüglich verlangt (§ 119 Abs. 2 Satz 2 AO).

Abschließende Aufzählung: Abs. 1 Satz 2 hat abschließenden Charakter. In allen anderen Fällen der Kindergeldfestsetzung bzw. der Aufhebung einer solchen ist eine schriftliche Bescheiderteilung unverzichtbar (zum Schriftform-Verstoß s. TIPKE/KRUSE, AO, § 157 Tz. 2).

b) Dem Antrag wird entsprochen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

8

Von einer schriftlichen Bescheiderteilung kann zunächst abgesehen werden, wenn dem Antrag entsprochen wird (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1). Das ist nur dann der Fall, wenn dem Antrag iSd. § 67 in vollem Umfang dem Grunde und der Höhe nach entsprochen wird. Die Gründe sind unmaßgeblich. Dem Antrag wird au-

ber bei der völligen Ablehnung bereits dann nicht entsprochen, wenn ihm nicht in vollem Umfang stattgegeben wird. In diesem Fall muß ein schriftlicher Bescheid ergehen.

Eine völlige Ablehnung des Antrags kommt in Betracht wegen

- Fehlens der Anspruchsvoraussetzungen (§§ 62, 63);
- vorrangiger Berechtigung einer anderen Person (§ 64);
- der Anspruchsberechtigung auf andere kindbezogene Leistungen (§ 65; FELIX in K/S/M, § 70 Rn. B 9).

Eine teilweise Ablehnung des Antrags ist in den Fällen denkbar, in denen der Kindergeldanspruch lediglich für einzelne Monate oder nur für einzelne Kinder anerkannt wird. Eine Kindergeldfestsetzung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) gestellt oder nur vorläufig vorgenommen werden soll (§ 165 Abs. 1 AO), muß zwangsläufig schriftlich erfolgen.

9 c) Anzeige des Berechtigten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

Auf eine schriftliche Bescheiderteilung kann verzichtet werden, wenn der Berechtigte anzeigt, daß die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht mehr erfüllt sind. Die Vorschrift, die § 14 Abs. 2 Nr. 1 BKGG bzw. § 25 Abs. 2 Nr. 1 BKGG (aF) entspricht, ist in inhaltlichem Zusammenhang mit der in § 68 Abs. 1 Satz 1 geregelten Mitteilungspflicht zu sehen. Danach hat, wer Kindergeld beantragt oder erhält, Änderungen in den Verhältnissen, die für die Leistung erheblich sind oder über die im Zusammenhang mit der Leistung Erklärungen abgegeben worden sind, unverzüglich der zuständigen Familienkasse mitzuteilen (s. im einzelnen § 68 Anm. 6). Eine solche Anzeige ist auch die nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2. Sie ist daher an die Familienkasse zu richten.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 betrifft nur den Fall, daß die Anspruchsvoraussetzungen in der Person des Kindes wegfallen. Wird angezeigt, daß die Anspruchsvoraussetzungen in der Person des Berechtigten fortfallen, bedarf es der Bescheiderteilung (Tz. 70.2 Abs. 4 Satz 4 DAFamESt. aaO).

Anzeige: Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 setzt die Anzeige des Berechtigten, daß die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht mehr erfüllt sind, an die Familienkasse voraus. Es genügt nicht, wenn die Familienkasse auf anderen Wegen von der geänderten Situation Kenntnis erlangt.

Berechtigter: Wer Berechtigter ist, ergibt sich aus § 62 iVm. § 63. Bei mehreren Berechtigten iSd. § 64 sind auch mehrere Anzeigeersteller denkbar. Berechtigter ist danach zunächst der, dem das Kindergeld als solchem gezahlt wird (§ 64 Abs. 1). Berechtigter und damit zur Anzeige befugt ist aber auch der nachrangig Berechtigte, bei dem das Kind nur als Zählkind Berücksichtigung findet (s. dazu § 63 Anm. 4; FELIX in K/S/M, § 70 Rn. B 12).

Von der Erteilung eines schriftlichen Bescheids iSd. § 157 Abs. 1 Satz 1 AO kann nur gegenüber demjenigen Berechtigten abgesehen werden, der die Anzeige erstattet hat. Dem weiteren Berechtigten muß dagegen die Entziehung des Kindergelds durch schriftlichen Bescheid bekanntgegeben werden, wenn ihm daraus ein Nachteil erwächst. Zeigt etwa nur ein nachrangig Berechtigter iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 an, muß ihm gegenüber der Wegfall des Kindergelds nicht förmlich mitgeteilt werden, wohl aber dem vorrangig Berechtigten.

