

Gerald Bohn

## **Der materiell-rechtliche Kindergeldanspruch im öffentlichen Dienst**

### **1. Einführung**

Die Abhandlung fasst die verschiedenen steuerlichen Vorschriften, welche für den materiell-rechtlichen Kindergeldanspruch maßgeblich sind, thematisch zusammen. Der Kindergeldanspruch des sozialrechtlichen Familienleistungsausgleich nach dem weiterhin fort geltenden Bundeskindergeldgesetz ist ausdrücklich nicht Gegenstand dieser Abhandlung. Jedoch werden einige wenige Fragen, die auch für öffentlich Bedienstete von Interesse sind, kurz erwähnt. Die Gliederung erfolgt im Großen und Ganzen anhand der in der Praxis üblichen und sinnvollen Prüffolge der verschiedenen Tatbestandsmerkmale, weshalb die vom Gesetz vorgegebene Reihenfolge nicht eingehalten werden kann (insbesondere die Zuständigkeitsprüfung erfolgt stets zu Beginn einer Fallprüfung). Auf die Darstellung des umfangreichen Teilgebietes der Einkünfte, Bezüge und Werbungskosten wird verzichtet, die Kenntnis des Themas wird vorausgesetzt<sup>1</sup>. Soweit der Gesetz-, Verordnungs- oder Weisungsgeber Einzelfragen nicht konkret geregelt hat, wurde auf die hierzu ergangene Rechtsprechung Bezug genommen, die Auswahl stellt insoweit die Meinung des Verfassers dar.

Die Abhandlung wird wegen des sehr umfangreichen und komplexen Themas in sechs Teilen veröffentlicht. Nach dem zunächst allgemeine Fragen zum Familienleistungsausgleich und zur Finanzverwaltung behandelt werden, wird die steuerrechtliche Materie nach dem Grundsatz „vom Allgemeinen zum Speziellen“ dargestellt. Begonnen wird dabei nach Klärung der Zuständigkeiten mit den auch im übrigen Steuerrecht geltenden Regelungen zur Steuerpflicht, da der Steuerpflichtige derjenige ist, der den Kindergeldanspruch hat.

Es folgen die materiell-rechtlichen Fragen, die für jeden Kindergeldempfänger zu prüfen sind, die sogenannten allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen. Hierzu gehören unter anderem die Fragen zur nachrangigen Unterhaltspflicht, wonach für ein Elternteil der Kindergeldanspruch entfallen kann, wenn ein anderer seinem Kind gegenüber vorrangig zum Unterhalt verpflichtet ist – zum Beispiel dessen Ehegatte. Es wird die Frage behandelt, für welche Kindschaftsverhältnisse zu welchen Bedingungen ein Kindergeldanspruch besteht, welche Rolle der Aufenthalt des Kindes spielt, und wer mithin Vater des Kindes ist, nachdem diese Frage bei der Mutter unproblematisch zu beurteilen ist. Ebenso wird das Verhältnis mehrerer Anspruchsberechtigter zueinander erläutert, und welche Leistungen zum Ausschluss des Kindergeldanspruchs führen, obwohl ein grundsätzlicher Anspruch gegeben ist. Mit der Darstellung der Höhe des Kindergeldes und des Zahlungszeitraums des Kindergeldes werden die Betrachtungen, welche alle Kindergeldberechtigten betreffen, abgeschlossen.

Danach folgt die Betrachtung der besonderen Anspruchsvoraussetzungen. Diese müssen zusätzlich neben den allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen vorliegen, wenn das zu berücksichtigende Kind das 18. Lebensjahr vollendet hat. Nach dem der Hintergrund diese Problems – die Unterhaltsbedürftigkeit – abgehandelt wurde, werden die vom Gesetz vorgegebenen Anspruchstatbestände einzeln und in der Reihenfolge des Gesetzes dargestellt, wobei dem Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG (Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden) aufgrund seiner weiten Auslegung und großen Bandbreite viel Platz eingeräumt wird. Neben den anderen Anspruchstatbeständen wird dem Tatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG, den behinderten Kindern nochmals viel Platz gewidmet, da hier viele Querverbindungen zum Sozialrecht der Erläuterung bedürfen. Auch wird hier die für diese Kinder weiter geltende Einkünfte und Bezügeprüfung behandelt, die von der bisherigen Einkünfte und Bezügeprüfung der anderen Tatbestände abweicht.

Nicht zuletzt werden bei den Anspruchstatbeständen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG (Ausbildung, Übergangszeit, Ausbildungsplatzsuchend, Freiwilligendienst) die durch das Steuerentlas-

---

1

tungsgesetz 2011 geänderten Regelungen zur Erwerbstätigkeit und zur Erstausbildung dargestellt.

Nach Betrachtung der einzelnen Anspruchstatbestände werden nochmals Besonderheiten aufgegriffen, die im Zusammenhang mit den Anspruchstatbeständen einer gesonderten Betrachtung Wert sind, wie beispielsweise der Kindergeldanspruch bei Wehrdienst, Krankheit oder Haft. Damit sind die Anspruchstatbestände abgeschlossen, und es wird für Altfälle noch der Verlängerungstatbestand des § 32 Abs. 5 EStG abgehandelt, wonach Kinder, deren Kindergeldbezug durch Wehr- oder Zivildienst unterbrochen wurde, unter bestimmten Voraussetzungen über die Altersgrenze hinaus berücksichtigt werden können. An dieser Stelle erfolgen allerdings ausdrücklich keine Ausführungen zu ähnlich gelagerten Übergangsregelungen im Beihilferecht.

Der vorstehende Überblick zeigt, dass ein sehr umfangreiches Thema behandelt wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es Ziel der Abhandlung ist, den Rechtsstand bis zum Redaktionsschluss der einzelnen Teile darzustellen. Auch wenn derzeit kein großes Gesetzvorhaben in Arbeit ist, welches vergleichbar umfangreiche Auswirkungen auf den Kindergeldanspruch hat, wie das Steuerentlastungsgesetz 2011, möge es der geeignete Leser verzeihen, wenn er eine Kleinigkeit findet, die noch eine veraltete Rechtslage darstellt, der Verfasser versichert allerdings, das er alle Änderungen bis Redaktionsschluss nach bestem Gewissen berücksichtigt hat.

## **1.1 Kindergeld als Steuervergütung<sup>2</sup>**

Das Kindergeld dient der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums eines Kindes und – soweit es dafür nicht erforderlich ist – der Förderung der Familie<sup>3</sup>. Ein Anspruch auf Kindergeld besteht bis zur Volljährigkeit des Kindes uneingeschränkt, weil der Gesetzgeber typisierend von einer Belastung der Eltern durch Unterhaltsaufwendungen ausgeht, solange die Kinder minderjährig sind. Volljährige Kinder werden dagegen nur berücksichtigt, wenn sie einen der Tatbestände des § 32 Abs. 4 und 5 EStG erfüllen, bei denen der Gesetzgeber typisierend annimmt, dass den Eltern trotz der Volljährigkeit Unterhaltsaufwendungen entstehen. Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 wird daher bis zum Jahre 2011 u.a. nur Kindergeld gewährt, sofern die Einkünfte und Bezüge den maßgebenden Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht übersteigen.<sup>4</sup> Ab dem Veranlagungszeitraum 2012 ist die Einkommensgrenze durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 weggefallen.

**Steuerliches Existenzminimum des Kindes** im Sinne des Familienleistungsausgleiches ist der Betrag des Einkommens der Eltern, der zur Deckung des Lebensbedarfes des Kindes gedacht ist; dieser Betrag soll steuerfrei bleiben. Von der Steuer freizustellen ist sowohl der sächliche Kindesbedarf in Höhe des Existenzminimums als auch der Betreuungs- u. Erziehungsbedarf.<sup>5</sup> Dieser Betrag wird alle zwei Jahre durch die Bundesregierung im Existenzminimumsbericht ermittelt.<sup>6</sup>

Das sächliche Existenzminimum eines Kindes bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres ergibt sich wie folgt: Der jährliche Kinderfreibetrag in Höhe von 3648 EUR<sup>7</sup> (entspricht dem durchschnittlichen Sozialhilfensanspruch eines 17-jährigen Kindes im Haushalt der Eltern) wird um eine Betreuungsleistung von 2160 EUR ergänzt (1080 EUR je Elternteil) so dass sich ein von der Steuer zu befreiendes Existenzminimum von 5808 EUR ergibt.

Bei einer Steuerlast von durchschnittlich 20% (Durchschnittssteuersatz) bedeutet dies eine Steuerentlastung von 1162 EUR. Dieser Steuerentlastung steht ein jährliches Kindergeld von 1848

<sup>2</sup> (BMF-Schreiben vom 18. Dezember 1995 (BStBl I 1995, S. 805) IV B 5 - S 2282 a - 438/95 II; Einführung des Familienleistungsausgleichs)

<sup>3</sup> § 31 Satz 3 EStG

<sup>4</sup> Siehe u.a. BFH vom 15.07.2003 – VIII R 47/02, BStBl II 2003 S. 848, BFH (NV) vom 18.03.2009 – III R 64/07

<sup>5</sup> BverfGE 99, 216 – BStBl II 1999, S. 187

<sup>6</sup> zuletzt Siebter Existenzminimumsbericht, BT-Drucksache 16/11065

<sup>7</sup> § 32 Abs. 6 EStG

EUR gegenüber (12 x 154 EUR), der Gesetzgeber entlastet also um 686 EUR mehr, als vom Bundesverfassungsgericht gefordert. Dieser Betrag dient gemäß § 31 EStG der Förderung der Familie und wird den Familien belassen.<sup>8</sup>

Das sächliche Existenzminimum eines Kindes über 18 Jahre entspricht dem Grenzbetrag – dieser orientiert sich am Grundfreibetrag des § 32a EStG<sup>9</sup>, der sich wiederum am durchschnittlichen Sozialhilfeanspruch zuzüglich einer Pauschale für Unterkunft und Vorsorge orientiert.

Die Steuerfreistellung erfolgt durch das duale System von Kindergeld und Kinderfreibetrag nach § 31 Einkommenssteuergesetz (EStG). Dem Berechtigten steht zunächst Kindergeld als Steuervergütung im voraus zu<sup>10</sup>. Im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung wird das ausgezahlte Kindergeld gegen den Kinderfreibetrag aufgerechnet.

Der Berechtigte erhält also entweder Kindergeld oder Kinderfreibetrag. Im Regelfall wirkt sich die Zahlung des steuerfreien Kindergeldes günstiger bei der Einkommenssteuerfestsetzung aus, erst bei einem Steuersatz i.H.v. 38,82 % wirkt sich der Kinderfreibetrag günstiger aus.<sup>11</sup>

**Günstigerprüfung:** Durch das Finanzamt wird bei der Einkommenssteuerveranlagung geprüft, ob der Abzug der Kinderfreibeträge oder des Kindergeldes vom steuerpflichtigen günstiger ist,<sup>12</sup> ein Austausch mit der Familienkasse erfolgt (Tab.1).

Tab. 1: Mitteilungspflichten der Finanzbehörden:

	Steuerfreibetrag günstiger	Kindergeld günstiger
Kindergeld wurde nicht gezahlt	Von der FamK ist nichts zu veranlassen; volle Steuererstattung durch das Finanzamt	Mitteilung des Finanzamtes an FamK, dass Kindergeld zu zahlen ist; FamK führt Kindergeldverfahren durch
Kindergeld wurde gezahlt	Von der FamK ist nichts zu veranlassen; Steuererstattung wird vom Finanzamt mit gezahltem Kindergeld verrechnet, der Rest verbleibt als Familienförderung	Von der Familienkasse nichts zu veranlassen – alles bleibt, wie es ist

Soweit das gezahlte Kindergeld den zustehenden Kinderfreibetrag übersteigt, dient der übersteigende Teil des Kindergeldes der Familienförderung<sup>13</sup>, und muss nicht zurückgezahlt werden. Dies ist regelmäßig bei Beziehern von niedrigen Einkommen der Fall. In diesem Fall wird das Kindergeld nicht zur Sozialleistung.

**Hinweis:** Bei besonders gering verdienenden Berechtigten kann Anspruch auf Kinderzuschlag nach § 6a Bundeskindergeldgesetz bestehen. Anspruch auf diese Sozialleistungen haben Berechtigte mit Kindergeldanspruch nach dem Einkommensteuergesetz oder Bundeskindergeldgesetz, wenn sie die für sie maßgebliche Einkommensgrenze nicht erreichen. Diese Grenze muss individuell ermittelt werden.

Zuständig für die Zahlung des Kinderzuschlages sind die örtlich zuständigen Bundesagenturen für Arbeit.

<sup>8</sup> Eine Verfassungsbeschwerde wegen Höhe des Kindergeldes ist demnach bei einem Durchschnittsverdiener wohl kein Erfolg vergönnt. Lediglich bei sehr gering verdienenden mit vielen Kindern wäre ein Erfolg hypothetisch denkbar, jedoch muss hier auch berücksichtigt werden, dass die Steuerschuld dementsprechend niedriger ist.

<sup>9</sup> Betrag der Einkünfte, der steuerfrei bleibt

<sup>10</sup> § 31 Satz 3 EStG

<sup>11</sup> Jahn, Kindergeld § 1 Rz 3ff.

<sup>12</sup> § 31 Satz 4 EStG

<sup>13</sup> § 31 Satz 2 EStG

**Hinweis:** Bis zum 31.12.1995 wurde die Freistellung des Existenzminimums des Kindes durch Kindergeld nach den Vorschriften des Bundeskindergeldgesetzes sowie zusätzlich durch die Kinderfreibeträge nach dem Einkommensteuergesetz erreicht.

## 1.2. Rechtsgrundlagen für den steuerrechtlichen Kindergeldanspruch

Für die Feststellung des steuerlichen Kindergeldanspruchs (= materielles Recht) gelten die Regelungen des Abschnitt X EStG (§§ 62-78 EStG).

Diese orientieren sich materiell-rechtlich an den entsprechenden Vorschriften des Bundeskindergeldgesetzes alter Fassung (BKGG a.F.), welches bis zum 31.12.1995 den Kindergeldanspruch als Sozialleistung regelte (deshalb galt für das Verwaltungsverfahren das Sozialgesetzbuch X). Das heutige Bundeskindergeldgesetz regelt für wenige Ausnahmefälle das sozialrechtliche Kindergeld. Hiervon sind verschiedene Grenzfälle erfasst, die keinen Kindergeldanspruch nach dem Einkommensteuergesetz haben (z.B. Vollwaisen). Zuständig für das sozialrechtliche Kindergeld ist immer die Bundesagentur für Arbeit, weshalb hierzu nicht weiter ausgeführt wird.

Für das Verwaltungsverfahren, auch "Kindergeldverfahren" genannt (formales Recht), gelten die Regelungen der Abgabenordnung (AO). Das Kindergeldverfahren nach der Abgabenordnung gliedert sich das Festsetzungsverfahren und das Erhebungsverfahren. Das Festsetzung umfasst alle verfahrensrechtlichen Handlungen von der Antragstellung bis zur Erteilung eines Kindergeldbescheides (Festsetzungsbescheid – Bescheid, der die Steuervergütung Kindergeld festsetzt oder ablehnt). Das Erhebungsverfahren umfasst alle verfahrensrechtlichen Handlungen zur Erfüllung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis (also die Auszahlung und die Rückforderung von Kindergeld, Stundung, Säumniszuschläge).

Das Kindergeldverfahren der Familienkassen der Arbeitsämter weicht geringfügig vom Kindergeldverfahren der Familienkassen der öffentlichen Arbeitgeber ab. Grund dafür ist, dass die öffentlichen Arbeitgeber meist gleichzeitig Familienkasse und Besoldungskasse (Lohn- oder gehaltszahlende Stelle) sind, und deshalb meist über eine größere Anzahl an Informationen verfügen, die ein Arbeitsamt erst erfragen muss.

Soweit spezielle Regelungen des Einkommenssteuergesetzes abweichende Regelungen treffen, gehen sie den Regelungen der Abgabenordnung vor (z.B. § 70 Abs. 4 a.F. EStG).

Auf das Kindergeldverfahren soll hier nicht weiter eingegangen werden, da Ziel dieser Abhandlung die Darstellung des materiell-rechtlichen Kindergeldanspruchs ist.

Weiterhin sind spezielle Richtlinien und Durchführungsanweisungen zu beachten, die nur für die Familienkasse (Verwaltung) bindend sind, weil sie keinen Gesetzescharakter haben:

- Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleiches (DA FAmEStG)
- Lohnsteuerrichtlinie (LStR) in der jeweils gültigen Fassung (in der Regel jährliche Änderung)
- Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO)
- Einkommenssteuerrichtlinie (EStR) in der jeweils gültigen Fassung
- Einzelweisungen des Bundesamtes für Finanzen

**Beachte:** Die Verwaltungsanweisungen sind nur für den Anspruchszeitraum (Veranlagungszeitraum) anzuwenden, für den sie gelten. Die DAFamEStG vom 02.05.2002 ist nur bis zum 05.08.2004 anzuwenden, weil zu diesem Zeitpunkt eine neue DA in Kraft gesetzt wurde. Die Lohnsteuerrichtlinie 2001 ist nicht für das Jahr 2005 anzuwenden, weil es hier eine Lohnsteuerrichtlinie 2005 gibt.

**Hinweis:** Die Familienkasse ist im gerichtlichen Verfahren vor dem Finanzgericht an die Verwaltungsanweisungen gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Finanzgericht (welches nicht an die Verwaltungsanweisungen gebunden ist) anders entscheidet.

### 1.3 Steuerschuldverhältnis

Die zwischen der Familienkasse und dem Kindergeldberechtigten bestehende Rechtsbeziehung nennt man Steuerschuldverhältnis. Das Steuerschuldverhältnis umfasst alle vermögensrechtlichen Ansprüche, die Familienkasse und Kindergeldberechtigter gegeneinander haben können. Diese Ansprüche sind in § 37 Abs. 1 AO abschließend geregelt. Das Vorliegen des Steuerschuldverhältnisses ist Voraussetzung für ein Erhebungsverfahren. Ziel des Erhebungsverfahrens ist die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis; diese Ansprüche sind in einem Festsetzungsverfahren zu konkretisieren.

Durch Verwirklichung eines gesetzlichen Steuertatbestandes entsteht das Rechtsverhältnis "Steuerschuldverhältnis" zwischen dem "Steuervergütungsschuldner" und dem "Gläubiger" der Steuervergütung:

- **gesetzlicher Steuertatbestand:** Ansprüche nach den §§ 62 ff. EStG,
- **Steuervergütungsschuldner:** die Familienkasse schuldet dem Berechtigten die Steuervergütung "Kindergeld",
- **Gläubiger der Steuervergütung:** der Berechtigte hat Anspruch auf Zahlung des Kindergeldes.

Folgende **Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis** sind denkbar:

- Anspruch des Berechtigten gegen die Familienkasse auf Kindergeld,
- Anspruch der Familienkasse gegen den Berechtigten auf Erstattung (Rückzahlung zu unrecht gezahlten Kindergeldes - dann ist allerdings die Familienkasse Gläubiger und Kindergeldbezieher Schuldner!).

Die Entstehung des Kindergeldanspruchs ist Voraussetzung für die weitere Abwicklung des Steuerschuldverhältnisses. Ohne Entstehung ist eine Festsetzung (d.h. Konkretisierung des Anspruchs durch Bescheid) rechtswidrig, ohne Festsetzung ist das Kindergeld nicht fällig. Ohne Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit erfolgt keine rechtmäßige Auszahlung.

Der Anspruch auf Kindergeld entsteht, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind<sup>14</sup>, der Anspruch besteht dann für den Monat, in dem die Anspruchsvoraussetzungen an mindestens einem Tag vorliegen<sup>15</sup>. Die Entstehung des Kindergeldanspruchs hängt nicht davon ab, ob der Berechtigte bereits einen Antrag auf Kindergeld gestellt hat. Die Antragstellung ist nur eine Voraussetzung für die Einleitung des Kindergeldverfahrens. Der Zeitpunkt der Entstehung des Kindergeldanspruchs ist grundsätzlich **unabhängig** von Antragstellung, Festsetzung, Fälligkeit, Erhebung. (→ sondern ausschließlich vom Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen)

---

<sup>14</sup> § 38 AO i.V.m. § 66 EStG

<sup>15</sup> § 66 Abs. 2 EStG, DAFamEstG 2009 66.2 Abs. 1

## 1.4. Organisation der Finanzverwaltung, Gerichtsbarkeit

Die Familienkassen sind Teil der Finanzverwaltung, sie sind Finanzbehörden im Sinne der Abgabenordnung<sup>16</sup>. Zum Vergleich (Abb. 1) die bisherige Gliederung der Bundeswehr neben der Finanzverwaltung

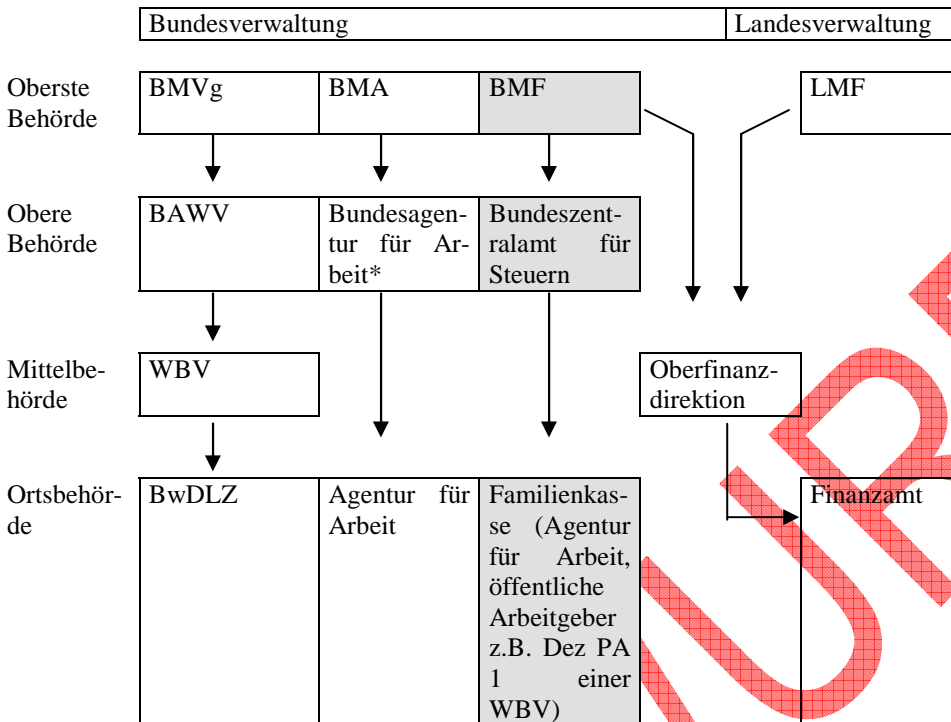


Abb. 1: Überblick über die Finanzverwaltung. Für den Familienleistungsausgleich Teil Kindergeld sind die grau hinterlegten Behörden und Stellen zuständig; nur auf diesem Weg dürfen fachliche Weisungen erteilt werden

Klagen gegen "Einspruchsentscheidungen" sind beim Finanzgericht möglich. Das Finanzgericht (Wohnsitzprinzip) ist als erste Instanz, der Bundesfinanzhof (BFH) als zweite (letzte) Instanz für Revisionen und Beschwerden gegen Entscheidungen des Finanzgerichtes zuständig.

## 1.5 Zuständige Familienkasse

Die sachliche Zuständigkeit für die Festsetzung von Kindergeld und dessen Auszahlung ergibt sich für die Familienkasse aus dem Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) in Verbindung mit § 72 EStG. Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ist zuständig für die Durchführung des Familienlastenausgleiches<sup>17</sup>. Das BZSt leiht sich andere Behörden als Familienkassen aus, in der Regel sind dies Dienststellen der Agenturen für Arbeit oder – soweit nach § 72 EStG Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts (öffentlicher Arbeitgeber) für die Kindergeldzahlung zuständig sind, die jeweiligen Rechtsträger, z.B. Besoldungskassen und Gehaltsstellen bei Bund und Land<sup>18</sup>. Familienkassen sind Bundesfinanzbehörden im Sinne der Abgabenordnung. Die Familienkassen sind organisatorischer Teil ihrer Dienststelle, und die Bearbeiter unterstehen weiterhin der Rechts-

Örtlich zuständig ist die Familienkasse, in deren Zuständigkeitsbereich der Berechtigte seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (Bundesagentur für Arbeit) **oder** die Stelle, die für die Festsetzung der Bezüge oder des Arbeitsentgeltes zuständig ist (öffentlicher Arbeitgeber). In einigen Ausnahmefällen bleibt die Bundesagentur für Arbeit zuständig, obwohl der

<sup>16</sup> § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 11 Finanzverwaltungsgesetz (FVG)

<sup>17</sup> § 5 Abs. 1 Nr. 11 Finanzverwaltungsgesetz (FVG)

<sup>18</sup> DAFamEStG 2010 72.1 Abs. 1 und 2

Kindergeldberechtigte im öffentlichen Dienst beschäftigt ist (z.B. Anwendung des § 72 Abs. 8 EStG – s. nachfolgend).

### 1.5.1 Zuständigkeit der Bundesagentur für Arbeit

Zum Zwecke der Durchführung des Familienleistungsausgleichs stellt die Bundesagentur für Arbeit dem Bundeszentralamt für Steuern ihre Dienststellen als Familienkassen zur Verfügung.<sup>19</sup> Daraus ergibt sich eine grundsätzliche Zuständigkeit der Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit für die Zahlung von Kindergeld. Nur für den Ausnahmefall, das eine Zuständigkeit nach § 72 EStG für den (öffentlichen) Arbeitgeber gegeben ist, ist die Bundesagentur für Arbeit nicht zuständig, sondern der Arbeitgeber des Kindergeldberechtigten. Von dieser Ausnahme gibt es jedoch weitere Ausnahmen (siehe nachfolgend).

Für die Kindergeldzahlung ist die Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit zuständig, in dessen Bezirk der Kindergeldberechtigte seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.<sup>20</sup> Hat ein Berechtigter einen zweiten oder mehrere Wohnsitze im Inland, ist für die Zuständigkeit derjenige Wohnsitz maßgebend, an dem sich der Berechtigte vorwiegend aufhält. Bei mehreren Wohnsitzen eines verheirateten, nicht dauernd getrennt lebenden Berechtigten ist der Familienwohnsitz maßgebend.<sup>21</sup> Bei ledigen Kindergeldberechtigten mit mehreren Wohnsitzen ist in der Regel der Wohnsitz am Beschäftigungsort bzw. in der Nähe des Beschäftigungsortes der Wohnsitz mit vorwiegendem Aufenthalt (widerlegbare Vermutung).

**Hinweis:** Auf der Internetpräsenz der Bundesagentur für Arbeit kann die zuständige Familienkasse durch Eingabe der Postleitzahl des Wohnortes problemlos ermittelt werden. Familienkassen befinden sich in der Regel nur an den Hauptstellen der Bundesagentur, nicht an Nebenstellen.

Für bestimmte Personengruppen hat die Bundesagentur für Arbeit die örtliche Zuständigkeit von Familienkassen abweichend von den o.a. Regelungen nach der Abgabenordnung konkreten Familienkassen zugewiesen (Tab. 2):<sup>22</sup>

Tab. 2: Abweichende Zuständigkeit der Bundesagentur für Arbeit

Personengruppe	Zuständige Familienkasse
Binnenschiffer und Seeleute ohne Wohnung an Land	Familienkasse am Sitz des Heimathafens des Schiffes
Eltern ohne festen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt	Familienkasse Nürnberg
Eltern mit Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt im Bezirk der Agentur für Arbeit München	Familienkasse Deggendorf für die Anfangsbuchstaben des Familiennamens A bis K und Ansprüchen nach über- oder zwischenstaatlichem Recht, Familienkasse Passau für alle übrigen
Eltern ohne Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland und mit Erwerbstätigkeit im Bezirk der Agentur für Arbeit München	Familienkasse Deggendorf für die Anfangsbuchstaben des Familiennamens A bis K und Ansprüchen nach über- oder zwischenstaatlichem Recht, Familienkasse Passau für alle übrigen

Kindergeldberechtigte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, weil Sie ihre Einkünfte zu mehr als 90% der deutschen Einkom-

<sup>19</sup> DAFamEStG 2010 72.1 Abs. 1 Satz 1 und 2

<sup>20</sup> § 19 Abs. 1 Satz 1 AO, DAFamEStG 72.2.4.1 Abs. 1 Satz 1

<sup>21</sup> § 19 Abs. 1 Satz 2 AO, DAFamEStG 72.2.4.1 Abs. 1 Satz 4 und 5

<sup>22</sup> Familienkasse – Direktion – RV 11-7611 (23), Stand: 05. Juli 2007, Helmke/ Bauer II B Nr. 3

menssteuer unterliegen, und deshalb als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden<sup>23</sup> (finanzierte unbeschränkte Steuerpflicht), erhalten das Kindergeld von der Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit in Nürnberg.<sup>24</sup>

### 1.5.2 Zuständigkeit der öffentlichen Arbeitgeber

Der Arbeitgeber (öffentlicher Dienst) ist gemäß § 72 EStG zuständig für:

1. Personen, die in einem öffentlich-rechtlichen Dienst-, Amts- oder Ausbildungsverhältnis stehen (→ Beamte, Richter, Soldaten mit Ausnahme der Ehrenbeamten, Beamtenanwärter sowie Praktikanten oder Dienstanfänger in einem öffentlich-rechtlichen Ausbildungsverhältnis)<sup>25</sup>,
2. Versorgungsempfänger nach beamten- oder soldatenrechtlichen Grundsätzen (Ruhestandsbeamte, Berufssoldaten im Ruhestand, Ehemalige Soldaten auf Zeit für die Dauer des Bezugs von Übergangsgebühren)<sup>26</sup>, nicht jedoch Empfänger von Waisengeld<sup>27</sup>,

**Hinweis:** Ehemalige Soldaten auf Zeit, die Ausgleichsbezüge nach § 11a Soldatenversorgungsgesetz erhalten, erhalten zwar grundsätzlich auch Versorgungsbezüge nach soldatenrechtlichen Grundsätzen, jedoch ist Voraussetzung für die Zahlung von Ausgleichsbezügen die Inanspruchnahme des Zulassungsscheines zur Eingliederung in den öffentlichen Dienst, mit der Folge, dass ein öffentlich-rechtliches Dienst- oder Amtsverhältnis bei einem Arbeitgeber im öffentlichen Dienst besteht, so dass eine Zuständigkeit nach Nr. 1 vorrangig ist.

3. Arbeitnehmer (Angestellte und Arbeiter) einschließlich der zu Ihrer Berufsausbildung Beschäftigte<sup>28</sup>.

Arbeitgeber in diesem Sinne ist der Bund, das Land, die Gemeinde oder ein Gemeindeverband, eine sonstige Körperschaft des öffentlichen Rechts (z.B. Landkreis), oder eine sonstige Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts.<sup>29</sup> Besonderheiten sind zu beachten kommunalen Unternehmen (z.B. Eigenbetriebe), hier gilt der Grundsatz: Als Familienkasse im Sinne des § 72 EStG können nur juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig werden, welche die Arbeitgeberenschaft innehaben.<sup>30</sup> Die Auslagerung oder Übertragung der Festsetzung und Erhebung von Kindergeld nach dem EStG auf eine Familienkasse des öffentlichen Dienstes ist in Einzelfällen zulässig (zum Beispiel Übertragung der Zuständigkeiten der Kommunen auf eine Landesfamilienkasse), auf privatrechtlich organisierte Dienstleistungsunternehmen ist eine Auslagerung unzulässig (Privatisierung).<sup>31</sup>

Die Deutsche Post-AG, Deutsche Postbank-AG und Deutsche Telekom-AG sind **nur** für ihre Beamten und Versorgungsempfänger zuständige Familienkasse<sup>32</sup>, für die Arbeitnehmer einer privat organisierten Vereinigung (insbesondere die Nachfolgeunternehmen der deutschen Bundespost), Einrichtung oder Unternehmung ist – selbst wenn Sie öffentliche Aufgaben erfüllt und die Tarifverträge des Bundes, Landes oder einer Kommune anwenden – die Bundesagentur für

<sup>23</sup> § 1 Abs. 3 EStG

<sup>24</sup> Familienkasse – Direktion – RV 11-7611 (23), Stand: 05. Juli 2007, Helmke/ Bauer II B Nr. 3

<sup>25</sup> DAFamEStG 2010 72.2.2.1 Abs. 1

<sup>26</sup> DAFamEStG 2010 72.2.2.1 Abs. 2

<sup>27</sup> DAFamEStG 72.2.2.1 Abs. 2 Satz 2

<sup>28</sup> DAFamEStG 2010 72.2.2.1 Abs. 3

<sup>29</sup> DAFamEStG 2010 72.2.2 Abs. 1

<sup>30</sup> DAFamEStG 2010 72.2.2 Abs. 2 und 72.3.1 Abs. 2

<sup>31</sup> DAFamEStG 2010 72.2.2 Abs. 4

<sup>32</sup> § 72 Abs. 2 EStG, DAFamEStG 2010 72.2.3



Arbeit zuständige Familienkasse.<sup>33</sup> Diese Sonderregelung des § 72 Abs. 2 EStG löst das Problem, dass die privatrechtlichen Nachfolgeorganisationen der deutschen Bundespost mangels Dienstherreneigenschaft keine Beamten haben und versorgen, aber zahlreiche Beamte und beschäftigen und versorgen, die der Bundesrepublik Deutschland zugeordnet sind.<sup>34</sup>

Eine analoge Regelung für ehemalige Beamte der Bundesbahn existiert nicht. Sie war auch nicht notwendig, da diese Beamte dem Bundeseisenbahnvermögen nach dem Gesetzes zur Zusammenführung und Neugliederung der Bundeseisenbahnen zugeordnet sind, und unmittelbare Bundesbeamte bleiben.<sup>35</sup>

Für die Zuständigkeit des öffentlichen Arbeitgebers kommt es weder auf den Umfang der Beschäftigung noch auf die Zahlung von Dienstbezügen oder Arbeitsentgelt an.<sup>36</sup> Von ihr werden daher auch erfasst:<sup>37</sup>

- Nicht voll beschäftigte (auch geringfügig Beschäftigte) Angehörige des öffentlichen Dienstes,
- Arbeitnehmer die Arbeitsunfähig sind und von ihrem Arbeitgeber keine Krankenbezüge beanspruchen können,
- Angehörige des öffentlichen Dienstes, deren Rechte und Pflichten aus dem Dienst- oder Beschäftigungsverhältnis für die Dauer der Mitgliedschaft im Deutschen Bundestag ruhen,
- Beschäftigte, welche beurlaubt oder entsandt sind (beachte aber hierzu § 65 EStG)
- Beschäftigte, welche sich in Mutterschutz oder Elternzeit (alt: Erziehungsurlaub) befinden,

dies gilt auch, wenn diese Beschäftigten bei einer anderen Stelle eine Tätigkeit aufnehmen.<sup>38</sup> Die Vorschriften der §§ 65 und § 72 Abs. 8 EStG (siehe nachfolgend) sind zu beachten!

Wird ein **Versorgungsempfänger** für voraussichtlich nicht länger als sechs Monate im öffentlichen Dienst beschäftigt, bleibt für die Festsetzung des Kindergeldes die Pensionsfestsetzungsbehörde zuständig.<sup>39</sup> Weiterhin bleibt die Bundesagentur für Arbeit zuständig, wenn eine Beschäftigung im öffentlichen Dienst von voraussichtlich weniger als 6 Monaten aufgenommen wird.<sup>40</sup>

**Hinweis:** Häufig gehen ehemalige Soldaten auf Zeit (Empfänger von Übergangsgebühren) in einer vom Berufsförderungsdienst der Bundeswehr geförderten Bildungsmaßnahme einem Praktikum bei einem öffentlichen Arbeitgeber von weniger als 6 Monaten nach. Da es auf den Beschäftigungsumfang nicht ankommt, und das Arbeitsverhältnis bei einem öffentlichen Arbeitgeber für die Zuständigkeitsfrage vorrangig ist, wäre eigentlich der neue Arbeitgeber zuständig. Diese Regelung der DAFamEStG unterbindet jedoch einen Zuständigkeitswechsel, wenn diese Zuständigkeit nur weniger als 6 Monate bestehen würde, die Versorgung zahlende Stelle bleibt weiterhin zuständig. Eine Ruhensregelung nach § 53 Soldatenversorgungsgesetz ist weiterhin durchzuführen.

**Hinweis:** In Fällen mit voraussichtlich kurzen Dienstzeiten (zum Beispiel ein Eignungsübender nach § 60 Soldatengesetz oder ein Soldat auf Zeit mit einer Dienstzeitfestsetzung von 6 Monaten (Probezeit) sollte ein Zuständigkeitswechsel erst nach einer endgültigen Dienstzeitfestsetzung vollzogen werden, um längere Zahlungsunterbrechungen, die ein Zu-

<sup>33</sup> DAFamEStG 72.2.2.1 Abs. 4

<sup>34</sup> Feix, Kindergeldrecht § 72 Rz 33

<sup>35</sup> §§ 6 und 7 Eisenbahnneuordnungsgesetz

<sup>36</sup> DAFamEStG 72.2.2.1 Abs. 6

<sup>37</sup> DAFamEStG 72.2.2.1 Abs. 5 und 6

<sup>38</sup> DAFamEStG 2010 72.2.2.1 Abs. 5

<sup>39</sup> DAFamEStG 2010 72.2.2.1 Abs. 5 Satz 4

<sup>40</sup> § 72 Abs. 4 EStG, DAFamEStG 72.2.4.2

ständigkeitswechsel mit sich bringen kann, zu vermeiden. (muss mit der zuständigen Familienkasse abgesprochen werden!)

Kein Arbeitgeber in diesem Sinn sind die Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts und die Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege und deren Mitgliedsverbände, Einrichtungen und Anstalten.<sup>41</sup>

Kindergeldberechtigte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, weil Sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht)<sup>42</sup>, erhalten das Kindergeld von Ihrem Arbeitgeber (Ausnahmen beachten – siehe nachfolgend).

### **1.5.3 Konkurrierende Zuständigkeiten bei mehreren öffentlichen Arbeitgebern**

Obliegt mehreren Rechtsträgern die Zahlung von Arbeitsentgelt im Sinne von § 72 Abs. 1 Satz 1 EStG gegenüber einem Beschäftigten, liegt eine Konkurrenz bei der Zuständigkeit vor. Durch den Verweis auf Absatz 1 Satz 1 stellt der Gesetzgeber klar, was unter Arbeitsentgelt zu verstehen ist<sup>43</sup>:

- Entgelt der Mitglieder der Bundesregierung, Landesregierung oder parlamentarischen Staatssekretären,
- Besoldung von Beamten, Richtern und Soldaten; Anwärterbezüge und Bezüge von Praktikanten und Auszubildenden in einem öffentlich-rechtlichen Ausbildungsverhältnis,
- Versorgungsbezüge nach beamten- oder soldatenrechtlichen Grundsätzen [nach Beamtenversorgungsgesetzen oder dem Soldatenversorgungsgesetz] wie Ruhegehalt, Emeritenbezüge, Witwengeld, Unterhaltsbeiträge, Übergangsgebühren nach § 11 SVG, Übergangsgeld nach § 47 BeamtVG,
- Arbeitsentgelt eines Arbeitnehmers (Angestellter oder Arbeiter) oder Ausbildungsvergütung von privatrechtlich Beschäftigten im öffentlichen Dienst.

In der Praxis dürfte die Konstellation von Versorgungsbezügen mit Besoldung oder Arbeitsentgelt der häufigste Anwendungsfall sein. Die Rangfolge, wer zuständig ist, wird durch das Gesetz selbst vorgegeben<sup>44</sup> (die zahlende Stelle ist jeweils vorrangig zuständig): Bei Zahlung von Bezügen aus einem Dienst- oder Amtsverhältnis im öffentlichen Dienst sind diese immer vorrangig vor Arbeitsentgelt oder Versorgungsbezügen. Der Bezug von Arbeitsentgelt geht dem Bezug von Versorgungsbezügen vor. Werden Versorgungsbezüge neben einem Arbeitsentgelt aus einer privatrechtlichen Beschäftigung gezahlt, geht der Versorgungsbezug vor.

Bei Zusammentreffen mehrerer Versorgungsbezüge ist die Stelle, welcher die Ruhensregelung nach beamten- oder soldatenrechtlichen Grundsätzen obliegt, zuständig. Bei Zusammentreffen mehrerer Arbeitsentgelte ist die Stelle, welche das höhere Entgelt zahlt, zuständig; ist das Entgelt gleich hoch, ist die Stelle, bei welcher das Rechtsverhältnis zuerst begründet wurde, zuständig (dort, wo zuerst der Arbeitsvertrag geschlossen wurde).

**Hinweis:** Das Zusammentreffen mehrerer Dienst- oder Amtsverhältnisse muss nicht geregelt werden, da nach den gesetzlichen Regelungen ein gleichzeitiges Dienstverhältnis als Beamter, Richter oder Soldat mit Anspruch auf Dienstbezügen ausgeschlossen ist. **Beispiel:** Bei einem Soldaten, der unter Freistellung vom militärischen Dienst eine Ausbildung

<sup>41</sup> § 72 Abs. 3 EStG, DAFamEStG 2010 72.2.2.1 Abs. 7

<sup>42</sup> § 1 Abs. 2 EStG i.V.m. § 72 EStG

<sup>43</sup> abgeleitet aus DAFamEStG 2010 72.2.2.1

<sup>44</sup> § 72 Abs. 5 EStG

zum Beamten beginnt (Anwärter), liegt ein Doppelstatus vor<sup>45</sup>, der mit dem Ablauf der Dienstzeit endet. Diese Fälle erhalten die Bezüge aus dem höheren Amt (i.d.R. aus dem Soldatenverhältnis)<sup>46</sup>. Die Regelung ist auf Anwärter, die als Angestellte den Vorbereitungsdienst ableisten, analog anzuwenden<sup>47</sup>. In diesen Fällen ist die zuständige Familienkasse diejenige, welche Dienstbezüge zahlt. Nach Ablauf der Dienstzeit wechselt der Soldat in ein Versorgungsverhältnis (Ende des Doppelstatus mit mehreren Ämtern), weshalb der andere Dienstherr die Bezügezahlung aufnimmt, und die Zuständigkeit für die Kindergeldzahlung zu ihm wechselt.

#### **1.5.4 Abweichende Zuständigkeit der Bundesagentur für Arbeit bei öffentlich Bediensteten**

Es gibt Fälle, in denen nach § 72 EStG der öffentliche Arbeitgeber grundsätzlich zuständig wäre, jedoch aufgrund von Ausnahmeregelungen die Bundesagentur für Arbeit zuständig bleibt. In diesen Fällen muss der bei einem öffentlichen Arbeitgeber Bedienstete seinen Kindergeldantrag nicht an den Arbeitgeber, sondern an die örtlich zuständige Bundesagentur für Arbeit stellen (s.o.).

##### **1.5.4.1 Sozialrechtliches Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz (BKGG)**

Ein Anspruch auf Kindergeld für dasselbe Kind nach § 62 EStG (auch eines anderen Elternteils) geht immer einem Anspruch nach § 1 BKGG vor. Soweit für Kinder [nur] Ansprüche nach dem BKGG bestehen (=sozialrechtliches Kindergeld), sind die im öffentlichen Dienst Beschäftigten an die zuständige Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit zu verweisen.<sup>48</sup>

Von diesem Anspruchsvorrang ausgenommen ist der Kindergeldanspruch für Kinder,<sup>49</sup>

- die nicht in den Haushalt eines nach § 1 BKGG Berechtigten, und auch nicht in den Haushalt eines nach § 62 EStG Berechtigten aufgenommen sind, wenn der nach § 1 BKGG Berechtigte die höhere Unterhaltsrente zahlt **o d e r**
- die in den Haushalt eines nach § 1 BKGG aufgenommen sind, und ein anderer nach dem EStG Ansprüche geltend machen kann (z.B. auf den Kinderfreibetrag).

In der Regel handelt es sich um Fälle, in denen ein Elternteil Anspruch nach dem BKGG der andere Elternteil nach dem EStG hat, und die Eltern nicht zusammen leben. Die Regelung korrespondiert mit dem Einkommenssteuergesetz<sup>50</sup>. Die Systematik ist § 64 Abs. 2 Satz 1 und Absatz 3 Satz 2 nachgebildet<sup>51</sup>, und stellt sicher, dass dem Obhutsprinzip auch in solchen Einzelfällen eingeräumt wird.

Der Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG korrespondiert mit den Ansprüchen nach dem Einkommenssteuergesetz, da hier dem Grunde nach nur diejenigen Anspruchsberechtigt sind, für die ein Anspruch nach dem EStG nicht gegeben ist.

Da der sozialrechtliche Familienleistungsausgleich nicht Gegenstand dieser Abhandlung ist, sondern der Kindergeldanspruch bei einem öffentlichen Arbeitgeber, sind nachfolgende Ausführungen zum sozialrechtlichen Kindergeld nur als Überblick dargestellt.