Inhalt der Anzeige: Aus der Anzeige muß sich ergeben, daß die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht mehr erfüllt sind. Eine bestimmte Form der Anzeige ist nicht vorgeschrieben. Es kommt deshalb neben

der schriftlichen auch eine mündliche Mitteilung in Betracht. Auch eine konkludente Anzeige ist denkbar (Pust in L/B/P, § 70 Rn. 46).

Aus der Anzeige muß zunächst deutlich werden, daß der Berechtigte den Wegfall der Berücksichtigungsfähigkeit eines Kindes mitteilen will. Deshalb reichen etwa Angaben und Nachweise über einen derzeit laufenden Abschnitt der Schul- oder Berufsausbildung und deren voraussichtliches Ende nicht aus (Pust in L/B/P, § 70 Rn. 46). Im Zweifelsfall kann aber der Berechtigte zur Mitwirkung nach § 68 Abs. 1 Satz 1 aufgefordert werden.

Aus der Anzeige muß sich ferner ergeben, von welchem Zeitpunkt an und auf Grund welcher veränderten Verhältnisse die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nach § 63 nicht mehr gegeben sind. Veränderte Umstände können sich insbesondere aus dem Wegfall der Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 (s. § 63 Abs. 1 Satz 2) ergeben.

Rechtsfolge: Hat der Berechtigte angezeigt, daß die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht mehr erfüllt sind, kann die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung formlos, dh. ohne schriftliche Bescheiderteilung, aufheben oder ändern. Dies geschieht idR durch Einstellung der Zahlung. Die entsprechende Änderungsvorschrift ist Abs. 2.

Einstweilen frei.

10–11

d) Vollendung des 18. Lebensjahres (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)

12

Eines schriftliches Bescheids bedarf es auch dann nicht, wenn das (bis dahin berücksichtigte) Kind das 18. Lebensjahr vollendet, ohne daß der Berechtigte die Voraussetzungen für eine weitere Berücksichtigung des Kindes nachgewiesen hat. Bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres wird ein Kind iSd. § 63 Abs. 1 allein aufgrund seiner Existenz berücksichtigt (§ 63 Satz 2 iVm. § 32 Abs. 3). Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, werden dagegen nur unter den in § 32 Abs. 4 und 5 genannten besonderen Voraussetzungen (weiter) berücksichtigt (s. im einzelnen § 63 Anm. 14). Insoweit besteht für den Kindergeldberechtigten eine Nachweispflicht. Nach Auffassung der Verw. hat sich mit Vollendung des 18. Lebensjahres die bisherige Kindergeldfestsetzung iSd. § 124 Abs. 2 AO erledigt (uE fraglich), so daß ohnehin zur weiteren Berücksichtigung des Kindes ein schriftlicher Neuantrag gem. § 157 gestellt werden muß. Weist der Berechtigte bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres des Kindes das Vorhandensein der Voraussetzungen nach § 32 Abs. 4 nach, ist dies als Neuantrag zu werten (Tz. 67.4 DAFamESt. aaO). Geschieht das nicht, entfällt der Kindergeldanspruch. Nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 bedarf es dafür keines schriftlichen Bescheids. Die ursprüngliche Festsetzung verliert formlos, dh. durch Einstellung der Kindergeldzahlung, ihre Wirksamkeit.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 bezieht sich nur auf den Zeitpunkt der Vollendung des 18. Lebensjahres des Kindes. Hat die Familienkasse nach Vollendung oder über den Zeitpunkt der Vollendung des 18. Lebensjahres hinaus das Kindergeld förmlich oder formlos festgesetzt, darf eine spätere Aufhebung nur schriftlich vorgenommen werden (FELIX in K/S/M, § 70 Rn. B 20).

III. Erläuterungen zu Abs. 2: Änderung der Verhältnisse

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.

Ändern sich die Verhältnisse, die der ursprünglich rechtmäßigen Kindergeldfestsetzung zugrunde lagen, wird die Festsetzung idR rechtswidrig. Es besteht deshalb die Notwendigkeit, die Festsetzung durch Aufhebung oder Änderung den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen. Dem dient Abs. 2. Die Vorschrift ist eine spezialgesetzliche Regelung zur Aufhebung eines Verwaltungsakts mit Dauerwirkung bei nachträglicher Änderung der Verhältnisse. Eine entsprechende Korrekturvorschrift findet sich in den §§ 172 ff. AO nicht. Die Geltung der §§ 130, 131 AO ist durch § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d AO ausgeschlossen. Abs. 2 (und ebenso Abs. 3 und 4) ergänzen idS. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d die Korrekturvorschriften der AO (§§ 172 ff.), da diese auf Dauerverwaltungsakte wie Kindergeldbescheide nicht zugeschnitten sind (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174).

Abs. 2 erfasst nicht diejenigen Sachverhalte, in denen nachträglich festgestellt wird, daß das Recht von Anfang an unrichtig angewandt worden ist; hier ist nach §§ 173 f. AO und Abs. 3 (s. Anm. 16) zu verfahren. Gleiches gilt, wenn der Antrag auf Kindergeld abgelehnt oder eine Kindergeldfestsetzung aufgehoben worden ist (glA Pust in L/B/P, § 70 Rn. 88; Korn/Greite, § 70 Rn. 15; Tiedchen, DStZ 2000, 237). 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). Die Vorschrift ist auch nicht anwendbar auf Fälle, in denen sich die Kindergeldfestsetzung mit Vollendung des 18. Lebensjahres eines Kindes durch Zeitablauf erledigt hat (Fälle des Abs. 1 Satz 2 Nr. 3; Tz. 70. 4. 1 Abs. 3 DAFamESt. aaO).

Von der Aufhebung bzw. Änderung der Kindergeldfestsetzung ist verfahrensrechtlich die Rückforderung zuviel gezahlten Kindergelds gem. § 37 Abs. 2 AO zu unterscheiden, auch wenn beide Verwaltungsakte verbunden sind (s. dazu § 64 Anm. 9). Der Rückforderung kann im Einzelfall 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; FG Brandenb. v. 15. 11. 2000, EFG 2001, 144, rkr.).

Soweit in den Verhältnissen ... Änderungen eintreten: Die Kindergeldfestsetzung ist aufzuheben oder zu ändern, soweit in den tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnissen, die für den Anspruch auf Kindergeld erheblich sind, Änderungen eintreten. Das bedeutet, daß sich die Verhältnisse, die im Zeitpunkt der Festsetzung des Kindergelds vorlagen, geändert haben müssen (BFH v. 12. 5. 2000 VI R 100/99, BFH/NV 2001, 21; v. 24. 5. 2000 VI B 251/99, BFH/NV 2000, 1204). Sie können sich zugunsten und zuungunsten des Berechtigten geändert haben (Tz. 70. 4. 2 Abs. 1, 2 DAFamESt. aaO). Ob sich die Verhältnisse geändert haben, ist durch einen Vergleich mit den Verhältnissen festzustellen, die der ursprünglichen Festsetzung zugrunde gelegen haben. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der abschließenden Entscheidung über die Festsetzung. Abs. 2 setzt eine Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse des Anspruchsberechtigten oder des Kindes voraus (BFH v. 25. 7. 2001 VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81). UE ergibt sich daraus eine Beschränkung der Anwendung auf die Änderung der persönlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des Anspruchsberechtigten oder des Kindes. Eine Änderung der rechtlichen Verhältnisse in diesem Sinne ist bei einer Änderung der gesetzlichen Anspruchsvoraussetzungen nicht anzunehmen. Dennoch soll Abs. 2 nach einer in der Lit.

überwiegend vertretenen Auffassung zur Anwendung kommen, wenn sich durch eine Gesetzesänderung die Anspruchsvoraussetzungen dem Grunde und der Höhe nach ändern (KORN/GREITE, § 70 Rn. 15; FELIX in K/S/M, § 70 Rn. C 8; PUST in L/B/P, § 70 Rn. 86). 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). Allein die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Kindergeldberechtigten führt nicht zur Korrektur nach Abs. 2 (FELIX, FR 2001, 674 [677]).

Die Änderungen müssen die Verhältnisse für den Anspruch auf Kindergeld betreffen. Das ist der Fall, wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes nach §§ 62, 63 nicht mehr gegeben sind und die Weitergewährung des Kindergelds nunmehr rechtswidrig wäre. Bei Minderjährigen ergeben sich häufig Änderungen im Hinblick auf die Haushaltsaufnahme bzw. Haushaltszugehörigkeit (§ 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). Bei volljährigen Kindern geht es in erster Linie um die Erfüllung der in § 32 Abs. 4 Satz 1 und 2 genannten Voraussetzungen (FELIX, FR 2001, 674, [676]).