##### **1.5.4.1.1 Anspruch für nicht unbeschränkt Steuerpflichtige**

Kindergeld für Kinder erhält, wer nicht unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig ist, und<sup>52</sup>

<sup>45</sup> § 5 Abs. 1 Satz 2 SG (bis 11.02.2009: § 125 Abs. 3 Beamtenrechtsrahmengesetz)

<sup>46</sup> § 5 Bundesbesoldungsgesetz

<sup>47</sup> BMVg vom 01.12.1987 - VR I 3 - Az 19-06-01

<sup>48</sup> DAFamEstG 2010 62.1 Abs. 3

<sup>49</sup> § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG; die Vorschrift ist schwer verständlich formuliert

<sup>50</sup> § 63 Abs. 1 Satz 4 EStG schließt den Anspruch auf steuerliches Kindergeld für Kinder i.S. § 2 Abs. 4 Satz 2 BKGG aus

<sup>51</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, § 62 Rz 23

<sup>52</sup> § 1 Abs.1 BKGG

1. in einem **Versicherungspflichtverhältnis** zur Bundesagentur für Arbeit nach § 24 SGB III steht, oder nach § 28 Nr. 1 SGB III versicherungsfrei ist **o d e r**

**Hinweis:** In einem Versicherungspflichtverhältnis stehen Personen, die als Beschäftigte oder aus sonstigen Gründen versicherungspflichtig sind.<sup>53</sup> Beschäftigte sind Personen, die gegen Arbeitsentgelt oder zu ihrer Berufsausbildung beschäftigt sind.<sup>54</sup> Der Personenkreis derer, die aus sonstigen Gründen versicherungspflichtig ist, regelt § 26 SGB III, dies sind u.a. behinderte Jugendliche in beruflicher Rehabilitation, Grundwehrdienst- u. Zivildienstleistende, Gefangene, Empfänger von Mutterschafts-, Kranken- u. Versorgungskrankengeld, Empfänger einer Erwerbsunfähigkeitsrente usw..

Von den verschiedenen versicherungsfreien Personen sind lediglich Rentner, die aufgrund der Altersrente versicherungsfrei sind, betroffen<sup>55</sup>; das SGB kennt darüber hinaus noch andere versicherungsfreie Personengruppen<sup>56</sup>.

2. als **Entwicklungshelfer** Unterhaltsleistungen im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 Entwicklungshelfer-Gesetzes (EhfG) erhält oder als **Missionar** der Missionswerke und –gesellschaften bzw. der ausdrücklich in § 1 Abs. 1 Nr. 2 BKGG genannten Missionsgesellschaften tätig ist **o d e r**

**Hinweis:** Unterhaltsleistungen i.S. des § 4 Abs. 1 Nr. 1 EhfG sind Unterhaltsgeld und Sachleistungen zur Sicherung des Lebensbedarfs, die aufgrund eines schriftlichen Entwicklungsdienstvertrag vom Träger der Entwicklungshilfe gewährt werden. Missionare werden nur dann begünstigt, wenn Sie für eine der vom Gesetz genannten Gesellschaften tätig sind.<sup>57</sup>

3. eine nach § 123a Beamtenrechtsrahmengesetz oder nach § 20 des Beamtenstatusgesetzes bei einer Einrichtung außerhalb Deutschlands zugewiesene Tätigkeit ausübt **o d e r**

**Hinweis:** Es handelt sich um Bundes- oder Landesbeamte, die einer öffentlichen Einrichtung im Ausland zugewiesen sind (im dienstlichen Interesse ist auch eine Zuweisung an eine nichtöffentliche Einrichtung möglich); die Rechtsstellung Stellung des Beamten bleibt unberührt, § 9a Bundesbesoldungsgesetz (Anrechnung anderer Einkünfte auf die Besoldung) findet Anwendung

4. Ehegatten eines Mitgliedes der Truppe oder des zivilen Gefolges eines NATO-Mitgliedsstaates ist, und die Staatsangehörigkeit eines EU/EWR Mitgliedsstaates besitzt und in Deutschland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Für Bedienstete im öffentlichen Dienst in einem aktiven Dienstverhältnis sind diese Regelungen nicht einschlägig; denkbar sind jedoch Fälle, in denen der Bedienstete ohne Dienstbezüge beurlaubt ist, und einer entsprechenden Tätigkeit nachgeht. Insbesondere die Nummer 4 dürfte für Familienkassen des öffentlichen Dienstes nicht relevant sein. Das Tatbestandsmerkmal „wer nicht unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig ist“ kann auch umschrieben werden: „wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Einkommenssteuergesetzes bzw. beschränkt steuerpflichtig ist“, da das BKGG und das EStG insoweit korrespondieren.

---

<sup>53</sup> § 24 Abs. 1 SGB III

<sup>54</sup> § 25 Abs. 1 Satz 1 SGB III

<sup>55</sup> § 28 Abs. 1 Nr. 1

<sup>56</sup> siehe §§ 27 und 28 Abs. 1 Nr. 2 und 3 bzw. Abs. 2 und 3 SGB III

<sup>57</sup> Felix, Kindergeldrecht § 1 BKGG Rz 25, 26

#### 1.5.4.1.2 Kindergeld für Auslandslehrkräfte nach dem Einkommenssteuergesetz

Bei Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die eine Tätigkeit als Auslandslehrkraft ausüben und für diese Zeit von ihrer inländischen Dienststelle beurlaubt werden, ist im Falle des Vorliegens von Tatbeständen nach § 72 Abs. 8 EStG [Zusammentreffen von Kindergeldansprüchen nach EStG und EU-Recht] die Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit zuständig, in deren Bezirk sich der Sitz des beurlaubenden Rechtsträgers (Arbeitgeber im öffentlichen Dienst) befindet.<sup>58</sup> Das bedeutet im Umkehrschluss, dass der öffentliche Arbeitgeber weiterhin zuständig bleibt, wenn kein Tatbestand nach § 72 Abs. 8 EStG vorliegt.

**Hinweis:** Betroffen sind zum Beispiel Lehrkräfte, die nach § 17 Beamtenrechtsrahmengesetz bzw. § 14 Beamtenstatusgesetz vom Land in den Geschäftsbereich des Bundesministeriums der Verteidigung abgeordnet werden, um im Ausland für Angehörige deutscher Streitkräfte an einer Schule zu unterrichten (Träger der Schule sind beispielsweise inländische Streitkräfte oder die NATO). Die Bezügezahlung erfolgt hier weiterhin durch den bisherigen Dienstherrn, allerdings werden diese Bezüge von den Wehrbereichsverwaltungen erstattet, und zusätzlich werden Auslandsdienstbezüge gezahlt.<sup>59</sup> Zuständig für die Kindergeldzahlung ist der bisherige Dienstherr, sofern nicht ein Tatbestand des § 72 Abs. 8 vorliegt (siehe nachfolgend). Die Aufnahme der Regelung in die DAFamEStG wäre nicht unbedingt notwendig gewesen, dient aber vermutlich der Klarstellung, da diese Fälle relativ selten sind.

#### 1.5.4.1.3 Kindergeld nach dem BKGG für Vollwaisen

Kindergeld für sich selbst erhält, wer in Deutschland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, Vollwaise ist oder den Aufenthalt seiner Eltern nicht kennt, und nicht bei einer anderen Person als Kind zu berücksichtigen ist.<sup>60</sup> Ein Anspruch auf Kindergeld für die eigene Person besteht allerdings nur dann, wenn die Vollwaise nicht bereits nach § 2 Abs. 1 BKGG bei einer nach § 1 Abs. 1 BKGG Person zu berücksichtigen ist.<sup>61</sup> Die Anspruchsvoraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die Tatbestandsmerkmale „Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland“ entsprechen den Regelungen, die ein Kindergeldberechtigter nach § 62 EStG erfüllen muss (siehe nachfolgend). Vollwaisen sind Kinder, deren Eltern nicht mehr leben<sup>62</sup>, d.h. elternlose Kinder. Wer als Eltern eines Anspruchstellers anzusehen ist, richtet sich nach den Regeln des BGB. Wer den Aufenthaltsort seiner Eltern nicht kennt ist auf die subjektive Kenntnis des Antragstellers zu beziehen, eine nicht einfach zu fällende Entscheidung (da für diese Abhandlung nicht relevant, erfolgen keine weiteren Erläuterungen). Kann das Kind (die Vollwaise) nach § 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 BKGG bei einer anderen Person berücksichtigt werden (z.B. Pflegekind oder Enkelkind), ist es nach dieser Vorschrift nicht zu berücksichtigen. Ist diese andere Person in Deutschland unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig, richtet sich der Anspruch ohnehin nach dem Einkommenssteuergesetz, weshalb dieser Frage nur bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen Bedeutung zukommt.

**Hinweis:** Durch den Arbeitgeber im öffentlichen Dienst ist eine Kindergeldzahlung an Vollwaisen für sich selbst mangels rechtlicher Grundlage im Einkommenssteuergesetz grundsätzlich ausgeschlossen, denkbar sind aber Fälle, in denen kindergeldberechtigte Großeltern den an das Kind zu zahlenden Unterhalt nicht leisten, und das Kind nach § 74

<sup>58</sup> DAFamEStG 2010 72.2.4.1 Abs. 3

<sup>59</sup> Zum Verfahren siehe BMF vom 04.05.1994 – II A 6 – H 2077-5/94

<sup>60</sup> § 1 Abs. 2 BKGG

<sup>61</sup> Felix, Kindergeldrecht § 1 BKGG Rz 31

<sup>62</sup> BSG vom 21.12.1961 – 12/3 RJ 96/60, BSGE 16, 110

EStG eine Abzweigung an sich selbst beantragt. Dies setzt allerdings eine Unterhaltspflicht voraus.

#### **1.5.4.1.4 Kinderzuschlag nach §6a Bundeskindergeldgesetz**

Der mit Wirkung vom 01.01.2005 eingeführte<sup>63</sup> Kinderzuschlag soll vermeiden, dass Eltern aufgrund der Unterhaltsbelastung für Ihre Kinder Arbeitslosengeld II nach dem SGB II und Sozialgeld in Anspruch nehmen müssen. Der Kinderzuschlag ist abhängig von Einkommen und Vermögen der Eltern und des Kindes.<sup>64</sup> Den vollen Kinderzuschlag können Eltern nur beanspruchen, wenn ihnen nach Maßgabe der §§ 11 und 12 SGB II (d.h. unter Anrechnung von Einkommen und Vermögen) ein Betrag nach dem SGB II zusteht, ohne das Kinder berücksichtigt werden; wird diese Grenze nicht erreicht, steht ggf. ein geminderter Kinderzuschlag zu. Verfügt das Kind über so viel Einkommen und Vermögen, dass es seinen Bedarf damit decken kann, sind die Eltern in entsprechender Höhe nicht mehr finanziell belastet, so dass kein Anspruch auf Kinderzuschlag besteht.

Anspruch auf Kinderzuschlag für in ihrem Haushalt lebende Kinder, die noch nicht das 18. Lebensjahr vollendet haben, haben Eltern, wenn sie für diese Kinder<sup>65</sup>

- Anspruch auf Kindergeld nach Abschnitt X des Einkommenssteuergesetzes haben oder,
- Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz haben oder,
- Anspruch auf eine dem Kindergeld vergleichbare Leistung nach § 4 BKGG haben (entspricht dem § 65 EStG, siehe hierzu nachfolgend) haben.

Darüber hinaus müssen die Einkommenskriterien erfüllt und durch den Kinderzuschlag die Hilfsbedürftigkeit nach § 9 SGB II vermieden werden.

Auch wenn aufgrund der relativ hohen Einkommen im öffentlichen Dienst der Anspruch auf Kinderzuschlag eher selten vorkommen dürfte, sind gleichwohl Einzelfälle denkbar, wie z.B. kinderreiche Besoldungsempfänger in niedrigen Besoldungsgruppen (einfacher Dienst Beamte, Mannschaftsdienstgrade Soldaten) oder Arbeitnehmer in niedrigen Entgeltgruppen, Anwärter und Auszubildende.<sup>66</sup> Für diese Einzelfälle ist nicht der Arbeitgeber im öffentlichen Dienst, sondern die örtlich zuständige Bundesagentur für Arbeit zuständig.

#### **1.5.4.2 Zusammentreffen von Kindergeldansprüchen nach EStG und EU-Recht**

Besteht bei nur einem Elternteil ein Kindergeldanspruch aufgrund über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften, wird Kindergeld für die Beschäftigten des öffentlichen Dienstes abweichend durch die Agentur für Arbeit gezahlt<sup>67</sup>. Dies gilt auch, wenn Ansprüche sowohl nach dem Einkommenssteuergesetz als auch nach überstaatlichem Recht bestehen. Ist die Bundesagentur für Arbeit für ein Kind zuständig, so übernimmt diese die Festsetzung und Auszahlung für alle Kinder des Berechtigten.<sup>68</sup> Da diese Fallgestaltungen von der Bundesagentur für Arbeit bearbeitet werden, soll hier nur ein Überblick gegeben werden.

**Hinweis:** Die Agentur für Arbeit ist deshalb nicht zuständig bei Bediensteten, die durch den Arbeitgeber ins Ausland entsandt werden, und Ihre Bezüge weiterhin im Inland erhalten, wenn keine Ansprüche auf über- oder zwischenstaatliche Leistungen bestehen (z.B. ein

<sup>63</sup> Viertes Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt, BGBl I 2003 S. 2954

<sup>64</sup> Felix, Kindergeldrecht § 6a BKGG Rz 1, 4, § 6a Abs. 3

<sup>65</sup> § 6a Abs. 1 BKGG

<sup>66</sup> Soweit es Beamte betrifft, sind aufgrund der großzügigen Alimentationsregelungen durch den kinderbezogenen Anteil im Familienzuschlag kaum Einzelfälle denkbar, in denen ein Anspruch auf Kinderzuschlag besteht

<sup>67</sup> §72 Abs. 8 EStG, DAFamEStG 2010 72.2.4.3 Abs. 1

<sup>68</sup> DAFamEStG 2010 72.2.4.3 Abs. 3

für 5-Jahre ins Ausland entsandter Soldat/Beamter bei einer Bundeswehrdienststelle im Ausland)

„Überstaatlich“ bedeutet über den Geltungsbereich des Einkommenssteuergesetzes hinaus. Gemeint sind Kindergeldleistungen nach supranationalem Recht (EU-Recht). Betroffen sind Familien, in denen ein Berechtigter EU-Bediensteter ist, und Leistungen direkt nach EU-Recht erhält. „Zwischenstaatlich“ bedeutet hier zum einen, das Kindergeld aufgrund von Vereinbarungen (Verträgen) gezahlt wird. Das sind zum einen Verträge zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem bestimmten Land, oder auch Verträge mehrerer Länder zur Bildung einer Zwischenstaatlichen Einrichtung (z.B. NATO-Vertrag). Betroffen sind überwiegend Bedienstete, die zu einer zwischenstaatlichen Organisation entsendet und ggf. beurlaubt sind (z. B. IWF, NATO, Netma, Namma, Namsa, Occar usw.) und dort eine Art Kindergeld erhalten.

**Beispiel :** Ein Beamter ist für die Dauer von 5 Jahren beurlaubt, weil er eine Tätigkeit beim Internationalen Währungsfond (IWF) aufnimmt. Zwar ist der Beamte grundsätzlich kindergeldberechtigt, und die Familienkasse ist zuständig, jedoch zahlt der IWF Leistungen, die zum Ausschluss der Kindergeldzahlung führen.

Soweit für Kinder Ansprüche nach dem Bundeskindergeldgesetz bestehen (z.B. beurlaubte Beamte, die beschränkt steuerpflichtig sind), sind die im öffentlichen Dienst Beschäftigten an die örtlich zuständige Bundesagentur für Arbeit zu verweisen.<sup>69</sup>

Die Zuständigkeiten der Bundesagentur für Arbeit nach § 72 Abs. 8 EStG sind in der DAFamEStG 2010 abschließend aufgezählt:

- wenn der vorrangig Berechtigte Angehöriger eines anderen EU-/EWR- oder sonstigen Vertragsstaates (Algerien, Bosnien und Herzegowina, Kosovo, Marokko, Montenegro, Serbien, Schweiz, Türkei und Tunesien) ist, auch wenn die gesamte Familie in Deutschland wohnt,
- wenn ein nachrangig Berechtigter (insbesondere der Ehegatte des vorrangig Berechtigten) Angehöriger eines anderen EU-/EWR- oder Vertragsstaates ist und entweder in Deutschland auf Veranlassung eines Arbeitgebers mit Sitz in einem anderen EU-/EWR- oder Vertragsstaat tätig ist oder Entgeltersatzleistungen aus einem solchen Staat bezieht,

**Hinweis:** Zum Thema vorrangig/ nachrangig Berechtigter siehe nachfolgend unter mehrere Kindergeldberechtigte

- bei Erwerbstätigkeit eines vorrangig oder nachrangig Berechtigten in einem anderen EU-/EWR- oder Vertragsstaat,
- bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt eines vorrangig oder nachrangig Berechtigten oder eines Kindes in einem anderen EU-/EWR- oder Vertragsstaat. In den Fällen der DA 63.6.1 Abs. 2 Satz 1 bleibt weiterhin die Familienkasse des öffentlichen Dienstes zuständig,
- bei nach Deutschland entsandten Arbeitnehmern bzw. Gleichgestellten aus einem anderen EU-/EWR- oder Vertragsstaat (Art. 13 Abs. 2 Buchst. d, Art. 14, Art. 14b Nr. 1 und 2, Art. 14e, Art. 17 *Verordnung [EWG] Nr. 1408/71* sowie entsprechende Regelungen in den Abkommen über Soziale Sicherheit bzw. Kindergeld mit den o. a. Staaten) und ihren (auch dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen) Ehegatten,

<sup>69</sup> DAFamEStG 2010 62.1 Abs. 2 Satz 2

- bei (auch dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen) Ehegatten von in Deutschland stationierten Mitgliedern der NATO-Streitkräfte (Truppe und ziviles Gefolge) eines anderen EU-Staates,
- bei (auch dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen) Ehegatten von in Deutschland beschäftigten Mitgliedern diplomatischer Missionen bzw. konsularischer Vertretungen eines anderen EU-/EWR- oder Vertragsstaates.

**Hinweis:** Zur Europäischen Union gehören: Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien weiterhin Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn, Zypern (griechischer Teil) sowie Bulgarien und Rumänien; Zum Europäischen Wirtschaftsraum gehören neben den EU-Staaten zusätzlich Island, Liechtenstein und Norwegen.

Die örtliche Zuständigkeit der Agentur für Arbeit - Familienkasse - bestimmt sich nach DA 72.2.4.1; da diese jedoch selten richtig bestimmt werden kann, hat sich die Praxis bewährt, den Kindergeldantrag unter Hinweis auf § 72 Abs. 8 EStG an die Bundesagentur für Arbeit – Familienkasse -, Regensburger Straße 44 in 90478 Nürnberg, mit der Bitte um Weiterleitung an die zuständige Familienkasse zu versenden.

ENTWURF



## 2. Allgemeine Anspruchsvoraussetzungen

Die *allgemeinen* Anspruchsvoraussetzungen sind die Tatbestandsmerkmale, die jeder Berechtigte erfüllen muss. Nach Vollendung des 18. Lebensjahres des Kindes müssen zusätzlich weitere Tatbestandsmerkmale erfüllt sein, die *besonderen* Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 EStG.

Der Gesetzgeber hat den Kindergeldanspruch unmittelbar an die Steuerpflicht des § 1 EStG angeknüpft; Kindergeld für Kinder im Sinne des § 63 EStG können nur diejenigen beanspruchen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben<sup>70</sup>, oder ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind<sup>71</sup> bzw. nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden<sup>72</sup>. Durch die Regelungstechnik hat der Gesetzgeber sichergestellt, dass grundsätzlich jeder unbeschränkt Steuerpflichtige für seine berücksichtigungsfähigen Kinder Kindergeld beanspruchen kann.<sup>73</sup>

### 2.1 Wegfall des Kindergeldanspruchs wegen nachrangiger Unterhaltspflicht

Nachstehende Vorschriften sind nur auf Kinder anzuwenden, die das 18. Lebensjahr bereits vollendet haben. Eheschließung ist grundsätzlich erst mit Vollendung des 18. Lebensjahres möglich (Ehemündigkeit; mit Zustimmung der Eltern auch ab Vollendung des 16. Lebensjahres).<sup>74</sup> Im übrigen ist ein Kind nach § 32 Abs. 3 EStG bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres ohne Prüfung der Einkommensverhältnisse zu berücksichtigen, da der Gesetzgeber insoweit typisierend davon ausgeht, dass das Kind bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres noch nicht wirtschaftlich unabhängig ist.<sup>75</sup>

**Hinweis:** Kenntnisse zur Berechnung der Einkünfte und Bezüge eines Kindes werden vorausgesetzt<sup>76</sup>

Das Kindergeld ist eine einkommenssteuerliche Vergütung zur Freistellung des Existenzminimums eines Kindes.<sup>77</sup> Steuerliches Existenzminimum des Kindes ist der Betrag des Einkommens der Eltern, der zur Deckung des Lebensbedarfes des Kindes gedacht ist; dieser Betrag soll steuerfrei bleiben. Ausgehend von diesem Zweck ergibt sich, dass den Eltern kein Kindergeld zustehen soll, wenn sie nicht mit dem Unterhalt des Kindes belastet sind.

Wenn das Kind heiratet, eine eingetragene Lebenspartnerschaft eingeht oder selber Vater oder Mutter eines Kindes wird, wechselt die vorrangige Unterhaltspflichtung auf den Ehegatten, den Lebenspartner bzw. den anderen Elternteil des Kindeskindes. Der Familienleistungsausgleich für das Kind kann in diesen Fällen nur in Betracht kommen, wenn durch den Berechtigten nachgewiesen wird, dass der eigentlich vorrangig Unterhaltsverpflichtete aufgrund seiner wirtschaftlichen Situation nicht in der Lage ist, seiner Verpflichtung zur Sicherung des Kindesunterhaltes nachzukommen (sog. Mangelfall).<sup>78</sup>

---

<sup>70</sup> § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr.1 EStG

<sup>71</sup> § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a EStG

<sup>72</sup> § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b EStG

<sup>73</sup> Feix, Kindergeldrecht § 62 Rz 1

<sup>74</sup> § 1303 BGB

<sup>75</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich I A § 32 Rz 24; Hess/ Ebeling, Die DAFamEStG 2009 S. 19

<sup>76</sup> siehe hierzu „Der Kindergeldanspruch und die Ermittlung der zu berücksichtigenden Einkünfte, Bezüge und steuerlich relevanten Werbungskosten“ Teil 1 in UBWV 07/2011, Teil 2 in UBWV 08/2011, Teil 3 in UBWV 09/2011, Teil 4 in UBWV 11/2011

<sup>77</sup> § 31 EStG

<sup>78</sup> DAFamEStG 2010 31.2.1

Im Kindergeldrecht sind das folgende Unterhaltsansprüche (zu den beiden ersten, häufigeren Fälle, nachfolgend Ausführungen zu Besonderheiten)

- der Unterhaltsanspruch gegenüber dem Ehegatten bei verheirateten Kindern<sup>79</sup>,
- der Unterhaltsanspruch gegenüber dem anderen Elternteil (i.d.R. der Kindesmutter) bei Geburt eines Kindes<sup>80</sup>,

sowie die eher seltenen Fälle

- Unterhaltsanspruch gegenüber dem eingetragenen Lebenspartner (bei eingetragener Lebenspartnerschaft)<sup>81</sup>,
- Unterhaltsanspruch gegenüber dem dauernd getrennt lebendem Ehegatten („Trennungunterhalt“)<sup>82</sup>,
- Unterhaltsanspruch gegenüber dem geschiedenen Ehegatten<sup>83</sup>.

### 2.1.1 Unterhaltsanspruch des Kindes

Der *Ehegatte* haftet vor dessen Verwandten. Soweit jedoch der Ehegatte bei der Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, ohne Gefährdung seines angemessenen Unterhaltes [Selbstbehalt] den Unterhalt zu gewähren, haften die Verwandten vor den Ehegatten. Der *Lebenspartner* des Bedürftigen haftet in gleicher Weise wie ein Ehegatte.<sup>84</sup> Die Vorschrift betrifft die Stellung eines Unterhaltsbedürftigen im Verhältnis zu seinem Ehegatten sowie zu anderen Unterhaltspflichtigen wie Eltern und Kinder bei bestehender Ehe.<sup>85</sup>

Der Unterhaltsanspruch nach § 1615 I BGB ist ein Unterhaltsanspruch des das Kind betreuenden Elternteils gegenüber *dem anderen Elternteil*. Voraussetzung für einen Unterhaltsanspruch ist die Bedürftigkeit des das Kind betreuenden Elternteils. Nicht betroffen von o.a. Regelung sind verheiratete Kinder, hier fällt der Anspruch auf Kindergeld weg, weil gegenüber dem Ehegatten des Kindes ein vorrangiger Unterhaltsanspruch besteht (s.o.). Die Verpflichtung zur Unterhaltsgewährung geht der Verpflichtung der Verwandten der Mutter vor.<sup>86</sup> Ebenso ist es unerheblich, ob der Kindergeldberechtigte das Kindeskind (Berücksichtigung als Enkelkind) in seinen Haushalt aufgenommen hat, noch wo der unterhaltsberechtigte Elternteil lebt. Zwar kann der Kindergeldberechtigte für das Enkelkind bei Haushaltsaufnahme Kindergeld erhalten, jedoch fällt der Anspruch für das eigene Kind weg, wenn ein Unterhaltsanspruch gegenüber dem anderen Elternteil besteht. Es ist zwischen folgenden Ansprüchen zu unterscheiden:

- **Anspruch der Kindesmutter für die Dauer der Mutterschutzfrist**<sup>87</sup> Der Vater hat der Mutter für die Dauer von sechs Wochen vor – und acht Wochen nach der Geburt des Kindes Unterhalt zu gewähren. Bei Mehrlingsgeburten ist die Mutterschutzfrist entsprechend zu verlängern. Die Unterhaltspflicht ist auf die Dauer der Mutterschutzfrist beschränkt.
- **Anspruch der Kindesmutter infolge Schwangerschaft**<sup>88</sup> Der Vater hat der Kindesmutter über die Dauer der Schwangerschaft hinaus Unterhalt zu gewähren, wenn die Mutter
  - infolge der Schwangerschaft, oder
  - durch die Schwangerschaft, oder

<sup>79</sup> § 1570 BGB ff.

<sup>80</sup> § 1615 I BGB

<sup>81</sup> § 5 Lebenspartnerschaftsgesetz (LpartG)

<sup>82</sup> §§ 1360, 1361 ff. BGB

<sup>83</sup> §§ 1569-1586 BGB

<sup>84</sup> § 1608 BGB

<sup>85</sup> Palandt, § 1608 Rz 2

<sup>86</sup> § 1615 I Abs. 3 Satz 2 BGB

<sup>87</sup> § 1615 I Abs. 1 BGB

<sup>88</sup> § 1615 I Abs. 2 Satz 1 BGB

- durch die Entbindung verursachten Krankheit außerstande ist, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Dieser Fall dürfte eher selten vorkommen. Die Unterhaltspflicht beginnt frühestens vier Monate vor der Geburt, und endet drei Jahre nach der Geburt<sup>89</sup>. Der Fall ist durch ein ärztliches Attest nachzuweisen.
- **Anspruch eines Elternteils wegen Pflege oder Erziehung des Kindes**<sup>90</sup> Der das Kind betreuende Elternteil hat Anspruch auf Unterhalt vom anderen Elternteil, wenn wegen Pflege oder Erziehung des Kindes eine Erwerbstätigkeit nicht erwartet werden kann. Regelmäßig ist das Elternteil in Elternzeit derjenige, der vom anderen Elternteil Unterhalt beanspruchen kann. Vater und Mutter sind hierbei gleichgestellt. Die Unterhaltspflicht beginnt frühestens vier Monate vor der Geburt, und endet drei Jahre nach der Geburt.<sup>91</sup>

Die Entstehung eines Unterhaltsanspruchs setzt einen Unterhaltspflichtigen voraus<sup>92</sup>. In Fällen des Unterhaltsanspruchs der Kindesmutter entsteht eine Unterhaltsverpflichtung des Vaters nur, wenn dieser in der Geburtsurkunde eingetragen ist. Eltern sind deshalb im Falle der Eheschließung Kindes bzw. in einem Fall des § 1615 I BGB ausnahmsweise weiter kindergeldberechtigt, wenn der Ehegatte des Kindes / andere Elternteil aufgrund seines niedrigen Einkommens nicht in der Lage ist, dem Kind den vollständigen Unterhalt zu gewähren, und das Kind selbst ebenfalls nicht über ausreichend Einkünfte und Bezüge verfügt und die Eltern deshalb für den Unterhalt des Kindes aufkommen müssen.<sup>93</sup> Die Eltern sind als Verwandte in aufsteigender Linie gemeinsam die nächsten Verwandten, die Unterhalt bei Bedürftigkeit schulden.<sup>94</sup>

**Hinweis:** Vor den Eltern schulden die Abkömmlinge des Kindes Unterhalt<sup>95</sup>; bei Ehen junger Leute sind eventuell keine Kinder vorhanden; soweit Kinder vorhanden sind, dürften diese allerdings nicht leistungsfähig sein, weshalb die Eltern die nächsten Verwandten sind, die Unterhaltspflichtig sind. Die Anwendung der Mangelfallregelung auf Großeltern und Geschwister ist denkbar.

Unterhaltsberechtigter ist nur, wer außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (Bedürftigkeit)<sup>96</sup>. Als *vollständiger Unterhalt* ist kindergeldrechtlich das Existenzminimum des Kindes zu verstehen, welches dem jährlichen Grenzbetrag entspricht.<sup>97</sup> Der Unterhaltspflichtige muss also so viel Unterhalt zahlen, dass das Kind den jährlichen Grenzbetrag der Einkünfte und Bezüge überschreitet (der Unterhalt wird den steuerfreien Bezügen des Kindes hinzugerechnet). In Abhängigkeit der Einkünfte und Bezüge des Kindes ist dessen Unterhaltsbedarf dementsprechend individuell. Der Unterhaltsverpflichtete muss u.U. also jährlich 8005 € Unterhalt aufbringen (wenn das Kind über keinerlei Einkünfte und Bezüge verfügt). Verfügt der Unterhaltspflichtige unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes nicht über die Mittel, den vollständigen Unterhalt des Kindes zu erbringen, liegt ein Mangelfall vor. Wird zustehender Unterhalt nicht geleistet, liegt nicht automatisch ein Mangelfall vor. Wird geltend gemacht, dass der Unterhaltsverpflichtete den zustehenden Unterhalt nicht leistet, ist der entsprechende Anspruch zu berücksichtigen, und der Unterhaltsberechtigte auf dessen Realisierung zu verweisen, *wenn* der Berechtigte nicht glaubhaft macht, dass der Unterhaltsverpflichtete nicht leistungsfähig ist.<sup>98</sup>

---

<sup>89</sup> § 1616I Abs. 2 Satz 3 BGB

<sup>90</sup> § 1615 I Abs. 2 Satz 2 und Absatz 4 BGB

<sup>91</sup> § 1615 I Abs. 2 Satz 3 BGB

<sup>92</sup> DAFamEStG 2010 31.2.3 Abs. 2

<sup>93</sup> DAFamEStG 2010 31.2.2 Abs. 1 Satz 3

<sup>94</sup> § 1606 Abs. 2 BGB

<sup>95</sup> § 1606 Abs. 1 BGB

<sup>96</sup> § 1602 Abs. 1 BGB

<sup>97</sup> BFH vom 19.07.2007 – III R 65/06, BStBl II 2008 S. 756

<sup>98</sup> DAFamEStG 2010 31.2.2 Abs. 6 und 31.2.3 Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 4

### 2.1.2 Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten

Unterhaltsverpflichtet ist nicht, wer bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, ohne Gefährdung seines angemessenen Unterhaltes den Unterhalt zu gewähren.<sup>99</sup> Kindergeldrechtlich muss dem Unterhaltspflichtigen als Selbstbehalt ein Betrag in Höhe des Existenzminimums eines Volljährigen verbleiben, welches dem jährlichen Grenzbetrag entspricht.<sup>100</sup> Die Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des Unterhaltspflichtigen erfolgt grundsätzlich wie beim unterhaltsberechtigten Kind. Zu bilden ist die Summe aller Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG sowie der Bezüge unter Berücksichtigung von Werbungskosten, Betriebsausgaben und ggf. besonderer Ausbildungskosten. Zusätzlich sind von den ermittelten Einkünften und Bezügen abzuziehen

- tatsächlich gezahlte Steuern (Erstattungen und Vergütungen sind zu addieren),
- Sozialversicherungsbeiträge,
- tatsächlich titulierte Unterhaltszahlungen an nicht in der Haushaltsgemeinschaft lebende gesetzliche Unterhaltsberechtigte (z.B. aus geschiedener Ehe oder Kinder aus erster Ehe).<sup>101</sup>

Erreichen die ermittelten Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsverpflichteten nicht wenigstens den jährlichen Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG (z.Zt. 8004 €), liegt bereits ein Mangel vor, da die Einkünfte und Bezüge im Rahmen des Selbsthalts vollständig dem Unterhaltsverpflichteten verbleiben.

**Hinweis:** Wird für den Unterhaltsverpflichteten Kindergeld gezahlt, kann ohne weitere Prüfung davon ausgegangen werden, dass er nicht Leistungsfähig ist (ein Mangel liegt also vor). Es ist daher ratsam, bei den Ermittlungen hiernach zu fragen, sowie nach der Familienkasse, welche Kindergeld zahlt. Durch Anfrage, wie lange die Familienkasse für den Unterhaltsverpflichteten Kindergeld zahlt, kann der Fall unbürokratisch und schnell abgewickelt werden.

Im übrigen gilt: Ein Unterhaltsanspruch des Kindes gegenüber seinem Ehegatten kann nur bestehen, wenn der Ehegatte über höhere Einkünfte und Bezüge verfügt.<sup>102</sup>

Übersteigen die Einkünfte und Bezüge des Unterhaltspflichtigen den jährlichen Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, ist dieser Leistungsfähig, und der mögliche Unterhalt ist zu berechnen.

### 2.1.3 Höhe der Unterhaltsleistung

Bei verheirateten Kindern kann unterstellt werden, dass sie sich ihr verfügbares Einkommen teilen. Für die Berechnung ist zunächst festzustellen, wie hoch die sonstigen Einkünfte und Bezüge des Kindes [ohne Unterhaltsleistung des Ehegatten] sind.<sup>103</sup> Haben das Kind und sein Ehegatte gemeinsame Kinder, so ist die hieraus entstehende Unterhaltsbelastung zu berücksichtigen. Hierfür ist das Existenzminimum eines Kindes entsprechend § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG von dem verfügbaren Einkommen abzuziehen.<sup>104</sup> Ist das (ggf. anteilige) verfügbare Einkommen des Ehegatten höher als die Summe der (ggf. anteiligen) Einkünfte und Bezüge des Kindes, ist die Hälfte der Differenz als Unterhaltsleistung zu behandeln und als Bezug des Kindes anzusetzen. Ergibt sich aus den Angaben des Berechtigten, dass dem Ehegatten des Kindes im betreffenden Kalenderjahr nach Abzug der Unterhaltsleistungen nicht ein verfügbares Einkommen in

<sup>99</sup> § 1603 Abs. 1 BGB – s.a. § 1608 Satz 2 für Ehegatten und Lebenspartner, § 1615 I Abs.3 verweist auf die Anwendung der Vorschriften zur Unterhaltspflicht zwischen verwandten.

<sup>100</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 3 Satz 8

<sup>101</sup> DAFamEStG 2010 31.2.2 Abs. 3

<sup>102</sup> DAFamEStG 2010 31.2.2 Abs. 4 Satz 1; Hess/ Ebeling, Die DAFamEStG 2009 S. 25

<sup>103</sup> DAFamEStG 31.2.2 Abs. 3 Satz 1 und 2

<sup>104</sup> DAFamEStG 31.2.2 Abs. 3 Satz 7 und 8

Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums 8 004 Euro verbleibt, ist der anzurechnende Bezug [Unterhaltsleistung] entsprechend zu kürzen.<sup>105</sup>

**Hinweis:** In DAFamEStG 2010 31.2.2 Abs. 4 Satz 2 ist ausgeführt: „Dabei ist vorab die Summe der Einkünfte und Bezüge des [unterhaltsberechtigten] Kindes um die Hälfte der vorrangigen Unterhaltsbelastung des Kindes gemäß Absatz 3 Satz 8 zu kürzen“. Bei richtiger Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des unterhaltsberechtigten Kindes wurden gemäß DAFamEStG 2010 63.4.3.4 Absatz 1 bereits diese Unterhaltsbelastungen abgezogen, so dass diese hier nicht noch einmal in Abzug zu bringen sind!

Die so ermittelte Unterhaltsleistung ist den Einkünften und Bezügen des Unterhaltsberechtigten Kindes als steuerfreie Bezüge hinzuzurechnen. Gegebenenfalls ergibt sich nun, dass das Kind wegen Einkünften und Bezügen nicht berücksichtigt werden kann.

Ab dem auf die Eheschließung des Kindes folgenden Monat sind die Eltern grundsätzlich nicht mehr kindergeldanspruchsberechtigt, da die Unterhaltsverpflichtung dann vorrangig beim Ehegatten liegt. Der Monat der Eheschließung gehört zum Anspruchszeitraum.<sup>106</sup>

**Hinweis:** Das in der DAFamEStG 2010 verwendete Beispiel geht von einer Eheschließung am 15. August aus, und nimmt in die Berechnung des Unterhaltes tageweise eine Vergleichsberechnung auch für August vor. Dies steht m.E. nicht im Einklang mit der BFH-Rechtssprechung, da der Kindergeldanspruch erst mit Monat nach Eheschließung wegfällt (s.o.).<sup>107</sup> Gleichwohl hat die Familienkasse im Sinne der DAFamEStG zu entscheiden.

Nachfolgende Beispiele gehen von Eheschließung zum 01.01. eines Jahres aus. Wird die Ehe im Laufe eines Jahres geschlossen, sind die Beträge nach dem Monatsprinzip ab dem Monat nach Eheschließung für den anteiligen Zeitraum zu ermitteln (als Existenzminimum ist auch der anteilige Jahresbetrag zu berücksichtigen). Die Berechnungssystematik bleibt gleich. Die Berechnung gilt für eingetragene Lebenspartner und andere Eltern i.S. § 1615I BGB analog.<sup>108</sup>

**Hinweis:** Unterhaltsleistungen des getrennt lebenden bzw. geschiedenen Kindes zählen zu den Einkünften oder Bezügen des Kindes<sup>109</sup>, weshalb sich in diesen Fällen eine Berechnung nach o.a. Methode erübrigt; demnach läge kein Mangelfall vor, wenn aufgrund der Unterhaltszahlung (die nach BGB entsprechend der o.a. Grundsätze erfolgt) der Grenzbeitrag überschritten wird.

Für die Ermittlung der Unterhaltsleistung sind die Regelungen wie bei verheirateten analog anzuwenden.<sup>110</sup>

<sup>105</sup> DAFamEStG 31.2.2 Abs. 4

<sup>106</sup> BFH vom 2.3.2000 VI R 13/99 – BStBl II 2000 S. 522

<sup>107</sup> siehe auch BFH (NV) vom 23.11.2001 – VI R 144/00, BFH/NV 2002 S. 482, hier wurde über einen Fall entschieden, in welchem das Kind am 27.06. heiratete

<sup>108</sup> nach § 1608 BGB werden Lebenspartner dem Ehegatten gleichgestellt, für andere Eltern gilt DA 31.2.2 gem DAFamEStG 2010 31.2.3 Abs. 4 entsprechend

<sup>109</sup> DAFamEStG 2010 63.4.2.3.1 Abs. 2 Nr. 15

<sup>110</sup> DAFamEStG 2010 31.2.2 Abs. 4: DA 31.2.2 (Berechnung) gilt entsprechend

Hinweis: Aufgrund der unübersichtlichen und Komplexen Vorschriften werden nachstehende Beispiele (Tab.3) nochmals mit Auszügen aus den Erläuterungen Dargestellt:

Tab. 3: Beispiele nachrangige Unterhaltspflicht

Erläuterung	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3
Sachverhalt	<b>Beispiel:</b> Kalenderjahr 2010 Summe der Einkünfte und Bezüge des unterhaltsberechtigten Kindes 5500 EUR, des Unterhaltspflichtigen 15000 EUR.	<b>Beispiel:</b> Kalenderjahr 2010 Summe der Einkünfte und Bezüge des unterhaltsberechtigten Kindes 5500 EUR, des Unterhaltspflichtigen 20000 EUR.	<b>Beispiel:</b> Kalenderjahr 2010 Summe der Einkünfte und Bezüge des unterhaltsberechtigten Kindes 0 EUR, des Unterhaltspflichtigen 15000 EUR.
Für die Berechnung ist zunächst festzustellen, wie hoch die sonstigen Einkünfte und Bezüge des Kindes [ohne Unterhaltsleistung des Ehegatten] sind (Unterhaltsbelastung für eigene Kinder ist bereits abgezogen)	5500 €	5500 €	0 €
Ist das (ggf. anteilige) verfügbare Einkommen des Ehegatten höher als die Summe der (ggf. anteiligen) Einkünfte und Bezüge des Kindes, ist die Hälfte der Differenz als Unterhaltsleistung zu behandeln und als Bezug des Kindes anzusetzen	Die Hälfte der Einkünfte und Bezüge des Unterhaltspflichtigen (7500 EUR) liegt unter dem Grenzbetrag von 8004 EUR. Anspruch auf Kindergeld bei den Eltern des unterhaltsberechtigten Kindes bleibt bestehen, weil der Ehegatte nicht leistungsfähig ist.	Differenz Einkommen Kind/Ehegatte: 14500 €  Davon die Hälfte: 7250 €	Differenz Einkommen Kind/Ehegatte: 15000 €  Davon die Hälfte: 7500 €
Ergibt sich aus den Angaben des Berechtigten, dass dem Ehegatten des Kindes im betreffenden Kalenderjahr nach Abzug der Unterhaltsleistungen nicht ein verfügbares Einkommen in Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums 8 004 Euro verbleibt, ist der anzurechnende Bezug [Unterhaltsleistung] entsprechend zu kürzen		Nach Abzug der anzusetzenden Unterhaltsleistung vom Einkommen (20000 € - 7250 €) verbleiben dem Unterhaltspflichtigen 12750 €, so dass die Unterhaltsleistung voll (ungekürzt) anzusetzen ist	Nach Abzug der anzusetzenden Unterhaltsleistung vom Einkommen (15000 € - 7500 €) verbleiben dem Unterhaltspflichtigen 7500 €, da ihm 8004 € verbleiben müssen, ist die Unterhaltsleistung um die Differenz zu kürzen (8004-7500=504), so das nur 6996 € Unterhalt als Bezug anzusetzen sind

## 2.2 Anspruchsberechtigter Personenkreis

Nachstehend zunächst im Überblick der Personenkreis, der nach § 62 EStG einen Kindergeldanspruch haben soll (Tab. 4):

Tab. 4: Anspruchsberechtigter Personenkreis nach § 62 EStG

<b>Anspruchsberechtigter Personenkreis</b>				
	Unbeschränkt Steuerpflichtig	Erweiterte Unbeschränkte Steuerpflicht	Fingierte Unbeschränkte Steuerpflicht	Beschränkt Steuerpflichtig
Rechtsgrundlage	§ 62 Abs. 1 <b>Nr. 1</b> EStG (i.V.m. § 1 Abs. 1 EStG)	§ 62 Abs. 1 <b>Nr. 2a</b> EStG (i.V.m. § 1 Abs. 2 EStG)	§ 62 Abs. 1 <b>Nr. 2b</b> EStG (i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG)	Kein Anspruch auf Kindergeld nach EStG.
Nachweis	Vorlage der Lohnsteuerkarte bzw. Bescheinigung beim Arbeitgeber, Meldebescheinigung	Vorlage der Bescheinigung nach § 39c Abs. 3 EStG	Vorlage der Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 EStG	→ ggf. Anspruch nach BKGG  → Bescheinigung nach § 39d EStG
Personenkreis	Wohnsitz / gewöhnlicher Aufenthalt im Inland	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wohnsitz / gewöhnl. Aufenthalt im Ausland</li> <li>besonderes Dienstverhältnis</li> <li>Einkünfte im Inland</li> <li>Einkünfte im Ausland beschränkt stpfl.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wohnsitz / gewöhnl. Aufenthalt im Ausland</li> <li>Einkünfte im Inland, mind. 90% unbeschränkt stpfl.</li> <li>Einkünfte im Ausland</li> </ul>	
Beispiele	Beamter, Richter, Soldat, Arbeiter, Angestellter, Versorgungsempfänger	Im Ausland lebende Beamte, Richter oder Soldaten	Übrige, die o.a. Voraussetzung erfüllen z.B. Grenzpendler der Arbeitnehmer ist	
§§ 65 und 72 Abs. 8 EStG beachten!				

**Hinweis:** Ausländer i.S. von § 62 Abs. 3 werden hier nicht abgehandelt, da im Arbeitnehmerbereich im öffentlichen Dienst die Beschäftigung eher die Ausnahme ist.

Der anspruchsberechtigte Personenkreis bestimmt sich nach § 62 EStG. Ein Anspruch besteht, wenn ein Elternteil die umschriebenen persönlichen Voraussetzungen erfüllt, und bei ihm mindestens ein Kind zu berücksichtigen ist, für das kein Ausschlussstatbestand nach § 65 oder nach über- bzw. zwischenstaatlichem Recht vorliegt (insbesondere Art.76 der EG-Verordnung 1408/71).

Für Kinder im Sinne des § 63 hat Anspruch auf Kindergeld, wer im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder ohne Wohnsitz / gewöhnlichen Aufenthalt nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig ist - oder nach § 1 Abs. 2 EStG als unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig behandelt wird.

Anspruchsberechtig nach § 62 EStG können nur natürliche Personen sein, weil nur Sie Kinder im Sinne des § 63 EStG haben. Juristische Personen haben auch dann keinen Kindergeldanspruch, wenn sie für die Kinder sorgen, sie können aber nach § 74 EStG einen Anspruch auf Auszahlung des einer natürlichen Person zustehenden Kindergeldes an sich haben. Zusätzliche negative Anspruchsvoraussetzungen sind, das der Anspruch für das jeweilige Kind

- nicht nach § 65 wegen einer anderen Leistung für Kinder ausgeschlossen ist,
- nicht nach § 63 Abs. 1 wegen anderer Leistungen für Kinder ausgeschlossen ist,
- der Anspruch nach Art 76 VO EWG 1408/71 oder Art 10 VO (EWG) 574/72 nicht ruht.<sup>111</sup>

<sup>111</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 62 Rz 12

## 2.2.1 Unbeschränkt Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland

Die erste Gruppe der anspruchsberechtigten Personen sind diejenigen, die nach § 1 Abs. 1 EStG den *Tatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht* erfüllen, d.h. als natürliche Personen im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Regelung des § 62 Abs. 1 Nr. 1 EStG knüpft an das dort normierte Territorialitätsprinzip (auch: Wohnlandprinzip) an.<sup>112</sup> Die Frage nach der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 1 EStG beantwortet sich allein nach innerstaatlichem Recht.<sup>113</sup>

Unbeschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG nur natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Abzustellen ist hierbei auf die einzelne Person. Staatsangehörigkeit, Geschäftsfähigkeit, Verfügungsbeschränkungen o.ä. sind unbeachtlich. Die Steuerpflicht beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod.<sup>114</sup>

Eine *natürliche Person* ist der Mensch in seiner Rolle als Rechtssubjekt, d.h. als Träger von Rechten und Pflichten. (Rechtssubjekte, die keine Menschen sind, nennt man juristische Personen).<sup>115</sup> *Inland* ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland, abgegrenzt nach den hoheitlichen Grenzen, also einschließlich der Drei-Meilen-Zone, der Freihäfen, Zollausschlussgebiete und Handelsschiffe unter deutscher Flagge, so lange sie sich in inländischen Gewässern oder auf hoher See und nicht in ausländischen Gewässern befinden.<sup>116</sup>

**Hinweis:** Derzeit existieren in Deutschland *Freihäfen* in Bremerhaven, Cuxhaven und Hamburg; durch das „Gesetz zur Aufhebung des Freihafens Hamburg“ vom 24. Januar 2011<sup>117</sup> wird die Aufhebung zum 1. Januar 2013 wirksam, d.h. der Freihafen Hamburg besteht noch bis zum 31.12.2012.<sup>118</sup>

Unter einem *Zollausschlussgebiet*<sup>119</sup> versteht man grundsätzlich ein Gebiet, welches zwar dem Hoheitsgebiet eines Staates A angehört, jedoch der Zollhoheit des Staates B unterliegt. Es gilt rein begrifflich zu beachten, dass dasselbe Gebiet aus Sicht von Staat A ein Zollausschlussgebiet darstellt, aus Sicht von Staat B jedoch ein Zollanschlussgebiet. Für die Bildung von Zollausschlussgebieten gibt es zwei Hauptgründe. Zum Einen handelt es sich um Exklaven, die vollständig vom Territorium eines anderen Staates umgeben sind und deshalb zu dessen Zollgebiet gehören. Im zweiten Fall liegen geographische Gründe vor, etwa fehlende oder nur zeitweilig befahrbare Passstraßen, die ein Gebiet vom eigenen Staat her schwer zugänglich machen.

Es gibt die Exklave Büsingen am Hochrhein im Landkreis Konstanz, Schweizer Zollanschlussgebiet → kindergeldrechtlich relevant. Deutsche Zollausschlussgebiete aus geographischen Gründen gibt es derzeit nicht, als Beispiel können die österreichischen Zollausschlussgebiete Kleinwalsertal (deutsches Zollanschlussgebiet) und Jungholz (deutsches Zollanschlussgebiet) genannt werden. → kindergeldrechtlich nicht relevant

Den *Wohnsitz* hat jemand dort, wo er seine Wohnung unter Umständen inne hat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und nutzen wird.<sup>120</sup> Maßgeblich ist die

<sup>112</sup> Feix, Kindergeldrecht § 62 Rz 9

<sup>113</sup> Kirchhof, EStG 5.A § 1, 10ff

<sup>114</sup> Gosch in Kirchhof, EStG § 1 Rz 10

<sup>115</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Natürliche\\_Person](http://de.wikipedia.org/wiki/Natürliche_Person)

<sup>116</sup> Gosch in Kirchhof, EStG § 1 Rz 11

<sup>117</sup> BGBl I 2011 S. 50

<sup>118</sup> <http://de.wikipedia.org/wiki/Freihafen>

<sup>119</sup> <http://de.wikipedia.org/wiki/Zollausschlussgebiet>

<sup>120</sup> § 8 AO



Tatsache der Wohnsitznahmen, nicht der Wille oder die Absicht. Die polizeiliche An- und Abmeldung ist für die Wohnsitzfrage nicht entscheidend, sie ist lediglich ein Indiz für das Innehaben und voraussichtliche Beibehalten der Wohnung.<sup>121</sup> Die Frage des Wohnsitzes ist bei Ehegatten und sonstigen Familienangehörigen [also auch für Kinder] für jede Person gesondert zu prüfen.<sup>122</sup>

Mit Wohnung sind die objektiv zum Wohnen geeigneten Wohnräume gemeint. Es genügt eine bescheidene Bleibe. Nicht erforderlich ist eine abgeschlossene Wohnung mit Küche im Sinne des Bewertungsrechts.<sup>123</sup> Als Wohnung kommen alle Räumlichkeiten in Betracht, die von Größe und Ausstattung her den persönlichen und wirtschaftlichen Lebensverhältnissen des Betroffenen entsprechen.

Der Kindergeldberechtigte oder der Familienangehörige [z.B. das Kind] muss die Wohnung innehaben, d.h. er muss tatsächlich über sie verfügen können und sie als Bleibe nicht nur vorübergehend benutzen. Wer eine Wohnung von vorneherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend (weniger als sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz. Wer sich – auch in regelmäßigen Abständen – in der Wohnung eines Angehörigen oder Bekannten aufhält, begründet dort keinen Wohnsitz, sofern es nicht wie im Fall einer Familienwohnung oder Wohnung einer Wohngemeinschaft gleichzeitig die einzige Wohnung ist.<sup>124</sup>

Ein Wohnsitz besteht nicht mehr, wenn die inländische Wohnung aufgegeben wird. Das ist zum Beispiel der Fall bei Kündigung und Auflösung der Mietwohnung und bei nicht nur kurzfristiger (länger als sechs Monate) Vermietung der Wohnung im eigenen Haus bzw. der Eigentumswohnung.

Es können gleichzeitig mehrere Wohnsitze bestehen, vorausgesetzt diese werden in regelmäßigen Abständen aufgesucht. Mehrere Wohnsitze im Inland sind ohne Bedeutung, Wohnsitze im In- und Ausland können sich auf einen Anspruch jedoch auswirken.

Ein Ehegatte, der nicht dauernd getrennt lebt, hat seinen Wohnsitz grundsätzlich dort, wo seine Familie lebt,<sup>125</sup> zum Wohnsitz der Kinder siehe nachfolgend (Territorialprinzip).

Den *gewöhnlichen Aufenthalt* hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, das er an diesem Ort nicht nur vorübergehend weilt.<sup>126</sup> Da gewöhnlicher Aufenthalt und Wohnsitz in der Regel zusammenfallen, kommt dieser Vorschrift nur untergeordneter Bedeutung zu.

Der gewöhnliche Aufenthalt bei einem Aufenthalt von mehr als sechs Monaten in der Regel gegeben. Soweit der Aufenthalt nicht ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert, wird an den inländischen Aufenthalt während eines zusammenhängenden Zeitraums von mehr als sechs Monaten die unwiderlegbare Vermutung für das Vorhandensein eines gewöhnlichen Aufenthaltes geknüpft. Der Begriff „gewöhnlich“ ist gleichbedeutend mit „dauernd“; dauernd erfordert keine ununterbrochene Anwesenheit sondern ist im Sinne von „nicht nur vorübergehend“ zu verstehen.<sup>127</sup>

Ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige unter Benutzung einer im Ausland gelegenen Wohnung lediglich seine Tätigkeit im Inland ausübt. Grenzgänger (auch: Grenzpendler) haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt grundsätzlich im Wohnsitzstaat.<sup>128</sup>

<sup>121</sup> BFH vom 14.11.1969, III R 95/68, BStBl II 1970 S. 153

<sup>122</sup> Nr. 1 AEAO zu § 8 AO

<sup>123</sup> Nr. 3 AEAO zu § 8 AO

<sup>124</sup> Nr. 4 AEAO zu § 8 AO

<sup>125</sup> BFH vom 06.02.1985 – I R 23/82, BStBl II 1982 S. 331

<sup>126</sup> § 9 AO

<sup>127</sup> Nr. 1 AEAO zu § 9 AO

<sup>128</sup> Nr. 2 AEAO zu § 9 AO

Die Feststellungen des Finanzamtes zur unbeschränkten Einkommenssteuerpflicht sind für das Kindergeld grundsätzlich bindend. Hat die Familienkasse ernsthafte Zweifel am Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht, ist eine Abstimmung mit dem Finanzamt erforderlich, ggf. ist eine Bescheinigung nach § 21 Abs. 4 Finanzverwaltungsgesetz (FVG) anzufordern.<sup>129</sup>

§ 21 Abs. 4 FVG

Das Bundeszentralamt für Steuern, die Familienkassen, soweit sie den Familienleistungsausgleich nach Maßgabe der §§ 31 und 62 bis 78 des Einkommenssteuergesetzes durchführen, und die Landesfinanzbehörden [u.a. Finanzamt] stellen sich gegenseitig die für die Durchführung des § 31 des Einkommenssteuergesetzes erforderlichen Daten zur Verfügung.

**Hinweis:** Die Abstimmung erfolgt mit dem jeweils zuständigen Wohnsitzfinanzamt, soweit der Kindergeldberechtigte keinen Wohnsitz im Inland hat, erfolgt die Abstimmung mit dem für den Arbeitgeber zuständigem Betriebsstättenfinanzamt. Das zuständige Finanzamt kann auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern ermittelt werden (unter: <http://bffweb1.bff-online.de>).

Bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG reicht zum Nachweis die Vorlage der Lohnsteuerkarte aus<sup>130</sup>. Dies dürfte bei Familienkassen des öffentlichen Dienstes – welche nur Ihre Beschäftigten betreuen – der Regelfall sein.

**Hinweis:** Die Lohnsteuerkarte wurde letztmalig für das Jahr 2010 ausgestellt und gilt für das Jahr 2011 fort. Soweit im Jahr 2011 erstmalig eine Steuerkarte beantragt werden muss, ist diese beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt zu beantragen (nicht mehr wie bisher bei der Meldebehörde). Dies gilt auch für Ersatzsteuerkarten bei Verlust der Steuerkarte 2010 bzw. Zweitsteuerkarten wegen mehreren Arbeitsverhältnissen. Das Finanzamt stellt dann eine entsprechende Bescheinigung aus (sogenannte Ersatzbescheinigung), die dem Arbeitgeber vorzulegen ist. Ab 2012 werden den Arbeitgebern die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen Daten elektronisch bereitgestellt. Sofern der Arbeitgeber auf entsprechende Daten Zugriff hat, kann von einer unbeschränkten Steuerpflicht ausgegangen werden.

## **2.2.2 Unbeschränkte Steuerpflicht ohne Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt**

Die zweite Gruppe der anspruchsberechtigten Personen sind diejenigen, die nach § 1 Abs. 2 und 3 EStG den *Tatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht* erfüllen, d.h. natürliche Personen, die im Inland keinen Wohnsitz oder Ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Zu betrachten sind hier allerdings zwei verschiedene Personengruppen. Die Regelungen des § 62 Abs. 1 **Nr. 2a** für die eine Personengruppe verweist auf die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht), Die Regelung des § 62 Abs. 1 **Nr. 2b** für die andere Personengruppe verweist auf die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG (fingierte unbeschränkte Steuerpflicht). Zu prüfen ist, ob nicht die Bundesagentur für Arbeit gemäß § 72 Abs. 8 zuständig ist.

### **2.2.2.1 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht**

Für Kinder im Sinne des § 63 hat Anspruch, wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 1 Abs. 2 EStG steuerpflichtig ist<sup>131</sup>. Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 2 EStG ist das fehlen eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes<sup>132</sup>.

<sup>129</sup> DAFamEStG 2010 62.1 Abs. 3

<sup>130</sup> DAFamEStG 2010 62.1 Abs. 3

<sup>131</sup> § 62 Abs. 1 Nr. **2a** EStG, s.a. DAFamEStG 2010 62.3.2

<sup>132</sup> Feix, Kindergeldrecht 1.A. § 62 Rz 40

Diese sogenannte erweiterte Unbeschränkte Steuerpflicht gilt zunächst nur für Personen mit deutscher Staatsangehörigkeit, die nicht im Inland ansässig sind, zugleich aber zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen.

Die Regelung erfasst nur *deutsche Staatsangehörige*. Die Frage der deutschen Staatsangehörigkeit beurteilt sich nach dem Reichs- u. Staatsangehörigkeitsgesetz vom 22.07.1913 (RGBl 1913 S. 583) in der jeweils gültigen Fassung.<sup>133</sup> Bei öffentlichen Arbeitgebern dürften Beschäftigte, die nicht die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, eher die Ausnahme sein. Die Staatsangehörigkeit ist auf dem Antrag auf Kindergeld anzugeben, in Zweifelsfällen sollte die deutsche Staatsangehörigkeit durch Vorlage einer Kopie des Personalausweises bzw. einer entsprechenden Meldebescheinigung nachgewiesen werden.

Berücksichtigt werden allerdings nur solche deutsche Staatsangehörige, die zu einer inländischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (Kassenstaatsprinzip).<sup>134</sup> Nicht betroffen von dieser Vorschrift sind deshalb Kindergeldberechtigte, die von einem öffentlichen Arbeitgeber von ihrem Dienst unter Fortfall der Bezüge beurlaubt sind, und ein Gehalt aufgrund eines privatrechtlichen Dienstvertrages erhalten.<sup>135</sup>

**Hinweis:** Inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts sind die in § 72 Abs. 1 bis 3 EStG jeweils zuständigen Arbeitgeber (s.o.).

**Hinweis:** Ein Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts i.S. § 1 Abs. 2 betrifft neben Beamten, Richtern und Soldaten auch Arbeiter und Angestellte des öffentlichen Dienstes. Ein Dienstverhältnis zu einer Person des bürgerlichen Rechts reicht nicht aus.<sup>136</sup>

Darüber hinaus dürfen diese Personen in dem Staat, in welchem sie ansässig sind, nach dortigem ausländischen Steuerrecht lediglich in ähnlichem Umfang zur Einkommenssteuer herangezogen werden, wie die Personen in Deutschland, die nach deutschem Recht beschränkt einkommenssteuerpflichtig sind.<sup>137</sup> Maßgeblich hierfür ist das ausländische Steuerrecht. Mit der Prüfung dieses komplexen Tatbestandsmerkmals ist die Familienkasse in der Regel überfordert, weshalb hier auf die Feststellungen des Finanzamtes zum Lohnsteuerabzug zurückgegriffen wird: Die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG ist der Familienkasse in der Regel durch die vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt erstellte Bescheinigung nach § 39c Abs. 3 EStG (für Zwecke des Lohnsteuerabzuges) nachzuweisen. Ist in einer solchen Bescheinigung die Lohnsteuerklasse III, IV oder V eingetragen, kann ohne weitere Prüfung davon ausgegangen werden, dass auch der im gemeinsamen Haushalt lebende Ehegatte der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG unterliegt.<sup>138</sup>

**§ 39c (Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne Lohnsteuerkarte) Abs. 3:**

Für Arbeitnehmer, die nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer unabhängig von einer Lohnsteuerkarte zu ermitteln. Dabei ist die Steuerklasse maßgebend, die nach § 39 Abs. 3 bis 5 auf einer Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers einzutragen wäre. Auf Antrag des Arbeitnehmers erteilt das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) über die maßgebende Steuerklasse, die Zahl der Kinderfreibeträge und einen etwa in Betracht kommenden Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag<sup>[1]</sup> (§ 39a) eine Bescheinigung, für die die Vorschriften über die Eintragung auf der Lohnsteuerkarte sinngemäß anzuwenden sind.

<sup>133</sup> Feix, Kindergeldrecht 1.A. § 62 Rz 40

<sup>134</sup> Gosch in Kirchhof, § 1 Rz 18; Feix, Kindergeldrecht § 62 Rz 41

<sup>135</sup> Feix, Kindergeldrecht § 62 Rz 42

<sup>136</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 62 Rz 31

<sup>137</sup> § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG

<sup>138</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 3 Satz 5 und 6

**Hinweis:** In diese Gruppe fällt der Personenkreis der Bediensteten (Beamten und Soldaten), die zur Dienstleistung ins Ausland versetzt wurden, und keinen Wohnsitz mehr im Inland haben (→ Bei beibehaltenem Wohnsitz im Inland besteht unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG). Bindendes Element ist das „Dienstverhältnis“, das vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.<sup>139</sup> Empfänger von Versorgungsbezügen (Pensionäre, Übergangsgebühreneempfänger) fallen mangels Dienstverhältnis nicht in diese Gruppe, sondern sind nur auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig (siehe nachfolgend).

### **2.2.2.2 Fingierte unbeschränkte Steuerpflicht (als unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig behandelt)**

Für Kinder im Sinne des § 63 hat Anspruch, wer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG steuerpflichtig ist<sup>140</sup>. Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 3 EStG ist das Fehlen eines inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes und das Vorliegen von Einkünften im Sinne des § 49 EStG<sup>141</sup>.

**Hinweis:** Hintergrund dieser gesetzlichen Regelung ist eine Benachteiligung von Grenzpendlern gegenüber Inländern, da ohne diese Regelung Grenzpendler, welche nicht im öffentlichen Dienst beschäftigt sind, der beschränkten Steuerpflicht unterliegen würden (Grenzpendler im öffentlichen Dienst fallen i.d.R. unter die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht), der Gesetzgeber hat für diese Fälle eine unbegrenzte Steuerpflicht fingiert.<sup>142</sup>

Die fingierte unbeschränkte Steuerpflicht wird allerdings dadurch eingeschränkt, dass der Antragsteller Einkünfte erzielen muss, die zu mindestens 90 v.H. der deutschen Steuerpflicht unterliegen müssen – oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen. Dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist (Der Grundfreibetrag beträgt seit 2010 8004 €).<sup>143</sup>

Grenzpendler haben ein Wahlrecht, ob sie nach § 1 Abs. 3 EStG wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger besteuert werden, oder – ohne Antrag – wie beschränkt Steuerpflichtige besteuert werden. Einkünfte i.S. § 49 EStG sind Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen,<sup>144</sup> sie entsprechen im wesentlichen den inländischen Einkunftsarten. Auf die Einkünfte i.S. § 49 soll hier nicht näher eingegangen werden.

Die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG ist der Familienkasse in der Regel durch die vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt erstellte Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 EStG (für Zwecke des Lohnsteuerabzuges) nachzuweisen. Ist in einer solchen Bescheinigung die Lohnsteuerklasse III, IV oder V eingetragen, kann ohne weitere Prüfung davon ausgegangen werden, dass eine Anspruchsberechtigung nach § 62 Abs. 1 Nr. 2b EStG besteht.<sup>145</sup>

<sup>139</sup> § 1 Abs. 2 LStDV

<sup>140</sup> § 62 Abs. 1 Nr. 2b EStG

<sup>141</sup> Feix, Kindergeldrecht 1.A. § 62 Rz 4f

<sup>142</sup> Gosch in Kirchhof, § 1 Rz 25

<sup>143</sup> § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG

<sup>144</sup> Heinicke in Schmidt, Einkommenssteuergesetz § 1 Rz 66

<sup>145</sup> ergibt sich aus DAFamEStG 2010 62.3.3 Satz 5: DA 62.3.1 ist zu beachten (Fälle nach § 62 Abs. 1 Nr. 2a)

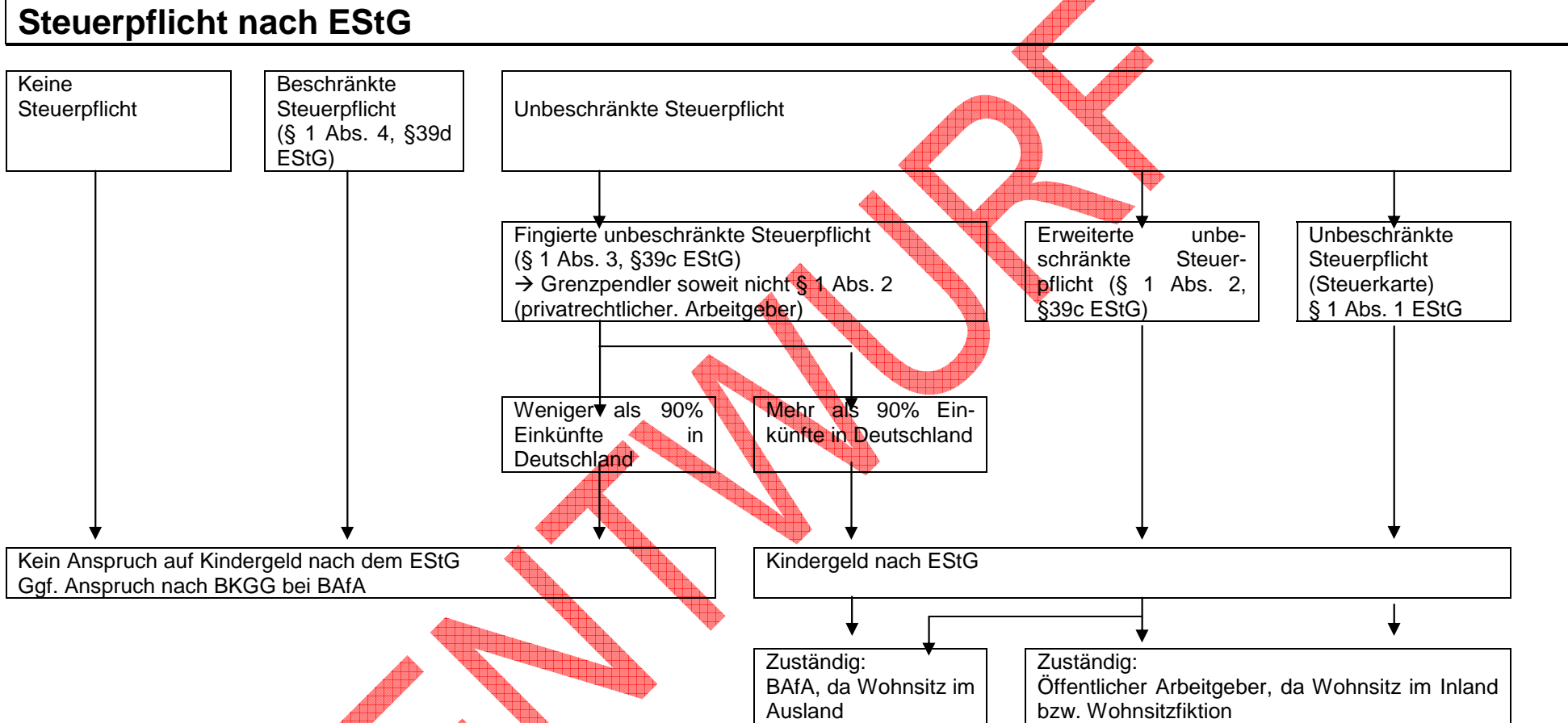
**Hinweis:** Fälle mit *Bediensteten* im Bereich der Familienkasse der öffentlichen Arbeitgeber dürften nicht auftreten, denkbar sind Fallgestaltungen mit Versorgungsempfängern (z.B. ehemalige Berufssoldaten mit Wohnsitz im Ausland, die im Inland einer privatrechtlichen Beschäftigung nachgehen).

**Hinweis:** Versorgungsempfänger, die keine Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 EStG (für Zwecke des Lohnsteuerabzuges) vorlegen, sind nur beschränkt steuerpflichtig – mit der Folge, dass kein Kindergeld nach EStG zusteht. Ggf. liegt ein Kindergeldanspruch nach BKGG vor (→ zuständig BAfA)

Abschließend die Steuerpflicht nochmals im Überblick (Abb. 2):

ENTWURF

Abb. 2: Steuerpflicht nach dem EStG



## 2.3 Berücksichtigungsfähige Kinder

Der nach § 62 EStG bestimmte Personenkreis hat Anspruch auf Kindergeld für Kinder im Sinne des § 63 EStG.<sup>146</sup> Die Aufzählung der in § 63 genannten Kinder ist abschließend, eine Berücksichtigung von natürlichen Personen als Kinder ist nur dann möglich, wenn Sie von einem der dort genannten Kindbegriffe erfasst wird.

Dass ein Kind nach § 63 EStG berücksichtigt wird, führt zunächst zu dem sogenannten „**Zählkindschaftsverhältnis**“, das eine notwendige, aber nicht ausreichende Bedingung für die Auszahlung des Kindergeldes darstellt. Vielmehr kann der Anspruch vorrangig einer anderen Person zustehen (§ 64 EStG – siehe nachfolgend) oder ruhen, weil eine dem Kindergeld vergleichbare Leistung zusteht bzw. gezahlt wird (§ 65 EStG – siehe nachfolgend). Diejenigen Kinder, für die ein Kindergeldanspruch nicht nach den §§ 64 und 65 EStG ruht, sind dann zugleich auch sogenannte „**Zahlkinder**“, für die dem Berechtigten das Kindergeld auch tatsächlich ausgezahlt wird (siehe hierzu auch nachfolgend „Mehrere Berechtigte“).<sup>147</sup> Ein Kindergeldanspruch kann ebenso ausgeschlossen sein wegen nachrangiger Unterhaltspflicht des Antragstellers, weil das Kind verheiratet ist (und deshalb der Ehegatte vorrangig zum Unterhalt verpflichtet ist) oder nach § 1615I BGB der andere Elternteil eines Kindes des Kindes (beim Antragsteller ein Enkelkind) vorrangig zum Unterhalt verpflichtet ist.

Bei einigen Kindern ist es als zusätzlicher Anspruchstatbestand erforderlich, dass sich das Kind im Haushalt des Berechtigten aufhält (siehe nachfolgend Tab. 5). Fehlt diese Haushaltsaufnahme, besteht **kein** Anspruch auf Kindergeld – und damit auch nicht auf kindergeldbezogene Leistungen wie z.B. der Familienzuschlag.

Tab. 5: Kindschaftsverhältnis und Haushaltsaufnahme

<b>Haushaltsaufnahme erforderlich</b>	<b>Haushaltsaufnahme nicht erforderlich</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Kinder des Ehegatten</li><li>• Pflegekinder</li><li>• Enkelkinder</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder</li><li>• Angenommene (adoptierte) Kinder</li></ul>

### 2.3.1 Territoriale Voraussetzungen (Territorialitätsprinzip)

Kinder, die vom Kindbegriff erfasst werden (siehe nachfolgend), sind bei einem Kindergeldberechtigten nur dann zu berücksichtigen, wenn sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt

- im Inland, oder
- in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union (EU), oder
- in einem Mitgliedsstaat des europäischen Wirtschaftsraumes (EWR)

haben.<sup>148</sup> Bei der Frage des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes des Kindes gelten die §§ 8 und 9 der Abgabenordnung entsprechend. Für das Vorliegen oder Nichtvorliegen [des Wohnsitzes] sind formelle Umstände wie die Meldung beim Einwohnermeldeamt oder die Staatsangehörigkeit unbeachtlich.<sup>149</sup>

#### Exkurs:

**Inland:** Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland, abgegrenzt nach den hoheitlichen Grenzen. **Wohnsitz:** Den W. hat jemand dort, wo er seine Wohnung unter Umständen inne hat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und nutzen wird. (§ 8 AO). **gewöhnlicher Aufent-**

<sup>146</sup> § 62 Abs. 1 Satz 1 EStG

<sup>147</sup> Feix, Kindergeldrecht § 63 Rz 2

<sup>148</sup> § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG

<sup>149</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 63 Rz 8

**halt:** Den gewöhnlichen A. hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort nicht nur vorübergehend weilt. (§ 9 AO)

**Hinweis:** Zur Europäischen Union gehören: Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien weiterhin Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn, Zypern (griechischer Teil) sowie Bulgarien und Rumänien; Zum Europäischen Wirtschaftsraum gehören neben den EU-Staaten zusätzlich Island, Liechtenstein und Norwegen.

Von dieser Regelung gibt es drei Ausnahmen. Zunächst können Kinder berücksichtigt werden, die außerhalb der o.a. Gebiete leben, wenn sie in den Haushalt eines Berechtigten im Sinne des § 62 Abs. 1 Nr. 2a EStG leben.<sup>150</sup>

**Hinweis:** § 62 Abs. 1 Nr. 2a EStG betrifft nur Fälle der [erweiterten] unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG, also Fälle eines aktiven Dienstverhältnisses (zum Dienstverhältnis siehe oben) ohne Wohnsitz im Inland mit Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse.

Versorgungsempfänger oder beurlaubte Soldaten und Beamte ohne Dienstbezüge fallen nicht unter diese Ausnahmeregelung. Ebenso fallen Steuerpflichtige, die nach § 62 Abs. 1 Nr. 2b i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG (fingierte unbeschränkte Steuerpflicht) unbeschränkt steuerpflichtig sind, nicht unter diese Regelung (z.B. privatrechtliche Arbeitnehmer mit Wohnsitz in der Schweiz).

**Beispiel:** Das Kind eines Berechtigten verlässt mit Vollendung des 18. Lebensjahres die elterliche Wohnung und wandert nach Australien aus. Dort meldet es sich arbeitssuchend. Eine Berücksichtigung beim Kindergeld ist mangels Wohnsitz in der EU nicht möglich.

**Beispiel:** Ein Soldat auf Zeit lebt wegen einer Auslandsverwendung in den USA (ein Wohnsitz im Inland besteht nicht mehr). Seine Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besuchen die Schule. Am 31. März 2010 scheidet der Soldat nach Ablauf seiner festgesetzten Dienstzeit aus, und wird Versorgungsempfänger. Ab April kann der Soldat kein Kindergeld nach dem EStG mehr erhalten. Zum einen besteht mangels Wohnsitz (§ 1 Abs. 1 EStG) und mangels Dienstverhältnis (§ 1 Abs. 2 EStG) grundsätzlich keine unbeschränkte Steuerpflicht mehr; eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG dürfte nicht vorliegen. Selbst wenn der unwahrscheinliche Fall einträte, dass der Soldat in den USA wohnt, und im Inland erwerbstätig wird, bestünde trotzdem kein Anspruch auf Kindergeld, weil die Kinder ihren Wohnsitz nicht im Inland bzw. EU/EWR-Raum haben, und sie deshalb nicht berücksichtigungsfähig sind.

**Hinweis:** Bei öffentlichen Arbeitgebern führen solche Fälle in der Regel dann zu Problemen, wenn der Bedienstete sich vom Dienstverhältnis beurlauben lässt, oder in ein Versorgungsverhältnis wechselt.

Eine zweite Ausnahme ist bei Kindern gegeben, die sich zum Zwecke einer zeitlich begrenzten Schul- oder Berufsausbildung im Ausland aufhalten. Diese behalten in der Regel ihren Wohnsitz im Inland bei. Wohnt ein Kind im Ausland unter Umständen, die erkennen lassen,

---

<sup>150</sup> § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG, 2. Halbsatz



dass es dort *nicht nur vorübergehend* (also länger als sechs Monate<sup>151</sup>) bleibt, so liegt der Wohnsitz des Kindes im Ausland, auch wenn die Eltern ihren Wohnsitz im Inland haben<sup>152</sup>. Halten sich Kinder, die nicht unter die Ausnahmeregelung der Haushaltsaufnahme in den Haushalt des Berechtigten (s.o.) fallen, länger im Ausland auf, ist zu prüfen, ob sie ihren Wohnsitz nicht ins Ausland verlegt haben. Die Prüfung erfolgt nach pflichtgemäßen Ermessen unter Würdigung der ermittelten Tatsachen.

Nachstehende Fälle sind ein Indiz dafür, dass der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Kindes nicht mehr im Inland ist, und sofern der Aufenthalt außerhalb des EU/EWR-Raumes ist damit **kein Anspruch** auf Kindergeld besteht:

- Ein minderjähriges Kind lebt im Haushalt der Eltern, Großeltern oder sonstigen Bezugsperson welche nicht anspruchsberechtigt nach § 62 EStG ist (z.B. weil in Deutschland nicht steuerpflichtig)<sup>153</sup>,
- Ein Kind wird zum Zweck der Ausbildung ins Ausland geschickt und dort in den Haushalt einer nach § 62 EStG nicht anspruchsberechtigten Person aufgenommen<sup>154</sup>,
- Ein Kind begibt sich für mehr als 3 Jahre ausbildungsbedingt ins Ausland – ein inländischer Wohnsitz wird nur dann beibehalten, wenn es in ausbildungsfreien Zeiten überwiegend den inländischen Wohnsitz aufsucht<sup>155</sup>.

Liegen diese Indizien bei einem Auslandsaufenthalt außerhalb des EU/EWR-Raumes vor, sind Ermittlungen anzustellen. Es ist immer angeraten, bei einem solchen Auslandsaufenthalt das Problem des Inlandswohnsitzes des Kindes zu hinterfragen! Die Zuständigkeiten der Bundesagentur für Arbeit nach § 72 Abs. 8 EStG sind zu beachten (bei Wohnsitz des Kindes im EU-Ausland).

**Beispiel:** Ein Soldat wird für die Dauer von 5 Jahren zu einer Bundeswehrdienststelle in die USA versetzt. (die Kindesmutter soll hier außer Betracht bleiben) § 32 Abs. 4 bei über 18 Jahre alten Kindern ist zu beachten! Der Soldat hat ein leibliches Kind:

**Variante 1:** Das Kind bleibt in Deutschland bei den Großeltern, und setzt seine Ausbildung fort. → Anspruch haben die Großeltern vorrangig wegen Haushaltsaufnahme, territoriale Voraussetzung ist erfüllt

**Variante 2:** Das Kind bleibt in Deutschland in eigenem Hausstand und setzt seine Ausbildung fort. → Anspruch hat der im Ausland lebende Elternteil, territoriale Voraussetzung erfüllt

**Variante 3:** Das unter 18 Jahre alte Kind zieht mit um in die USA, und besucht dort die Schule. Es lebt im Haushalt der Eltern. → Anspruch hat der im Ausland lebende Elternteil, territoriale Voraussetzung erfüllt

**Variante 4:** Das über 18 Jahre alte Kind zieht mit um in die USA, und besucht dort die Schule. Es lebt im Haushalt der Eltern. → wie Variante 3

**Variante 5:** Das über 18 Jahre alte Kind zieht mit um in die USA, und besucht dort die Schule. Es lebt nicht im Haushalt der Eltern, sondern in einer eigenen Wohnung. → solange das Kind ausbildungsbedingt nicht im Haushalt der Eltern lebt, sind die territorialen Voraussetzungen erfüllt, weil das Kind ausbildungsbedingt nicht im Haushalt lebt

<sup>151</sup> Zum Begriff „nicht nur Vorübergehend“ wird auf die Ausführungen zum Wohnsitz des Kindergeldberechtigten verwiesen, die hier erläuterten Regelungen der Abgabenordnung sind auch auf die zu berücksichtigenden Kinder anzuwenden

<sup>152</sup> DAFamEStG 2010 63.6.1 Abs. 2 Satz 1

<sup>153</sup> BFH vom 22.4.1994 – III R 22/92

<sup>154</sup> BFH vom 23.11.2000 – VI R 165/99

<sup>155</sup> BFH vom 23.11.2000 – VI R 107/99

**Variante 6:** Das Kind zieht mit um in die USA, und besucht dort die Schule. Es lebt im Haushalt der Tante in einem anderen Bundesstaat. → Die territorialen Voraussetzungen sind nicht erfüllt, kein Anspruch auf Kindergeld (es sei denn, die Haushaltsaufnahme bei der Tante ist ausbildungsbedingt – hier § 65 EStG beachten).

Ein Kind, welches sich länger als 6 Monate (nicht nur vorübergehend) ununterbrochen im Ausland aufhält, ohne dass es im Haushalt eines nach § 62 Abs. 1 Nr. 2a EStG Berechtigten lebt oder ohne dass es einer Ausbildung nachgeht, dürfte nach § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Regel nicht zu berücksichtigen sein, weil es seinen Wohnsitz im Inland aufgegeben hat. Im Umkehrschluss dürften Auslandsaufenthalte von weniger als sechs Monaten nicht zu einer Aufgabe des Wohnsitzes führen.

Allgemein gilt: Das Kind muss die Wohnung innehaben, d.h. er muss tatsächlich über sie verfügen können und sie als Bleibe *nicht nur vorübergehend* benutzen [benutzen heißt: dort auch wohnen]. Wer eine Wohnung von vorneherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend (weniger als sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz. Wer sich – auch in regelmäßigen Abständen – in der Wohnung eines Angehörigen oder Bekannten aufhält, begründet dort keinen Wohnsitz, sofern es nicht wie im Fall einer Familienwohnung oder Wohnung einer Wohngemeinschaft gleichzeitig die einzige Wohnung ist.<sup>156</sup> Dient der Auslandsaufenthalt der ausschließlich der Durchführung einer bestimmten Maßnahme, ist er deshalb von vorneherein zeitlich beschränkt, und hat das Kind die Absicht, nach Abschluss der Maßnahme wieder an den bisherigen Wohnort bzw. in die elterliche Wohnung zurückzukehren, reicht dies allein nicht aus, um vom Fortbestand des Wohnsitzes während des Auslandsaufenthaltes auszugehen. Die Feststellung der Rückkehrabsicht besagt grundsätzlich nichts darüber, ob der Inlandswohnsitz während des vorübergehenden Auslandsaufenthaltes beibehalten – oder aber aufgegeben und nach der Rückkehr neu begründet wird. Der Inlandswohnsitz wird in solchen Fällen nur dann beibehalten, wenn der Betroffene entweder seinen Lebensmittelpunkt weiterhin am bisherigen Wohnort hat (keine Wohnsitzbegründung am Orte des Auslandsaufenthaltes) oder er zwar keinen einheitlichen Lebensmittelpunkt mehr hat, er aber nunmehr über zwei Schwerpunkte der Lebensverhältnisse (zwei Wohnsitze) verfügt, von denen einer am bisherigen Wohnort liegt.<sup>157</sup> Nicht genügend ist, dass sich jemand der dauernd [länger als sechs Monate] und langfristig im Ausland wohnt, nur gelegentlich im Urlaub [Ferien] oder zu Besuchszwecken in einer Wohnung oder Räumen aufhält, die ihm unentgeltlich von Dritten, z.B. von Eltern, zur Verfügung gestellt werden. In einem solchen Fall nutzt er die zur Verfügung gestellten Räume nicht als Bleibe und damit nicht als Wohnsitz, sondern nur Besuchsweise oder als Ferienwohnung.<sup>158</sup> Die Anwesenheit des Kindes in der elterlichen Wohnung darf nicht nur Besuchscharakter haben, wie das bei Aufenthalten von jeweils zwei bis drei Wochen pro Jahr [bei den Eltern] der Fall ist.<sup>159</sup>

**Exkurs:** (abgeleitet aus den Grundsätzen zur doppelten Haushaltsführung)

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich bei einem *verheirateten Arbeitnehmer* regelmäßig am tatsächlichen Wohnort seiner Familie. Die Wohnung kann aber nur dann berücksichtigt werden, wenn sie der Arbeitnehmer mindestens sechsmal im Kalenderjahr aufsucht.

Bei anderen Arbeitnehmern befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen an dem Wohnort, zu dem die engeren persönlichen Beziehungen bestehen. Die persönlichen Beziehungen können ihren Ausdruck besonders in Bindungen an Personen, z.B. Eltern, Verlobte, Freundes- u. Bekanntenkreis, finden; aber auch Vereinszugehörigkeiten und andere Aktivitäten. Sucht der Arbeitnehmer diese Wohnung mindestens

<sup>156</sup> Nr. 4 AEAO zu § 8 AO

<sup>157</sup> BFH vom 23.11.2000 – VI R 165/99, BStBl II 2000 S. 279

<sup>158</sup> BFH(NV) vom 12.01.2001 – VI R 64/98, BFH/NV 2001 S. 1231

<sup>159</sup> FG Münster vom 04.03.2004 – 8 K 4209/02 Kg

zweimal monatlich auf, ist davon auszugehen, dass sich dort der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet.<sup>160</sup>

**Beispiel:** Ein Kind in Rheinland-Pfalz beendet im März 2010 seine Schulausbildung (Abitur) und begibt sich auf eine für sieben Monate vorgesehene Rundreise Singapur – Australien – Neuseeland, um sich die Länder kennen zu lernen; nebenbei jobbt es. Nach Abschluss der Rundreise verbleibt das Kind noch bis März 2011 in Australien. Das Kind hat sich im Herbst 2010 via Internet an einer deutschen Universität beworben, wurde angenommen, und beginnt sein Studium zum 01. April 2011, hierzu kehrt es Mitte März nach Deutschland in die elterliche Wohnung zurück (die Eltern haben das Zimmer weiterhin vorgehalten). Während des Auslandsaufenthaltes besuchte das Kind die Eltern nicht. Da der Auslandsaufenthalt nicht nur vorübergehend war (nämlich länger als sechs Monate), und das Kind die von den Eltern zur Verfügung gehaltene Wohnung nicht tatsächlich innegehabt hat (d.h. benutzt hat), insbesondere für längere Besuche, ist davon auszugehen, dass der Wohnsitz im Inland aufgegeben wurde, so dass das Kind nicht berücksichtigt werden kann.

In jedem Fall ist bei längeren Auslandsaufenthalten am Einzelfall unter Abwägung aller in Betracht kommender Umstände zu prüfen, ob das Kind den inländischen Wohnsitz beibehalten hat.

Als dritte Ausnahme sind die territorialen Voraussetzungen nicht zu beachten, wenn das Kind in einem Staat lebt, mit dem die Bundesrepublik Deutschland ein Abkommen über Soziale Sicherheit geschlossen hat, die auch das Kindergeld zum Gegenstand haben (Abkommensstaat)<sup>161</sup>. Nach diesen Abkommen besteht insbesondere dann ein Anspruch auf Kindergeld für ein Kind, dass in einem Abkommenstaat lebt, wenn der Kindergeldberechtigte im Inland erwerbstätig ist.<sup>162</sup> Diese Fälle dürften im öffentlichen Dienst die Ausnahme sein. Zuständig für die Kindergeldfestsetzung ist in diesen Fällen auch nicht der öffentliche Arbeitgeber, sondern die Bundesagentur für Arbeit, da es sich um zwischenstaatliche Rechtsvorschriften handelt.<sup>163</sup>

**Hinweis:** Derzeit bestehen Abkommen über Soziale Sicherheit mit Kindergeld bzw. vergleichbaren Leistungen mit folgenden Staaten: Schweiz, Serbien, Montenegro, Bosnien-Herzegowina, Kosovo, Marokko, Tunesien und der Türkei<sup>164</sup>

### **2.3.2 Kinder, bei denen eine Haushaltsaufnahme nicht erforderlich ist**

Als Kinder werden Kinder im Sinne des §32 Abs. 1 EStG berücksichtigt<sup>165</sup>. Die Haushaltsaufnahme ist nicht erforderlich bei *Kindern*, die *im ersten Grad* mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind.<sup>166</sup> Personen, deren eine von der anderen abstammt, sind in gerader Linie miteinander verwandt. Der Grad der Verwandtschaft bestimmt sich nach der Zahl der sie vermittelnden Geburten.<sup>167</sup> Verwandte in absteigender Linie (z.B. die Kinder des Vaters, [und dessen Kindeskinde Enkelkinder]) bezeichnet das BGB als Abkömmlinge. Vater und Kind sind *in gerader Linie* im ersten Grad verwandt, Großvater und Enkel im zweiten Grad.<sup>168</sup>

<sup>160</sup> LStR 2007 R 43 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. R 42 Abs. 1 Satz 6-8, LStR 2009 R 9.11 Abs. 3 Satz 5

<sup>161</sup> DAFamEStG 2010 63.6.2 Abs. 1

<sup>162</sup> Lange/Novak, Kindergeld im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 894

<sup>163</sup> DAFamEStG 2010 63.6.2. Abs. 2 Satz 3 i.V.m. 72.2.4.3

<sup>164</sup> EStH 2009 H 31

<sup>165</sup> § 63 Abs. 1 Nr. 1 EStG

<sup>166</sup> § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG

<sup>167</sup> § 1589 BGB

<sup>168</sup> Kropholler, Studienkommentar BGB § 1589 Rz 1

Aufgrund der Systematik des BGB, wonach sich der Grad der Verwandtschaft sich nach der Zahl der vermittelnden Geburten bestimmt, können Verwandte im ersten Grad nur direkte Abkömmlinge mit Ihren Eltern sein. Es gilt also zu bestimmen, wer Mutter und wer Vater des Kindes ist – die einzigen Berechtigten, die nach dieser Vorschrift infrage kommen.