Die Änderungen müssen erheblich sein. Sie sind erheblich, wenn sie Einfluß auf die Kindergeldfestsetzung haben und zu einem vollständigen oder teilweisen Wegfall oder zu einer inhaltlichen Abwandlung des Kindergeldanspruchs führen.

Aufhebung oder Änderung: Abs. 2 unterscheidet zwischen einer Aufhebung und einer Änderung der Kindergeldfestsetzung. Die Aufhebung führt zur vollständigen Beseitigung, die Änderung zur inhaltlichen Abwandlung der Kindergeldfestsetzung (Tz. 70. 4. 1 Abs. 2 DAFamESt. aaO). Aufhebung oder Änderung sind zwingend vorzunehmen (gebundene Entscheidung; s. BFH v. 25. 7. 2001 VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81). Auf ein Verschulden der Familienkasse oder des Berechtigten kommt es nicht an. Ein Vertrauensschutz besteht über die Anwendung des § 176 AO hinaus grundsätzlich nicht (BFH v. 25. 7. 2001 VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81 zu Abs. 3). Allerdings kann der Kindergeldberechtigte gegenüber der Rückforderung Vertrauensschutz geltend machen, wenn die Familienkasse trotz Kenntnis vom Nichtvorliegen der Anspruchsvoraussetzungen Kindergeld weiterzahlt (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174; FG Köln v. 31. 8. 2000, EFG 2000, 1394, rkr.; FG Nürnberg v. 23. 9. 2000, EFG 2001, 1456, Rev. VIII R 56/01; zur Erlaßmöglichkeit s. § 64 Anm. 9).

Im Fall der Aufhebung oder Änderung muß grundsätzlich ein förmlicher Bescheid iSd. § 157 AO ergehen. Nur soweit der Berechtigte angezeigt hat, daß die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht mehr erfüllt sind, gilt § 157 AO nicht (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2; s. Anm. 9).

Änderungszeitpunkt: Wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Kindes nicht mehr gegeben sind, ist die Kindergeldbewilligung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse – also auch rückwirkend – aufzuheben bzw. zu ändern. Dies kann eine Rückzahlungspflicht gem. § 37 Abs. 2 AO auslösen (s. § 64 Anm. 9; zur Aufrechnung s. § 75). Im Laufe eines Monats eingetretene Änderungen zugunsten des Berechtigten sind im Hinblick auf § 66 Abs. 2 von diesem Monat an zu berücksichtigen. Im Laufe eines Monats eingetretene Änderungen zuungunsten des Berechtigten werden dagegen erst vom Folgemonat an wirksam (Tz. 70. 4. 3 DAFamESt. aaO).

Da die Kindergeldfestsetzung ein zeitlich teilbarer Verwaltungsakt ist, darf die Familienkasse eine unrichtige oder unrichtig gewordene Festsetzung in der Wei-

se ändern, daß sie für verschiedene Zeitabschnitte (gesonderte) Änderungsbescheide (Aufhebungsbescheid für die Zukunft; Rückforderungsbescheid für zu Unrecht gezahltes Kindergeld) erläßt (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174).

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

14–15 Einstweilen frei.

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

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

Abs. 3 ist wie Abs. 2 eine eigenständige Änderungsvorschrift außerhalb der AO (s. Anm. 13). Sie soll dem Umstand Rechnung tragen, daß die Änderungs- und Berichtigungsvorschriften der AO auf Dauerverwaltungsakte, wie die Kindergeldfestsetzung, nicht zugeschnitten sind. Es soll vermieden werden, daß die Familienkassen ggf. über einen Zeitraum von vielen Jahren an eine als fehlerhaft erkannte Kindergeldfestsetzung gebunden bleiben (BFH v. 25. 7. 2001 VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81). Während Abs. 2 die Aufhebung oder Änderung einer Kindergeldfestsetzung bei Änderung der Verhältnisse regelt, betrifft Abs. 3 die Aufhebung oder Änderung eines von Anfang an rechtswidrigen Bescheids (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85).