Mit in Kraft treten des Kindschaftsrechtsreformgesetz<sup>169</sup> zum 01. Juli 1998 sind eheliche und nichteheliche Kinder sind gleichgestellt, eine Differenzierung erfolgt insoweit nicht mehr.

*Mutter* eines Kindes ist die Frau, die es geboren hat.<sup>170</sup> Im Hinblick auf die Möglichkeiten der Fortpflanzungsmedizin legt diese Vorschrift fest, dass Mutter im familienrechtlichen Sinn die gebärende und nicht die genetische Mutter ist, ohne dass wie bei der Vaterschaft eine Anfechtungsmöglichkeit bestünde.<sup>171</sup> Die Ersatzmutterchaft ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 7 des Embryonenschutzgesetzes<sup>172</sup> in Deutschland verboten, würde sie durchgeführt, gälte für die Mutterchaft, dass die austragende Frau Mutter mit allen Rechten und Pflichten wäre.<sup>173</sup>

*Vater* eines Kindes ist der Mann,

- der zum Zeitpunkt der Geburt mit der Mutter des Kindes verheiratet ist,
- der die Vaterschaft anerkannt hat, oder
- dessen Vaterschaft nach § 1600d gerichtlich festgestellt ist.<sup>174</sup>

Die Rechtsstellung als Vater erlangt bei bestehender Ehe der Ehemann. Daraus folgt, dass es bei nichtbestehender Ehe einer Vaterschaftsanerkennung oder einer gerichtlichen Vaterschaftsfeststellung bedarf.

Die Anerkennung der Vaterschaft und die erforderliche Zustimmung der Mutter<sup>175</sup> müssen *öffentlich beurkundet*<sup>176</sup> werden. Die Beurkundung kann durch den Notar, das Amtsgericht, den Standesbeamten, das Jugendamt oder das Gericht, bei dem die Vaterschaft angefochten wird, vorgenommen werden.<sup>177</sup> Die Anerkennung wird wirksam,

- wenn die Kindesmutter zugestimmt hat,<sup>178</sup> **und**
- die beglaubigte Abschrift der Anerkennung dem [aner kennenden] Vater, der Mutter, dem Kind und dem Standesbeamten übersandt wird (maßgeblicher Zeitpunkt ist die Zustellung beim Standesamt)<sup>179</sup>, **und**
- keine andere Vaterschaft nach § 1592 BGB besteht.

Eine Vaterschaft aufgrund Eheschließung (§ 1592 Nr.1 BGB) geht einer Anerkennung der Vaterschaft vor, auch wenn die Anerkennung der Vaterschaft vor Geburt oder vor Zeugung des Kindes erfolgte<sup>180</sup>. Eine Vaterschaftsanerkennung wird demnach unwirksam, wenn nach der Anerkennung der Vaterschaft aber vor Geburt des Kindes die Mutter heiratet. Eine Vaterschaftsanerkennung für ein Kind, für welches die Vaterschaft aufgrund Eheschließung besteht

---

<sup>169</sup> BGBI I 1997 S. 2942

<sup>170</sup> § 1591 BGB

<sup>171</sup> Kropholler, Studienkommentar BGB § 1591 Rz 1

<sup>172</sup> BGBI I 1990 S. 2746

<sup>173</sup> Kropholler, Studienkommentar BGB vor § 1591 Rz 5

<sup>174</sup> § 1592 BGB

<sup>175</sup> nach § 1595 BGB

<sup>176</sup> gemäß § 1597 BGB

<sup>177</sup> Palandt, BGB 60.A § 1597 Rz 1

<sup>178</sup> § 1595 Abs.1 BGB

<sup>179</sup> § 1597 Abs. 2 BGB, Palandt, BGB 60.A § 1594 Rz 5; Bei Vorlage der Urkunde über die Anerkennung der Vaterschaft ist davon auszugehen, dass die Urkunde den Beteiligten übersandt wurde. Sofern sich die Zustimmung der Mutter nicht aus der Urkunde über die Anerkennung der Vaterschaft ergibt, ist davon auszugehen, dass diese gegeben ist. Ein Vorliegen einer anderen Vaterschaft i.S. § 1592 Nr. 2 und 3 BGB (Anerkennung der Vaterschaft oder gerichtliche Feststellung) ist in diesem Fall nicht zu prüfen.

<sup>180</sup> Palandt, BGB 60.A § 1594 Rz 9

(§ 1592 Nr.1 BGB) ist schwebend unwirksam, bis die Vaterschaft aufgrund Eheschließung durch Anfechtung der Vaterschaft<sup>181</sup> nach § 1600 BGB ff. erlischt.

Die Rechtswirkungen der Anerkennung können erst ab dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Anerkennung – dann allerdings rückwirkend bis zur Geburt - geltend gemacht werden.<sup>182</sup>

Als Nachweis der Anerkennung der Vaterschaft ist eine **amtlich** beglaubigte Kopie (durch Bundeswehrdienststellen mit Dienstsiegel möglich) der Urkunde über die Anerkennung der Vaterschaft und eine Geburtsurkunde des Kindes im Original vorzulegen.

**Hinweis:** Für den Fall, dass **nur** Familienzuschlag beansprucht wird, sind diese Nachweise der Änderungsmeldung beizufügen (ZDV 20/15 bzw. Katalog der Änderungsarten [Beamte], Änderungsart G); in diesem Fall reicht eine Kopie der Geburtsurkunde aus.

Eine Geburtsurkunde darf in Kopie nur dann anerkannt werden, wenn diese Kopie von der ausstellenden Behörde (=dem Standesamt) beglaubigt wurde, da eine Beglaubigung von Personenstandsunterlagen nur durch das Standesamt erfolgen darf.<sup>183</sup> Amtlich beglaubigte Kopien durch Bundeswehrdienststellen sind zurückzuweisen. Abstammungsurkunden oder Auszüge aus dem Familienbuch sollten anstelle der Geburtsurkunde nicht anerkannt werden.<sup>184</sup>

Ist in der Geburtsurkunde ein Kindesvater eingetragen, ist die Wirksamkeit der Anerkennung der Vaterschaft zu prüfen.

Ist der eingetragene Kindesvater derjenige, der auch in der Urkunde über die Anerkennung der Vaterschaft als Vater eingetragen ist, sind keine weiteren Prüfungen erforderlich, da das Kind als leibliches Kind berücksichtigt werden kann. Ist ein anderer in der Geburtsurkunde als Vater eingetragen, ist zusätzlich der rechtskräftige Beschluss über die Anfechtung der Vaterschaft anzufordern, soweit kein nachfolgender Ausnahmefall vorliegt.

In Ausnahmefällen ist eine gerichtliche Anfechtung der Vaterschaft nicht vorzulegen, wenn der tatsächliche biologische Vater des Kindes die Vaterschaft während eines laufenden Scheidungsverfahrens (Scheidung der leiblichen Mutter des Kindes vom nicht biologischen Vater, der rechtlicher Vater aufgrund der Eheschließung ist) anerkannt hat.<sup>185</sup> Voraussetzung hierfür ist, dass

- der Scheidungsantrag gestellt wurde,
- das Kind nach dem Scheidungsantrag geboren wurde,
- der rechtliche Vater (Vater aufgrund Eheschließung) der Anerkennung der Vaterschaft zugestimmt hat,
- die Anerkennung der Vaterschaft spätestens bis 1 Jahr nach Rechtskraft des Scheidungsurteils erfolgt.

Es müssen alle Voraussetzungen vorliegen und nachgewiesen sein. (Nachweise: Geburtsurkunde oder Geburtsbescheinigung, Urkunde über Anerkennung der Vaterschaft, Bescheinigung des Gerichts, ab wann Scheidungsantrag gestellt wurde, Scheidungsurteil mit Rechtskraftvermerk [außer Geburtsurkunde/-bescheinigung können alle Nachweise in Kopie vorgelegt werden]).

Die Vaterschaftsanerkennung bleibt schwebend unwirksam, bis die Scheidung rechtskräftig ist, da das Kind in dieser Zeit dem Ehegatten der Mutter zugeordnet ist. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen auch keine Zahlungen (Kindergeld, Familienzuschlag Kind) geleistet werden, da

---

<sup>181</sup> nach § 1600 BGB ff.

<sup>182</sup> Palandt, BGB 60.A § 1594 Rz 5

<sup>183</sup> § 61a Nr.1 Personenstandsgesetz

<sup>184</sup> Die Anerkennung der Vaterschaft wird von der beurkundenden Stelle nicht auf Ihre Richtigkeit überprüft, da Sie eine widerrufbare Erklärung ist. Die Abstammungsurkunde und der Auszug aus dem Familienbuch beruhen auf der – ggf. falschen – Anerkennung der Vaterschaft.

<sup>185</sup> § 1599 Abs. 2 BGB

insofern noch kein Kindschaftsverhältnis vorliegt. Mit Rechtskraft des Scheidungsurteils wird die Vaterschaftsanerkennung – rückwirkend ab - Geburt wirksam.

Der Anwendungsbereich der gerichtlichen Vaterschaftsfeststellung erfasst Fälle, in denen aufgrund von Ehe bzw. Vaterschaftsanerkennung keine Vaterschaft besteht. Hierauf soll nicht näher eingegangen werden, da insoweit der Gerichtsbeschluss als Nachweis der Vaterschaft ausreichend ist.

Ein angenommenes Kind (adoptiertes Kind) ist ein Kind, mit dem der Steuerpflichtige im ersten Grad verwandt ist. Mit Annahme als Kind erlischt das Verwandtschaftsverhältnis des Kindes zu seinen leiblichen Eltern (bei Volljährigen mit eigenen Regeln nach § 1767 ff. BGB jedoch nur dann, wenn das Familiengericht der Annahme einer Vollannahme nach § 1772 BGB<sup>186</sup> beigelegt hat, ist das nicht der Fall ist eine Berücksichtigung bei den leiblichen Eltern als Zählkind weiterhin möglich).<sup>187</sup>

Adoptionen, die durch ausländischen Gerichtsbeschluss zustande gekommen sind, können kindergeldrechtlich erst ab dem Monat berücksichtigt werden, ab dem das Kind die Voraussetzungen des § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG (territoriale Voraussetzungen – s.o.) erfüllt.<sup>188</sup>

**Hinweis:** Adoption (von lat. *adoptio*), in Deutschland nach den Regelungen des BGB (§§ 1741 ff) Annahme als Kind genannt, ist die rechtliche Begründung eines Eltern-Kind-Verhältnisses zwischen dem Annehmenden und dem Kind ohne Rücksicht auf die biologische Abstammung.<sup>189</sup>

Ist der Kindergeldberechtigte der Annehmende, besteht der Kindergeldanspruch – nun für ein eigenes, im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandtem Kind – mit Zustellung des Annahmebeschlusses an ihn. Ist der Kindergeldberechtigte derjenige, der sein Kind zur Adoption freigibt, erlischt der Kindergeldanspruch umgekehrt erst mit Zustellung des Annahmebeschlusses an den Annehmenden.<sup>190</sup>

In der Regel geht der Adoption ein Pflegekindschaftsverhältnis (Adoptionspflege) voraus. Das BGB sieht in § 1744 eine angemessene Zeit (in der Regel 1 Jahr) der „Adoptionspflege“ vor, in der das Kind in der neuen Familie, begleitet vom Jugendamt, sich eingewöhnen und die Frage des Kindeswohls vom Jugendamt gegenüber dem Vormundschaftsgericht begutachtet werden soll. Ziel der Arbeit des Jugendamtes ist es zu prüfen, ob die Adoptiveltern in der Lage sein werden, das Kind gefühlsmäßig als ihr eigenes anzunehmen und ihm möglichst gute Sozialisationsbedingungen zu bieten, was besonders bei schon größeren Kindern und bereits bestehenden Sozialisationschäden von großer Bedeutung ist.<sup>191</sup> Ging der Adoption ein Pflegekindschaftsverhältnis voraus, sind die nachfolgenden Ausführungen zum Pflegekind zu beachten, insbesondere der Vorrang der Pflegeeltern vor den leiblichen Eltern bei der Kindergeldzahlung.

---

<sup>186</sup> Nach § 1772 BGB kann auf Antrag des Annehmenden und des volljährigen Anzunehmenden bestimmt werden, dass sich die Wirkungen der Annahme nach den Vorschriften der Annahme eines Minderjährigen richten

<sup>187</sup> DAFamEStG 2010 63.2.1.2 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3

<sup>188</sup> Jahn, Kindergeld § 2 Rz 5

<sup>189</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Adoption\\_\(Deutschland\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Adoption_(Deutschland))

<sup>190</sup> DAFamEStG 2010 63.2.1.2 Abs. 2

<sup>191</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Adoption\\_\(Deutschland\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Adoption_(Deutschland))

### 2.3.3 Kinder, bei denen eine Haushaltsaufnahme erforderlich ist

Bei allen Kindern, die nicht als Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind und nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt werden können, tritt als zusätzliches Tatbestandsmerkmal die Haushaltsaufnahme hinzu. Während bei Enkel- und Stiefkindern sich das Erfordernis Haushaltsaufnahme aus dem Gesetzestext ohne Probleme selbst ergibt, ergibt sich die Haushaltsaufnahme bei Pflegekindern erst durch Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffes „Obhuts- und Pflegeverhältnis“ und Umkehrschluss zum Begriff „nicht zu Erwerbszwecken in den Haushalt aufgenommen. Bis zum Veranlagungszeitraum 2003 stand auch hier das Erfordernis der Haushaltsaufnahme konkret im Gesetz.

Auf die hier dargestellte Systematik der Haushaltsaufnahme wird in der Literatur und in den Verwaltungsanweisungen nur sehr unzureichend eingegangen, da sich insbesondere Kommentare und Dienstanweisungen an der Reihenfolge der Paragraphen im Einkommenssteuergesetz halten. Dort wird zwar jeweils an der zutreffenden Stelle auf das Erfordernis der Haushaltsaufnahme hingewiesen. Leider hat sich aber in der Praxis (auch im Familienzuschlagsrecht) erwiesen, dass die Prüfung Haushaltsaufnahme oft vernachlässigt wird – was zu Fehlzahlungen führt. Dies liegt m.E. daran, dass eine systematische Unterteilung der Kindbegriffe in Kinder mit und ohne Haushaltsaufnahme (auch in Aus- und Fortbildung) verzichtet wird.

Unter *Haushaltsaufnahme* ist das örtlich gebundene Zusammenleben von Pflegekind und Pflegeperson in einer gemeinsamen Familienwohnung zu verstehen. Das Kind muss in diesem Haushalt seine persönliche Versorgung und Betreuung finden und sich hier grundsätzlich nicht nur zeitweise, sondern durchgängig aufhalten. Eine Haushaltsaufnahme ist dann gegeben, wenn das Kind in die Familiengemeinschaft mit einem dort begründeten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis aufgenommen worden ist. Neben dem örtlich gebundenen Zusammenleben müssen Voraussetzungen materieller (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein.<sup>192</sup>

Maßgeblich für den Beginn und das Ende der Haushaltsaufnahme sind die tatsächlichen Verhältnisse, auf den melderechtlichen Wohnsitz kommt es nicht an.<sup>193</sup>

Eine räumliche Trennung steht dem Fortbestand der Haushaltsaufnahme dann nicht entgegen, wenn die auswärtige Unterbringung nur von vorübergehender Natur ist. Von einem vorübergehenden Zustand kann im Allgemeinen ausgegangen werden, wenn das Kind im Rahmen seiner Möglichkeiten regelmäßig in den Haushalt des Berechtigten zurückkehrt. Durch eine zeitweilige auswärtige Unterbringung zur Schul- oder Berufsausbildung wird die Haushaltszugehörigkeit i. d. R. nicht unterbrochen.<sup>194</sup> Dies gilt grundsätzlich auch für Studenten; von einer Beendigung der Haushaltsaufnahme ist jedoch auszugehen, wenn der auswärtige Wohnsitz des Studenten den örtlichen Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildet [und der Student sich nur noch zu Besuchszwecken im Haushalt der Eltern aufhält].<sup>195</sup>

Wohnt ein Kind im Ausland unter Umständen, die erkennen lassen, dass es dort *nicht nur vorübergehend* (also länger als sechs Monate) bleibt, so liegt der Wohnsitz des Kindes im Ausland, auch wenn die Eltern ihren Wohnsitz im Inland haben.<sup>196</sup>

Bei behinderten Kindern ist eine vollstationäre Unterbringung in der Regel unschädlich, d.h. sie führt nicht zur Aufhebung der Haushaltszugehörigkeit, wenn sich die Eltern (hier: Stiefel-

<sup>192</sup> DAFamEStG 2010 63.1.3 Abs. 1

<sup>193</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 63 Rz 6

<sup>194</sup> DAFamEStG 2010 63.1.3 Abs. 2

<sup>195</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 63 Rz 6

<sup>196</sup> DAFamEStG 2010 63.6.1 Abs. 2 Satz 1

tern, Pflegeeltern, Großeltern) weiterhin um das Kind kümmern.<sup>197</sup> Ein Kind ist vollstationär oder auf vergleichbare Weise untergebracht, wenn es nicht im Haushalt der Eltern lebt, sondern anderweitig auf Kosten eines Dritten untergebracht ist. Dabei ist es unerheblich, ob es vollstationär versorgt wird, in einer eigenen Wohnung oder in sonstigen Wohneinrichtungen lebt. Vollstationäre oder vergleichbare Unterbringung liegt auch dann vor, wenn sich das Kind zwar zeitweise im Haushalt der Eltern aufhält, der Platz im Heim, im Rahmen des betreuten Wohnens usw. aber durchgehend auch während dieser Zeit zur Verfügung steht. Keine Vollstationäre Unterbringung liegt vor, wenn das Kind zeitweise bei seinen Eltern lebt (z.B. Unterbringung in einer Behindertenwerkstatt mit täglicher Rückkehr).<sup>198</sup>

### 2.3.3.1 Pflegekinder

Pflegekinder sind Personen, mit denen der Kindergeldberechtigte durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern der Berechtigte das Kind nicht zu Erwerbszwecken<sup>199</sup> in seinen Haushalt aufgenommen hat.<sup>200</sup> Voraussetzung ist die Aufnahme in den Haushalt. Die Haushaltsaufnahme dient der Kindesbetreuung. Unter Kindesbetreuung ist die elterliche Fürsorge Seitens der Pflegeperson gegenüber dem Kind zu verstehen. Dies wird durch körperliche und seelische Betreuung im Sinne einer Eltern- Kind- Beziehung (Aufsicht, Betreuung, Erziehung, Versorgung, Pflege, elterliche Zuwendung) gewährt. Die Verbindung mit einem *auf Dauer berechnetes Band* ist gegeben, wenn – abgestellt auf den Zeitpunkt der Haushaltsaufnahme – der Wille zu einer dauerhaften Bindung gegeben ist; im Regelfall kann von einer *gewollten* Bindung ab 2 Jahren von einem Pflegekindschaftsverhältnis ausgegangen werden.<sup>201</sup> Bei der Beurteilung, ob es sich hinsichtlich der Dauerbindung um ein Pflegekindschaftsverhältnis handelt, ist zu beachten, dass es sich bei dieser Willensbildung zum Zeitpunkt der Haushaltsaufnahme um eine Prognose handelt.<sup>202</sup>

**Hinweis:** Es ist durchaus denkbar, dass – obwohl eine längere Bindung zum Zeitpunkt der Haushaltsaufnahme gewollt war – die tatsächliche Haushaltsaufnahme deutlich unter zwei Jahren liegt, weil das Kind beispielsweise wegen Sozialisationsproblemen im Einvernehmen mit dem Jugendamt den Haushalt der Pflegeeltern wieder verlässt (dies dürfte mit zunehmendem Alter des Kindes häufiger möglich sein). In diesem Fall endet lediglich das Pflegekindschaftsverhältnis mit Verlassen des Haushaltes, es erlischt *nicht* von Anfang an.

Zwischen dem Kindergeldberechtigten und dem Kind müssen dementsprechend Beziehungen *tatsächlicher Art* bestehen. Davon kann ausgegangen werden, wenn der Berechtigte das Kind wie ein eigenes Kind betreut, sämtliche Entscheidungen für das Kind trifft, und so für das Kind zum maßgeblichen Ansprechpartner und damit zum Ersatzelternteil geworden ist.<sup>203</sup>

Ein *familienähnliches Band* wird allgemein dann angenommen, wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Kind ein Aufsichts- Betreuungs- und Erziehungsverhältnis wie zwischen Eltern und leiblichen Kind besteht; es kommt nicht darauf an, ob die Pflegeeltern die Personensorge innehaben (Obhuts- und Pflegeverhältnis).<sup>204</sup>

<sup>197</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 17

<sup>198</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.4 Abs. 4

<sup>199</sup> Bei mehr als 6 aufgenommenen Pflegekindern

<sup>200</sup> § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG

<sup>201</sup> DAFamEStG 2010 63.2.2.3 Abs. 2

<sup>202</sup> Feix, Kindergeldrecht § 63 Rz 30

<sup>203</sup> Niedersächsisches Finanzgericht vom 24.10.2001, 4 K 139/97 Ki

<sup>204</sup> DAFamEStG 2010 63.2.2.3 Abs. 1



Voraussetzung für das Bestehen eines Pflegekindschaftsverhältnis zum Steuerpflichtigen ist weiterhin, dass das Obhuts- und Plegschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern nicht mehr besteht, d.h. die familiären Bindungen zu diesen auf Dauer aufgegeben sind. Gelegentliche Besuchskontakte allein stehen dem nicht entgegen.<sup>205</sup>

Ein Pflegschaftsverhältnis liegt nicht vor, wenn die Pflegeperson nicht nur mit dem Kind, sondern auch mit dem Elternteil eines Kindes in häuslicher Gemeinschaft lebt, und zwar selbst dann nicht, wenn der Elternteil durch eine Schul- oder Berufsausbildung in der Obhut und der Pflege des Kindes beeinträchtigt ist.<sup>206</sup>

**Hinweis:** In diesem Fall *kann* Anspruch auf Familienzuschlag Stufe 1 bestehen wegen Aufnahme einer anderen Person. Ein Anspruch auf kinderbezogenen Anteil im Familienzuschlag ist jedoch mangels Kindergeldanspruch ausgeschlossen.

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass eine nicht behinderte volljährige Person keiner Aufsicht, Betreuung und Erziehung mehr bedarf, wie der Pflegekindbegriff dies voraussetzt. Deshalb können *in der Regel* auch nur Kinder als Pflegekinder berücksichtigt werden, die noch nicht die Volljährigkeit erreicht haben. Eine Ausnahme bilden volljährige behinderte Kinder (siehe nachfolgend).

Familienangehörigkeit ist kein Merkmal des in § 32 Abs.1 Nr. 2 EStG definierten Pflegekindbegriffs. Aus dem gebotenen Umkehrschluss des § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG („im 1.Grad mit dem steuerpflichtigen verwandte Kinder“) folgt vielmehr, dass als Pflegeeltern alle Personen in Betracht kommen, die nicht leiblicher Elternteil oder Adoptiveltern sind. Zwischen dem Kindergeldberechtigten und dem Kind müssen dementsprechend Beziehungen tatsächlicher Art bestehen. Davon kann ausgegangen werden, wenn der Berechtigte das Kind wie ein eigenes Kind betreut, sämtliche Entscheidungen für das Kind trifft, und so für das Kind zum maßgeblichen Ansprechpartner und damit zum Ersatzernteil geworden ist.<sup>207</sup> Ein Altersunterschied wie zwischen Eltern und Kindern nicht braucht unbedingt bestehen. Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann daher zwischen jüngeren Geschwistern, z.B. Waisen, und einem älteren Geschwisterteil gegeben sein. Das gleiche gilt ohne Rücksicht auf einen Altersunterschied, wenn das zu betreuende Geschwisterteil von Kind an wegen Behinderung pflegebedürftig war, und der betreuende Teil die Stelle der Eltern, etwa nach dem Tod einnimmt. Auch die Aufnahme einer sonstigen Person in den Haushalt begründet für sich allein regelmäßig kein Pflegekindschaftsverhältnis, selbst wenn diese behindert ist. Wenn es sich bei der Person jedoch um einen schwer geistig oder seelisch behinderten Menschen handelt, der in seiner geistigen Entwicklung einem Kinde gleichsteht, kann ein Pflegekindschaftsverhältnis unabhängig vom Alter der Person und der Pflegeeltern begründet werden.<sup>208</sup> Dem folgend müsste als zusätzliche Voraussetzung für die Berücksichtigung einer volljährigen behinderten Person, der Nachweis geführt werden, dass die Person in ihrer geistigen Entwicklung einem Kinde gleichsteht, und der Antragsteller mindestens zum Betreuer i.S. § 1897 BGB bestellt wurde. Dies ist der Fall wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass das Kind in seiner geistigen Entwicklung einem Kinde gleichsteht. In Anlehnung an DAFamEStG 63.3.6.3. Absatz 3 sollte diese Frage durch eine Begutachtung der Reha/SB-Stelle der Bundesagentur für Arbeit erfolgen, u.a. mit der Folge, dass der Antrag abzulehnen wäre, wenn die Begutachtung verweigert wird.

<sup>205</sup> EstR 2009 R 32.2 Abs. 2

<sup>206</sup> DAFamEStG 63.2.2.4 Satz 3, EStH 2009 H 32.2

<sup>207</sup> Niedersächsisches Finanzgericht vom 24.10.2001, 4 K 139/97 Ki

<sup>208</sup> DAFamEStG 2010 63.2.2.3 Abs. 3

Einer eigenen finanziellen Unterhaltsbeteiligung (*Unterhaltserfordernis*) der Pflegeperson bedarf es nicht. Diese Regelung gilt rückwirkend für alle nicht bestandskräftigen Fälle. Ist Kindergeld aufgrund der alten Rechtslage abgelehnt worden, ist ein Neuantrag anzuregen.

Das Kind darf nicht zu *Erwerbszwecken* in den Haushalt aufgenommen sein. Voraussetzung für die Berücksichtigung als Pflegekind ist deshalb, dass sich das Kind in Familienpflege, eine Pflegestelle i.S. § 44 SGB VIII befindet. Eine Pflegestelle ist stets personenbezogen. Im Gegensatz dazu steht die Einrichtung nach § 45 SGB VIII, die Orts- u. Gebäudebezogen ist; die Tätigkeit in solchen Einrichtungen gewährt den dort tätigen Betreuungspersonen keinen Kindergeldanspruch.<sup>209</sup>

Eine Pflegestelle die keiner Erlaubnis bedarf (im Sinne des § 44 SGB VIII) erwirbt nicht automatisch Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind in eine solche Stelle aufgenommen wird.

So dürfte eine kindergeldrechtliche Berücksichtigung als Pflegekind in nachstehenden Fällen ausgeschlossen sein:

- Kurzpflge bis zur Dauer von acht Wochen nach § 44 Abs. 1 Nr. 4 SGB VIII: Diese Inpfleggabe darf von vorneherein für nicht länger als acht Wochen geplant sein, andernfalls ist eine Pflegerlaubnis erforderlich.<sup>210</sup> Es fehlt das Tatbestandsmerkmal „auf Dauer berechnetes Band“,
- Haushaltsaufnahme im Rahmen eines Schüler- oder Jugendaustausches § 44 Abs. 1 Nr. 5 SGB VIII, auch hier fehlt ein auf Dauer berechnetes Band.

Die Aufnahme von mehr als 6 Pflegekindern gilt als Aufnahme zu Erwerbszwecken<sup>211</sup>, dies ist allerdings eine widerlegbare Vermutung, die an den Umständen des Einzelfalles zu bewerten ist. Grundsätzlich sollte bei Aufnahme von drei bis sechs Pflegekindern stets beim zuständigen Jugendamt angefragt werden, ob eine Betriebslaubnis nach § 45 SGB VIII erteilt wurde.

#### § 44 SGB VIII Pflegerlaubnis (Auszug)

(1) Wer ein Kind oder einen Jugendlichen außerhalb des Elternhauses in seiner Familie regelmäßig betreuen oder ihm Unterkunft gewähren will (Pflegeperson), bedarf der Erlaubnis. **Einer Erlaubnis bedarf nicht, wer** ein Kind oder einen Jugendlichen

1. im Rahmen von Hilfe zur Erziehung oder von Eingliederungshilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche aufgrund einer Vermittlung durch das Jugendamt,
2. als Vormund oder Pfleger im Rahmen seines Wirkungskreises,
3. als Verwandter oder Verschwägerter bis zum dritten Grad,
4. bis zur Dauer von acht Wochen,
5. im Rahmen eines Schüler- oder Jugendaustausches betreut oder ihm Unterkunft gewährt.

Einer Erlaubnis bedarf ferner nicht, wer

1. ein Kind oder einen Jugendlichen in Adoptionspflege (§ 1744 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) aufnimmt oder
2. ein Kind während des Tages betreut, sofern im selben Haushalt nicht mehr als zwei weitere Kinder in Tagespflege oder über Tag und Nacht betreut werden.

#### § 45 SGB VIII Erlaubnis für den Betrieb einer Einrichtung (Auszug)

(1) Der Träger einer Einrichtung, in der Kinder oder Jugendliche ganztägig oder für einen Teil des Tages betreut werden oder Unterkunft erhalten, bedarf für den Betrieb der Einrichtung der Erlaubnis. **Einer Erlaubnis bedarf nicht, wer**

1. eine Jugendfreizeiteinrichtung, eine Jugendbildungseinrichtung, eine Jugendherberge oder ein Schullandheim betreibt,
2. ein Schülerheim betreibt, das landesgesetzlich der Schulaufsicht untersteht,
3. eine Einrichtung betreibt, die
  - a) außerhalb der Jugendhilfe liegende Aufgaben für Kinder oder Jugendliche wahrnimmt, wenn für sie eine entsprechende gesetzliche Aufsicht besteht oder
  - b) im Rahmen des Hotel- und Gaststättengewerbes nicht überwiegend der Aufnahme von Kindern oder Jugendlichen dient.

<sup>209</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 20, Lakies in Frankfurter Kommentar SGB VIII, § 44 Rz 7

<sup>210</sup> Lakies in Frankfurter Kommentar SGB VIII, § 44 Rz 13

<sup>211</sup> EStR 2009 R 32.2 Abs. 1 Satz 5

Erhält die Pflegeperson von den leiblichen Eltern des Kindes ein höheres Entgelt für den Unterhalt des Kindes, als den in Betracht kommenden Pflegegeldsatz des zuständigen Jugendamtes, und wird die Pflegeperson für ihre Betreuungsdienste entlohnt handelt es sich um sogenannte „Kostkinder“. (Das Entgelt der leiblichen Eltern besteht demnach aus einem Anteil zum Unterhalt des Kindes, und aus einem Anteil zur Entlohnung der Pflegeperson;<sup>212</sup>).

Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann angenommen werden, wenn dem Antragsteller nach § 44 Abs. 1 Nr. 1 SGB VIII – auch ohne Pflegeerlaubnis (dürfte die Regel sein) –

- Hilfe zur Erziehung in Vollzeitpflege nach §§ 27, 33 SGB VIII **oder**
- Eingliederungshilfe nach § 35a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 SGB VIII

vom Jugendamt gewährt wird und das Pflegeverhältnis auf Dauer angelegt ist. Letzteres ist nicht der Fall, wenn das Kind nur für eine begrenzte Zeit im Haushalt des Kindergeldberechtigten aufgenommen ist. (siehe oben Erläuterung „auf Dauer berechnetes Band“)

**Hinweis:** Eingliederungshilfe nach § 35a SGB VIII erhalten grundsätzlich die Kinder bzw. Jugendlichen selbst vom Jugendamt, und nicht die Pflegeeltern; bis zum Alter von 14 Jahren müssen sich die Kinder und Jugendlichen bei der Geltendmachung des Anspruchs von den Personensorgeberechtigten [meist die Pflegeeltern] vertreten lassen.<sup>213</sup> Die Eingliederungshilfe wird für Kinder und Jugendliche gewährt, die von einer seelischen Behinderung bedroht sind bzw. diese bereits haben. Die Eingliederungshilfe nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 3 erfolgt durch Unterbringung bei einer Pflegeperson (stationäre Form der Eingliederungshilfe); die leiblichen Eltern werden hierbei nach § 91 Abs. 1 Nr. 6 SGB VIII zu einem Kostenbeitrag herangezogen. Hier ist insbesondere abzuklären, ob die Haushaltsaufnahme auf Dauer vorgesehen ist.

**Hinweis:** Hilfe zur Erziehung nach § 27 SGB VIII allein begründet noch keinen Anspruch auf Berücksichtigung als Pflegekind, da der Aufenthaltsbestimmungspfleger bei einem Teil-Entzug der elterlichen Sorge in der Regel kein auf Dauer berechnetes Band begründet. Erst durch das hinzutreten des § 33 SGB VIII – Hilfe zur Erziehung *in Vollzeitpflege* – wird ein kindergeldrechtlich relevantes Pflegekindschaftsverhältnis möglich. Maßgeblich ist auch hier, ob die Vollzeitpflege auf Dauer beabsichtigt ist.

Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann weiterhin angenommen werden, wenn das Kind im Haushalt des Kindergeldberechtigten mit dem Ziel der Annahme als Kind (Adoption) nach § 1744 BGB aufgenommen ist.<sup>214</sup> Stirbt der leibliche Elternteil, oder wird die Ehe geschieden oder aufgelöst, und verbleibt das Kind beim bisher Berechtigten [Stiefeltern] ist das Kind bei diesem ohne weitere Prüfung als Pflegekind zu berücksichtigen.<sup>215</sup> Pflegekinder werden *vorrangig* immer bei den Pflegeeltern berücksichtigt.<sup>216</sup>

**Beachte:** Kein Familienzuschlag Kind für leibliche Eltern. Voraussetzung für Familienzuschlag Kind ist, daß Anspruch auf Kindergeld ohne Berücksichtigung der §§ 64/65 EStG besteht. Pflegekinder sind aber vorrangig nach § 32. Abs 2 EStG bei den Pflegeeltern zu berücksichtigen!

<sup>212</sup> Zur Kostenpflege BFH vom 12.06.1991, BStBl 1992 II, 20.

<sup>213</sup> Lakies in Frankfurter Kommentar SGB VIII, § 35a Rz 14, 15

<sup>214</sup> EStR 2009 R 32.2 Abs. 1 Satz 3

<sup>215</sup> DAFamEStG 2010 63.2.3 Abs. 2

<sup>216</sup> § 32 Abs. 2 Satz 2 EStG

**Beachte:** Kindergeldantrag für Kinder mit Adoptionspflege (Kinder, die adoptiert werden sollen) – Zur Wahrung der Vertraulichkeit kann in der Regel auf Bekanntgabe von Name und Anschrift der [noch] leiblichen Eltern verzichtet werden. Die Adoptionsvermittlungsstelle hat der Familienkasse die zur Festsetzung notwendigen Angaben der [noch] leiblichen Eltern mitzuteilen, und deren Richtigkeit und Vollständigkeit sowie Glaubhaftigkeit der Angaben zu bestätigen. Lassen sich so die erforderlichen Angaben nicht feststellen, hat die Familienkasse die erforderlichen Feststellungen von Amts wegen zu treffen. Dabei ist darauf zu achten, dass nach § 1758 BGB die Namen der künftigen Adoptiveltern nicht preisgegeben werden.<sup>217</sup> Auf der Kindergeldakte ist ein entsprechender Sperrvermerk anzubringen.

### **2.3.3.2. Kinder des Ehegatten**

Als Kinder können die vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommenen Kinder seines Ehegatten berücksichtigt werden.<sup>218</sup> Die Vorschrift stellt durch Ihren Wortlaut klar, dass Kinder, die nicht in den Haushalt des Berechtigten aufgenommen sind, nicht berücksichtigt werden sollen.

Kinder des Ehegatten sind Kinder, die vom Ehegatten des Kindergeldberechtigten (Antragsteller) durch Geburt (Abkömmlinge der Mutter) oder Vaterschaft (Abkömmlinge des Vaters) abstammen.<sup>219</sup> Hierbei handelt es sich um eheliche, für ehelich erklärte oder angenommene [adoptierte] Kinder sowie nicht ehelich geborene Kinder des anderen Ehegatten.<sup>220</sup> Diese Kinder werden umgangssprachlich auch „Stiefkinder“ genannt.

**Hinweis:** Als Ehe (althochdeutsch: *ewa*, „Ewigkeit, Recht, Gesetz“, rechtssprachlich-historisch Konnubium) wird eine sozial anerkannte und durch allgemein geltende, meist gesetzliche Regeln gefestigte Lebensgemeinschaft zweier Personen bezeichnet, die als Ehegatten, Eheleute oder auch Ehepartner bezeichnet werden.<sup>221</sup> Der Ehegatte als Person Ehegatte ist deshalb ein Teil dieser Lebensgemeinschaft (in der Regel einer von zweien), wobei es sich um eine nach deutschem Recht anerkannte Ehe handeln muss. Die Ehe ist von einer [gleichgeschlechtlichen] Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz oder einer Lebensgemeinschaft zweier nicht verheirateter Personen zu unterscheiden.

Bestehen begründete Zweifel daran, dass es sich um eine Ehe handelt, ist hierzu die Heiratsurkunde als Nachweis anzufordern (bei öffentlichen Arbeitgebern liegt diese in Kopie häufig schon vor, z.B. wegen Zahlung von Familienzuschlägen), in dieser Frage dürfte allerdings im Regelfall den Angaben im Antrag zu entsprechen sein.

**Hinweis:** Kindergeldberechtigte können häufig die gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft und die Lebensgemeinschaft zweier nicht verheirateter nicht unterscheiden, so dass davon auszugehen ist, dass es sich nicht um eine Lebenspartnerschaft handelt, wenn es sich bei dem anderen Berechtigten um eine Person anderen Geschlechts handelt.

---

<sup>217</sup> DAFamEStG 67.5.2.2

<sup>218</sup> § 63 Abs. 1 Nr. 2 EStG

<sup>219</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 23

<sup>220</sup> DAFamEStG 2010 62.2.3 Abs. 1

<sup>221</sup> <http://de.wikipedia.org/wiki/Ehegatte>

Kinder eines gleichgeschlechtlichen Lebenspartners sind keine Kinder seines Ehegatten im Sinne der Vorschrift, dies gilt auch, wenn die gleichgeschlechtlichen Partner eine Ehe nach ausländischem Recht geschlossen haben.<sup>222</sup>

Stirbt der leibliche Elternteil, oder wird die Ehe geschieden oder aufgelöst, und verbleibt das Kind beim bisher Berechtigten [Stiefelnteil] ist das Kind bei diesem ohne weitere Prüfung als Pflegekind zu berücksichtigen.<sup>223</sup>

Der Berücksichtigung als Kind des Ehegatten steht nicht entgegen, wenn der andere außerhalb der Familie lebende Elternteil für den Barunterhalt des Kindes aufkommt.<sup>224</sup>

### **2.3.3.3 Enkelkinder**

Als Kinder können die vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommenen Enkel berücksichtigt werden.<sup>225</sup> Bei einem Großeltern als Kindergeldberechtigten kann deshalb das Kind eines leiblichen Kindes (Enkelkind) berücksichtigt werden, wenn es in dessen Haushalt aufgenommen ist.<sup>226</sup> Die Vorschrift stellt durch ihren Wortlaut klar, dass Enkelkinder, die nicht in den Haushalt des Berechtigten aufgenommen sind, nicht berücksichtigt werden sollen. Andere Kinder des Berechtigten Großelterns können ggf. nach anderen Vorschriften berücksichtigt werden (insbesondere leibliche Kinder, aber auch Stief- u. Pflegekinder).

**Hinweis:** Die Großeltern sind die Eltern ihrer [ggf. adoptierten] Abkömmlinge, also die Eltern von Vater oder Mutter eines Elternteils des Enkelkindes (zu den Begriffen Vater und Mutter siehe oben, es kommt bei Minderjährigen nicht darauf an, ob das Enkelkind von den Eltern adoptiert wurde). Als Großeltern kommen demnach bis zu vier Personen (jeweils zwei Personen je Elternteil) als Kindergeldberechtigte in Betracht.

Stief-Enkelkinder (Kind, welches bei dem Abkömmling des Großelterns ein Kind des Ehegatten nach o.a. Ausführungen ist) oder Urenkel (Kind eines Enkelkindes) können nach dieser Vorschrift nicht berücksichtigt werden. Soweit die übrigen Voraussetzungen (insbesondere darf kein leiblicher Elternteil im Haushalt leben) vorliegen, ist allerdings eine Berücksichtigung als Pflegekind möglich.<sup>227</sup>

Eine Haushaltsaufnahme des Enkelkindes ist auch gegen den Willen der sorgeberechtigten Eltern bzw. des Elternteils möglich, da es allein auf die tatsächlichen Verhältnisse (Betreuungssituation) ankommt.<sup>228</sup>

Der Begründung eines großelterlichen Kindergeldanspruches steht die Volljährigkeit des Enkelkindes nicht entgegen.<sup>229</sup>

Es kommt nicht darauf an, ob es sich bei dem Haushalt, in dem das Enkelkind lebt, um den alleinigen Haushalt der Großeltern oder einen gemeinsamen Haushalt mit den Eltern oder einem Elternteil des Kindes handelt; es genügt das räumliche Zusammenleben mit gemeinsamer Versorgung in einem Haushalt.<sup>230</sup> In diesem Fall gilt es besonders, die Berechtigtenbestimmung nach § 64 EStG zu beachten (siehe nachfolgend) hier müssen alle im Haushalt lebenden möglichen Berechtigten mit Ihrer Unterschrift auf dem Kindergeldantrag den Berechtigten bestimmen.

<sup>222</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 23, DAFamEStG 2010 63.2.3 Abs. 3

<sup>223</sup> DAFamEStG 2010 63.2.3 Abs. 2

<sup>224</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 25

<sup>225</sup> § 63 Abs. 1 Nr. 3 EStG

<sup>226</sup> DAFamEStG 2010 63.2.4 Abs. 1

<sup>227</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 25

<sup>228</sup> Feix, Kindergeldrecht § 63 Rz 39

<sup>229</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 25

<sup>230</sup> DAFamEStG 2010 63.2.4 Abs. 2

**Hinweis:** Soweit nicht eindeutig geklärt ist, dass die leiblichen Eltern nicht im Haushalt des beantragenden Großelternteils leben, sollte aus Gründen der Rechtssicherheit eine Haushaltsbescheinigung angefordert werden, die alle im Haushalt lebenden Personen enthält (den Antragsteller hierauf besonders hinweisen).

## 2.4 Mehrere Anspruchsberechtigte

Für jedes Kind wird nur *einem* Berechtigten Kindergeld gezahlt.<sup>231</sup> Dieser im Kindergeldrecht seit langem geltende Grundsatz bedeutet, dass Kindergeld weder mehrfach *gezahlt* werden – noch zwischen den Eltern aufgeteilt werden kann.<sup>232</sup> Das Verbot der Doppelzahlung bezieht sich einzig und allein auf das Erhebungsverfahren.<sup>233</sup> Der Kindbegriff des steuerlichen Kindergeldes ist weit gefasst. Daher ist es möglich, dass mehrere Personen die Anspruchsvoraussetzungen hinsichtlich ein und desselben Kindes erfüllen.<sup>234</sup> § 64 EStG beinhaltet keine Tatbestände, die für den Kindergeldanspruch relevant sind. Er regelt lediglich, wem bei vorhanden sein mehrerer Berechtigter das Kindergeld auszuführen ist.

**Hinweis:** In der Regel werden die Anspruchsvoraussetzungen bei Vater und Mutter des Kindes erfüllt. In Einzelfällen ist auch zusätzlich die Konkurrenz zu anderen Berechtigten, z.B. Großeltern, möglich. §64 EStG regelt *einen* Anspruch mit mehreren Berechtigten!

Die Regelung des § 64 EStG enthält keine feststehende Rangfolge, wonach der Vorrang der Kindergeldberechtigung einer bestimmten Person zugewiesen wird. Bei der Konkurrenz zwischen mehreren Berechtigten wird der vorrangig Berechtigte nach § 64 Abs. 2 EStG zunächst nach dem Prinzip der Haushaltsaufnahme (Obhutsprinzip) bestimmt. Erst wenn nach dieser Regelung keine Bestimmung des vorrangig Berechtigten erfolgen kann, weil kein Berechtigter das Kind in den Haushalt aufgenommen hat, erfolgt eine Bestimmung nach § 64 Abs. 3 EStG nach dem Prinzip der höheren Unterhaltsleistung (Unterhaltsprinzip). Eine Rangfolge (siehe nachfolgend Abb. 3) besteht deshalb insoweit, als ein Anspruch nach dem Obhutsprinzip immer einem Anspruch nach dem Unterhaltsprinzip vorgeht.

Der Anspruch des vorrangig Berechtigten verdrängt die Ansprüche sämtlicher anderer Berechtigter, dies gilt unabhängig davon, ob der vorrangig Berechtigte einen Antrag stellt.<sup>235</sup> Das Verbot der Mehrfachzahlung ist jedoch nicht zugleich auch ein Verbot der Mehrfachberücksichtigung. Praktische Bedeutung hat die Berücksichtigung eines Kindes bei einem Berechtigten, der das Kindergeld für dieses Kind nicht erhält, wenn er Kindergeld für ein oder mehrere andere Kinder erhält (Zählkindvorteil; siehe nachfolgend Höhe des Kindergeldes).<sup>236</sup>

---

<sup>231</sup> § 64 Abs. 1 EStG

<sup>232</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 64 Rz 5

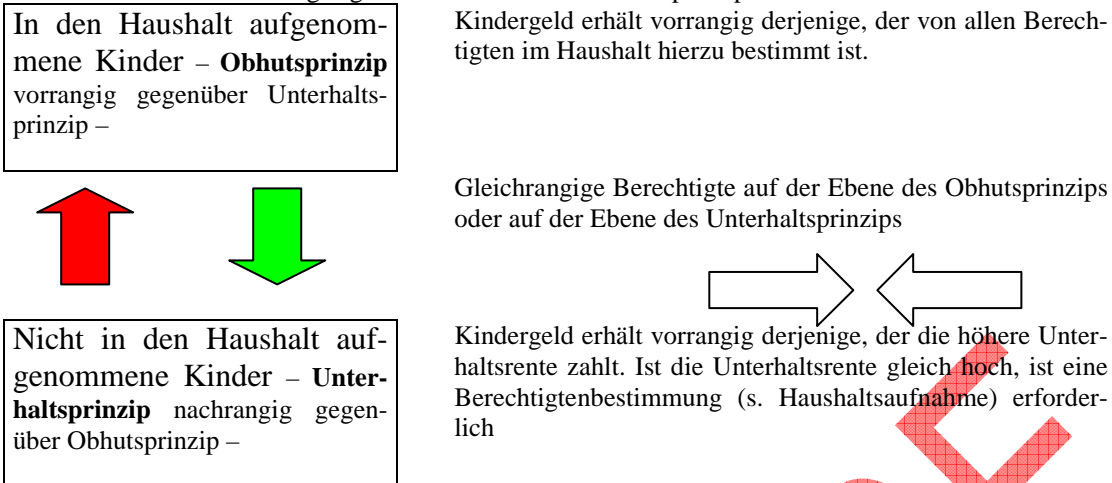
<sup>233</sup> Jahn, Kindergeld § 5 Rz 2

<sup>234</sup> Feix, Kindergeldrecht § 64 Rz 1

<sup>235</sup> Feix, Kindergeldrecht § 64 Rz 12

<sup>236</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 64 Rz 6

Abb. 3: Verhältnis und Rangfolge beim Obhuts- u. Unterhaltsprinzip



### 2.4.1 Vorrangiger Kindergeldanspruch bei Haushaltsaufnahme (Obhutsprinzip)

Kindergeld wird nur einem Elternteil gezahlt. Das Kindergeld erhält dabei vorrangig derjenige Elternteil, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat (Obhutsprinzip); dies gilt insbesondere auch bei Trennung oder Scheidung der Eltern.<sup>237</sup> Wer das Sorgerecht hat, ist unerheblich<sup>238</sup>, es kommt auf die tatsächliche Haushaltsaufnahme an. Die Frage der Haushaltsaufnahme ist anhand der tatsächlichen Umstände zu beurteilen, unter denen das Kind lebt. Dabei ist entscheidend, wo das Kind wohnt, wo es versorgt und betreut wird. Unabdingbar ist deshalb das räumliche Zusammenleben mit dem Berechtigten. In der Regel kommt bei der Zugehörigkeit zu einem Haushalt keine Zugehörigkeit zu einem anderen Haushalt in Betracht, jedoch sind hier Ausnahmen denkbar (siehe nachfolgend)<sup>239</sup>

**Hinweis:** Zum Begriff der Haushaltsaufnahme s.o. unter Berücksichtigungsfähige Kinder, bei denen Haushaltsaufnahme erforderlich ist.

In Einzelfällen kann das Kind gleichwertig in mehrere Haushalte aufgenommen sein. Das kann der Fall sein, wenn die Eltern *getrennt lebend* sind, aber beide *in der gleichen Wohnung* leben. Leben die Eltern während der Trennungszeit in derselben Wohnung von Tisch und Bett getrennt, ist das Kind regelmäßig beiden Haushalten zuzuordnen.<sup>240</sup>

Es ist ebenso denkbar, dass die getrennt lebenden Eltern das Kind gemeinsam erziehen, und das Kind sich nicht nur für Besuche beim anderen Elternteil aufhält, sondern übernachtet und beköstigt wird – es ist zeitweise voll in den Tagesablauf des aufnehmenden Haushalts integriert. Ein Kind ist dann in den Haushalt beider Elternteile aufgenommen, wenn es *in beiden Haushalten in annähernd gleichem zeitlichen Umfang* aufhält.<sup>241</sup> Die Aufenthalte müssen in einem sich annäherndem Verhältnis bei beiden Elternteilen bewegen, sollten also mindestens zwischen 45 und 55 Prozent liegen.

Sollte diese Konstellationen ermittelt werden, lebt das Kind gleichzeitig in beiden Haushalten, da es aus Sicht des Kindes keinen Sinn macht, den Haushalt der Eltern zu trennen. In diesem Fall ist aufgrund des gleichrangigen Anspruchs nach dem Obhutsprinzip eine Berechtigtenbe-

<sup>237</sup> DAFamEStG 2010 64.1

<sup>238</sup> BFH (NV) vom 08.11.2001 – VI B 167/00

<sup>239</sup> Feix, Kindergeldrecht, § 64 Rz 19-24

<sup>240</sup> FG Köln vom 05.06.2002 – 10 K 2363/98, EFG 2002 S. 1183

<sup>241</sup> DAFamEStG 2010 64.2.1 Abs. 5

stimmung zwingend erforderlich. Kann diese wegen Uneinigkeit der Eltern nicht getroffen werden, ist die Entscheidung des Vormundschaftsgerichtes einzuholen.<sup>242</sup>

**Hinweis:** In der Praxis ist ein solches Modell m.E. nur bei Einigkeit der Eltern denkbar, dementsprechend sollte eine *gemeinsame* Erklärung gefordert werden. Bei Haushaltsaufnahme in mehreren Haushalten ist Analog zu § 64 Abs. 2 EStG (Berechtigtenbestimmung) zu verfahren.

Für das Bejahen der Haushaltsaufnahme ist es unerheblich, ob der vorrangig Kindergeldberechtigte [in dessen Haushalt das Kind tatsächlich lebt] nur Naturalunterhalt erbringt, und andere Berechtigte durch Geldzahlungen zum Kindesunterhalt beitragen.<sup>243</sup>

Bei Kindesentführung ist im Zweifel davon auszugehen, dass bei dem Kind der inländische Wohnsitz und damit die Haushaltsaufnahme weiterhin vorliegt. Wenn der [entführende] andere Elternteil bei der Familienkasse Kindergeld beantragt, ist das Kindergeld zugunsten dieses Elternteils festzusetzen, weil der Berechtigte von Gesetzes wegen gewechselt hat. Der Berechtigte wechselt hingegen bei einer Kindesentführung im Inland nicht, wenn der Berechtigte [dem das Kind durch Entführung entzogen wurde] seinen Rechtsanspruch auf Rückführung des Kindes unmittelbar geltend macht. Der andere [entführende] Berechtigte kann dann ein auf Dauer angelegtes Obhutsverhältnis zu dem entführten Kind nicht begründen.<sup>244</sup>

Ist ein Kind getrennt lebender Eltern auf eigenen Entschluss von dem Haushalt des anderen Elternteils umgezogen werden, kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass der andere Elternteil – auch wenn er nicht sorgeberechtigt ist – das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat, wenn das Kind seit mehr als drei Monaten dort lebt, und eine Rückkehr in den Haushalt des sorgeberechtigten Elternteils nicht von vorneherein feststeht.<sup>245</sup> Diese Regelung dürfte überwiegend Jugendliche betreffen, die bereits eigene Entscheidung treffen können. Sie ist nicht anwendbar auf Grundsätze der Kindesentführung.

Das örtliche Merkmal der Haushaltsaufnahme bestimmt sich nicht auf eine Gemeinde oder Region, sondern auf eine bestimmte Familienwohnung. Dabei kann ein Kind, wenn es eine eigene Wohnung bewohnt, neben dem ihm mit dieser Wohnung ausschließlich zuzuordnenden Lebensmittelpunkt einen weiteren durch die gemeinschaftlichen Lebensinteressen begründeten Lebensmittelpunkt der Familie unterhalten. Für die Frage der Haushaltsaufnahme ist bei einem Kind, dass bisher ausschließlich in der elterlichen Wohnung gewohnt hat, und zu Ausbildungszwecken eine Wohnung außerhalb der Familie bezieht, daher lediglich entscheidend, ob es in der elterlichen Wohnung einen – ggf. weiteren – Lebensmittelpunkt unterhält.<sup>246</sup> Das Kind kehrt also regelmäßig nicht nur zu Besuchszwecken in die elterliche Wohnung zurück (zum Begriff Lebensmittelpunkt s.o.).

Soweit das Kind im Haushalt eines allein erziehenden Elternteils ist, kommt nur dieser als vorrangig Berechtigter in Betracht.<sup>247</sup> Lebt das Kind gemeinsamen Haushalt mit mehreren Berechtigten, bestimmen diese untereinander den Berechtigten (Berechtigtenbestimmung, siehe nachfolgend), dieser Berechtigte ist nun der vorrangig Berechtigte, an den das Kinder-

---

<sup>242</sup> Feix, Kindergeldrecht, 1.A § 64, 24

<sup>243</sup> BFH (NV) vom 18.02.2008 – III B 69/07, BFH/NV 2008 S. 948

<sup>244</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 20 § 64 Rz 34 ff.

<sup>245</sup> BFH vom 25.06.2009 – III R 2/07, BStBl II 2009 S. 968

<sup>246</sup> BFH (NV) vom 16.04.2008 – III B 36/07, BFH/NV 2008 S. 1326

<sup>247</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 64 Rz 9



geld auszuzahlen ist. Wird eine Bestimmung nicht getroffen, so bestimmt das Familiengericht auf Antrag den Berechtigten.<sup>248</sup>

#### **2.4.2 Vorrangiger Kindergeldanspruch bei Unterhaltszahlung (Unterhaltsprinzip)**

**Hinweis:** Territorialprinzip (s.o.) beachten!

Ist das Kind nicht in den Haushalt eines Berechtigten aufgenommen, so erhält das Kindergeld derjenige, der dem Kind die höhere Unterhaltsrente zahlt.<sup>249</sup> Der Wortlaut des Gesetzes stellt klar, dass eine Berücksichtigung nach dieser Vorschrift nur erfolgen kann, wenn das Kind **nicht** in den Haushalt eines Berechtigten aufgenommen ist, und deshalb nicht nach § 64 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden kann. Es ist daher immer zu prüfen, ob das Kind nicht im Haushalt eines berechtigten lebt; der Frage kommt insbesondere in Fällen der vorübergehenden Abwesenheit vom Haushalt des Berechtigten zu, in denen die Abwesenheit für die Haushaltsaufnahme unschädlich ist (z.B. vorübergehende Unterbringung in einem Internat – s.o.).<sup>250</sup>

**Hinweis:** Die Vorschrift des § 64 Abs. 3 EStG ist nie anwendbar auf Kinder, bei denen die Haushaltsaufnahme für den Kindergeldanspruch erforderlich ist (Pflegekinder, Kinder des Ehegatten, Enkelkinder)

Zahlen mehrere Berechtigte dem Kind Unterhaltsrenten, so erhält derjenige das Kindergeld, der die höchste Unterhaltsrente zahlt.<sup>251</sup> Die Auszahlung des Kindergeldes soll an den Berechtigten erfolgen, der die höchste Unterhaltsrente zahlt. Leben die Anspruchsberechtigten [Eltern] in einem gemeinsamen Haushalt [in dem das Kind nicht mehr lebt], kann aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass sie laufend Barunterhalt in derselben Höhe zahlen [widerlegbare Vermutung].<sup>252</sup>

Unter *Unterhaltsrente* im Sinne des § 64 Abs. 3 Satz 1 EStG ist nur der laufende Barunterhalt im Sinne des § 1612 Abs. 1 Satz 1 BGB zu verstehen. Keine Unterhaltsrente sind Sach- und Betreuungsleistungen, denn es wäre in einem Massenverfahren [wie beim Kindergeldanspruch] eine nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand zu bewältigende Aufgabe, wenn die Familienkasse fortlaufend klären müsste, welcher der mehreren Berechtigten wann welche Sachleistungen für das Kind erbracht hat, und wie diese zu bewerten sind<sup>253</sup>. Einmalige oder gelegentliche höhere finanzielle Zuwendungen an das Kind sind für die Bestimmung des Vorranges unerheblich.<sup>254</sup> Bei der Beurteilung, wer die höhere Unterhaltsrente zahlt, ist ein an das Kind weitergeleiteter Kindergeldbetrag nicht zu berücksichtigen.<sup>255</sup>

**Beispiel:** Das Kind lebt in einem eigenen Haushalt. Der Kindesvater zahlt einen Unterhalt in Höhe von 200 €, die Kindesmutter (Kindergeldempfängerin) einen Unterhalt von 300 €. Der Unterhalt der Mutter ist um einen Betrag von 184 € zu kürzen, so dass sich nun ergibt, dass der Vater 200 € Unterhalt zahlt, und die Mutter 116 €. Der Vater ist deshalb auszahlungsberechtigt, weil er den höheren Unterhalt zahlt.

<sup>248</sup> § 63 Abs. 2 Satz 3 EStG

<sup>249</sup> § 64 Abs. 3 Satz 1 EStG

<sup>250</sup> Feix, Kindergeldrecht § 64 Rz 38

<sup>251</sup> § 64 Abs. 3 Satz 2 EStG

<sup>252</sup> DAFamEStG 2010 64.3 Abs. 2

<sup>253</sup> BFH (NV) vom 28.10.2004 – VIII B 253/04, BFH/NV 2005 S. 346

<sup>254</sup> DAFamEStG 2010 64.3 Abs. 1; BFH (NV) vom 16.12.2003 – VIII R 67/00, BFH/NV 2004 S. 934

<sup>255</sup> BFH vom 02.06.2005 – III R 66/04, BStBl II 2006 S. 184

Keine Geldrente ist das [unentgeltliche] Bereitstellen von Wohnraum oder anderen Unterhaltsanteilen (z.B. Verpflegung, Übernahme von Versicherungsbeiträgen) oder Versorgungsleistungen (z.B. Wäsche waschen). Der Unterhaltsrechtliche Wert dieser unentgeltlichen Leistungen ist bei der Prüfung, welcher Elternteil die höhere Unterhaltsrente zahlt, außer Betracht zu lassen. Hingegen können Mietzahlungen eines Elternteils unmittelbar an den Vermieter des Kindes als geleistete Unterhaltszahlung angesehen werden (abgekürzter Zahlungsweg).<sup>256</sup>

Werden gleich hohe Unterhaltsrenten gezahlt oder zahlt keiner der Berechtigten dem Kind Unterhalt, so bestimmen die Berechtigten untereinander, wer das Kindergeld erhalten soll.<sup>257</sup> Wird eine Berechtigtenbestimmung nicht getroffen, so bestimmt das Familiengericht auf Antrag den Berechtigten.<sup>258</sup>

### **2.4.3 Berechtigtenbestimmung**

Mit der *Berechtigtenbestimmung* wird bestimmt, welcher anspruchsberechtigter Elternteil das Kindergeld *ausgezahlt* bekommen soll. Die Berechtigtenbestimmung ist eine übereinstimmende Willenserklärung, die im Gesetz an keine Form gebunden ist [die DAFamEStG schreibt gleichwohl die Schriftform vor – s.u.] Die Willenserklärung ist gegenüber der zuständigen Familienkasse abzugeben und wird in entsprechender Anwendung von § 130 BGB mit dem Zugang zur Familienkasse wirksam.<sup>259</sup>

Ist ein Kind in den gemeinsamen Haushalt von Eltern, einem Elternteil und dessen Ehegatten, Pflegeeltern oder Großeltern aufgenommen worden, bestimmen diese untereinander den Berechtigten.<sup>260</sup> Ein gemeinsamer Haushalt liegt nur dann vor, wenn die Beteiligten gemeinsam zum Unterhalt der Familie beitragen, und der Haushalt allen zuzurechnen ist. Ist der Haushalt den Eltern zuzuordnen, die die Großeltern lediglich in den Haushalt aufgenommen haben, sind nur die Eltern des Kindes anspruchsberechtig.<sup>261</sup>

Werden gleich hohe Unterhaltsrenten gezahlt oder zahlt keiner der Berechtigten dem Kind Unterhalt, so bestimmen die Berechtigten untereinander, wer das Kindergeld erhalten soll. Ohne Bedeutung ist, ob der Berechtigte mit höherer gezahlter Unterhaltsrente der Auszahlung des Kindergeldes an den Berechtigten mit niedrigerer Unterhaltsrente zugestimmt hat, da eine Berechtigtenbestimmung nur in dem Fall vorgesehen ist, dass – bei fehlender Haushaltsaufnahme durch einen Berechtigten – die Unterhaltsrente gleich hoch ist.<sup>262</sup> In diesem Fall verbleibt der Anspruch auf Auszahlung des Kindergeldes beim Berechtigten mit höherer Unterhaltsleistung.

Lebt das Kind im gemeinsamen Haushalt von einem Elternteil und von Großeltern, so wird das Kindergeld vorrangig dem Elternteil gezahlt, dieser kann jedoch zugunsten der Großeltern schriftlich oder zur Niederschrift verzichten (Vorrangverzicht).<sup>263</sup> Die nachfolgenden Ausführungen über die Wirksamkeit der Berechtigtenbestimmung gelten analog für den Vorrangverzicht. Die Berechtigtenbestimmung bei gleichrangigem Anspruch ordnet sich gegenüber dem Anspruchsvorrang wie folgt in die Systematik ein (Abb.4):

<sup>256</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, § 64 Rz 61

<sup>257</sup> § 64 Abs. 3 Satz 3 EStG

<sup>258</sup> § 64 Abs. 3 Satz 4 verweist auf § 64 Abs. 2 Satz 3 EStG

<sup>259</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 64 Rz 11

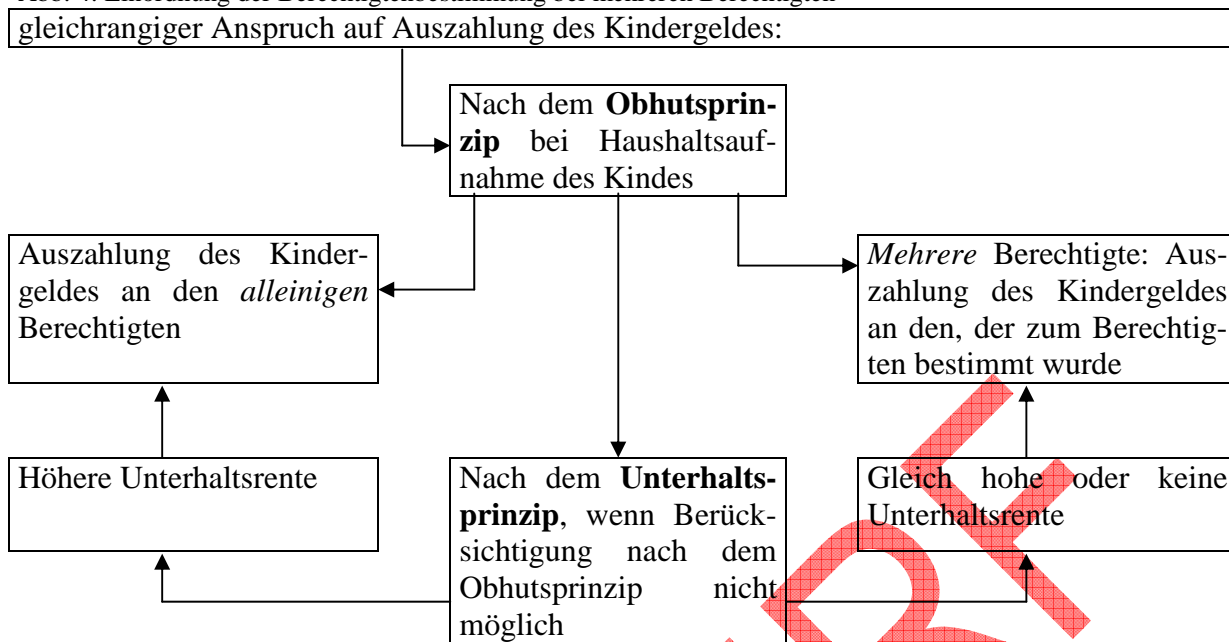
<sup>260</sup> § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG

<sup>261</sup> Feix, Kindergeldrecht § 64 Rz 28 und 36

<sup>262</sup> BFH (NV) vom 16.12.2003 – VIII R 67/00, BFH/NV 2004 S. 934

<sup>263</sup> DAFamEStG 2010 64.2.1 Abs. 3

Abb. 4: Einordnung der Berechtigtenbestimmung bei mehreren Berechtigten



Die Berechtigtenbestimmung muss schriftlich erfolgen. Fehlt die schriftliche Einverständniserklärung mit Unterschrift, ist eine wirksame Bestimmung des Berechtigten nicht getroffen. Die Berechtigtenbestimmung ist vom Antragsteller beizubringen. Wird sie nicht beigebracht, kann ohne eine Entscheidung des Familiengerichts eine Festsetzung des Kindergeldes nicht erfolgen.<sup>264</sup>

Eine Berechtigtenbestimmung gilt so lange, bis Sie widerrufen wird, oder sich durch *tatsächliche* Verhältnisse erledigt hat.<sup>265</sup> Letzteres ist der nur dann der Fall, wenn sich die Gleichrangigkeit der Berechtigten (z.B. wegen Haushaltsaufnahme, gleich hohe Unterhaltszahlung) ändert; bleibt die Gleichrangigkeit trotz Änderung der tatsächlichen Verhältnisse erhalten, weil das Kind den Haushalt beider Eltern verlässt, aber beide gleich hohe Unterhaltsrente zahlen, gilt die Berechtigtenbestimmung trotz Änderung der Verhältnisse fort.<sup>266</sup> Sie wird z.B. gegenstandslos, wenn

- das Kind den Haushalt auf Dauer verlässt,
- wenn der andere Berechtigte den Haushalt verlässt oder die Zahlung der Unterhaltsrente einstellt,
- wenn für das Kind ein Neuantrag [auf Kindergeldfestsetzung] gestellt wird.<sup>267</sup>

Bei getrennt lebenden Eltern im gleichen Haushalt gilt die Berechtigtenbestimmung trotz Auszug eines Elternteils solange fort, bis sie widerrufen wird oder sich durch tatsächliche Verhältnisse erledigt (s.o.).<sup>268</sup> Eine Berechtigtenbestimmung kann rückwirkend nur widerrufen werden, soweit das Kindergeld für das jeweilige Kind noch nicht festgesetzt ist.<sup>269</sup>

Ausreichend für den Widerruf ist die einseitige formlose Erklärung des Elternteils, der die ursprüngliche Bestimmung nicht länger hinnehmen will. Die Gründe des Widerrufs sind von der Familienkasse nicht zu überprüfen, es kommt also nicht darauf an, inwieweit sich auch die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben.<sup>270</sup>

<sup>264</sup> DAFamEStG 2010 64.2.1 Abs. 2

<sup>265</sup> BFH (NV) vom 11.12.2001 – VI B 214/00, BFH/NV 2002 S. 484

<sup>266</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich A I § 64 Rz 12; BFH (NV) vom 16.09.2008 – III B 124/07

<sup>267</sup> DAFamEStG 2010 64.2.1 Abs. 4

<sup>268</sup> BFH vom 23.03.2005 – III R 91/03, BStBl II 2008 S. 752

<sup>269</sup> DAFamEStG 2010 64.4 Abs. 2

<sup>270</sup> Feix, Kindergeldrecht § 64 Rz 32

Geht die vorrangige Berechtigung auf eine andere Person über, weil diese nunmehr das Kind allein in den Haushalt aufgenommen hat, ist die Kindergeldfestsetzung in Fällen, in denen sich die Verhältnisse im Laufe eines Monats ändern, mit dem Folgemonat aufzuheben (DA-FamEStG 64.4 Abs. 3).

**Hinweis zum Familienzuschlag:**

Der Familienzuschlag wird in Abhängigkeit von der Tätigkeit im öffentlichen Dienst immer nach der Rangfolge gezahlt, wie sie sich aus § 64 EStG ergibt!

**Beispiel:** Eltern des Kindes sind geschieden, leben nicht zusammen, das Kind lebt im Haushalt der Großmutter.

**Variante 1:** Ist die Großmutter im öffentlichen Dienst, erhält sie wegen Haushaltsaufnahme vorrangig Kindergeld, und damit den Familienzuschlag.

**Variante 2:** Die Großmutter ist nicht im öffentlichen Dienst. Familienzuschlag erhält der Elternteil, der im öffentlichen Dienst beschäftigt ist.

**Variante 3:** Die Großmutter ist nicht im öffentlichen Dienst. Beide Eltern sind im öffentlichen Dienst. Ein Vorrangiger Kindergeldanspruch wegen Haushaltsaufnahme liegt nicht vor, so dass der (nachrangig) gleichrangige Anspruch auf Kindergeld

- Aufgrund einer Berechtigtenbestimmung
- Aufgrund einer höheren Unterhaltsrente
- Aufgrund einer Entscheidung des Vormundschaftsgerichtes

zu durchbrechen ist. Familienzuschlag erhält dann der Elternteil, der vorrangig berechtigt wird (z.B. wegen höherer Unterhaltsrente).

**Hinweis:** Aufgrund sich ändernder gesellschaftlicher Gepflogenheiten kommt der Berechtigtenbestimmung insbesondere in sogenannten Patchworkfamilien (veralteter Begriff: Stieffamilie) Bedeutung zu, da hier ein nicht unerheblicher Zählkindvorteil erlangt werden kann (siehe nachfolgend Höhe des Kindergeldes).

#### 2.4.4 Berechtigtenbestimmung durch das Familiengericht<sup>271</sup>

Wird für ein im gemeinsamen Haushalt der Berechtigten lebendes Kind keine Berechtigtenbestimmung getroffen, so bestimmt das Amtsgericht als *Familiengericht* auf Antrag einer Person, die ein berechtigtes Interesse an der Zahlung des Kindergeldes hat, den vorrangig Berechtigten.

**Hinweis:** Durch das Gesetz zur Reform des Verfahrens in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FGG-Reformgesetz - FGG-RG)<sup>272</sup> ist seit dem 01.09.2009 das Familiengericht zuständig. Bis dahin war das Vormundschaftsgericht zuständig. Die bisherigen übrigen Aufgaben des Vormundschaftsgerichts wurden nach diesem Gesetz überwiegend dem Betreuungsgericht zugewiesen. Nächste Instanz ist das Oberlandesgericht (Familiensenat bzw. Senat in Familiensachen).

Nach § 231 Abs. 2 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG)<sup>273</sup> handelt es sich bei der Bestimmung des Bezugsberechtigten durch das Familiengerichtes um Unterhaltssachen. Unterhaltssachen sind Familienstreitsachen nach § 112 Nr. 1 FamFG, auf die nach § 113 FamFG die Vorschriften der ZPO Anwendung finden, und nicht die Vorschriften der freiwilligen Gerichtsbarkeit.

<sup>271</sup> soweit nicht anders angegeben: Verfahren nach Feix, Kindergeldrecht § 64 Rz 43 ff.

<sup>272</sup> BGBl. I 2008 S. 2586

<sup>273</sup> BGBl. I 2008 S. 2586

Das Familiengericht entscheidet die über Berechtigtenbestimmung auf Antrag in folgenden Fällen (abschließende Aufzählung):

1. wenn das Kind im gemeinsamen Haushalt mehrerer Berechtigter lebt,
2. wenn ohne Aufnahme in den Haushalt von den Berechtigten gleich Hohe Unterhaltsrenten gezahlt werden,
3. wenn ohne Aufnahme in den Haushalt von keinem der Berechtigten eine Unterhaltsrente gezahlt wird.

In Allen drei Fällen ist in der jeweiligen Gruppe Haushaltsaufnahme/ keine Haushaltsaufnahme ein zunächst gleichrangiger Anspruch.

Die Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen, unter denen das Familiengericht für die Berechtigtenbestimmung zuständig ist, entscheidet die Familienkasse. Gegenstand des Verfahrens vor dem Familiengericht ist ausschließlich die Auswahl des Kindergeldempfängers aus einem Kreis mehrerer Anspruchsberechtigter. Die Prüfung, wer Anspruchsberechtigter ist, obliegt der Familienkasse.

Hat die Familienkasse mehrere Anspruchsberechtigte ermittelt, und ist strittig, wer das Kindergeld erhalten soll, kann die Zahlung des Kindergeldes unter Hinweis darauf, dass der Anspruch nicht festgestellt werden kann, abgelehnt oder aufgehoben werden. In dem Bescheid ist der Antragsteller allerdings darauf hinzuweisen, dass er einen Antrag beim Familiengericht auf Berechtigtenbestimmung stellen soll. Nach der Entscheidung des Familiengerichtes kann der Bescheid dann korrigiert werden.

**Hinweis:** Erfahrungsgemäß stützt sich die Familienkasse bei der Bearbeitung der Kindergeldanträge auch auf die Ermittlung der Familienkasse des anderen Elternteils: Sie lehnt die Kindergeldzahlung ab, weil die andere Familienkasse ermittelt hat, dass der andere Elternteil den höheren Barunterhalt zahlt. Diese Vorgehensweise ist sinnvoll, führt jedoch zu Problemen, wenn der Sachvortrag des Antragstellers den Ermittlungen der anderen Familienkasse widerspricht.

Führen die weiteren Ermittlungen zu keinem klaren Ergebnis, weil die uneinigen Eltern unterschiedliche Darstellungen der Sachlage nachweisen, sollte in enger Abstimmung mit der anderen Familienkasse eine Entscheidung herbeigeführt werden. Ist dies nicht möglich, könnte Kindergeld festgesetzt werden aufgrund der eigenen Ermittlungen. Denkbar ist m.E. auch, dass beide Familienkassen den Antrag ablehnen, und eine Berechtigtenbestimmung durch das Familiengericht einfordern. Für den Fall des Einspruchs besteht die Möglichkeit der Hinzuziehung (s.u.)

Voraussetzung für die Entscheidung des Familiengerichts ist ein Antrag. Antrag auf Entscheidung kann jeder stellen, wer ein berechtigtes Interesse an der Zahlung des Kindergeldes hat (Eltern; Dritte, die Unterhaltsverpflichtet sind z.B. Ehegatten des Kindes oder Vater des unehelichen Kindes). Die Familienkasse selbst ist nicht Antragsberechtigt.

**Hinweis:** nicht mit Abzweigung verwechseln, bei Abzweigung steht der Berechtigte fest, Kindergeld wird nur an jemand anderes ausgezahlt!

Nach Stellungnahme der Beteiligten entscheidet das Familiengericht durch Beschluss. Die Beteiligten sind an den (rechtskräftigen) Beschluss gebunden. An den vorrangig bestimmten Elternteil kann auch für Zeiten vor Bekanntgabe des Beschlusses Kindergeld gezahlt werden,

es sei denn, für die Zeit davor wäre dem Beschluss eine entgegengesetzte Aussage des Familiengerichtes zu entnehmen.<sup>274</sup>

#### **2.4.5 Hinzuziehung zum Verfahren**

In Fällen, in denen der vorrangige Kindergeldberechtigte zwischen mehreren Berechtigten streitig ist, ist das gesamte Verfahren von einer Familienkasse zu führen. In einem solchen Fall zieht diejenige Familienkasse, bei der zuerst Einspruch eingelegt wird, den anderen Berechtigten gemäß § 174 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 AO hinzu.<sup>275</sup>

Die Hinzuziehung setzt die Anhängigkeit eines Einspruchsverfahrens voraus, und kann bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens erfolgen. Es kann grundsätzlich jeder zum Verfahren hinzugezogen werden, der nicht Einspruchsführer ist.

Bei Streit über die tatsächlichen Voraussetzungen der Kindergeldberechtigung gemäß § 64 EStG [wer vorrangig Berechtigter ist] ist zum Einspruchsverfahren eines vorgeblich Berechtigten der andere vorgeblich Berechtigte nicht notwendig hinzuzuziehen, da die Entscheidung über den Einspruch nicht unmittelbar die Rechte des anderen Elternteils berührt.<sup>276</sup>

**Beispiel:** Ein Beamter beantragt Kindergeld für sein neu geborenes Kind, das im Haushalt gemeinsamen Haushalt mit der Mutter lebt. Die Familienkasse lehnt die Kindergeldfestsetzung ab, da die Mutter auf dem Kindergeldantrag ihre Zustimmung zum Antrag auf Kindergeld nicht gibt; sie beantragt – ohne dass der Vater zustimmt, selbst Kindergeld bei einer anderen Familienkasse. Es fehlt die erforderliche Berechtigtenbestimmung. Der Vater legt Einspruch ein. Eine notwendige Hinzuziehung nach § 360 Abs. 3 AO ist nicht erforderlich.

§ 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO gestattet als eigenständige Regelung die Hinzuziehung im Rechtsbehelfsverfahren. Eine Hinzuziehung ist unabhängig davon zulässig, ob die Voraussetzungen des § 60 FGO bzw. 360 AO vorliegen.<sup>277</sup> Die Hinzuziehung darf nur auf Antrag der Familienkasse erfolgen, denn die Entscheidung, ob der Dritte zum Verfahren hinzugezogen werden soll, steht allein im Ermessen der Familienkasse. Nur diese hat zu prüfen und zu entscheiden, ob wegen eines möglichen Verfahrenserfolges des Kindergeldberechtigten rechtliche Folgen gegenüber einem Dritten zu ziehen sind.<sup>278</sup> Dies gilt selbst dann, wenn bereits eine Klage Anhängig ist, auch während des Klageverfahrens wäre eine Hinzuziehung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO nur auf Antrag oder Veranlassung der Familienkasse, nicht jedoch des Finanzgerichtes möglich.<sup>279</sup> Der Hinzugezogene hat die verfahrensrechtliche Stellung eines notwendig Beigeladenen nach § 360 Abs. 3 AO.<sup>280</sup>

In Fortführung des letzten Beispiels ergibt sich nun, dass über den Weg des § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO möglich ist. Die Hinzuziehung liegt im Ermessen der Familienkasse. In o.a. Beispiel ist eine Hinzuziehung dahingehend möglich, dass die Kindergeldzahlung für beide Elternteile abgelehnt wird, und die Eltern an das Vormundschaftsgericht zwecks Berechtigtenbestimmung verwiesen werden. In der Praxis

<sup>274</sup> DAFamEStG 2010 64.2.1 Abs. 6

<sup>275</sup> DAFamEStG 64.5 Abs. 1

<sup>276</sup> BFH (NV) vom 29.09.2001 – VI B 153/01, BFH/NV 2002 S. 160

<sup>277</sup> BFH I B 64/00, BFH/NV 2001 S. 573

<sup>278</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 174 Rz 90

<sup>279</sup> BFH (NV) vom 25.09.2001 – VI B 153/01, BFH/NV 2002 S. 160

<sup>280</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 174 Rz 91

wird man aber eine Hinzuziehung herbeiführen, und eine Berechtigtenbestimmung der Eltern anregen.

Für die Beiladung eines Dritten nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO genügt die Möglichkeit, dass ein Kindergeldbescheid wegen *irriger Beurteilung eines Sachverhaltes zugunsten des Kindergeldberechtigten* aufzuheben oder zu ändern ist, und hieraus Folgerungen bei dem Dritten zu ziehen sind.<sup>281</sup>

Bei Bescheiden über die Rückforderung von Kindergeld [bei rückwirkendem Berechtigtenwechsel z.B. wegen Trennung der Eltern] handelt es sich um einen typischen Fall der widerstreitenden Steuerfestsetzung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO, so dass durch eine Hinzuziehung des anderen Elternteils auf Antrag der Familienkasse eine einheitliche Entscheidung sichergestellt werden kann.<sup>282</sup>

**Beispiel:** Der kindergeldberechtigte Soldat begibt sich auf einen sechsmonatigen Auslandseinsatz. Während des Auslandseinsatzes verlässt die Ehefrau des Soldaten mit dem Kind den Haushalt, und reicht die Scheidung ein. Die Familienkasse erhält zehn Monate nach Beginn des Auslandseinsatzes von der Trennung Kenntnis, weil die zuständige Familienkasse für die Kindesmutter per Vergleichsmittelteilung mitteilt, dass die Kindesmutter ab dritten Monat nach Beginn des Auslandseinsatzes Kindergeld beantragt. Gegen den Aufhebungsbescheid der Familienkasse mit einer mehrmonatigen Rückforderung legt der Soldat Einspruch ein, weil die Trennung seiner Ansicht nach zu einem anderen Zeitpunkt erfolgt. Da die Kindesmutter wegen Vermeidung einer Doppelzahlung erst Kindergeld erhalten kann, wenn über die Rückforderung beim Kindesvater entschieden ist, bietet sich eine Hinzuziehung an, um einen einheitlichen Berechtigtenwechsel zu fixieren.

Der Einspruchsbescheid ist auch dem Hinzugezogenen bekannt zu geben, das Steuergeheimnis steht dem nicht entgegen.<sup>283</sup> (Ausführlich zum Thema Hinzuziehung siehe UBWW 03/2011, Einspruchsverfahren im Kindergeldrecht)

#### **2.4.6 Besonderheit bei Berechtigtenwechsel – Hinweise zum Verfahrensrecht**<sup>284</sup>

Das Kindergeldverfahren (verfahrensrechtliche Regelungen im Kindergeldrecht) und das Erhebungsverfahren (Abwicklung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis) sind nicht Gegenstand dieser Abhandlung. Trotzdem sollen an dieser Stelle einige Hinweise zum Kindergeldverfahren erfolgen.

Die Festsetzung ist sofort ab Folgemonat des *erklärten* Berechtigtenwechsels nach § 70 Abs. 2 EStG aufzuheben. Ein ggf. höheres Kindergeld (= Zählkindvorteil) ist ab **diesem** Zeitpunkt zu zahlen. Eine rückwirkende Änderung der Berechtigtenbestimmung ist nicht zulässig. Einzige Ausnahme: Das Kindergeld wurde noch nicht festgesetzt.

Verlässt das Kind den Haushalt eines Berechtigten, und wechselt in den Haushalt eines anderen Berechtigten, besteht der Anspruch vorrangig ab Wechsel des Haushaltes beim neuen Berechtigten. Die Festsetzung ist ab Folgemonat nach § 70 Abs. 2 EStG aufzuheben.

Wird der Berechtigtenwechsel wegen geänderter Berechtigtenbestimmung oder wegen Wechsel der Haushaltsaufnahme nicht zeitnah mitgeteilt, kommt es in der Regel zu einem Rückfor-

<sup>281</sup> BFH(NV) vom 31.03.2006 – III B 18/05, BFH/NV 2006 S. 1046

<sup>282</sup> FG Köln vom 05.06.2002 – 10 K 2363/98, EFG 2002 S. 1183

<sup>283</sup> Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung 2004, § 174 Rz 91

<sup>284</sup> DAFamEStG 64.4

derungsanspruch (§ 37 AO), weil der nun nachrangig Berechtigte das Kindergeld für einen gewissen Zeitraum zu Unrecht erhalten hat. Die Familienkasse hat hier keinen Ermessensspielraum: Das zu Unrecht gezahlte Kindergeld ist zurückzufordern. Einzige Ausnahme: Weiterleitung

Die *Weiterleitung* ist eine Billigkeitsentscheidung der Familienkasse.<sup>285</sup> Demnach kann die Familienkasse auf die Rückforderung des zu Unrecht gezahlten Kindergeldes verzichten, wenn der Erstattungspflichtige nachweist, dass er das Kindergeld an den nun vorrangig Berechtigten für den Rückforderungszeitraum weitergeleitet hat (insofern wird der Anspruch des vorrangig Berechtigten erfüllt).

Als Nachweis ist eine Erklärung des vorrangig Berechtigten zu verlangen, dass er das Kindergeld durch die Weiterleitung erhalten hat, und seinen Anspruch als erfüllt ansieht.<sup>286</sup>

**Hinweis:** Der Erstattungsanspruch der Familienkasse wird nicht durch eine zivilrechtliche Unterhaltsregelung zwischen den Eltern berührt.<sup>287</sup> Die Abhebung von Geld durch den Berechtigten von einem Konto, auf das Kindergeld gezahlt wurde, ist keine Weiterleitung.<sup>288</sup> Der Nachweis der Weiterleitung obliegt dem, der sich darauf beruft. Es ist auch nicht Sache der Familienkasse, im Weiterleitungsverfahren Vereinbarungen und Zahlungen zu prüfen.

Verfahrenstechnisch wird man dem Erstattungspflichtigen einen Bescheid erteilen, in welchem ihm der Erstattungsbetrag mitgeteilt wird. In der Begründung ist darauf hinzuweisen, dass auf die Rückforderung verzichtet wird, wenn eine Bescheinigung über die Weiterleitung vorgelegt wird, da ansonsten der Erstattungsbetrag zu zahlen ist. Liegt die Weiterleitungserklärung bei Erlass des Bescheides bereits vor, wird im Leistungsgebot formuliert, dass der Erstattungsanspruch durch Weiterleitung bereits erfüllt ist.

<sup>285</sup> Weber-Grellet in Schmidt, EStG Kommentar 23.A., §64 Rz 3

<sup>286</sup> BFH (NV) VIII R 77/01, BFH/NV 2004 S. 14

<sup>287</sup> BFH (NV) VI B 93/99, BFH/NV 2001 S. 33

<sup>288</sup> BFH (NV) VI B 308/00, BFH/NV 2001 S. 1387



## 2.5 Ausschluss des Kindergeldanspruchs nach § 65 EStG

Kindergeld wird nicht für ein Kind gezahlt, für das eine der in § 65 Abs.1 EStG genannte Leistung zu zahlen ist, oder bei entsprechender Antragstellung zu zahlen wäre.<sup>289</sup> Die Regelungen des § 65 EStG schließen den Anspruch auf Kindergeld selbst aus.<sup>290</sup> Die Vorschrift regelt allgemein die Anspruchskonkurrenz zwischen kinderbezogenen innerstaatlichen Leistungen sowie zwischen Kindergeld und ausländische Leistungen, sofern für letztere nicht spezielles Recht (z.B. EU-Recht) gilt,<sup>291</sup> ein Überblick ist in nachstehender Abb. 5 dargestellt. Es handelt sich um eine „echte“ Konkurrenzregelung.

**Hinweis:** § 65 EStG regelt *mehrere* Ansprüche bei einem Berechtigten!

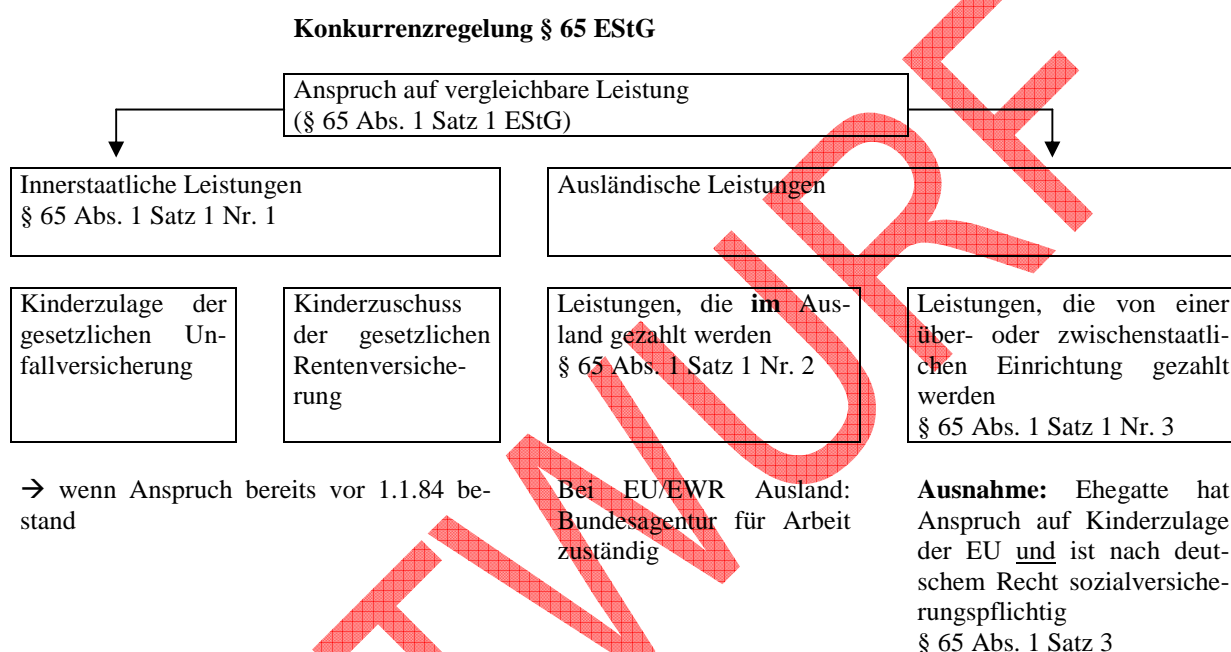


Abb. 5: Leistungen nach § 65 EStG

Die Vorschrift will, dass kinderbezogene vergleichbare Leistungen nur einmal gewährt werden. Bei Ansprüchen auf Familienleistungen in *mehreren* Mitgliedsstaaten der EU oder EWR-Staaten gelten die Koordinierungsregelungen der VO (EWG) Nr. 1408/71 – Artikel 76 und VO (EWG) 574/72 – Artikel 10 mit den enthaltenen Prioritätsregelungen für den Fall der Kumulierung von Ansprüchen auf Familienleistungen. Diese gehen § 65 EStG [als spezielles Recht] vor, und schließen seine Anwendung auf Familienleistungen anderer Mitgliedsstaaten aus (für diese Fälle ist die Bundesagentur für Arbeit zuständige Familienkasse).<sup>292</sup> Hat der Kindergeldberechtigte zugleich Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG und vergleichbaren Leistungen im EU/EWR-Staat bzw. Abkommensstaat, ergibt sich aus dem Gemeinschaftsrecht, welcher Staat vorrangig leistet. Die Ausschlussregelung des § 65 EStG ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.<sup>293</sup>

Werden einem Kindergeldberechtigten also Leistungen gezahlt, die dem Kindergeld vergleichbar sind, ist die Zahlung von Kindergeld ausgeschlossen. Eine Leistung ist dem Kinder-

<sup>289</sup> § 65 Abs. 1 Satz 1 EStG

<sup>290</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 65 Rz 2

<sup>291</sup> DAFamEStG 2010 65.1.1 Abs. 1 Satz 1

<sup>292</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich, I A § 65 Rz 3

<sup>293</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 65 Rz 23

geld vergleichbar, wenn sie entsprechend der Zweckbestimmung des Kindergeldes an die Eltern ausgezahlt wird, und die Freistellung des Existenzminimums des Kindes bei den Einkünften und Bezügen der Eltern beabsichtigt. Die Leistung *trägt* also bei den Eltern *zum Kindesunterhalt bei*<sup>294</sup> (siehe auch nachfolgend).