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. Dies gilt insbesondere für § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (s. dazu BFH v. 25. 7. 2001 VI R 18/99, BStBl. II 2002, 81; FELIX, FR 2001, 674 [676]; TIEDCHEN, DStZ 2000, 237; BERGKEMPER, FR 2000, 136; zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO s. TIEDCHEN, DStZ 2000, 237 [243]; FG Hamburg v. 9. 10. 1998, EFG 1999, 35, rkr.).

Materielle Fehler: Nach Abs. 3 Satz 1 können materielle Fehler der letzten Festsetzung durch Neufestsetzung oder durch Aufhebung der Festsetzung beseitigt werden. Ein materieller Fehler ist jede objektive Unrichtigkeit der Kindergeldfestsetzung (s. zum Begriff des materiellen Fehlers § 177 Abs. 3 AO). Die Kindergeldfestsetzung ist objektiv unrichtig, wenn bei der Festsetzung das geltende Recht unzutreffend angewendet worden ist (Rechtsfehler). Objektiv unrichtig ist die Kindergeldfestsetzung auch, wenn ein Sachverhalt zugrunde gelegt worden ist, der sich nachträglich als unrichtig oder unvollständig erweist (MICHAELIS, Kindergeldverfahren im öffentlichen Dienst ab 1996, Heidelberg 1996, 128).

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. Wie Abs. 2 kommt Abs. 3 nur bei Fehlern, die den Kindergeldberechtigten begünstigen (positive Kindergeldfestsetzung), zur Anwendung. Deshalb ist nach Ergehen eines Ablehnungs- oder Aufhebungsbescheids ein erneuter Antrag auf Ge-

währung von Kindergeld ebenso zulässig wie eine rückwirkende Kindergeldfestsetzung bis zu dem auf den Monat der Bekanntgabe des Aufhebungs- bzw. Ablehnungsbescheids folgenden Monat. Abs. 3 enthält insoweit keine Sperrwirkung (BFH v. 25. 7. 2001 VI R 78/98, BStBl. II 2002, 88; KORN/GREITE, § 70 Rn. 18; BERGKEMPER, FR 2000, 136 [138]; aA FELIX in K/S/M, § 70 Rn. D 6). Entsprechendes gilt bei teilweiser Ablehnung bzw. Aufhebung der Kindergeldfestsetzung.

Ermessen zur Fehlerberichtigung: Anders als etwa nach Abs. 2 steht die Entscheidung über die Neufestsetzung oder Änderung der Kindergeldfestsetzung (s. dazu Anm. 13) nach Abs. 3 nach dem Wortlaut im Ermessen der Familienkasse. Allerdings dürfte sich im Hinblick auf die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Ermessensausübung im Regelfall auf die Entscheidung reduzieren, die Korrektur durchzuführen (BERGKEMPER, FR 2000 136 [138]). Nach Auffassung der FinVerw. ist die Neufestsetzung bzw. Änderung stets zwingend vorzunehmen (Tz. 70. 5. 1 Abs. 1 DAFamEST. aaO).

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

Vertrauensschutz bei der Neufestsetzung oder Aufhebung (Anwendung des § 176 AO): Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 erklärt § 176 AO im Rahmen der Korrektur nach Abs. 3 Satz 1 für entsprechend anwendbar. UE versteht sich dies von selbst, denn § 176, der den Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von StBescheiden regelt, ist in allen Fällen der Aufhebung oder Änderung eines StBescheids oder einer StVergütung anwendbar (TIPKE/KRUSE, AO, § 176 Tz. 3 iVm. Vor § 172 Tz. 18). Die Vorschrift hat deshalb insoweit nur klarstellende Bedeutung. Zum Inhalt und zur Bedeutung von § 176 s. die Kommentierungen zur AO.

Nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 gilt der Vertrauensschutz nach § 176 nicht für Monate, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofs des Bundes beginnen. Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 schließt damit den Anwendungsbereich des § 176 AO für in die Zukunft gerichtete Korrekturen aus. Das bedeutet, daß eine Korrektur der Kindergeldfestsetzung für die Zukunft zulässig ist, auch wenn dafür die Nichtigkeit eines Gesetzes oder die Änderung der Rspr. ursächlich ist.

Die Vorschrift trägt damit der Besonderheit der Kindergeldfestsetzung als eines Dauerverwaltungsakts Rechnung. Das Vertrauensschutzprinzip, das § 176 AO zugrunde liegt, soll das Vertrauen in die Bestandskraft einer einen abgeschlossenen Zeitraum betreffenden StFestsetzung schützen. Soweit Dauerverwaltungsakte auch in die Zukunft wirken, bedarf es dieses Korrektivs nicht. Vielmehr ist insoweit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang einzuräumen.