Die Leistungen, welche zum Ausschluss der Kindergeldzahlung führen, sind in § 65 abschließend aufgezählt. Leistungen, welche dem Kindergeld zwar vergleichbar sind, jedoch in § 65 nicht aufgeführt sind, führen nicht zum Ausschluss der Kindergeldzahlung.<sup>295</sup>

Der Wortlaut des Gesetzes besagt, dass es nicht darauf ankommt, ob die vergleichbare Leistung tatsächlich gezahlt wird oder beantragt wurde. Es wird vielmehr darauf abgestellt, ob eine auf eine vergleichbare Leistung ein Rechtsanspruch besteht. Ein Verzicht auf eine vergleichbare Leistung ist demnach unerheblich.<sup>296</sup> Soweit die für die Zahlung [ggf. ausländische] zuständige Behörde einen Anspruch auf die vergleichbare Leistung versagt, hat dies Tatbestandswirkung, d.h. die Familienkasse ist – auch bei abweichender Rechtsauffassung – an die Entscheidung gebunden, so dass bei versagen der Leistung der Kindergeldanspruch nicht verdrängt wird.<sup>297</sup>

### **2.5.1 Konkurrenz zu kinderbezogenen innerstaatlichen Leistungen**

Kindergeld wird nicht für ein Kind gezahlt, für das Kinderzulagen aus der gesetzlichen Unfallversicherung oder Kinderzuschüsse aus der gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt werden, oder bei entsprechender Antragstellung zu zahlen wären.<sup>298</sup>

Diesen Leistungen kommt nur untergeordnete Bedeutung zu, weil sie seit 1.1.1984 nicht mehr gewährt werden.<sup>299</sup> Bedeutung hat diese Vorschrift also nur in Fällen, in denen ein Anspruch auf diese Leistung *vor* dem 1.1.1984 bestanden hat, und weiter fortbesteht. Praktisch dürften diese Leistungen nur bei älteren Kindern – und damit nur der Personengruppe der behinderten Kinder – vorkommen, obwohl auch hier Ausnahmen zumindest theoretisch möglich sind. Mit Wegfall der Rentenberechtigungen wird diese Fallgruppe irgendwann auch wegfallen. Seit 2009 – bzw. nach Übergangsrecht spätestens 2011, wenn die Kindeskind die vor 1984 geboren wurden, alle ihr 27. Lebensjahr vollendet haben werden, dürften diese Fälle praktisch bedeutungslos sein.

Anspruch auf Kinderzulage haben Schwerverletzte i.S. § 583 Reichsversicherungsordnung, also Verletzte, die eine Verletztenrente aus der gesetzlichen Unfallversicherung beziehen, die 50 v.H. oder mehr einer Vollrente entsprechen.<sup>300</sup> Die *Kinderzulage* ist eine Zulage in Höhe von 10% auf die Verletztenrente, die aus der gesetzlichen Unfallversicherung gewährt wurde. Grundsätzlich wird sie bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres gezahlt, darüber hinaus ähnlich wie beim Kindergeld. Die Kinderzulage ist Bestandteil der Verletztenrente und wird dem Berechtigten der Rente gewährt, der sie zum Unterhalt des Kindes verwendet.

**Hinweis:** Denkbar ist die Kinderzulage also nur bei behinderten Kindern, die eine Verletztenrente beziehen, und selbst eigene Kinder haben, für deren Unterhalt sie aufkommen müssen, und die – im Regelfall unter 27 Jahre alt sind.

<sup>294</sup> in Anlehnung an Feix, Kindergeldrecht § 65 Rz 32, DAFamEStG 2010 65.1.3 Abs.1

<sup>295</sup> DAFamEStG 2010 65.1.1 Abs. 2

<sup>296</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 65 Rz 15

<sup>297</sup> Feix, Kindergeldrecht § 65 Rz 7

<sup>298</sup> § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

<sup>299</sup> DAFamEStG 2010 65.1.2

<sup>300</sup> Jahn, Kindergeld § 6 Rz 6

Erhält der Berechtigte der Verletztenrente einen Kinderzuschuss, wird die Kinderzulage mindestens in Höhe des Kinderzuschusses gezahlt. *Kinderzuschuss* ist eine Leistung die aus der gesetzlichen Rentenversicherung gewährt wurde, und zwar Anspruchsberechtigten mit Berufs- oder Erwerbsunfähigkeitsrente. Bis 30.06.1977 betrug sie 10 v.H. der Rente (als Bemessungsgrundlage), seit 01.07.1977 betrug sie monatlich 152,90 DM (78,18 €). Grundsätzlich wird sie bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres gezahlt, darüber hinaus ähnlich wie beim Kindergeld. Der Kinderzuschuss ist Bestandteil der Rente und wird dem Berechtigten der Rente gewährt, der sie zum Unterhalt des Kindes verwendet. Der Kinderzuschuss ist der Kinderzulage nachrangig. Der Anspruch fällt weg, wenn das Kind den Anspruch auf Waisenrente nicht mehr erfüllt.

**Hinweis:** Denkbar ist der Kinderzuschuss also nur bei behinderten Kindern, die eine Rente beziehen, und selbst eigene Kinder haben, für deren Unterhalt sie aufkommen müssen, und die – im Regelfall – unter 25 Jahre alt sind.

## 2.5.2 Konkurrenz zu kinderbezogenen ausländischen Leistungen

Zu unterscheiden ist hier zwischen Leistungen, auf die für das Kind im Ausland Anspruch besteht, und Leistungen, die von einer über- oder zwischenstaatlichen Einrichtung gezahlt werden. Korrekt formuliert handelt es sich also um Leistungen, die außerhalb der Bundesrepublik Deutschland gezahlt werden.

### 2.5.2.1 Leistungen für Kinder, die im Ausland gewährt werden

Kindergeld wird nicht für ein Kind gezahlt, für das im Ausland Leistungen gezahlt werden, die dem Kindergeld oder Kinderzulagen aus der gesetzlichen Unfallversicherung oder Kinderzuschüsse aus der gesetzlichen Rentenversicherung vergleichbar sind, oder bei entsprechender Antragstellung zu zahlen wären.<sup>301</sup> Bedeutung dürfte hier nur dem Bereich der dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen zukommen.

**Hinweis:** Liegt ein solcher Fall vor, ist nicht die Familienkasse des öffentlichen Arbeitgebers zuständig, wenn es sich um ein Land der EU, des EWR oder ein Abkommensstaat handelt, sondern die Bundesagentur für Arbeit! In übrigen Ländern verbleibt die Zuständigkeit bei der Familienkasse im öffentlichen Dienst.

**Hinweis:** Der Berechtigte muss im Kindergeldantrag eine Aussage darüber treffen, ob eine vergleichbare Leistung zusteht oder gewährt wird, es empfiehlt sich daher aus Gründen der Rechtssicherheit bei formlos gestellten Anträgen zusätzlich den Vordruck abzufordern.

Ein Katalog der im Ausland gezahlten Leistungen, die zum Wegfall des Kindergeldanspruches führen, ergibt sich aus dem Schreiben des Bundesamtes für Finanzen vom 14.02.2002.<sup>302</sup> Da hier überwiegend Leistungen von Ländern der EU/EWR bzw. einem Abkommensstaat aufgelistet sind, dürfte die Anwendung dieser Vorschrift der Ausnahmefall sein, da hier die koordinierenden und priorisierenden EU-Vorschriften gelten. Ein Katalog von Leistungen, die keine vergleichbaren Leistungen sind, und damit auch nicht zum Wegfall des Kindergeldanspruches führen, ergibt sich aus der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleiches.<sup>303</sup>

<sup>301</sup> § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

<sup>302</sup> BStBl I 2002 S. 241

<sup>303</sup> DAFamEStG 2010 65.1.3 Abs. 2

Die Regelung enthält zwei nebeneinander anwendbare Ausschlusskriterien: Zum einen die Zahlung einer mit dem Kindergeld vergleichbaren Leistung, zum anderen die Zahlung einer mit der Kinderzulage oder dem Kinderzuschuss vergleichbaren Leistung.

Eine ausländische Leistung ist dem Kindergeld vergleichbar, wenn

- sie an Familien zur Förderung oder zur Verwendung für den Kindesunterhalt gezahlt wird, oder
- sie als unmittelbare feststehende Geldleistung gezahlt wird und auch als Transferleistung oder Steuererstattung bei der Familie verbleibt (im Gegensatz zu Vorschüssen), oder
- sie aus öffentlichen Mitteln finanziert wird.

Unerheblich ist, ob die Leistung im Ausland steuerrechtlicher oder sozialrechtlicher Natur ist, auf die Höhe der Leistung kommt es nicht an.<sup>304</sup>

Eine ausländische Leistung ist der Kinderzulage oder dem Kinderzuschuss vergleichbar, wenn zu einer Rente im Ausland ein zusätzlicher Betrag dafür gewährt wird, dass der Rentenbezieher Unterhaltsleistungen für das Kind erbringt. Dabei ist es unerheblich, ob die Rente auf Beitragsleistungen von Arbeitnehmer oder Arbeitgeber oder in anderer Weise finanziert wird.<sup>305</sup>

### **2.5.2.2 Leistung einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung**

Kindergeld wird nicht für ein Kind gezahlt, für das von einer über- oder zwischenstaatlichen Einrichtung Leistungen gezahlt werden, die dem Kindergeld vergleichbar sind, oder bei entsprechender Antragstellung zu zahlen wären.<sup>306</sup>

Während bei Gewährung von ausländischen Leistungen u.U. die Bundesagentur für Arbeit zur zuständigen Familienkasse wird, verbleibt es bei der Beurlaubung eines Bediensteten zu einer über- oder zwischenstaatlichen Einrichtung in der Regel bei der Zuständigkeit der Familienkasse des öffentlichen Arbeitgebers (Ausnahmen sind denkbar, wenn z.B. der mitreisende Ehegatte in einem EU-Staat eine Beschäftigung aufnimmt, und damit einen Anspruch auf eine aus inländischer Sicht ausländische Leistung begründet).

#### **Exkurs:**

„Überstaatlich“ bedeutet über den Geltungsbereich des Einkommenssteuergesetzes hinaus. Gemeint sind Kindergeldleistungen nach supranationalem Recht (EU-Recht). Betroffen sind Familien, in denen ein Berechtigter EU-Bediensteter ist, und Leistungen direkt nach EU-Recht erhält.

„Zwischenstaatlich“ bedeutet hier zum einen, das Kindergeld aufgrund von Vereinbarungen (Verträgen) gezahlt wird. Das sind zum einen Verträge zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem bestimmten Land, oder auch Verträge mehrerer Länder zur Bildung einer Zwischenstaatlichen Einrichtung (z.B. NATO-Vertrag). Betroffen sind überwiegend Bedienstete, die zu einer zwischenstaatlichen Organisation entsendet und ggf. beurlaubt sind (z. B. IWF, NATO, Netma, Namma, Namsa, Occar usw.) und dort eine Art Kindergeld erhalten.

Im Gegensatz zu ausländischen Leistungen müssen Leistungen, die von einer über- oder zwischenstaatlichen Leistung gewährt werden, ihrer Zweckbestimmung lediglich dem Kindergeld vergleichbar sein (s.o.), auf die Höhe dieser Leistungen kommt es nicht an. Bei zwischen- oder überstaatlichen Einrichtungen beschäftigte Personen erhalten für ihre Kinder i. d. R. dem Kindergeld vergleichbare Leistungen. Kindergeld kann deshalb nur dann festgesetzt werden,

<sup>304</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 65 Rz 29, 31

<sup>305</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 65 Rz 33

<sup>306</sup> § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3

wenn von der Beschäftigungsbehörde bescheinigt wird, dass nach den geltenden Vorschriften ein Anspruch auf eine solche Leistung nicht besteht, oder wenn der Ehegatte eines (ehemaligen) Bediensteten der EG eine Beschäftigung i. S. v. § 65 Abs. 1 Satz 3 EStG ausübt.<sup>307</sup>

**Hinweis:** NATO-Dienststellen zahlen ihre *childrens allowance* in der Regel unter Anrechnung eines ggf. im Inland fälschlicherweise tatsächlich gezahlten Kindergeldes, soweit der Berechtigte dies angegeben hat. Aus Gründen der Rechtssicherheit empfiehlt es sich jedoch bei beurlaubten Bediensteten, mit der zuständigen gehaltszahlenden Stelle eine Vergleichsmittelung auszutauschen.

Eine nach der NATO-Pensionsrichtlinie zu zahlende Rente an einen ehemaligen Angestellten im zivilen Gefolge kann eine dem Kindergeld vergleichbare Leistung enthalten, und damit einen Kindergeldanspruch nach § 65 EStG ausschließen.<sup>308</sup>

Vom Ausschluss des Kindergeldanspruchs nach dieser Vorschrift gibt es eine Ausnahmeregelung: Steht ein Berechtigter

- in einem Versicherungspflichtverhältnis zur Bundesagentur für Arbeit nach § 24 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch oder ist er versicherungsfrei nach § 28 Nummer 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch, oder
- steht er im Inland in einem öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Amtsverhältnis,

so wird sein Anspruch auf Kindergeld für ein Kind nicht nach Satz 1 Nummer 3 mit Rücksicht darauf ausgeschlossen, dass sein Ehegatte als Beamter, Ruhestandsbeamter oder sonstiger Bediensteter der Europäischen Gemeinschaften für das Kind Anspruch auf Kinderzulage hat.<sup>309</sup>

Fälle, in denen ein Berechtigter in einem Versicherungspflichtverhältnis zur Bundesagentur für Arbeit nach § 24 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch steht oder er versicherungsfrei nach § 28 Nummer 1 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist, werden vom EStG nicht erfasst. Es handelt sich hier ausschließlich um Berechtigte nach dem Bundeskindergeldgesetz (zuständig ist die Bundesagentur für Arbeit), diese Fälle können systembedingt bei einem öffentlichen Arbeitgeber nicht auftreten.

Von Interesse sind daher nur Fälle, in denen der Berechtigte in einem öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Amtsverhältnis steht (zum Dienst oder Amtsverhältnis s.o. unter Zuständige Familienkasse). Ist dessen Ehegatte Beamter, Ruhestandsbeamter oder sonstiger Bediensteter der EU mit Anspruch auf Kinderzulage gemäß Art. 67 des Statuts der Beamten der EG, wird der Anspruch auf Kindergeld *abweichend* von § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht ausgeschlossen.

### **2.5.3 Zusammentreffen von Kindergeld nach § 66 EStG mit Leistungen, welche den Kindergeldanspruch nach § 65 EStG ausschließen**

Es treten gelegentlich Probleme auf, wenn eine Beurlaubung zu einer über- oder zwischenstaatlichen Organisation ausgesprochen wird, und diese Beurlaubung im Laufe eines Monats beginnt oder endet. Für Kalendermonate, in welchem Kindergeldanspruch nach § 66 EStG besteht (i.d.R. dann, wenn die Anspruchsvoraussetzungen für Kindergeld an mindestens 1 Tag vorliegen), und gleichzeitig Leistungen nach § 65 EStG gezahlt wurden, gilt der Kindergeldanspruch durch die Leistung nach § 65 EStG als erfüllt, wenn der Berechtigte für diesen Monat die andere Leistung erhalten hat, so dass für diesen Monat kein Kindergeld nach § 66

<sup>307</sup> DAFamEStG 2010 64.1.4 Abs. 1 und 2

<sup>308</sup> BFH (NV) vom 22.05.2002 – VIII R 91/01, BFH/NV 2002 S. 1431

<sup>309</sup> § 65 Abs. 1 Satz 3 EStG

EStG zu zahlen ist.<sup>310</sup> Umgekehrt ist Kindergeld zu zahlen, wenn der Berechtigte in diesem Monat zwar Kindergeld erhalten hat, aber auch Anspruch auf die andere Leistung hat, diese jedoch nicht erfüllt wurde.<sup>311</sup> In Zweifelsfällen sind Vergleichsmittelungen auszutauschen.

**Beispiel:** Der Kindergeldberechtigte ist bis einschließlich 15.09.2000 zur NETMA beurlaubt, und erhält dort kinderbezogene Leistungen (Leistungen i.S. § 65 EStG) für diese Zeit. Ab 16.09.2000 hat der Kindergeldberechtigte infolge Beendigung der Beurlaubung Anspruch auf Dienstbezüge. Für den Zeitraum 16.09.2000 bis 30.09.2000 besteht Anspruch auf Kindergeld nach § 66 EStG.

In diesem Fall ist die Zahlung der Dienstbezüge zum 16.09.2000 aufzunehmen, die Zahlung des Kindergeldes jedoch erst zum 01.10.2000, da durch die Zahlung der NETMA der Kindergeldanspruch als erfüllt gilt. Auf die Höhe der Zahlung durch die NETMA kommt es hierbei nicht an.

**Hinweis:** Für volle Monate der Beurlaubung zur einer über- oder zwischenstaatlichen Organisation ist ein Kindergeldanspruch bei jedem Berechtigten ausgeschlossen, wenn unser Berechtigter Anspruch auf die von der über- oder zwischenstaatlichen Organisation gewährte Zahlung hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob er die Zahlung auch tatsächlich erhält. Eine Berechtigtenbestimmung zugunsten der Mutter würde dazu führen, dass der Mutter die Kindergeldzahlung zu versagen wäre, da ein Berechtigter Anspruch auf Leistungen nach § 65 EStG hat. Dies dürfte aber selten vorkommen, da die Leistungen bei zwischenstaatlichen Organisationen deutlich höher sind.

**Hinweis:** Zahlungen für Kinder von zwischenstaatlichen Organisationen (z.B. NATO) werden i.d.R. nur bis zum 26. Lj. gezahlt. Sofern das Kind bis zum 27. Lj. zu berücksichtigen wäre, ergibt sich ggf. ein Kindergeldanspruch.

#### **2.5.4 Teilkindergeld**

Ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Bruttobetrag der Kinderzulage oder dem Kinderzuschuss wird als Kindergeld gezahlt, der Unterschiedsbetrag eines solchen Teilkindergeldes muss mindestens 5 € betragen.<sup>312</sup> Ist der Anspruch auf Kindergeld wegen einer vergleichbaren Leistung nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 (vergleichbare Leistung im Ausland bzw. von über- oder zwischenstaatlicher Organisation) ausgeschlossen, erhält der Berechtigte kein Teilkindergeld. Das gilt selbst dann, wenn das Kindergeld wegen einer im Ausland der Kinderzulage oder dem Kindergeldzuschuss entsprechenden vergleichbaren Leistung gezahlt wird. Wird Kindergeld nach EU-Recht bzw. einem Abkommensstaat gezahlt, steht u.U. ein Unterschiedsbetrag aufgrund EU-Recht oder dem jeweiligen Abkommen zu.<sup>313</sup> Für Zahlung von Teilkindergeld ist die Bundesagentur für Arbeit zuständig.

Für die Jahre 2000 und 2001 sah der damalige § 66 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG für Behinderte, vollstationär untergebrachte Kinder ein Teilkindergeld in Höhe von 30 € vor, wenn das Existenzminimums des Kindes durch Eingliederungshilfe abgedeckt war. Aufgrund der Rechtssprechung des Bundesfinanzhofes haben diese Kinder jedoch Anspruch auf das volle Kindergeld; der Gesetzgeber hat das Gesetz insoweit den Gegebenheiten angepasst.

<sup>310</sup> § 65 Abs. 1 Satz 2 EStG; DAFamEStG 2010 65.1.4 Abs. 1 Satz 2

<sup>311</sup> s. auch DAFamEStG 66.2 Abs. 3 Satz 4 – analoge Anwendung

<sup>312</sup> § 65 Abs. 2 EStG

<sup>313</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 65 Rz 51 ff.

## 2.6 Höhe des Kindergeldes, Kinderbonus

§ 66 Abs. 1 EStG legt die Höhe des Kindergeldes für die einzelnen Kinder fest. Welches Kind bei einem Berechtigten i. S. d. § 62 EStG erstes oder weiteres Zahlkind ist, bestimmt sich danach, an welcher Stelle das bei diesem Berechtigten zu berücksichtigende Kind in der Reihenfolge der Geburten steht. Das älteste Kind ist also das erste Kind. In der Reihenfolge der Kinder werden auch diejenigen mitgezählt, für die der Berechtigte nur deshalb keinen Anspruch auf Kindergeld hat, weil für sie der Anspruch vorrangig einem anderen Berechtigten zusteht oder weil wegen des Vorliegens eines Ausschlussstatbestandes nach § 65 EStG oder entsprechenden Vorschriften des über- und zwischenstaatlichen Rechts der Anspruch auf Kindergeld ausgeschlossen ist (Zählkinder).<sup>314</sup>

Dass ein Kind nach § 63 EStG berücksichtigt wird, führt zunächst zu dem sogenannten „**Zählkindschaftsverhältnis**“, das eine notwendige, aber nicht ausreichende Bedingung für die Auszahlung des Kindergeldes darstellt. Vielmehr kann der Anspruch vorrangig einer anderen Person zustehen (§ 64 EStG) oder ruhen, weil eine dem Kindergeld vergleichbare Leistung zusteht bzw. gezahlt wird (§ 65 EStG). Diejenigen Kinder, für die ein Kindergeldanspruch nicht nach den §§ 64 und 65 EStG ruht, sind dann zugleich auch sogenannte „**Zahlkinder**“, für die dem Berechtigten das Kindergeld auch tatsächlich ausgezahlt wird.

Aufgrund des Zahlkindschaftsverhältnisses wird das Kindergeld tatsächlich gezahlt. Das Zahlkindschaftsverhältnis kann nur gegenüber einer einzigen Person bestehen. Durch Berücksichtigung von Zahlkindern wird die Höhe des zu zahlenden Kindergeldes beeinflusst (Zählkindvorteil), weil die Zahlkinder bei der Bestimmung, in welcher Höhe der auf das Kind entfallende Kindergeldbetrag zu zahlen ist, mitgezählt werden. Der Zählkindvorteil ermittelt sich, in dem zunächst die Höhe des Kindergeldanspruchs ohne Zahlkinder ermittelt wird, sodann wird die Höhe des Kindergeldes unter Berücksichtigung der Zahlkinder festgestellt, die Differenz stellt den Zählkindvorteil (auch Erhöhungsbetrag) dar. Der Zählkindvorteil spielt eine Rolle im Erhebungsverfahren bei Abzweigung oder Pfändung des Kindergeldes.

Wird Kindergeld in einem Abkommensstaat gezahlt, wird das Kind – mit Ausnahme von Tunesien – als Zahlkind berücksichtigt (Mehrfachberücksichtigung).<sup>315</sup> Ist die Kindergeldzahlung nach § 65 EStG ausgeschlossen, kann das Kind trotzdem als Zahlkind berücksichtigt werden (Mehrfachberücksichtigung).<sup>316</sup>

Das Kindergeld beträgt für das **erste und zweite** Kind **184 €**, für das **dritte** Kind **190 €** und für das **vierte und jedes weitere** Kind **215 €**.<sup>317</sup> Nachstehende Tabelle 6 listet die Kindergeldbeträge seit der Überleitung des Kindergeldes in das Steuerrecht im Jahre 1996 auf, nachstehende Tabelle 7 die davor geltenden Kindergeldbeträge bis 1995 nach dem Bundeskindergeldgesetz. Diese Kindergeldsätze sind in allen Fällen zu zahlen, in denen sich der Anspruch unmittelbar aus dem EStG ergibt, dies gilt auch, wenn ein Berechtigter oder ein Kind seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland hat. Ist dagegen für Kinder im ehemaligen Jugoslawien, der Türkei, Marokko oder Tunesien Kindergeld nach dem jeweiligen Abkommen über soziale Sicherheit zu zahlen, gelten die besonderen Abkommenssätze.<sup>318</sup>

<sup>314</sup> DAFamEStG 2010 66.1

<sup>315</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 66 Rz 28 ff.

<sup>316</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 65 Rz 45.

<sup>317</sup> § 66 Abs. 1 EStG

<sup>318</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich, I A § 66 Rz 2-4

Tab. 6 Höhe des Kindergeldes nach dem EStG, BKGG (neu) ab 1.1.1996					
	1.Kind	2.Kind	3.Kind	jedes weitere	sonstiges
Ab 1996	200 DM	200 DM	300 DM	350 DM	
Ab 1997	220 DM	220 DM	300 DM	350 DM	
Ab 1999	250 DM	250 DM	300 DM	350 DM	
Ab 2000	270 DM	270 DM	300 DM	350 DM	30 DM*
Ab 2002	154 €	154 €	154 €	179 €	
Ab 2009	164 €	164 €	170 €	195 €	100 € **
Ab 2010	184 €	184 €	190 €	215 €	

\* Teilkindergeld; Sonderfall im Zeitraum 01.01.2000-31.12.2001

\*\* Kinderbonus (Einmalzahlung); Anspruch, wenn an einem Tag im Jahr 2009 Anspruch auf Kindergeld bestand

Tab. 7 Höhe des Kindergeldes nach dem BKGG (alt) in DM bis 31.12.95					
	1.Kind	2.Kind	3.Kind	jedes weitere	
1.9.1970	-	25* DM	60	4. Kind 60, weitere 70	
1.1.1975	50	70	120	120	
1.1.1978	50	80	150	150	
1.1.1979	50	80	200	200	
1.1.1979	50	100	200	200	
1.1.1981	50	120	240	240	
1.1.1982	50	100	220	240	
1.1.1983	50	70-100*	140-220*	140-240*	
1.1.1990	50**	70-130*	140-220*	140-240*	
1.1.1992	70	70-130*	140-220*	140-240*	
1.1.1994	70	70-130*	140-220***	140-240***	

\* in Abhängigkeit vom Einkommen  
 \*\* in den neuen Bundesländern wurde im Kalenderjahr 1991 ein Zuschlag von 15 DM für Einkindfamilien gezahlt  
 \*\*\* zusätzlich zur Einkommensabhängigkeit wurde bei Berechtigten, die einen besonderen Freibetrag überschritten, das Kindergeld auf den Sockelbetrag von 70 DM gemindert

**Beispiel:** Ein Berechtigter ist Vater von zwei Kindern. Kind Rudolf, geb.: 12.03.1998 und Kind Sabine, geb.: 16.05.2002 die bei seiner ersten Ehefrau leben, von der er getrennt lebt – diese erhält auch das Kindergeld. Rudolf und Sabine sind Zählkinder. Da für die ersten beiden Kinder der Kindergeldbetrag gleich hoch ist, entsteht kein Zählkindvorteil.

**Ergänzung:** Der Berechtigte heiratet erneut, die neue Ehefrau bringt Kind Sven, geb. 07.11.2000 und Kind Petra, geb. 18.03.2003 mit in die Ehe, für die sie das Kindergeld erhält. Der Berechtigte wird erneut Vater mit seiner neuen Ehefrau von Kind Rene, geb.: 18.07.2005, Kindergeld erhält der Vater. Ab Eheschließung können Kind Sven und Petra jeweils als Zählkind berücksichtigt werden, da sie ein Kind des Ehegatten sind (eine Berücksichtigung als Pflegekind vor Eheschließung scheidet aus, da die Mutter mit im Haushalt lebt). Im Geburtsmonat von Rene sieht daher das ausgezahlte Kindergeld für den Vater wie folgt aus:

Tatsächliches Kindergeld ausgezahlt an				Tatsächliches Kindergeld wenn Vater alleiniger Berechtigter wäre
Kind	Als	Vater	Mutter	
Rudolf 12.03.1998	(Zählkind)	0 €	Kein Zählkind	(Zählkind)
Sven 07.11.2000	(Zählkind)	0 €	184 €	184 €
Sabine 16.05.2002	(Zählkind)	0 €	Kein Zählkind	(Zählkind)
Petra 18.03.2003	(Zählkind)	0 €	184 €	215 €
Rene 18.07.2005	Zählkind	215 €	(Zählkind)	215 €
Gesamt		215 €	368 €	614 €
Kindergeld in der Familie			583 €	614 €

In vorstehendem Beispiel empfiehlt es sich mit der Eheschließung den Vater zum alleinigen Berechtigten zu bestimmen, da er einen höheren Zählkindvorteil erlangt.



Für jedes Kind, für das im Kalenderjahr 2009 für mindestens einen Kalendermonat ein Anspruch auf Kindergeld besteht, wird ein Einmalbetrag von 100 € (Kinderbonus) gezahlt.<sup>319</sup> Die Regelung wurde mit dem Gesetz zur Sicherung von Stabilität und Beschäftigung<sup>320</sup> aufgrund der Finanzkrise im Jahre 2008/2009 aufgenommen, um insbesondere bei Familien mit geringen Einkommen gezielt einen Nachfrageimpuls zur Stärkung der Konjunktur zu schaffen. Beim Kinderbonus handelt es sich um Kindergeld, er wird jedoch nicht auf Sozialleistungen, insbesondere nach dem SGB II und den Unterhaltsvorschuss angerechnet.<sup>321</sup>

## 2.7 Zahlungszeitraum

Das Kindergeld wird monatlich vom Beginn des Monats an gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen.<sup>322</sup> Ein Anspruch auf Kindergeld besteht grundsätzlich für jeden Kalendermonat, in dem wenigstens an einem Tage die Anspruchsvoraussetzungen vorgelegen haben (Anspruchszeitraum, Monatsprinzip). Für ein Kind, das im Laufe eines Monats seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgibt, ist für den Ausreisemonat Kindergeld in Höhe der Sätze des § 66 EStG zu zahlen.<sup>323</sup> Demnach wird Kindergeld gezahlt vom Beginn des Monats, in dem es lebend geboren wird bzw. erstmals die Voraussetzungen des § 63 EStG erfüllt (z.B. Wohnsitz im Inland bzw. EU/EWR-Raum). Das Kindergeld wird letztmals für den Monat gezahlt, an dem die Anspruchsvoraussetzungen an wenigstens einem Tag erfüllt waren.<sup>324</sup> Hierbei ist besonders das Erreichen der gesetzlichen Altersgrenzen zu beachten (Vollendung des 18. Lebensjahres oder des 25. Lebensjahres). Mit Erreichen der Volljährigkeit endet der Kindergeldanspruch zunächst kraft Gesetz, wenn nicht die besonderen Anspruchsvoraussetzungen (siehe nachfolgend) vorliegen.<sup>325</sup> Kindergeld wird mit Bekanntgabe der Kindergeldfestsetzung fällig, und ist monatlich im Laufe des jeweiligen Kalendermonats zu erfüllen.<sup>326</sup>

**Hinweis:** Im öffentlichen Dienst wird das Kindergeld zusammen mit den monatlichen Bezügen überwiesen, so dass Besoldungsempfänger ihr Kindergeld in der Regel zum ersten des Monats erhalten.

Für Kinder nach Vollendung des 18. Lebensjahres gilt: Wenn die Einkünfte und Bezüge eines Kindes den maßgeblichen Grenzbetrag überschreiten – eine der besonderen Anspruchsvoraussetzungen – kann das Kind für das gesamte Kalenderjahr nicht berücksichtigt werden, dies gilt auch, wenn nur für Teile des Kalenderjahres Kindergeldanspruch bestand (Jahresprinzip).<sup>327</sup>

Die Zahlung eines Unterschiedsbetrages (=Zählkindvorteil) bei einem Berechtigten vor dem Berechtigtenwechsel kommt nur bei den Kindern in Betracht, für die der bisherige oder nunmehrige Berechtigte Kindergeld bezogen hat (Zählkinder), und die bisherige Kindergeldfestsetzung geändert werden können.<sup>328</sup> Dieser Fall tritt beispielsweise auf, wenn bei getrennt

<sup>319</sup> § 66 Abs. 1 Satz 2 EStG

<sup>320</sup> BGBl I 2009 S. 416

<sup>321</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich, I A § 66 Rz 12.1

<sup>322</sup> § 66 Abs. 2 EStG

<sup>323</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 1 und 3

<sup>324</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich, I A § 66 Rz 14, 15

<sup>325</sup> § 32 Abs. 3 EStG

<sup>326</sup> DAFamEStG 2010 66.3

<sup>327</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 30 § 66 Rz 43

<sup>328</sup> DAFamEStG 2010 64.4 Abs. 1 Satz 5

lebenden Eltern das Kind in den Haushalt des anderen Elternteils wechselt, und dort als Zählkind einen höheren Kindergeldbetrag auslöst, d.h. es wurde bisher nicht als Zählkind berücksichtigt. Diese Möglichkeit ist z.B. gegeben, wenn das Kind von der Mutter in den USA in den Haushalt des Vaters nach Deutschland zieht; da das Kind in den USA aufgrund der territorialen Voraussetzungen keinen Anspruch auf Kindergeld in Deutschland auslöst, und deshalb auch nicht als Zählkind zu berücksichtigen war.

### **Hinweis zum Familienzuschlag:**

Wird Kindergeld aufgrund § 65 EStG dem Berechtigten nicht gezahlt, ist Familienzuschlag trotzdem zu gewähren. Dabei ist der Familienzuschlag demjenigen zu gewähren, der vorrangig Anspruch auf Kindergeld hat oder hätte!

Während § 64 EStG das Verhältnis *eines Anspruchs* für unterschiedliche Berechtigte regelt, wird in § 65 EStG das Verhältnis *eines Berechtigten* mit unterschiedlichen Ansprüchen geregelt.

**Beispiel:** Ein geschiedener Berechtigter (Beamter) mit Anspruch auf französisches Kindergeld lebt in Frankreich und arbeitet in Deutschland (Grenzgänger). Das Kind lebt im Haushalt des Vaters in Frankreich. Die geschiedene Mutter, ebenfalls Beamtin, lebt und arbeitet in Deutschland.

Dem Beamten bleibt das deutsche Kindergeld nach § 65 EStG versagt, da er Anspruch auf französisches Kindergeld hat. Nach § 64 EStG wäre er jedoch vorrangig Kindergeldberechtigter, so dass ihm der Familienzuschlag für das Kind zu zahlen ist. Die Mutter hat in dieser Konstellation keinen Anspruch auf Familienzuschlag, da ihr Kindergeld wegen Haushaltsaufnahme beim Vater versagt bleibt (§ 64 EStG); zu einer Betrachtung nach § 65 EStG kommt es bei der Mutter nicht.

Lebte das Kind im Haushalt der Mutter (in Deutschland), würde diese den Familienzuschlag erhalten, auch wenn wegen Anspruch des anderen Berechtigten auf eine Leistung nach § 65 EStG ein Kindergeldanspruch versagt bliebe. Der Vater hätte in dieser Konstellation auch keinen Anspruch auf Familienzuschlag, da die Mutter nach § 64 EStG für deutsches Kindergeld vorrangig berechtigt ist.

### **3. Besondere Anspruchsvoraussetzungen**

Ein Kind wird in dem Kalendermonat, in dem es lebend geboren wurde, und in jedem folgenden Kalendermonat, zu dessen Beginn es noch nicht das 18. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt<sup>329</sup>. Die allgemeine Altersgrenze, bis zu der Kinder ohne besondere Voraussetzungen zu berücksichtigen sind, liegt bei der Vollendung des 18. Lebensjahres. Über das 18. Lebensjahr hinaus werden Kinder nur nach den besonderen Anspruchsvoraussetzungen des § 32 Abs. 4 und 5 EStG berücksichtigt.<sup>330</sup>

---

<sup>329</sup> § 32 Abs. 3 EStG

<sup>330</sup> DA 63.1.2 DAFamEStG 2009

Neben den in bereits behandelten allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen müssen für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, zusätzliche besondere Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sein:

1. Ein Anspruchstatbestand nach § 32 Absatz 4 Satz 1 Nr. 1-3 EStG muss für einen Anspruchszeitraum vorliegen (Grundtatbestand) **und**
2. *bis 31.12.2011*: die Einkommensgrenze nach § 32 Absatz 4 Satz 2 EStG darf im Anspruchszeitraum nicht überschritten sein (Unterhaltsbedürftigkeit).
3. In entsprechenden Anwendungsfällen ist eine Berücksichtigung über die entsprechenden Altersgrenzen hinaus (§ 32 Abs. 5 EStG) möglich.

**Hinweis:** Da die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt bei behinderten Kindern bereits bei der Prüfung des Grundtatbestandes nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG zu berücksichtigen ist, erfolgt die gesonderte Prüfung der Einkünfte und Bezüge nicht noch einmal. Die zum Teil abweichende Prüfung der Einkünfte und Bezüge eines behinderten Kindes wird gesondert abgehandelt (nachfolgend). Zum Thema Werbungskosten und besondere Ausbildungskosten siehe UBBWV 9/2011 S. 333.

Kindergeld wird vom Beginn des Monats gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind und längstens bis Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen weggefallen sind. Die (besonderen) Anspruchsvoraussetzungen müssen in jedem Monat, in dem das Kind berücksichtigt werden soll, an mindestens einem Kalendertag vorliegen.<sup>331</sup>

### **3.1 Unterhaltsbedürftigkeit wegen einer typisierten Unterhaltssituation**

Das Kindergeld dient der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums eines Kindes und, soweit es dafür nicht erforderlich ist, der Förderung der Familie. Ein Anspruch auf Kindergeld besteht bis zur Volljährigkeit des Kindes uneingeschränkt, weil der Gesetzgeber typisierend von einer Belastung der Eltern durch Unterhaltsaufwendungen ausgeht, solange die Kinder minderjährig sind. Volljährige Kinder werden dagegen nur berücksichtigt, wenn sie einen der Tatbestände des § 32 Abs. 4 und 5 EStG erfüllen, bei denen der Gesetzgeber typisierend annimmt, dass den Eltern trotz der Volljährigkeit Unterhaltsaufwendungen entstehen.

Der Gesetzgeber hat durch den Katalog des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG eine Typisierung vorgenommen, in welchen Fällen in der Regel steuerlich zu berücksichtigende Unterhaltslasten bei den Eltern entstehen, die im Rahmen des Familienleistungsausgleiches berücksichtigt werden sollen. Soweit in den nicht erfassten Fällen Unterhaltspflichten bestehen sollten, die auch der Deckung des existenziellen Bedarfs der betroffenen Kinder oder Familien dienen Mögen, besteht die Möglichkeit [außerhalb des Familienleistungsausgleichs], solche Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG geltend zu machen.<sup>332</sup>

Wenn das Kind heiratet, eine eingetragene Lebenspartnerschaft eingeht oder selber Vater oder Mutter eines Kindes wird, wechselt die vorrangige Unterhaltsverpflichtung auf den Ehegatten, den Lebenspartner bzw. den anderen Elternteil des Kindeskindes. Der steuerliche Familienleistungsausgleich für das Kind kann in diesen Fällen nur in Betracht kommen, wenn durch den Berechtigten nachgewiesen wird, dass der eigentlich vorrangig Unterhaltsverpflichtete

<sup>331</sup> DA 66.2 Abs.1 Satz 1 DAFamEStG 2009

<sup>332</sup> BFH (NV) vom 28.01.2009 – III B 183/08, BFH/NV 2009 S. 911

aufgrund seiner wirtschaftlichen Situation nicht in der Lage ist, seiner Verpflichtung zur Sicherung des Unterhaltes gegenüber dem Kind, für welches Kindergeld beansprucht wird, nachzukommen (so genannter Mangelfall).<sup>333</sup>

Bis zum 31.12.2011 lag eine den Kindergeldanspruch begründende unterhaltsbedürftige Situation deshalb bei volljährigen Kindern vor, wenn Sie einen der in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG genannten Grundtatbestände erfüllen, **und** mit Ihren Einkünften und Bezügen das eigene Existenzminimum nicht sichern können, weil der maßgebliche Jahresgrenzbetrag unterschritten wurde.

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011<sup>334</sup> hat der Gesetzgeber den Grenzbetrag der Einkünfte und Bezüge, der – neben dem Vorliegen der Grundtatbestände – unterschritten sein musste, abgeschafft.

Die Berechnung der Einkünfte und Bezüge gestaltet sich in vielen Fällen kompliziert und aufwendig. Demgegenüber wird die Einkünfte- und Bezügegenze nur von einer relativ kleinen Gruppe der nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG grundsätzlich berücksichtigungsfähigen Kinder überschritten. Der Verzicht auf die Einkommensüberprüfung bei volljährigen Kindern entlastet die Eltern und ihre volljährigen Kinder, Finanzämter und Familienkassen beim Ausfüllen beziehungsweise der Bearbeitung der Kindergeldanträge, Einkommenssteuererklärungen und Lohnsteuerermäßigungsanträge, da komplizierte und umfangreiche Angaben zu den Einkommensverhältnissen der Kinder entfallen.<sup>335</sup>

### 3.2 Anspruchstatbestände

**Hinweis:** Mit dem Steuerrechtsänderungsgesetz 2007 wurde die Altersgrenze in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG von 27 auf 25 herabgesetzt. Behandelt Anspruchstatbestände mit der ab 01.01.2007 geltenden Altersgrenze von 25 Lebensjahren. Im Anschluss an die Anspruchstatbestände wird die Übergangsregelung (27. und 26. Lebensjahr) abgehandelt.

Ein Kind, welches das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird nur berücksichtigt, wenn es **zusätzlich** einen der Anspruchstatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr.1 bis 3 EStG erfüllt. *Die abgehandelten allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen einschließlich den Ausführungen zum vorrangig Berechtigten müssen weiterhin vorliegen!*

Kindergeld wird vom Beginn des Monats gezahlt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind und längstens bis Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen weggefallen sind. Die (besonderen) Anspruchsvoraussetzungen müssen in jedem Monat, in dem das Kind berücksichtigt werden soll, an mindestens einem Kalendertag vorliegen.<sup>336</sup>

Die richtige Ermittlung der Monate, in denen ein Anspruch auf Kindergeld nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1-3 EStG besteht, kam bei Kindern über 18 Jahre erhebliche Bedeutung bei der Berechnung der Einkünfte und Bezüge zu. Deshalb ist eine ordentliche und nachvollziehbare Sachverhaltsaufklärung unumgänglich. Bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge war es für die Ermittlung des Grenzbetrages sowie für die Entscheidung, welche Einkünfte und Bezüge in welchem Zeitraum zu berücksichtigen sind, von großer Bedeutung, ob ein Anspruchsmonat oder ein Kürzungsmonat vorliegt. Ein *Anspruchsmonat* ist ein Monat, in welchem die Voraussetzungen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG (Grundtatbestand) an mindestens

<sup>333</sup> DAFamEStG 2010 31.2.1

<sup>334</sup> BGBl I 2011 S. 2131

<sup>335</sup> Regierungsentwurf Steuervereinfachungsgesetz 2011, BT-Drs 54/11 S. 56

<sup>336</sup> DAFamEStG 2010 66.2 Abs.1

einem Tag vorliegen, ein *Kürzungsmonat* hingegen ist ein Monat, in welchen die Voraussetzungen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG an keinem Tag vorliegen.

Für die Anspruchstatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG (Kinder in Berufsausbildung nach Nr. 2a, Kinder in einer Übergangszeit nach Nr. 2b, Kinder ohne Ausbildungsplatz nach Nr. 2c) wurde mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 eine Regelung geschaffen, wonach eine nebenbei ausgeübte Erwerbstätigkeit sich auf den Kindergeldanspruch schädlich auswirken kann, wenn das Kind überwiegend erwerbstätig ist.<sup>337</sup>

Der Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze machte es erforderlich, die Berücksichtigung von Kindern mit einer nebenbei ausgeübten Erwerbstätigkeit neu zu fassen. Zukünftig soll eine Erwerbstätigkeit nur noch bis zum Abschluss der ersten Berufsausbildung oder eines Erststudiums (vgl. § 12 Absatz 5 EStG) eines Kindes außer Betracht bleiben.

Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums besteht die widerlegbare Vermutung, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten, und damit nicht mehr zu berücksichtigen ist. Die Vermutung gilt durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind sich in einer weiteren Berufsausbildung befindet und tatsächlich keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt. Der Umfang der schädlichen Tätigkeit wird – ausgehend von einer wöchentlichen Regelarbeitszeit von 40 Stunden – im Wege der Typisierung aus Gründen der Rechtsklarheit gesetzlich festgelegt. Danach ist eine Erwerbstätigkeit unschädlich, wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt. Ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind ebenfalls unschädlich.

**Hinweis:** Ein Ausbildungsdienstverhältnis liegt vor, wenn der Auszubildende im Rahmen seiner Ausbildung in einem Arbeitsverhältnis steht, und ist das Arbeitsverhältnis im Wesentlichen durch die Ausbildung geprägt ist. Typischer Fall ist die Lehre, bei der ein Auszubildender in einem Betrieb ausgebildet wird und daneben die Berufsschule besucht.<sup>338</sup> Bezieht der Auszubildende im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses steuerpflichtigen Arbeitslohn, darf er seine Ausbildungskosten als Werbungskosten abziehen, und zwar unbegrenzt.<sup>339</sup> Ein Ausbildungsdienstverhältnis liegt in folgenden Fällen vor:

- Lehre mit Ausbildung im Betrieb und in der Berufsschule,
- Vorbereitungsdienst von Referendaren für das zweite Staatsexamen<sup>340</sup>,
- Dienstverhältnis eines Beamtenanwärters<sup>341</sup>,
- Studium eines Berufssoldaten an einer Bundeswehrhochschule auf Weisung des Dienstherrn und unter Fortzahlung der Dienstbezüge (z.B. Sanitätsoffiziersanwärter)<sup>342</sup>,
- Studium (Promotionsstudium) an einer Berufsakademie, Fachhochschule oder Universität, wenn Ihr Arbeitgeber Sie dafür freistellt und weiterhin Ihren Lohn bezahlt<sup>343</sup> (Bundesfinanzhof, Urteil vom 7.8.1987),
- Teilnahme eines Soldaten auf Zeit an Lehrgängen der Bundeswehrfachschiule, zu der er abkommandiert wurde, um die mittlere Reife zu erlangen<sup>344</sup>.

<sup>337</sup> Regierungsentwurf BT-Drs 54/11 – auch nachfolgend, soweit nicht anders angegeben.

<sup>338</sup> [http://www.steuernetz.de/aav\\_steuernetz/lexikon](http://www.steuernetz.de/aav_steuernetz/lexikon)

<sup>339</sup> LStR 2011 R 9.2 Abs. 1 Satz 3

<sup>340</sup> BFH vom 10.12.1971 – VI R 112/70, BStBl II 1972 S. 251

<sup>341</sup> BFH vom 21.1.1972 – VI R 337/70, BStBl II 1972 S. 261

<sup>342</sup> BFH vom 7.11.1980 – VI R 50/79, BStBl II 1981 S. 216

<sup>343</sup> BFH vom 7.8.1987 – VI R 60/84, BStBl II 1987 S. 780

<sup>344</sup> BFH vom 28.09.1984 – VI R 144/83, BStBl II 1985 S. 89

**Hinweis:** Zum Begriff „geringfügiges Beschäftigungsverhältnis“ sind die unter dem Tatbestand „Kinder ohne Arbeitsplatz“ genannten Beschäftigten analog zu verwenden.

Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden, sollen *wie bisher* berücksichtigt werden. Eine Einschränkung dieses Ausbildungsbegriffs erfolgt nicht. Der in [§ 32 Abs. 4] Satz 2 [EStG] verwendete Begriff Berufsausbildung ist demgegenüber enger gefasst und soll sicherstellen, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme wie beispielsweise ein Computerkurs zum Verbrauch der Erstausbildung führt. Eine Berufsausbildung [im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG] liegt demnach [abweichend vom Ausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG] vor, wenn der Steuerpflichtige durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen. Voraussetzung ist, dass der Beruf durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt wird und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird. Der Besuch einer allgemein bildenden Schule gilt folglich *nicht* bereits als erstmalige Berufsausbildung. Ein Studium stellt dann ein erstmaliges Studium dar, wenn es sich um eine Erstausbildung handelt.

Durch die generelle Berücksichtigung von Kindern bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung beziehungsweise eines Erststudiums werden die schon bislang begünstigten Fälle ohne weitere Prüfungen auch künftig berücksichtigt, ohne dass der Umfang der begünstigten Fälle wesentlich erweitert wird. Da bislang die Einkünfte- und Bezügelgrenze auch bei Ausbildungsdienstverhältnissen nur in wenigen Fällen überschritten wurde, führt die generelle Berücksichtigung von volljährigen Kindern auf Grund eines Ausbildungsdienstverhältnisses nicht zu einer ins Gewicht fallenden Ausweitung der Begünstigungsfälle. Begünstigt sind auch Ausbildungsgänge (zum Beispiel Abendschulen, Fernstudium), die *neben* einer (Vollzeit-) Erwerbstätigkeit *ohne eine vorhergehende Berufsausbildung* durchgeführt werden. Durch eine Begünstigung dieser Fälle wird auch dem sozialpolitischen Aspekt Rechnung getragen, dass insbesondere Kinder aus Familien mit geringem Einkommen hiervon erfasst werden. [Gleichwohl erfolgt hier eine Schlechterstellung, da diese Ausbildungen auch nach einer vorhergehenden Berufsausbildung berücksichtigungsfähig waren, wenn das Kriterium der zeitlichen Inanspruchnahme erfüllt war].

Befindet sich ein volljähriges Kind in einer Übergangszeit (§ 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b EStG), ist das Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ebenfalls nur zu berücksichtigen, wenn es nicht überwiegend erwerbstätig ist. Hiermit ist keine Einschränkung des diesem Tatbestand zu Grunde liegenden Ausbildungsbegriffs verbunden.

In den Fällen des Berücksichtigungstatbestandes nach § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe c EStG (Kinder ohne Ausbildungsplatz) führt dies ggf. zu einer ungerechtfertigten Differenzierung. Kinder, die *nach dem allgemeinbildenden Schulabschluss* [der nicht als erstmalige Berufsausbildung gilt] ihre ernsthaften Bemühungen um einen Ausbildungsplatz durch geeignete Unterlagen dokumentieren, wären [ohne weitere Differenzierung] bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres trotz voller Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen.<sup>345</sup> Eine weitere Differenzierung ist jedoch nach Ansicht der Bundesregierung nicht erforderlich, da typisierend unterstellt wird, dass ein Kind erst nach einer [ersten] Berufsausbildung in der Lage ist, eine Vollzeitberufstätigkeit auszuüben. Durch zutreffende Sachverhaltsermittlung muss deshalb sichergestellt werden, dass Kinder, die nicht auf einen Ausbildungsplatz warten, sondern einer Vollzeitberufstätigkeit nachgehen, nicht zu Unrecht berücksichtigt werden.<sup>346</sup> Gleich-

<sup>345</sup> Stellungnahme des Bundesrates zum Regierungsentwurf vom 18.03.2011, BR-Drs 54/11

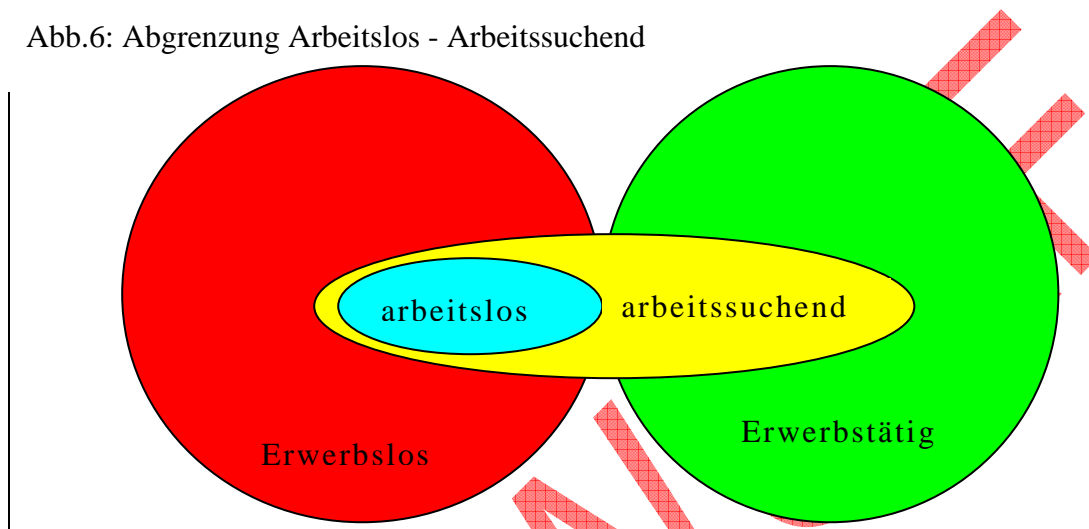
<sup>346</sup> Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucksache 17/5196 S. 2

wohl sind Einzelfälle denkbar, in denen ein Kind sich mittels Bewerbungen um einen Ausbildungsplatz bemüht, und während dieser Bemühungen einer Vollzeitwerbstätigkeit nachgeht, da die Anspruchsvoraussetzungen (siehe nachfolgend) die Vollzeitwerbstätigkeit nicht explizit ausschließen.

### 3.2.1 Kinder ohne Arbeitsplatz

Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht, und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitssuchender gemeldet ist.<sup>347</sup>

Abb.6: Abgrenzung Arbeitslos - Arbeitssuchend



*Arbeitssuchend* ist, wer eine Beschäftigung als Arbeitnehmer sucht (zur Abgrenzung Arbeitslos – Arbeitssuchend siehe vorstehende Abb. 6). Durch das Steuerrechtsänderungsgesetz 2003 wird der Anspruchstatbestand ausgeweitet.

Es kommt nicht wie bei der bis 31.12.2002 geltenden Rechtslage darauf an, ob eine versicherungspflichtige Beschäftigung gesucht wird, oder ob das Kind der Arbeitslosenvermittlung im Inland zur Verfügung steht.<sup>348</sup> Die Arbeitssuche ist zwingend; eine Registrierung beim Arbeitsamt um lediglich einen Kindergeldanspruch auszulösen, soll nicht zum Kindergeldanspruch führen.<sup>349</sup>

§ 15 Satz 2 und 3 SGB III:

Arbeitssuchende sind Personen, die eine Beschäftigung als Arbeitnehmer suchen. Dies gilt auch, wenn sie bereits eine Beschäftigung oder eine selbständige Tätigkeit ausüben.

Das Tatbestandsmerkmal „*nicht in einem Beschäftigungsverhältnis*“ (beschäftigungslos) kann aus dem Umkehrschluss zur Beschäftigung abgeleitet werden. Beschäftigung ist die nichtselbständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers.<sup>350</sup> Die Ausübung einer Beschäftigung, selbständigen Tätigkeit oder Tätigkeit als mithelfender Familienangehöriger (Erwerbstätigkeit) schließt die Beschäftigungslosigkeit nicht aus, wenn die Arbeits- oder Tätigkeitszeit (Arbeitszeit) weniger

<sup>347</sup> § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG

<sup>348</sup> § 15 Abs. 3 SGB III

<sup>349</sup> BT-Drucksache 15/26 S. 29; Nebenbei: Arbeitssuchende Kinder fallen nicht in die Statistik für Arbeitslose, obwohl von den Tatbestandsvoraussetzungen – arbeitssuchend und beschäftigungslos gehört auch zum Tatbestand arbeitslos – die identische Rechtsfolge vorliegt

<sup>350</sup> § 7 Abs. 1 SGB IV

als 15 Stunden wöchentlich umfasst; gelegentliche Abweichungen von geringer Dauer bleiben unberücksichtigt. Die Arbeitszeiten mehrerer Erwerbstätigkeiten werden zusammengerechnet.<sup>351</sup>

Einer Berücksichtigung nach diesem Anspruchstatbestand stehen nicht entgegen<sup>352</sup>:

- eine geringfügige Beschäftigung i.S. § 8 SGB IV
- eine geringfügige Beschäftigung i.S. § 8a SGB IV (in Privathaushalten)
- Maßnahmen nach § 16d SGB II (Arbeitsgelegenheit, Ein-Euro Job)
- 

Die Beschäftigung in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis schließt demnach grundsätzlich (unabhängig vom zeitlichen Umfang) eine Berücksichtigung beim Kindergeld aus. Ausgenommen hiervon sind lediglich die sogenannten „geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse“ und „kurzfristige Beschäftigungsverhältnisse“ und Arbeitsgelegenheiten nach dem SGB II.

*Geringfügige Beschäftigungen* sind geringfügig entlohnte Beschäftigungen. Eine geringfügig entlohnte Beschäftigung liegt vor, wenn das Arbeitsentgelt aus der Beschäftigung regelmäßig 400 EUR monatlich nicht übersteigt.<sup>353</sup> Hierfür ist das monatliche Durchschnittseinkommen maßgeblich. Ein höheres Entgelt in einzelnen Monaten eines Kalenderjahres hat keine Auswirkungen auf die Berücksichtigungsfähigkeit, wenn im Beschäftigungsjahr im Durchschnitt der Monate, in denen eine geringfügig entlohnte Beschäftigung ausgeübt wird, die Grenze von 400 EUR nicht überschritten wird.<sup>354</sup>

**Hinweis:** Bei mehreren geringfügigen Beschäftigungen sind die Arbeitsentgelte zur Beurteilung der Frage, ob eine geringfügige Beschäftigung vorliegt, zusammenzurechnen!<sup>355</sup>

Dies gilt auch, wenn geringfügige Beschäftigungen ausschließlich in Privathaushalten ausgeübt werden. Eine geringfügige Beschäftigung im Privathaushalt liegt vor, wenn diese durch einen privaten Haushalt begründet ist und die Tätigkeit sonst gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt wird.<sup>356</sup>

Ein *kurzfristiges Beschäftigungsverhältnis* (auch „Saisonbeschäftigung“) liegt vor<sup>357</sup>, wenn die Beschäftigung

- innerhalb eines Kalenderjahres auf längstens zwei Monate oder 50 Arbeitstage nach ihrer Eigenart begrenzt zu sein pflegt, **o d e r**
  - die Beschäftigung im Voraus vertraglich begrenzt ist,
- es sei denn, dass die Beschäftigung berufsmäßig ausgeübt wird und ihr Entgelt 400 Euro im Monat übersteigt. Wird der Schwellenwert von zwei Monaten oder 50 Tagen überschritten, liegt eine geringfügige Beschäftigung vor, wenn das Entgelt 400 € im Monat nicht übersteigt.

**Hinweis:** Seit 01.01.2006 sind geringfügige Beschäftigung und kurzfristige Beschäftigung zusammenzurechnen. Bis 31.12.2005 waren geringfügige Beschäftigung und kurzfristige Beschäftigung getrennt zu betrachten.

---

<sup>351</sup> § 119 Abs. 3 SGB III

<sup>352</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 1 Satz 2

<sup>353</sup> § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV

<sup>354</sup> DAFamEStG 2010 63.3.1 Abs. 3

<sup>355</sup> § 8 Abs. 2 Satz 1 SGB IV

<sup>356</sup> § 8a SGB IV

<sup>357</sup> § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV



Die *Beschäftigung in einer selbständigen Tätigkeit* (oder einem Gewerbebetrieb oder land- bzw. forstwirtschaftlichem „Eigenbetrieb“ → Einkunftsarten der Gewinneinkünfte) führt dann zum Wegfall des Kindergeldanspruchs, wenn die Tätigkeitszeit (Arbeitszeit) mehr als 15 Stunden wöchentlich beträgt, da dann das Merkmal der Beschäftigungslosigkeit nicht mehr erfüllt ist (s.o.). Nach DAFamEStG 2010 63.3.1 Abs. 3 Satz 5 sind die Grundsätze der geringfügigen Beschäftigung auch auf selbständige Tätigkeiten anzuwenden. Nach der Systematik des Beschäftigungsbegriffs von § 7 Abs. 1 SGB IV über § 119 Abs. 3 SGB III kann dies nur bedeuten, dass eine selbständige Beschäftigung von weniger als 15 Stunden wöchentlich dann schädlich für den Kindergeldanspruch wird, wenn die Grenze von 400 € monatlich überschritten wird. Ist die Beschäftigung über 15 Stunden, ist das Einkommen unerheblich, da das Merkmal „Beschäftigungslos“ nicht mehr erfüllt ist.

Mit einer *Arbeitsgelegenheit* bezeichnet man bei der Eingliederung von Arbeitslosen auf dem Arbeitsmarkt Instrumente der Behörden, bei denen eine zusätzliche Beschäftigung – abseits vom bereits vorhandenen Arbeitsmarkt – mit Hilfe von öffentlichen Geldern geschaffen wird.<sup>358</sup>

Arbeitsgelegenheiten werden in Deutschland in verschiedener Form angeboten:

- Arbeitsgelegenheit mit Mehraufwandsentschädigung (sogenannter 1-Euro-Job, AGM) für Bezieher von Arbeitslosengeld II nach § 16d SGB II,
- Arbeitsgelegenheit in der Entgeltvariante nach § 16d SGB II (AGE) für Langzeitarbeitslose, bei denen andere Eingliederungsbemühungen (z.B. Qualifizierung, Vermittlungsvorschläge gescheitert) sind. Zwingende Voraussetzung ist eine Langzeitarbeitslosigkeit und gescheiterte Vorbemühungen nach § 16e Abs. 1 Nr. 1 und 2 SGB II, z.B.
  - Kommunal-Kombilohn nach Bundesprogramm<sup>359</sup>
  - Beschäftigungszuschlag – BEZ.
- Arbeitsbeschaffungsmaßnahme (ABM) der Agentur für Arbeit nach SGB III, auch in Verbindung mit § 16 Abs. 1 SGB II für Bezieher von Arbeitslosengeld II *bis zum 31. Dezember 2008*.

Die Arbeitsgelegenheit mit Mehraufwandsentschädigung (AGH-MAE) ist in Deutschland eine zusätzliche und im öffentlichen Interesse stehende Tätigkeit (Arbeitsgelegenheit) für Empfänger von Arbeitslosengeld II nach § 16d SGB II. Bis zum 31. Dezember 2008 war sie inhaltsgleich in § 16 Abs. 3 SGB II geregelt. Weitere Bezeichnungen sind Ein-Euro-Job, Zusatzjob oder Brückenjob.<sup>360</sup> Hierbei dürfte es sich um die Variante handeln, die im Kindergeld relevant werden dürfte.

Ziel der AGH-MAE ist, Langzeitarbeitslose wieder an den sogenannten „Ersten Arbeitsmarkt“ heranzuführen. „MAE-Kräfte“ gelten nicht als „arbeitslos“ (im Sinne des SGB III) und werden somit zahlenmäßig nicht in der Arbeitslosenstatistik ausgewiesen. Zusätzlich zum Arbeitslosengeld II wird eine „Mehraufwandsentschädigung“ (MAE) gezahlt. Sie soll dem Alg-II-Empfänger die durch Ausübung der Arbeitsgelegenheit zusätzlich entstehenden Aufwendungen ersetzen, weil sie in der Regelleistung nicht berücksichtigt sind. Der Mehraufwand wird unter Rückgriff auf die langjährige Verwaltungspraxis zu § 19 BSHG (frühere Sozialhilfe) mit Beträgen zwischen 1,00 Euro und 2,50 Euro pro Stunde entschädigt. Bei einer AGH-MAE entsteht kein reguläres Arbeitsverhältnis, selbst dann nicht, wenn die Heranziehung zu den Arbeiten rechtswidrig war. Die Entschädigung stellt daher kein Arbeitsentgelt

<sup>358</sup> <http://de.wikipedia.org/wiki/Arbeitsgelegenheit>

<sup>359</sup> siehe hierzu Richtlinien für das Bundesprogramm zur Förderung von zusätzlichen Arbeitsplätzen, die in Regionen mit besonders hoher und verfestigter Langzeitarbeitslosigkeit durch Kommunen geschaffen werden (Bundesprogramm Kommunal-Kombi), Bundesanzeiger Nr. 242 (2007) S. 8413

<sup>360</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Arbeitsgelegenheit\\_mit\\_Mehraufwandsentschädigung](http://de.wikipedia.org/wiki/Arbeitsgelegenheit_mit_Mehraufwandsentschädigung)

dar. Nachstehende Abbildung 7 stellt die Auswirkung der Beschäftigung auf den Anspruchstatbestand dar.

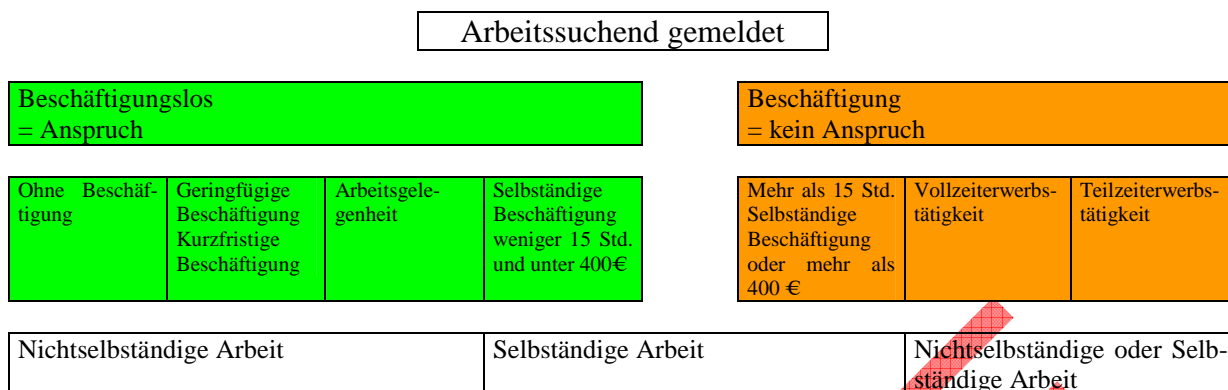


Abb. 7: Auswirkung der Beschäftigung auf den Anspruchstatbestand

Der **Nachweis**, dass das Kind arbeitssuchend gemeldet ist, kann geführt werden durch<sup>361</sup>:

- Eine Bescheinigung der Bundesagentur für Arbeit (BAfA), dass das Kind arbeitssuchend gemeldet ist, oder durch
- Eine Bescheinigung der Arbeitsgemeinschaften zwischen der Bundesagentur für Arbeit und den Kommunen (ARGE) bzw. dem Jobcenter, dass das Kind arbeitssuchend gemeldet ist, oder durch
- Eine Bescheinigung der kreisfreien Stadt/ des Landkreises, die keine ARGE gebildet haben (Optierende Kommunen, Eine Liste findet sich im BGBl I 2004 S. 2014), oder durch
- Einen Bescheid über die Bewilligung von Arbeitslosengeld I (nach SGB III), da diese Leistung nur an arbeitsplatzsuchende Empfänger gezahlt wird.

Die Bescheinigung, dass das Kind „arbeitslos“ gemeldet ist, bedeutet, dass das Kind auch „arbeitssuchend“ ist. **Das Kind muss auch während einer für den Anspruch unschädlichen Beschäftigung arbeitssuchend gemeldet sein!**

Der Registrierung des arbeitssuchenden Kindes bzw. der daran anknüpfenden Bescheinigung der Agentur für Arbeit kommt keine (echte) Tatbestandswirkung für den Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG zu. Entscheidend für den Kindergeldanspruch ist vielmehr, ob sich das Kind im konkreten Fall tatsächlich bei der Arbeitsvermittlung als Arbeitssuchender gemeldet hat bzw. diese Meldung alle drei Monate erneuert hat.<sup>362</sup> Die Meldung eines volljährigen, aber noch nicht 21 Jahre alten Kindes als arbeitssuchend bei der Arbeitsvermittlung der Agentur für Arbeit wirkt *nur drei Monate* fort. Nach Ablauf dieser Frist muss sich das Kind erneut arbeitssuchend melden, da sonst der Kindergeldanspruch entfällt.<sup>363</sup>

**Hinweis:** Aufgrund der Vorlage der Meldung der Bundesagentur für Arbeit u.a. kann auch grundsätzlich unterstellt werden, dass das Kind beschäftigungslos ist, sofern nicht Anhaltspunkte für eine Beschäftigung vorliegen (z.B. Einkünfte), da diesbezüglich keine weiteren Prüfungen durch die Familienkasse erforderlich sind. Hat das Kind Gewinneinkünfte, ist immer zusätzlich die zeitliche Inanspruchnahme der Tätigkeit zu hinterfragen.

<sup>361</sup> DAFamEStG 2010 63.3.1 Abs. 2

<sup>362</sup> BFH vom 25.09.2008 – III R 91/07, BStBl II 2010 S. 47

<sup>363</sup> BFH vom 19.06.2008 – III R 68/05, BStBl II 2009 S. 1008

Ein Nachweis über die Zahlung von Arbeitslosengeld II führt nicht zur Berücksichtigung, da diese Leistung unabhängig davon gezahlt wird, ob das Kind arbeitssuchend ist. Eine Zahlung von Arbeitslosengeld II während der Arbeitsplatzsuche ist möglich, jedoch ist dann eine Bescheinigung (s.o.) zusätzlich zu erbringen.

Eine Meldung bei einer privaten Arbeitsvermittlung führt nicht zu einer Berücksichtigung, sondern nur die Meldung bei der Bundesagentur für Arbeit.<sup>364,365</sup> Die Meldung bei einer Einrichtung der staatlichen Arbeitsvermittlung in anderen Staaten des europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) ist einer Meldung bei der Bundesagentur für Arbeit gleichgestellt.

Die Bescheinigung nach § 58 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SGB VI ist als Nachweis des Tatbestandsmerkmals Arbeitssuchend und Beschäftigungslos im Kindergeld nicht ausreichend.

Nach danach werden Zeiten bei der gesetzlichen Rentenversicherung angerechnet, wenn der Versicherte wegen Arbeitslosigkeit bei einer deutschen Agentur für Arbeit als arbeitssuchende gemeldet waren, und eine öffentlich-rechtliche Leistung bezogen – oder nur wegen des zu berücksichtigenden Einkommens nicht bezogen haben. Darüber hinaus wird nur Beginn und ggf. das Ende der Meldung – im Meldezeitraum – erfasst, ohne dabei evtl. Zeiten der Nichtmeldung zu berücksichtigen.<sup>366</sup>

### 3.2.2 Kinder in Berufsausbildung

Der Ausbildungsbegriff im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG ist *sehr weit* gefasst, und beschränkt sich nicht nur auf die geregelten Bildungsgänge im mehrgliedrigen deutschen Bildungssystem, welches in nachstehender Abb. 8 dargestellt wird. Eine solche Ausbildung führt immer zu einer Berücksichtigung dieses Anspruchstatbestandes.



Abb.: 8 Das deutsche Bildungssystem<sup>367</sup>

#### 3.2.2.1 Ausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG

**Hinweis:** Der Ausbildungsbegriff zu diesem Anspruchstatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG ist weiter gefasst, als der Ausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, letzterer orientiert sich an § 12 Abs. 5 EStG<sup>368</sup> (siehe nachfolgend Ausschluss von der Berücksichtigung wegen Erwerbstätigkeit).

<sup>364</sup> BFH vom 15.07.2003 – VIII R 56/00, BStBl II 2004 S. 104

<sup>365</sup> BFH (NV) vom 01.07.2003 – VIII R 54/02, BFH/NV 2003 S. 1562

<sup>366</sup> siehe auch Newsletter des BZSt vom 07.04.2004

<sup>367</sup> [http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Datei:Deutsches\\_Bildungssystem-quer.svg&filetimestamp=20100717114028](http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Datei:Deutsches_Bildungssystem-quer.svg&filetimestamp=20100717114028)

<sup>368</sup> BT-Drs 54/11 S. 56

Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, und für einen Beruf ausgebildet wird.<sup>369</sup> Berufsausbildung ist die Ausbildung zu einem künftigen Beruf.<sup>370</sup> Zur Berufsausbildung gehört auch die Weiterbildung im erlernten und ausgeübten Beruf (Fortbildung), wenn diese dazu dient, zu einer höheren beruflichen Qualifikation zu gelangen (zum Beispiel ein Meisterlehrgang, eine Promotion), sowie die Ausbildung für einen *anderen* Beruf.<sup>371</sup>

Ein Kind befindet sich in Berufsausbildung, wenn es sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, aber sich ernstlich darauf vorbereitet.<sup>372</sup> Das *Berufsziel* bezieht sich dabei grundsätzlich auf jede Tätigkeit, die in Zukunft zur Schaffung bzw. Erhaltung einer Erwerbstätigkeit gegen Entgelt dient.<sup>373</sup> Es sind auch der Vervollkommnung und Abrundung von Fähigkeiten und Kenntnissen dienende Maßnahmen einzubeziehen, die außerhalb eines geregelten Bildungsganges ergriffen werden und damit über das vorgeschriebene Maß hinausgehen. Es ist nicht erforderlich, dass die Ausbildungsmaßnahme einem im BBiG geregelten fest umrissenen Bildungsgang entspricht, sie in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben ist, auf ein deutsches Studium angerechnet wird oder dem Erwerb von Kenntnissen oder Fähigkeiten dient, die für den angestrebten Beruf zwingend notwendig sind (zum Beispiel nicht vorgeschriebene Praktika, Lehrgänge).<sup>374</sup> Eine Bestimmung des Berufsziels liegt nicht vor, wenn lediglich eine allgemeine Tätigkeitsrichtung angegeben wird (z. B. „etwas Soziales“), aus der sich nicht ohne weitere Konkretisierung ein Angebot für den Arbeitsmarkt formulieren lässt.<sup>375</sup>

Das Berufsziel ist nicht in jedem Fall schon dann erreicht, wenn ein Mindestmaß an Kenntnissen erworben wurde, mit dem grundsätzlich eine Berufsausübung möglich wäre. Zu berücksichtigen sind daher auch Folge- und Zweitausbildungen des Kindes sowie Weiterbildungsmaßnahmen.<sup>376</sup>

**Hinweis:** Der Ausbildungswunsch [des Kindes] wird ausschließlich von den Vorstellungen des Kindes und seiner Eltern bestimmt, das bedeutet auch, dass die Familienkasse nicht zu entscheiden hat, ob der gewählte Ausbildungsgang sinnvoll ist oder später zu einem ausreichenden Lebensunterhalt führt. Zu der Entscheidung über den Ausbildungsgang gehört auch die Auswahl des Ausbildungsortes und der Ausbildungseinrichtung.<sup>377</sup> Die Familienkasse darf deshalb aufgrund der Auswahl des Ausbildungsortes bzw. der Ausbildungseinrichtung keine nachteiligen Schlüsse ziehen.

Die Ausbildung muss in ihrer zeitlichen Gestaltung einem von vornherein festgelegtem Plan entsprechen. Die freie Selbstausbildung ist – unabhängig vom Ausbildungsziel – keine Berufsausbildung.<sup>378</sup> Eine Unterteilung des Begriffes Berufsausbildung auf Ausbildungen im deutschen Bildungssystem stellt nachfolgende Abb. 9 dar, die einzelnen Ausbildungsarten werden nachfolgend erläutert.

<sup>369</sup> § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG

<sup>370</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2 Abs. 1 Satz 2

<sup>371</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2 Abs. 4

<sup>372</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2 Abs. 1 Satz 3

<sup>373</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2. Abs. 2

<sup>374</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2. Abs. 3

<sup>375</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2. Abs. 2

<sup>376</sup> Lange/ Novak, Kindergeld im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32, 63 Rz 96

<sup>377</sup> Hess/ Ebling, Die DAFamEStG 2009 S. 97

<sup>378</sup> DAFamEStG 2010 63 3.2 Abs. 6

Abb. 9: Der Begriff der Berufsausbildung

Berufsausbildung					
Schul- aus- bildung	Berufsbezogene Ausbil- dungsverhältnisse (Lehre)	Ausbil- dung	Hochschulausbildung (Studium)	Praktikum	Sprachaufenthalt im Ausland

Die Ausbildung muss Zeit und Arbeitskraft des Kindes dermaßen in Anspruch nehmen, dass ein greifbarer Bezug zu dem angestrebten Berufsziel hergestellt wird, und Bedenken gegen die Ernsthaftigkeit ausgeschlossen erscheinen. Eine tatsächliche Ausbildungszeit von zehn Wochenstunden kann regelmäßig als ausreichend anerkannt werden.<sup>379</sup> Tatsächliche Ausbildungszeit heißt, dass Zeiten der Vorbereitung, der Nachbereitung oder auch der An- u. Abfahrt grundsätzlich keine Ausbildungszeit sind<sup>380</sup>. In Fällen, wo die zeitliche Inanspruchnahme hinterfragt werden muss, sind deshalb neben der Ausbildungszeit auch Zeiten der Vor- u. Nachbereitung sowie der An- u. Abfahrt abzufragen, um Missverständnisse zu vermeiden. Eine Ausbildungszeit von weniger als zehn Wochenstunden kann nur dann als Ausbildung anerkannt werden, wenn der zusätzliche ausbildungsbedingte Zeitaufwand über das übliche Maß hinausgeht *oder* die besondere Bedeutung der Maßnahme für das angestrebte Berufsziel dies rechtfertigt.<sup>381</sup>

Besonderer zusätzlicher ausbildungsbezogener Zeitaufwand besteht, wenn

- Zeitaufwand für Vor- u. Nacharbeit ist höher als die tatsächliche Unterrichtszeit, oder
- Zeitaufwand für die einfache Wegstrecke zur Ausbildungsstätte über 1 Stunde liegt.

Der Maßnahme kommt eine besondere Bedeutung zu, wenn die Ausbildungsmaßnahme für das Ausbildungsziel von so besonderer Bedeutung ist, dass die Ausnahme vom o.a. Zeitumfang gerechtfertigt ist. Dies kann sein:

- Bei nicht unerheblichen Kostenpflicht der Maßnahme, oder
- Anforderung oder Empfehlung der Maßnahme in der Ausbildungs- oder Studienordnung für eine zum Zeitpunkt der Ausbildung *beabsichtigten* folgenden Ausbildung, oder
- wenn die Maßnahme von einer späteren oder der derzeitigen Ausbildungsstelle als notwendig gefordert wird, oder
- eine besondere „Einmaligkeit“ der Maßnahme bzw. besondere Chance vorliegt, oder
- der Erwerb einer qualifizierten Teilnahmebescheinigung oder Prüfungsteilnahme erfolgt.

Es folgen Erläuterungen zu einzelnen Ausbildungsabschnitten oder Ausbildungsmaßnahmen, die unter den Ausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG fallen.

### 3.2.2.2 Schulausbildung

Schulausbildung ist jede Ausbildung an allgemeinen oder berufsbildenden öffentlichen oder privaten Schulen. Der Unterricht muss nach staatlich genehmigten Lehrplänen - oder in Anlehnung daran – erfolgen. Die Schulausbildung dient der Allgemeinbildung oder beruflichen Bildung, ohne jedoch auf einen bestimmten Beruf ausgerichtet zu sein.<sup>382</sup>

**Hinweis:** Keine Erstausbildung i.S. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG!

<sup>379</sup> DA FamEStG 2010 63.3.2 Abs. 5 Satz 4

<sup>380</sup> Lange/Novak u.a. – Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst – III A 10 S. 64

<sup>381</sup> Ausnahmen gemäß DAFamEStG 2010 Abs. 5

<sup>382</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.1 Abs. 1

Zur Schulausbildung zählt auch eine vergleichbare Ausbildung an einer Schule im Ausland.<sup>383</sup> Hier ist jedoch darauf zu achten, dass der Auslandsaufenthalt nur vorübergehend zum Zwecke der Ausbildung stattfindet (siehe Territoriale Voraussetzungen). Zum Fernunterricht siehe nachfolgend. Der Nachweis erfolgt in der Regel durch Vorlage einer Schulbescheinigung, in welcher die Schule die voraussichtliche Ausbildungsdauer bescheinigt.

**Hinweis:** Bedingt durch die Einführung des achtjährigen Gymnasiums kam es im Freistaat Bayern zum Ende des Schuljahres 2010/2011 zu einem doppelten Abiturientenjahrgang. Für beide Abiturientenjahrgänge gilt unabhängig davon, ob aus schulorganisatorischen Gründen die Prüfungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten stattgefunden haben, einheitlich als Ende der Schulausbildung der 31.07.2011.<sup>384</sup>

Ein Kind, das eine Bibelschule, Missionarsschule, Jüngerschaftsschule oder eine ähnliche Einrichtung besucht, wird regelmäßig *nicht* im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG für einen Beruf ausgebildet (Regelvermutung). Diese Studien- oder Ausbildungsgänge haben vorwiegend eine religiöse Ausrichtung zum Ziel, bei der die Formung der Persönlichkeit der Absolventen zu bekennenden Gläubigen im Vordergrund steht und in der Hauptsache keine für eine angestrebte berufliche Tätigkeit erforderlichen Kenntnisse vermittelt werden. Vielmehr werden zumeist allgemeine religiöse Bildungsinhalte vermittelt, die nicht auf das Erreichen eines konkreten Berufszieles vorbereiten. Die Ausbildungsgänge unterliegen gewöhnlich keinem festen Ausbildungsplan, werden in Deutschland nicht staatlich anerkannt und die vergebenen Abschlüsse berechtigen gemeinhin nicht zur Ausübung einer Tätigkeit gegen Entgelt.<sup>385</sup>

Eine Ausbildungsmaßnahme ist hingegen [und nur dann] berücksichtigungsfähig, wenn sie *konkret berufsbezogen* und darüber hinaus geeignet ist, als zukünftige Erwerbsgrundlage zu dienen, die nachhaltig gegen Entgelt ausgeübt werden kann.

Eine Ausbildung oder ein Studium an einer der genannten Einrichtungen begründet danach grundsätzlich keinen Anspruch auf Kindergeld. Die oben genannten Ausführungen beinhalten eine Regelvermutung, die nicht von einer Prüfung im Einzelfall enthebt, in deren Ergebnis der Kindergeldberechtigte die Regelvermutung widerlegen kann.

### **3.2.2.3 Berufsbezogene Ausbildungsverhältnisse (Lehre)**

*Berufsausbildung* ist die Vermittlung theoretischen Wissens und praktischer Fertigkeiten, die zur beruflichen Handlungsfähigkeit führen. Die praktische Ausbildung wird durch eine theoretische Wissensvermittlung in einer Berufsschule und/oder außerbetriebliche Bildungseinrichtungen ergänzt. Die Ausbildung als Berufsbildung ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Durchführung in einem geordneten Ausbildungsgang,
- Vermittlung einer breit angelegten beruflichen Grundbildung ,
- Vermittlung der für die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse,
- Erwerb der erforderlichen Berufserfahrung.

Berufsausbildungsgesetze und Handwerksordnungen bilden die grundlegenden Regelungen der Berufsausbildung. Einige Berufe, insbesondere Berufe im medizinischen Bereich (Gesundheitsfachberufe), sind in speziellen Gesetzen geregelt (z.B. Krankenpflegegesetz, Altenpflegegesetz, Physiotherapeutengesetz, Rettungsassistentengesetz). Die Berufsausbildung wird überwiegend im Dualen Berufsausbildungssystem durchgeführt, wobei die rechtlich je-

<sup>383</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.1 Abs. 3

<sup>384</sup> Interne Verwaltungsansicht (IBF 18/2010)

<sup>385</sup> Interne Verwaltungsansicht (IBF 7/2012)

weils voneinander unabhängigen Ausbildungsbetriebe und Berufsschulen zusammenarbeiten müssen, um die optimale berufliche Qualifizierung der Lehrlinge (Auszubildenden) zu gewährleisten. Eine überbetriebliche Ausbildung als Teil des betrieblichen Ausbildungsabschnittes ergänzt oftmals die jeweilige Berufsausbildung.<sup>386</sup>

Unter überbetrieblicher Ausbildung (ÜBA) versteht man Ausbildungssteile, die von Auszubildenden aus verschiedenen Betrieben genutzt werden, weil die einzelnen Betriebe diese Ausbildungssteile nicht selbst erbringen können. Die überbetriebliche Ausbildung ist als Teil der betrieblichen Ausbildungsphasen fest im Dualen Ausbildungssystem der deutschen Berufsbildung verankert.<sup>387</sup>

Anzuerkennen ist eine Ausbildung in einem staatlich anerkannten Ausbildungsberuf, wenn sie nach der maßgeblichen Ausbildungsordnung durchgeführt wird.<sup>388</sup>

Gleiches gilt für einen sonst vorgeschriebenen allgemein üblichen oder allgemein anerkannten Ausbildungsweg. Das Ausbildungsverhältnis muss planmäßig ausgestaltet sein, und sich an einem bestimmten Ausbildungsziel orientieren. Dazu gehört in der Regel, dass ein sachkundiger verantwortlicher Ausbilder bestellt ist, der den Auszubildenden anleitet, belehrt und ihn mit dem Ziel unterweist, ihm die für den Beruf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten zu vermitteln.<sup>389</sup>

Eine durch Unterhaltsgeld oder Übergangsgeld geförderte Maßnahme der beruflichen Weiterbildung ist i.d.R. bei behinderten Kindern Berufsausbildung, wenn die Maßnahme länger als sechs Monate dauert (z.B. Umschulungsmaßnahme des Arbeitsamtes). Berufsausbildung sind auch berufsvorbereitende Maßnahmen.<sup>390</sup>

*Berufsvorbereitende Maßnahmen*<sup>391</sup> sind Maßnahmen der Berufsvorbereitung oder Berufsausbildungsvorbereitung. Diese haben das Ziel, Menschen den Einstieg bzw. Wiedereinstieg in das Berufsleben zu erleichtern bzw. erst zu ermöglichen. Insbesondere soll die Berufswahl unterstützt werden und eine Nachqualifizierung erreicht werden, um Voraussetzungen für die erfolgreiche Aufnahme einer Berufsausbildung zu schaffen, die durch die Schulbildung nicht erreicht wurden.

Die *Berufsvorbereitung* erfolgt in aller Regel in berufsvorbereitenden Bildungsmaßnahmen (BvB), die nach dem § 61 SGB III gefördert werden. Dabei handelt es sich um

- das Berufsvorbereitungsjahr (BVJ) an Berufsschulen vor allem für junge Menschen, die keinen oder nur einen schlechten Hauptschulabschluss haben.
- Berufsausbildungsvorbereitung nach dem Berufsbildungsgesetz (BBiG) für sozial benachteiligte junge Menschen, bei denen eine erfolgreiche Ausbildung in einem anerkannten Ausbildungsberuf oder einer gleichwertigen Berufsausbildung nicht zu erwarten ist.
- Rehabilitations- und Behindertenlehrgänge für durch Krankheit oder Behinderung benachteiligte junge Menschen. Im Rahmen der BvB-Maßnahmen wird dabei unterschieden zwischen BvB 1, einer sogenannten "allgemeinen" BvB sowie BvB 2, einer rehaspezifischen BvB, und BvB 3, einer rehaspezifischen BvB mit besonders ausgeprägtem Förderbedarf, bei der die Förderung in Einrichtungen der beruflichen Rehabilitation im Sinne des § 35 SGB IX erfolgt.

<sup>386</sup> <http://de.wikipedia.org/wiki/Berufsausbildung>

<sup>387</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/überbetriebliche\\_Ausbildung](http://de.wikipedia.org/wiki/überbetriebliche_Ausbildung)

<sup>388</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.2 Abs. 1

<sup>389</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.2 Abs. 2

<sup>390</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.2 Abs. 4

<sup>391</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Berufsvorbereitende\\_Bildungsmaßnahmen](http://de.wikipedia.org/wiki/Berufsvorbereitende_Bildungsmaßnahmen)

- Berufsvorbereitende Bildungsmaßnahmen (BvB) gem. SGB III nach dem Neuen Fachkonzept (NFK) der Bundesagentur für Arbeit haben 2005 die bisherigen Grundausbildungslehrgänge (GAL) und Maßnahmen zur Verbesserung beruflicher Bildungs- und Eingliederungschancen (BBE) für benachteiligte Jugendliche abgelöst und die bisherigen Maßnahmen in einer einheitlichen Form zusammengefasst. Ziel ist hier speziell das Erreichen von Ausbildungs- bzw. Berufs- und Berufswahlreife sowie das Einmünden in ein Ausbildungs- oder sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis. Wichtige Neuerung ist die Einführung des Bildungsbegleiters, der kontinuierlicher Ansprechpartner für den Jugendlichen bleibt, unabhängig davon, in welcher Phase und an welchem Ort er sich gerade befindet.
- EIBE-Programm zur Eingliederung in die Berufs- und Arbeitswelt, ein vom Europäischen Sozialfonds (ESF) gefördertes Programm des Hessischen Kultusministeriums, mit dem Jugendlichen der Einstieg in die Berufs- und Arbeitswelt über Qualifizierung und sozialpädagogische Betreuung erleichtert werden soll.