V. Erläuterungen zu Abs. 4: Korrektur der Kindergeldfestsetzung bei Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags

17 1. Bedeutung der Vorschrift

Abs. 4 ist durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung v. 16. 8. 2001 mit Wirkung ab 1. 1. 2002 als weitere Korrektornorm für Kindergeldfestsetzungen eingefügt worden (s. Anm. 1). 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 2001, 86; FELIX, FR 2001, 674 [677]; Vor §§ 62–78 Anm. 16).

18 2. Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags

Die Einkünfte und Bezüge des Kindes müssen den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 über- oder unterschreiten. Nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 iVm. Satz 2 wird ein (erwachsenes) Kind nur dann berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge von nicht mehr als 7188 € hat (s. dazu im einzelnen § 63 Anm. 14). Ob die Einkünfte und Bezüge eines Kindes diesen Grenzbetrag überschreiten, kann abschließend regelmäßig erst nach Ablauf des Jahres geprüft werden. Da aber das Kindergeld nach § 31 Satz 3 und § 71 im Laufe des Kj. monatlich zu zahlen ist, kann bei der Festsetzung des Kindergelds, die vor Beginn oder während eines Kj. erlassen wird, hinsichtlich der Einkünfte und Bezüge keine abschließende Prüfung durch die Familienkasse erfolgen. Die Familienkasse ist insoweit auf eine Schätzung bzw. Prognose angewiesen (Tz. 63.4, 1.2 Abs. 3 DAFamESt. aaO). Stellt sich bei der abschließenden Prüfung heraus, daß die Einkünfte und Bezüge entgegen der Prognose höher waren und den Grenzbetrag überschritten, kann unter den weiteren Voraussetzungen der Vorschrift die Kindergeldfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. Entsprechendes gilt, wenn die Familienkasse die Festsetzung des Kindergelds vor Beginn des Kj. oder im Laufe des Kj. in der Annahme ablehnt, die Einkünfte und Bezüge des Kindes würden den Grenzbetrag überschreiten. Stellt sich später heraus, daß diese Annahme falsch war, ist zugunsten des Kindergeldberechtigten das Kindergeld nachträglich festzusetzen. Dabei kommt es entgegen dem Wortlaut der Vorschrift nicht darauf an, daß die Einkünfte und Bezüge den Grenzbetrag „unterschreiten“. Maßgeblich ist, daß sie ihn nicht „überschreiten“.

Der Grenzbetrag wird idR überschritten, wenn die eigenen Einnahmen bzw. Bezüge des Kindes höher als erwartet ausfallen. Eine Unterschreitung kommt vor allem in Betracht, wenn die WK bzw. ausbildungsbedingten Mehraufwendungen (s. dazu § 63 Anm. 14) höher sind als prognostiziert.

19 3. Nachträgliches Bekanntwerden

Die Korrektur nach Abs. 4 kommt nur in Betracht, wenn die Überschreitung bzw. Unterschreitung des Grenzbetrags nachträglich bekannt wird. Maßgebend ist der Kenntnisstand der Personen, die in der Familienkasse die Kindergeldfestsetzung bzw. deren Aufhebung bearbeiten. Das Gesetz definiert den Begriff „nachträgliches Bekanntwerden“ nicht. UE kann nur ein Zeitpunkt nach einer

Kindergeldfestsetzung bzw. Ablehnung einer solchen 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. 70.6 Satz 5 DAFamESt. aaO). Die Vorschrift entspricht insoweit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und nicht § 173 Abs. 1 AO. § 173 AO greift nur ein, wenn eine Tatsache im Zeitpunkt der Festsetzung bereits vorhanden und nur nicht bekannt war (TIPKE/KRUSE, § 173 Tz. 26). Steht im Zeitpunkt der Kindergeldfestsetzung bereits fest, daß die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag über- oder unterschreiten, kommt eine Korrektur der insoweit rechtsfehlerhaften Entscheidung nur nach Abs. 3 oder § 173 Abs. 1 AO in Betracht (glA FELIX in K/S/M, § 70 Rn. E 5; aA PUST in L/B/P, § 70 Rn. 257 ff.).

Grenzbetragsüber- oder -unterschreitung muß feststehen: Abs. 4 kommt erst dann zur Anwendung, wenn die Über- oder Unterschreitung des Grenzbetrags endgültig feststeht. Die Vorschrift ist keine Rechtsgrundlage für eine (erneute) Prognoseentscheidung. Ob der Grenzbetrag über- oder unterschritten wurde, entscheidet sich erst mit Ablauf des Kj. und kann regelmäßig auch erst nach Ablauf des Jahres geprüft werden (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85; VI R 55/00, BStBl. II 2002, 86). Deshalb kommt eine Korrektur nach Abs. 4 grundsätzlich auch erst nach Ablauf des Jahres in Betracht (PUST in L/B/P, § 70 Rn. 251). Zeichnet sich während eines Kj. ab, daß die Einkünfte und Bezüge eines Kindes den Grenzbetrag voraussichtlich über- oder unterschreiten werden, kommt eine Korrektur bereits vor Ablauf des Kj. nach hM entweder nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO allein oder iVm. § 175 Abs. 2 AO oder nach § 70 Abs. 2 in Betracht (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85; uE fraglich, s. Anm. 21). § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wird zumindest nicht ausdrücklich durch Abs. 4 ausgeschlossen (PUST in L/B/P, § 70 Rn. 253; aA wohl Tz. 70.6 Satz 5 DAFamESt. aaO).

4. Aufhebung oder Änderung der Kindergeldfestsetzung

20

Steht nach Ablauf des betreffenden Kj. das Über- oder Unterschreiten des Grenzbetrags fest, hat die Familienkasse die Festsetzung aufzuheben oder zu ändern (s. dazu Anm. 13). Der Familienkasse steht insoweit kein Ermessen zu. Überschreiten die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag, entfällt der Kindergeldanspruch für das gesamte Kj. (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85; VI R 55/00, BStBl. II 2002, 86). Der Aufhebung bzw. Änderung nach Ablauf des Kj. kommt deshalb zwangsläufig Rückwirkung zu, auch wenn die Vorschrift im Gegensatz zu Abs. 2 und 3 zum Zeitraum der Änderung keine ausdrückliche Aussage trifft. In entsprechender Weise ist Kindergeld für den abgelaufenen Zeitraum festzusetzen und nachzuzahlen, wenn die Einkünfte und Bezüge entgegen der Prognose den Grenzbetrag nicht überschritten haben. Hebt die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung rückwirkend auf, kann sie grundsätzlich gem. § 37 Abs. 2 AO das zuviel gezahlte Kindergeld zurückfordern. Der Rückforderung zuviel gezahlten Kindergelds kann im Einzelfall der Grundsatz von Treu und Glauben entgegenstehen, wenn die Familienkasse mit der Geltendmachung des Rückforderungsanspruchs zu lange zuwartet (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 163/00, BStBl. II 2002, 174). Gegenüber der Korrektur nach Abs. 4 genießt der Kindergeldberechtigte keinen Vertrauensschutz.

21 **5. Rechtslage bis Kalenderjahr 2001**

Die Vorschrift gilt erst ab Kj. 2002 (s. Anm. 1, 17); sie kann daher auch für Zeiträume vor dem 1. 1. 2002 nicht angewandt werden (so aber Tz. 70.6 Abs. 9 DA-FamESt. aaO). Bis zur Neuregelung war die Zulässigkeit einer rückwirkenden Aufhebung der Kindergeldfestsetzung bei Überschreiten des Grenzbetrags durch die Einkünfte und Bezüge des Kindes wegen der unklaren Rechtslage str. Weder die Korrekturvorschriften der AO noch Abs. 2 sind insoweit eindeutig einschlägig (BERGKEMPER, FR 2000, 136 [138]; FELIX in K/S/M, § 70 Rn. C 12). Der BFH hat sich mit der Frage nach der richtigen Rechtsgrundlage nicht lange aufgehalten. Nach seiner Auffassung müssen Kindergeldfestsetzungen, die vor Beginn oder während eines Kj. erlassen worden sind, wieder aufgehoben werden dürfen, wenn abzusehen ist oder bekannt wird, daß die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag überschreiten bzw. überschritten haben. Die Frage, ob und ggf. welche Korrekturvorschrift vor 2002 dafür zur Verfügung stand, ließ der BFH offen (BFH v. 26. 7. 2001 VI R 83/98, BStBl. II 2002, 85; VI R 55/00, BStBl. II 2002, 86; uE fragwürdige Begründung; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXI. § 70 Rn. 7: „unzulässig“).