Das Berufsgrundbildungsjahr (BGJ) zur Erlangung einer Grundqualifikation in einem bestimmten Berufsfeld (z.B. „Holztechnik“) sowie das schulische Berufsvorbereitungsjahr in verschiedenen Bundesländern sind keine BvB-Maßnahmen nach dem SGB III, können gleichwohl als Ausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a berücksichtigt werden. Durch die Teilnahme an BvB-Maßnahmen kann zugleich die Berufsschulpflicht erfüllt werden. Träger solcher Maßnahmen sind regionale oder überregionale, kommerzielle, private, gemeinnützige oder öffentliche Bildungseinrichtungen und Wohlfahrtsverbände (z.B. das Christliche Jugenddorfwerk Deutschland CJD, der Internationaler Bund, die RAG Bildung oder das Kolpingwerk), die im Auftrag der Bundesagentur für Arbeit die BvB-Maßnahmen vor Ort durchführen.

#### **3.2.2.4 Hochschulausbildung**

Der Besuch einer Hochschule ist Berufsausbildung, wenn und solange das Kind im In- oder Ausland als ordentlicher Studierender immatrikuliert ist, und das Studium einen bestimmten beruflichen Abschluss zum Ziel hat. Ebenso ist ein Aufbau- oder Ergänzungsstudium als Berufsausbildung anzuerkennen, *wenn* es zu einer zusätzlichen beruflichen Qualifikation führt und mit einer Prüfung abgeschlossen wird. Es genügt nicht, wenn das Kind lediglich als Gasthörer an Vorlesungen und Übungen teilnimmt.<sup>392</sup> Ein Zweitstudium ist als Ausbildung für einen anderen Beruf immer als Ausbildung anzuerkennen<sup>393</sup>.

Eine Beurlaubung oder eine Befreiung von der Vorlesung stellen eine Unterbrechung der Hochschulausbildung dar, wenn Sie nicht zur Durchführung einer zusätzlichen Maßnahme der Berufsausbildung (z. B. Praktikum oder Praxissemester) erfolgt. Keine Unterbrechung liegt vor in Zeiten der Prüfungsvorbereitung (siehe nachfolgend Prüfungszeiten) oder bei Erkrankung (siehe nachfolgend Berücksichtigung während einer Erkrankung) und Mutterschutz.<sup>394</sup>

Bei Unterbrechung wegen Auslandssemester kann das Kind weiterhin berücksichtigt werden, wenn das Kind sich in der gleichen oder einer vergleichbaren Fachrichtung immatrikuliert. Ein Vollzeitstudium im Ausland ist wie ein Vollzeitstudium im Inland zu berücksichtigen.

**Hinweis:** Ein Kind ist nicht in Ausbildung, wenn es zwar für ein Studium voll immatrikuliert ist, aber (ggf. vorerst) das Studium wegen einer Erwerbstätigkeit noch nicht auf-

<sup>392</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 1

<sup>393</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2 Abs. 4

<sup>394</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.3 Abs. 3



genommen hat.<sup>395</sup> Es empfiehlt sich daher, bei Vorlage einer Studienbescheinigung – ggf. im Zusammenhang mit der Überprüfung der Einkünfte – stets auch nachzufragen, ob das Kind erwerbstätig ist.

Ebenso kann neben der Erwerbstätigkeit ein berufsbegleitendes Studium berücksichtigt werden, wenn die Vorgaben der zeitlichen Inanspruchnahme und der Einkünfte und Bezüge dies zulassen.

Im Ausnahmefall kommt ein Studium neben dem Zivildienst in Betracht, wenn es ernsthaft und nachhaltig betrieben wird.<sup>396</sup> Ein Offiziersanwärter als Soldat auf Zeit befindet sich als Studierender ebenfalls in Ausbildung, und kann berücksichtigt werden, wenn die Einkommensgrenze unterschritten wird<sup>397</sup>. (siehe nachfolgend „Berücksichtigung während des Wehr- u. Zivildienstes“).

Ein Studium kann grundsätzlich auch in Teilzeitform durchgeführt werden. Diese immer mehr angebotene Form der Ausbildung wird im Regelfall neben einer bestehenden Erwerbstätigkeit absolviert, oder auch neben einer Arbeitslosigkeit, bei welcher das Kind ja i.d.R. der Arbeitslosenvermittlung zur Verfügung stehen muss. Kriterium für die Anerkennung als Ausbildung ist die Zeitliche Inanspruchnahme. Liegt diese vor, ist besonders auf Einkünfte und Bezüge zu achten.

### **3.2.2.5 Fernschule und Fernstudium**

Die freie Selbstausbildung – zu welchem Ausbildungsziel auch immer – ist keine Berufsausbildung. Dies gilt auch dann, wenn der Auszubildende sich zeitweise nach Plan ausbilden lässt, weil es für die Anerkennung als Berufsausbildung nicht auf Teilabschnitte, sondern auf die Gesamtausbildung ankommt.<sup>398</sup>

Die Ausbildung an einer Fernschule (z.B. zur Erlangung des Abiturs) setzt voraus, dass der Schüler in eine schulische Mindestorganisation eingebunden ist, die eine dauernde Lernkontrolle ermöglicht. Die Ausbildung darf nicht überwiegend in der Gestaltungsfreiheit des Schülers liegen. Außerdem muss Kontakt und Austausch zwischen dem Schüler und den Lehrern bestehen. Hängt die Dauer und Intensität der Ausbildung von der Entscheidung und Selbstverantwortung des Schülers ab, liegt eine Ausbildung i. S. d. EStG nur dann vor, wenn die Ernsthaftigkeit anhand geeigneter Nachweise (Bescheinigung über regelmäßige Einreichung von Hausarbeiten zur Korrektur bei der Fernschule, Bescheinigung über Fortgang) belegt wird.<sup>399</sup>

Das Studium an einer Fernuniversität ist als Hochschulausbildung anzuerkennen, sofern die in DAFamEStG 63.3.2 Abs. 5 genannten Voraussetzungen erfüllt sind.<sup>400</sup> Demnach ist die Ernsthaftigkeit einer Ausbildung bei Ausbildungsgängen, die keine regelmäßige Präsenz an einer Ausbildungsstätte erfordern (z.B. Fernuniversität) durch Vorlage von Leistungsnachweisen („Scheine, Bescheinigungen des Betreuenden über Einreichungen von Arbeiten zur Kontrolle), die Aufschluss über die Fortschritte des Lernenden geben, zu belegen. Eine Immatrikulationsbescheinigung allein reicht also nicht aus.

<sup>395</sup> BFH vom 23.11.2001 – VI R 77/99, BStBl II 2002 S. 484

<sup>396</sup> BFH vom 14.05.2002 – VIII R 61/01, BStBl II 2002 S. 807

<sup>397</sup> BFH vom 16.04.2002 – VIII R 58/01, BStBl II 2002 S. 523

<sup>398</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2. Abs. 6 Satz 3 und 4

<sup>399</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.1 Abs. 2

<sup>400</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.3 Abs. 1 Satz 4

### 3.2.2.6 Praktikum, Volontariat

Die Unterschiede zwischen einem Volontariat und einem Praktikum sind fließend. Ursprünglich war es Inhalt eines Volontariats, dass die Ausbildung unentgeltlich erfolgt ist, wobei im Vordergrund die Vermittlung des Eindrucks einer bestimmten Tätigkeit gestanden hat.<sup>401</sup> Heute wird ein Volontariat mit unter die Begriffsbestimmung „unentgeltliches Praktikum“ einzuordnen sein.

Da der Zweck der Berufsausbildung darauf gerichtet ist, für eine bestimmte Tätigkeit zu befähigen, reicht der Erwerb irgendwelchen, objektiv an sich durchaus allgemein nützlicher, wünschenswerter oder förderlicher Kenntnisse, Fertigkeiten und Erfahrungen nicht aus. Maßgebend sind die für den betreffenden Beruf (das Berufsziel) notwendigen Bildungsmaßnahmen.<sup>402</sup> Nachstehende Abbildung 10 gibt einen Überblick über die Arten der Praktika.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob im Anschluss an das Praktikum tatsächlich der zunächst erstrebte Beruf ergriffen wird oder nicht.<sup>403</sup> Ebenso kommt es nicht darauf an, ob das Berufsziel vor dem Praktikum bereits feststand, oder erst im Laufe der praktischen Tätigkeit gewählt wird.<sup>404</sup>

Zur Berufsausbildung gehört die Zeit eines Praktikums, sofern dadurch Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen vermittelt werden, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufes geeignet sind.<sup>405</sup> Die Anerkennung kann darüber hinaus erfolgen, wenn ein ausreichender Bezug zum Berufsziel glaubhaft gemacht wird. Davon kann ausgegangen werden, wenn dem Praktikum ein detaillierter Ausbildungsplan zugrunde liegt, der darauf zielt, unter fachkundiger Anleitung für die Ausübung des Berufes wesentliche Kenntnisse und Fertigkeiten zu vermitteln.

Für die Beurteilung eines Praktikums als Berufsausbildung wird danach unterschieden, ob es in einer Ausbildungsordnung vorgesehen und dessen obligatorischer Bestandteil ist (oder Zugangsvoraussetzung), oder ob es sich um ein freiwilliges (Vor-)Praktikum handelt.<sup>406</sup> Ein freiwilliges Praktikum kann höchstens für sechs Monate anerkannt werden.<sup>407</sup> Ein Praktikum liegt nicht vor, wenn es lediglich dazu dient, bestimmte Eignungskriterien oder nur das Vorhandensein einer gewissen Erfahrung, eines Einblicks in das Berufsleben oder allgemein eine bestimmte Reife festzustellen – also lediglich nützlich ist.<sup>408</sup>

Unter einem *Berufspraktikum* sind solche Maßnahmen zu verstehen, bei denen Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen vermittelt werden, die als Grundlage für die Ausübung des Angestrebten Berufes geeignet sind (Im Gegensatz zum Vorpraktikum steht zumindest zu Beginn des Praktikums ein Berufswunsch in Form des Berufsziels fest).

Deshalb ist es erforderlich, dass ein sachkundiger verantwortlicher Ausbilder bestellt ist, der den Auszubildenden anleitet, belehrt und ihn mit dem Ziel unterweist, ihm für den angestrebten Beruf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten zu vermitteln.<sup>409</sup>

Die Eigenart eines Berufspraktikums bringt es gerade mit sich, dass es sich nicht um systematische, sondern induktive Wissensvermittlung geht, so dass einem Praktikum vernünftigerwei-

<sup>401</sup> FG Düsseldorf vom 21.1.1999 - 10 K 9437/97, EFG 1999 S. 560

<sup>402</sup> FG Düsseldorf vom 21.1.1999 - 10 K 9437/97, EFG 1999 S. 560

<sup>403</sup> BFH vom 14.01.2000 – VI R 11/99, BStBl II 2000 S. 199

<sup>404</sup> FG Köln vom 16.09.2004 – 10 K 411/02, EFG 2004 S. 1848

<sup>405</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.4 Abs. 1

<sup>406</sup> FG Düsseldorf vom 21.1.1999 – 10 K 9437/97 Kg – EFG 1999 S. 560

<sup>407</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.4 Abs. 1 Satz 5

<sup>408</sup> FG Düsseldorf vom 21.1.1999 – 10 K 9437/97 Kg – EFG 1999 S. 560

<sup>409</sup> FG Köln vom 16.09.2004 – 10 K 411/02, EFG 2004 S. 1848

se kein detaillierter Ausbildungsplan zugrunde liegen kann.<sup>410</sup> Unerheblich ist es auch, ob die Ausbildungsmaßnahme Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt<sup>411</sup> (hier widersprechen sich DAFamEStG und BFH grundsätzlich, m.E. kann diese Aussage nur in Bezug auf ein – im vorliegenden Fall speziellem Praktikum eines Fremdsprachenassistenten – Praktikum gelten).

Ob ein *Vorpraktikum* zur Berufsausbildung gehört, oder nicht, kommt nur auf den vermittelten Inhalt an. Das heißt, es ist entscheidend ob Fähigkeiten und Kenntnisse vermittelt werden, die auf einen Beruf vorbereiten<sup>412</sup> (es ist also nicht grundsätzlich ein Beruf der dem Berufsziel entspricht, notwendig).

Ein Vorpraktikum ist anzuerkennen, wenn es in einer Ausbildungsordnung vorgeschrieben ist.<sup>413</sup> In diesem Fall ist der Ausbildungscharakter gegeben, wenn die im Praktikum zu erwerbenden Kenntnisse und Fähigkeiten notwendige fachliche Voraussetzung für den angestrebten Beruf – also im weiteren Sinne Teil der Ausbildung ist.<sup>414</sup>

Ist das Vorpraktikum nicht vorgeschrieben, ist es anzuerkennen, wenn es Ausbildungscharakter hat. Maßgeblich ist insoweit der Gesichtspunkt, ob die durchgeführte Bildungsmaßnahme für die Erreichung des Berufsziels förderlich ist<sup>415</sup> - jedoch nicht zwingend notwendig förderlich (s.o., wenn Berufsziel erst während des Praktikums entsteht).

**Hinweis:**

Wird das Praktikum während einer Beurlaubung vom Studium durchgeführt, ist das Praktikum als Unterbrechung der Hochschulausbildung zu werten.<sup>416</sup> Eine Berücksichtigung ist nur dann möglich, wenn auf das Praktikum der Ausbildungsbegriff Anwendung findet.

Aufgrund dieser weichen Formulierung wird jede Maßnahme als Praktikum anzuerkennen sein, bei der Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen vermittelt werden, unabhängig davon, ob sie vorgeschrieben sind.

Zur *Abgrenzung zu einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis*<sup>417</sup> oder einer Erwerbstätigkeit ist stets der zugrundeliegende Praktikum-Vertrag anzufordern, aus welchem sich ergeben muss, was vermittelt wird. Trifft der Vertrag hierüber keine Aussage und liegen auch keine aussagekräftigen Bescheinigungen des „Ausbildungsbetriebes“ vor, ist davon auszugehen, dass es sich nicht um ein Praktikum (=Ausbildung) handelt. Wird für ein Praktikum kein Entgelt gezahlt, handelt es sich zumindest nicht um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis.

<sup>410</sup> FG Köln vom 16.09.2004 – 10 K 411/02, EFG 2004 S. 1848

<sup>411</sup> BFH vom 14.01.2000 – VI R 11/99, BStBl II 2000 S. 199

<sup>412</sup> FG Düsseldorf vom 21.1.1999 – 10 K 9437/97 Kg – EFG 1999 S. 560

<sup>413</sup> FG Baden-Württemberg vom 19.03.1998, 8 K 299/96, EFG 1998 S. 1337

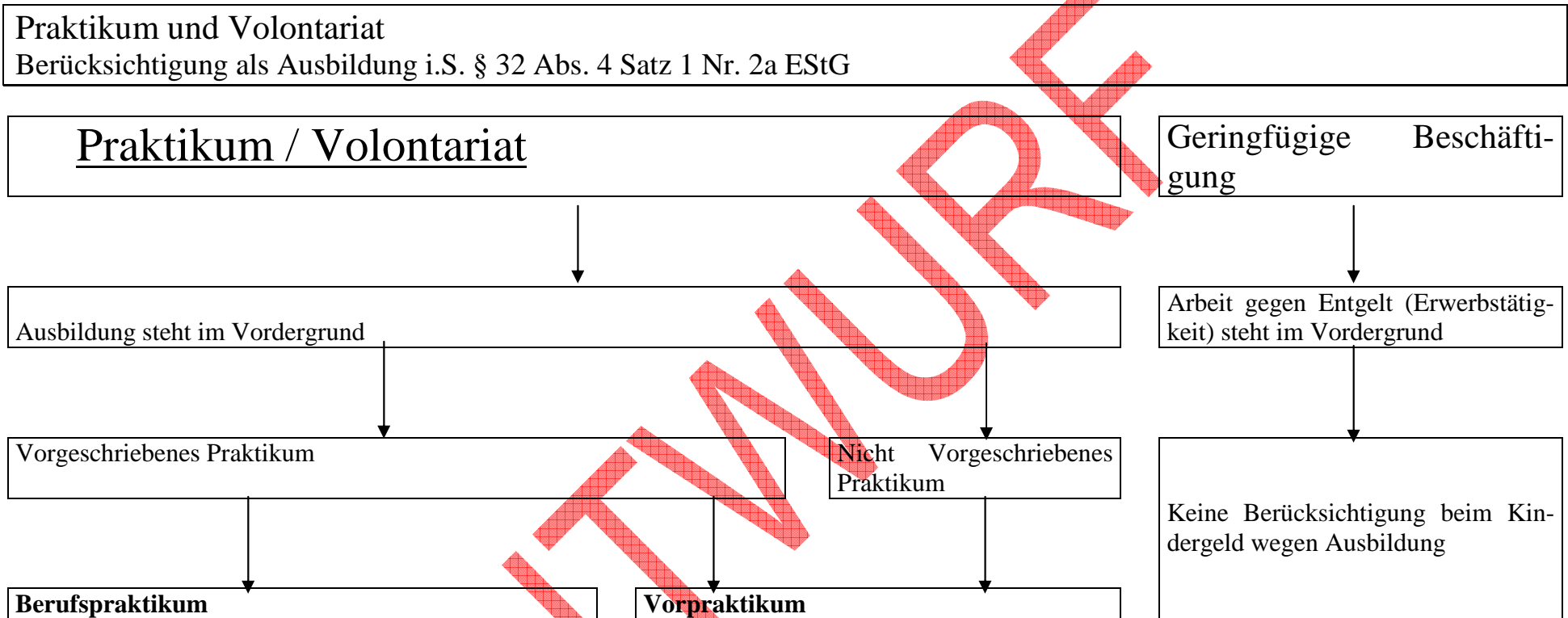
<sup>414</sup> FG Düsseldorf vom 21.1.1999 – 10 K 9437/97 Kg – EFG 1999 S. 560

<sup>415</sup> FG Baden-Württemberg vom 19.03.1998, 8 K 299/96, EFG 1998 S. 1337

<sup>416</sup> FG Baden-Württemberg vom 19.03.1998, 8 K 299/96, EFG 1998 S. 1337

<sup>417</sup> DAFamEStG 63.3.2.4 Abs. 1

Abb. 10: Verschiedene Arten der Praktika



### 3.2.2.7 Sprachaufenthalt im Ausland, Au-Pair

Eine Anerkennung als Berufsausbildung kann erfolgen, wenn der Erwerb der Sprachkenntnisse von einer fachlich autorisierten Stelle vorgegeben wird (z.B. mit einer anerkannten Form der Berufsausbildung verbunden: Schulbesuch, Studium). Anzusetzen sind wöchentlich zehn Unterrichtsstunden.<sup>418</sup>

Bei *Au-Pair* ist eine Berücksichtigung möglich, wenn die verbrachte Zeit von einem theoretisch – systematischen Sprachunterricht begleitet wird, der wöchentlich mindestens zehn Unterrichtsstunden umfasst.

**Hinweis:** Au-pair (Kurzform für „Au-pair-Junge“ oder „Au-pair-Mädchen“) bezeichnet junge Erwachsene, oder in manchen Staaten auch Jugendliche, die gegen Verpflegung, Unterkunft und Taschengeld bei einer Gastfamilie im In- oder Ausland tätig sind, um im Gegenzug mit geringem Geldaufwand Sprache und Kultur des Gastlandes bzw. der Gastregion kennen zu lernen.

Die Aufgaben eines Au-pair liegen hauptsächlich in der Kinderbetreuung, die manchmal auch beinhaltet, den Kindern die Sprache des Au-pair näher zu bringen. Zudem wird eine „leichte Mithilfe“ im Haushalt erwartet. Die Gastfamilie übernimmt dafür die Kosten für Unterkunft und Verpflegung und zahlt zusätzlich ein Taschengeld.<sup>419</sup>

Freie Unterkunft und Verpflegung sind – neben einem evtl. gezahltem Taschengeld – Bezüge, und nach der Sachbezugsverordnung zu bewerten. Ein Abzug von Miete und Verpflegungsmehraufwendungen als ausbildungsbedingter Mehrbedarf kommt bei ledigen Auszubildenden hier nicht in Betracht.<sup>420</sup> Berücksichtigt werden kann jeder Auslandsaufenthalt, der zur Sprachausbildung durchgeführt wird, und den Ausbildungskriterien entspricht.

**Hinweis:** Ein Au-Pair ist kein Anspruchstatbestand des § 32 Abs. 4 EStG und führt deshalb für sich genommen nicht zu einem Kindergeldanspruch. In der Regel wird ein Au-Pair zur Erlangung von Sprachkenntnissen in das Ausland gehen. Nur wenn hierfür der Ausbildungsbegriff greift, erfolgt eine Berücksichtigung beim Kindergeld –dann allerdings als Ausbildung – die Tatsache dass das Kind Au-Pair ist, ist hierfür völlig irrelevant.

### 3.2.2.8 Vorbereitung auf die Promotion<sup>421</sup>

Zur Berufsausbildung gehört auch die Vorbereitung auf eine Promotion, wenn diese im Anschluss an das Studium ernsthaft und nachhaltig betrieben wird. Eine Zusammenfassung gibt nachstehende Tab. 8. Entweder ist die Promotion noch als Teil des Studiums oder als weitere Berufsausbildung mit dem Ziel eines Abschlussexamens anzusehen. Die Promotion wird daher steuerrechtlich – abweichend von der Rechtssprechung des Bundessozialgerichtes für Kindergeld bis 1995 – als Ausbildung angesehen.<sup>422</sup>

Eine Promotionsvorbereitung ist auch dann Berufsausbildung, wenn als Berufziel ein Beruf angestrebt wird, für den die Promotion keine zwingende Voraussetzung ist. Erfasst werden als Berufsausbildung auch alle Maßnahmen, die für den angestrebten Beruf nicht erforderlich

<sup>418</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.5

<sup>419</sup> <http://de.wikipedia.org/wiki/Au-pair>

<sup>420</sup> BFH vom 22.05.2002 VIII R 74/01

<sup>421</sup> BFH vom 9.6.1999 – VI R 92/98 BStBl 1999 II S. 708; BFH (NV) vom 29.10.1999 – VI R 53/99, BFH/NV 2000 S. 431; BFH (NV) vom 26.11.2003 – VIII R 30/03, BFH/NV 2004 S. 1223

<sup>422</sup> BFH vom 09.06.1999 – VI R 92/98, BStBl II 1999 S. 708

sind, aber geeignet, um die berufliche Stellung des Kindes zu verbessern. Davon ist auszugehen, weil mit der Promotion der Doktorgrad verliehen wird, den die Öffentlichkeit als Nachweis einer besonderen wissenschaftlichen Qualifikation bewertet.

Eine Promotion kann im Zusammenhang mit einer Vollzeitberufstätigkeit nur dann berücksichtigt werden, wenn das Kind sich entweder in einem Ausbildungsdienstverhältnis zum Doktorand oder in einem Dienstverhältnis als Doktorand (mit Vorbereitung auf die Promotion) befindet.<sup>423</sup> (→ Vertrag prüfen!) Eine Vollzeitberufstätigkeit etwa mit der Begründung des Sammelns von Berufserfahrung führt nicht zur Berücksichtigung.

Tab. 8: Promotion (Zusammenfassung)

<b>P r o m o t i o n</b>			
	Promotionsstudium	Promotionsausbildungs- verhältnis	Promotionsdienstver- hältnis
Nachweis	Studienbescheinigung; wenn der Eintrag Promotion fehlt, zusätzlich Bescheinigung der Universität	Ausbildungs- oder Dienstvertrag, aus welchem hervorgeht, dass das Kind „Doktorand“ ist. Bei einem Dienstvertrag sind ggf. weitere Bescheinigungen erforderlich	
Besonderheiten	Abzug von besonderen Ausbildungskosten, wenn kein berufsbegleitendes Studium → dann Werbungskostenabzug möglich	Einkünfte und Bezüge reichen nicht zum Selbstunterhalt; Werbungskostenabzug möglich	Einkünfte und Bezüge reichen zum Selbstunterhalt; Werbungskostenabzug möglich

**Hinweis** zur Ermittlung der Einkünfte und Bezüge: Das Promotionsdienstverhältnis ist grundsätzlich Anspruchsmonat i.S. von § 32 Abs. 4 EStG, jedoch ist hier eine Verneinung des Anspruchs wegen zu hoher Einkünfte und Bezüge möglich (bei ganzjährigem Promotionsdienstverhältnis dürfte das der Fall sein).

### 3.2.2.9 Berufsvorbereitendes Soziales Jahr (BSJ) als Berufsausbildung

Das **Berufsvorbereitende Soziale Jahr (BSJ)** der Lebenshilfe für Menschen mit geistiger Behinderung ist ein Orientierungsjahr zwischen Schule, Ausbildung und Beruf. Es beruht auf der Gesetzgebung des Freiwilligen Sozialen Jahres.<sup>424</sup>

Die Tätigkeit im Rahmen eines freiwilligen sozialen Jahres ist grundsätzlich nicht als Berufsausbildung zu beurteilen.<sup>425</sup> Ein freiwilliges soziales Jahr stellt grundsätzlich keine Berufsausbildung dar, weil es in der Regel nicht der Vorbereitung auf einen konkret angestrebten Beruf, sondern der Erlangung sozialer Erfahrungen und der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl diene.<sup>426</sup>

Der Gesetzgeber selbst hat die Leistung eines freiwilligen sozialen Jahres nicht als Berufsausbildung beurteilt. Die kommt dadurch zum Ausdruck, dass zum einen im Einkommensteuergesetz ein eigener Anspruchstatbestand für ein freiwilliges soziales Jahr nach dem Gesetz zur Ableistung eines freiwilligen sozialen Jahres aufgenommen wurde, zum anderen, dass für freiwillige soziale Jahre nach diesem Anspruchstatbestand die Arbeitsschutzbestimmungen und das Bundesurlaubsgesetz anzuwenden sind.

Die Ableistung eines Berufsvorbereitenden sozialen Jahres kann deshalb mangels Anspruchstatbestand grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, da es weder Ausbildung ist (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG) noch unter den Anspruchstatbestand des freiwilligen sozialen Jahres (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d EStG) fällt, der nur dann berücksichtigungsfähig ist, wenn der Dienst

<sup>423</sup> BFH (NV) vom 26.11.2003, VIII R 30/03, BFH/NV 2004 S. 1223

<sup>424</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Berufsvorbereitendes\\_Soziales\\_Jahr](http://de.wikipedia.org/wiki/Berufsvorbereitendes_Soziales_Jahr)

<sup>425</sup> BFH vom 24.06.2004, III R – 3/03 BStBl II 2006 S. 294

<sup>426</sup> BFH vom 15.07.2003 – VIII R 78/99, BStBl II 2003 S. 841

nach dem Gesetz zur Ableistung eines freiwilligen sozialen Jahres abgeleistet wird. Das BSJ dient regelmäßig der Orientierung.

Dient ein freiwilliger sozialer Dienst im Einzelfall der Vorbereitung auf ein konkretes Berufsziel, kann ausnahmsweise eine Berufsausbildung vorliegen. Hierzu muss die Tätigkeit ein einer einschlägigen Studienordnung vorgeschrieben sein, oder sich auf die Zulassung zum Studium auswirken – analog der Berücksichtigung bei einem Praktikum.<sup>427</sup>

Die Ableistung eines BSJ kann also ausnahmsweise nur dann als Berufsausbildung berücksichtigt werden, wenn die Kriterien denen eines Praktikums entsprechen. Hierbei reicht es nicht aus, dass das Kind erklärt, eine bestimmte Ausbildung nach Ableistung des BSJ aufnehmen zu wollen, es ist auch – wie bei einem Praktikum – der Zusammenhang zum *Berufsziel* darzulegen (z.B. in einer Studienordnung vorgeschrieben oder empfohlen). Ergibt sich bei der Prüfung, dass das BSJ einem „sonstigen“ Praktikum gleichzustellen ist, ist auch nur eine Berücksichtigung von 6 Monaten möglich.

### **3.2.2.10 Berücksichtigung einer Einstiegsqualifizierung Jugendlicher (EQJ)**

Das Sonderprogramm des Bundes zur Einstiegsqualifizierung Jugendlicher (EQJ-Programm) konnte bis Dezember 2007 als Berufsausbildung berücksichtigt werden.<sup>428</sup> Darüber hinaus ist eine Berücksichtigung nicht möglich, da das Programm mangels Verlängerung der „Richtlinie zur Durchführung des Sonderprogramms des Bundes zur Einstiegsqualifizierung Jugendlicher“ nicht erfolgte. Stattdessen wurde die Einstiegsqualifizierung Jugendlicher mit dem „Viertes Gesetz zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch - Verbesserung der Qualifizierung und Beschäftigungschancen von jüngeren Menschen mit Vermittlungshemmnissen (4. SGBIIIÄndG)“ ab 01.10.2007 in das Arbeitsförderungsrecht (SGB III) übernommen.<sup>429</sup> Da das SGB III bei der Förderung junger Menschen keine Altersgrenze festlegt, wird abweichend vom EQJ-Programm auch im neu geschaffenen § 235b SGB III keine Altersgrenze bestimmt.

Eine Berücksichtigung während einer Einstiegsqualifizierung als Jugendlicher als Berufsausbildung kann in Anlehnung an die bisherige Handhabung des EQJ-Programmes deshalb erfolgen, wenn die in § 235b Absatz 2 SGB III genannten Voraussetzungen erfüllt sind:

- Einstiegsqualifizierung für die Dauer von sechs bis längstens zwölf Monate,
- Auf Grundlage eines Vertrages i.S. § 26 BBiG mit dem Auszubildenden (Kind) durchgeführt wird → siehe BfF vom 09.12.2004 – St I 4 – S 2471 – 271/04,
- Auf einen anerkannten Ausbildungsberuf vorbereitet (i.S. § 4 Abs. 1 BBiG, § 25 Abs. 1 der Handwerksordnung; Seemannsgesetz),
- In Vollzeit durchgeführt wird – Ausnahme: Bei der Erziehung eigener Kinder oder der Pflege von Familienangehörigen in Teilzeit von mindestens 20 Wochenstunden.

Als Nachweis der Einstiegsqualifizierung ist der „Vertrag über die Einstiegsqualifizierung“ vorzulegen. Kann ein Vertrag nicht vorgelegt werden, weil auf die Vertragsniederschrift verzichtet wurde, ist eine Bescheinigung der Stelle, bei welcher der Vertragsabschluss nach § 235b Absatz 3 Satz 1 SGB III anzuzeigen ist (z.B. Handwerkskammer, Industrie- u. Handelskammer) über den Vertragsabschluss zu verlangen, aus welcher sich die Dauer der Einstiegsqualifizierung ergeben muss. Eine Berücksichtigung ist unter Berücksichtigung der jeweils maßgebliche Altersgrenze möglich.

<sup>427</sup> BFH vom 24.06.2004, III R – 3/03 BStBl II 2006 S. 294

<sup>428</sup> BfF vom 09.12.2004 – St I 4 – S 2471 – 271/04

<sup>429</sup> BGBl. I 2007 S. 2329

Nach § 235b Absatz 5 SGB III ist die Förderung eines Auszubildenden ausgeschlossen, wenn er bereits eine Einstiegsqualifizierung durchlaufen hat, oder in den letzten drei Jahren vor Beginn der Einstiegsqualifizierung versicherungspflichtig beschäftigt war (Eine Berausbildung ist zwar versicherungspflichtig, aber keine Beschäftigung). Für den Kindergeldanspruch ist es grundsätzlich unerheblich, ob die Maßnahme durch Zuschüsse gefördert wird oder nicht. Soweit die Voraussetzungen vorliegen, haben diese Ausnahmen deshalb keine Auswirkung auf den Kindergeldanspruch. Die für die Einstiegsqualifizierung gezahlte Vergütung ist in der Regel den Bezügen zuzurechnen, wenn Sie unter 400 € liegt. In der Praxis dürfte überwiegend die von der Bundesagentur für Arbeit/Arge gezahlte Vergütung an den Arbeitgeber (01.10.2007 – 31.07.2008 192 €, seit 01.08.2008 212 €) die Vergütung an das Kind der Höhe nach begrenzen.

### **3.2.2.11 Berücksichtigung von Prüfungszeiten**

Prüfungszeiten gehören zur Berufsausbildung.<sup>430</sup> Dabei ist nach Art der jeweiligen Ausbildung zu unterscheiden, da für die Beendigung der Ausbildung unterschiedliche Regelungen gelten.

Für die *Schulausbildung* gilt die ernsthafte Vorbereitung auf ein Abitur für Nichtschüler [und in vergleichbaren Fällen] zumindest ab dem Monat der Anmeldung zur Prüfung als Berufsausbildung anzusehen. Bereitet sich ein Kind, ohne in eine schulische Mindestorganisation eingebunden zu sein, ernsthaft auf eine Prüfung zur Erlangung des Hauptschulabschlusses, der Fachoberschulreife, des schulischen Teils der Fachhochschule oder des Abiturs vor, ist es zu berücksichtigen. An den Nachweis der für die Vorbereitung in Anspruch genommenen Zeit und Arbeitskraft des Kindes sind aufgrund der fehlenden Mindestorganisation strenge Anforderungen zu stellen. Als mögliche Nachweise kommen insbesondere detaillierte Studienberichte sowie Bescheinigungen über die Teilnahme an Vorbereitungslehrgängen, über die Anmeldung zur Prüfung und über die Zulassung zur Prüfung in Betracht. Zweifel an der Ernsthaftigkeit der Vorbereitung gehen nach den Regeln der objektiven Beweislast zu Lasten des Kindergeldberechtigten.<sup>431</sup>

Für die *Hochschulausbildung* gilt: Ein Universitätsstudium ist regelmäßig erst in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem eine nach dem einschlägigen Prüfungsrecht zur Feststellung des Studienerfolges vorgesehene Prüfungsentscheidung ergangen ist. Der Eintritt in einen der akademischen Ausbildung entsprechenden Beruf ist im Regelfall erst dann möglich, wenn die zur Feststellung des Studienerfolges vorgesehene Prüfungsentscheidung vorliegt.<sup>432</sup> Für die Berücksichtigung von Prüfungszeiten ist es nicht erforderlich, dass das Kind weiterhin immatrikuliert ist.<sup>433</sup> Es reicht aus, wenn das Kind sich im Einklang mit dem einschlägigen Hochschulrecht des jeweiligen Bundeslandes erfolgreich an schriftlichen und mündlichen Prüfungen teilgenommen hat, und sich intensiv auf weitere Prüfungen vorbereitet hat.<sup>434</sup> Daran fehlt es jedenfalls dann, wenn nach den hochschulrechtlichen Bestimmungen des betreffenden Bundeslandes eine Fortsetzung des Studiums während der Beurlaubung untersagt ist.<sup>435</sup> Für eine ernsthafte Vorbereitung auf die Prüfung spricht – ungeachtet des Scheiterns einer Prüfung – das erfolgreiche Bestehen der (ggf. Wiederholungs-) Prüfung.<sup>436</sup>

<sup>430</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.6 Abs. 4 Satz 4

<sup>431</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.1 Abs. 2 Satz 7 ff.; BFH vom 18.03.2009 – III R 26/06, BStBl II 2010 S. 296

<sup>432</sup> BFH vom 24.05.2000 – VI R 143/99, BStBl II 2000 S. 473

<sup>433</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.6 Abs. 12

<sup>434</sup> BFH (NV) vom 16.04.2002 – VIII R 89/01

<sup>435</sup> BFH vom 13.07.2004 – VIII R 23/02, BStBl II S. 999

<sup>436</sup> FG Düsseldorf vom 21.02.2006 – 10 K 171/03 Kg – Revision Anhängig: III R 26/06



Muss eine Prüfung wiederholt werden, so ist die erneute Vorbereitung auf die Prüfung als Ausbildung anzusehen.<sup>437</sup> Das Kind muss sich jedoch nachweislich für den auf die nichtbestandene Prüfung folgenden Termin, zu dem es erstmals wieder zur Prüfung zugelassen werden kann, gemeldet haben.<sup>438</sup> Belegt ein Hochschulabsolvent als vollimmatrikulierter Studierender weitere Semester mit der erklärten Absicht, die Abschlußprüfung mit einem besseren Notendurchschnitt als bei der ersten Prüfung zu wiederholen, und lassen die maßgeblichen landesrechtlichen Regelungen eine solche Wiederholung der Prüfung zur Notenverbesserung zu, so ist diese Zeit als Berufsausbildung anzuerkennen. Der Absolvent ist erst dann endgültig daran gehindert, an einer Wiederholungsprüfung teilzunehmen und damit nicht mehr beim Kindergeld zu berücksichtigen, wenn der die Nichtzulassung zur Wiederholungsprüfung bestätigende Widerspruchsbescheid bestandskräftig geworden ist.<sup>439</sup>

Kinder, welche alle Prüfungen abgelegt haben, und lediglich noch die Diplomarbeit zu fertigen haben, und sich zwecks Einsparung von Studiengebühren nicht weiter immatrikuliert haben, können wegen Vorbereitung auf die Prüfung berücksichtigt werden. Dazu muss das Kind folgendes schriftlich erklären:

1. warum keine Immatrikulation erfolgt
2. bis wann die Diplomarbeit abzugeben ist<sup>440</sup>
3. das eine Fortsetzung des Studiums auch ohne Immatrikulation möglich ist

Die Angaben zu Ziffer 2 und 3 sind von der Hochschule zu bestätigen. Dies gilt auch, wenn der Abgabetermin der Diplomarbeit verlängert wird. Die Erklärung ist auch bei anderen Fallgestaltungen zur Berücksichtigung von Prüfungszeiten zu fordern. Nach Ablegen der Prüfung ist der Nachweis der schriftlichen Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses zu erbringen, kann dieser Nachweis nicht erbracht werde, liegt ggf. keine Prüfungszeit vor. Auf das erfolgreiche Ablegen der Prüfung (bestanden/ nicht bestanden) kommt es nicht an.

Eine Berücksichtigung wegen Prüfungszeiten ist ausgeschlossen, wenn das Kind bereits vor Ablegen der letzten Prüfung (z.B. Diplomarbeit) eine Vollzeiterwerbstätigkeit aufgenommen hat, oder die Ausbildung abbricht.

Auch bei *berufsbezogenen Ausbildungsverhältnissen* (Lehre) gehören Prüfungszeiten noch zur Berufsausbildung.<sup>441</sup> Der Zeitraum von der Beendigung des betrieblichen Ausbildungsverhältnisses bis zur Wiederholungsprüfung kann als Ausbildungszeit zu berücksichtigen sein, wenn sich das volljährige Kind in geeigneter Weise auf die Wiederholungsprüfung vorbereitet hat. Dies gilt auch dann, wenn es die Wiederholungsprüfung nicht besteht.<sup>442</sup> Die ernsthafte und nachhaltige Vorbereitung auf eine Wiederholungsprüfung gehört auch dann zur Berufsausbildung, wenn das Ausbildungsverhältnis mit dem Lehrbetrieb nach der nicht bestandenen Abschlussprüfung endet und das Kind keine Berufsschule besucht. Nimmt das Kind an der erstmaligen Wiederholungsprüfung teil und besteht diese, ist in der Regel zu unterstellen, dass sich das Kind ernsthaft und nachhaltig auf diese Prüfung vorbereitet hat. Bereitet sich ein Kind ohne regelmäßigen Besuch einer Ausbildungsstätte selbstständig auf Prüfungen vor, sind an den Nachweis und die Ernsthaftigkeit der Vorbereitung grundsätzlich strenge Anforderungen zu stellen. Zweifel gehen nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zu Lasten des Kindergeldberechtigten.<sup>443</sup>

<sup>437</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.6 Abs. 5, 6 und 12

<sup>438</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.6 Abs. 12 Satz 3

<sup>439</sup> Finanzgericht Baden-Württemberg vom 22.04.1999 – 6 K 137/98

<sup>440</sup> analog DAFamEStG 2010 63.3.2.6 Abs. 11 Satz 5

<sup>441</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.6 Abs. 4 Satz 4

<sup>442</sup> BFH (NV) vom 24.09.2009 – III R 70/07, BFH/NV 2010 S. 617

<sup>443</sup> BFH vom 02.04.2009 – III R 85/08, BStBl II 2010 S. 298

Für ein Kind, das die Abschlussprüfung nicht besteht, die Ausbildung wegen Insolvenz des Ausbildungsbetriebs nicht fortführen kann und sich nur durch bloßes Selbststudium auf die Wiederholungsprüfung vorbereitet, ist Kindergeld zu gewähren. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, die Vorbereitung auf die Wiederholungsprüfung im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses anders zu behandeln als die Vorbereitung auf eine solche Prüfung ohne Fortbestehen des Ausbildungsverhältnisses.<sup>444</sup> Bereitet sich ein Kind, welches die Gesellenprüfung nicht bestanden hat, in der Zeit bis zur Wiederholungsprüfung im ehemaligen Ausbildungsbetrieb intensiv und ernstlich auf den nochmals abzuleistenden praktischen Teil der Wiederholungsprüfung vor, steht der Annahme einer Fortsetzung der Berufsausbildung weder entgegen, dass das Ausbildungsverhältnis nicht fortbesteht noch, dass das Kind vor Beginn der Fertigung des Prüfungsstücks in dem Betrieb auf Stundenlohnbasis tätig ist, wenn dies der Vervollkommnung der handwerklichen Geschicklichkeit zur Fertigung des Prüfungsstücks dient.<sup>445</sup>

In Ausbildungsgängen, die ohne Abschlussprüfung enden (Lehrgänge, Praktika) können dem entsprechend keine Prüfungszeiten berücksichtigt werden.

### **3.2.2.12 Teilnahme am Parlamentarischen Patenschaftsprogramm (PPP)**

Das PPP ist ein auf Gegenseitigkeit angelegtes Jugendaustauschprogramm. Ziel des Programms ist die Vertiefung der deutsch-amerikanischen Beziehungen. Im Vordergrund steht der kulturelle Austausch. Es wurde vereinbart, dass Deutsche ein Jahr in den USA verbringen und junge Amerikaner ein Jahr in Deutschland. Schülerinnen und Schüler leben in Gastfamilien und besuchen eine örtliche Oberschule, berufstätige absolvieren ein Praktikum in einem Betrieb und besuchen eine Berufsschule. Durch diesen Austausch soll der jungen Generation in beiden Ländern die Bedeutung freundschaftlicher Zusammenarbeit, die auf gemeinsamen politischen und kulturellen Wertvorstellungen beruht, vermittelt werden. Der Austausch ist i.d.R. auf maximal ein Jahr begrenzt (max. 6 Monate Schulbesuch, 6 Monate Praktikum).

Ein Kindergeldanspruch kann allein durch Vorlage einer Teilnahmebescheinigung an diesem Programm nicht begründet werden, da zunächst kein konkreter Anspruchstatbestand vorliegt. Anspruchsbegründend für eine Ausbildung ist in diesem Fall die Teilnahme an einer konkreten Ausbildungsmaßnahme, so dass insofern die üblichen Unterlagen vorzulegen sind (Schulbesuch = Schulbescheinigung, Praktikum = Vertrag, Lehre = Vertrag); u.U. besteht zwischen einzelnen Ausbildungsabschnitten ein Anspruch wegen Übergangszeit.

Die im Rahmen des Programms anfallenden Tätigkeiten wie das Ableisten von Sozialstunden in Gemeinden, halten von Vorträgen (Gastvorträge) oder andere Formen, in denen das Kind einen Unterricht erhält, Repräsentationsaufgaben für die Bundesrepublik Deutschland oder sonstiges kulturelles und soziales Engagement führen mangels Anspruchstatbestand nicht zu einem Kindergeldanspruch, ist aber bei Vorliegen eines Anspruchstatbestandes (z.B. Ausbildung, Sprachausbildung) auch nicht schädlich. Die im Rahmen dieses Programms gezahlten Stipendien (auch Sachleistungen) sind bei den Einkünften und Bezügen zu berücksichtigen, soweit sie nicht zweckgebunden ausbildungsbedingt gewährt werden (z.B. Reisekosten).

<sup>444</sup> Finanzgericht des Saarlandes 30.10.2008 – 2 K 1217/08, EFG 2009 S. 417

<sup>445</sup> FG München vom 17.09.2008 – 9 K 706/07 EFG 2009 S. 596

### 3.2.2.13 Traineeetätigkeit als Ausbildung<sup>446</sup>

Unter einem Trainee ist ein Hochschulabsolvent zu verstehen, der in einem Unternehmen systematisch als vielfältig einsetzbare Nachwuchskraft aufgebaut wird. Das Traineeprogramm mit einer Laufzeit von 12 bis 24 Monaten besteht üblicherweise aus aufeinander abgestimmten Einsätzen in verschiedenen Abteilungen und der Teilnahme an Seminaren und Netzwerkveranstaltungen.

**Grundsätzlich hat ein Trainee seine Berufsausbildung beendet**, er befindet sich in der Einführungs- bzw. Qualifikationsphase als Kandidat für eine zukünftige Führungsposition oder als künftiger Spezialist. Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen, die der weiteren beruflichen Entwicklung innerhalb eines Unternehmens dienen, werden in nahezu jedem Arbeitsverhältnis erworben. Der Ausbildungscharakter tritt hierbei in den Hintergrund, denn eine Beschäftigung als Trainee dient der Auswahl geeigneter Bewerber für bestimmte Positionen, was mit einer verlängerten Probezeit zu vergleichen ist. Es handelt sich dabei lediglich um ein gering bezahltes Arbeitsverhältnis.

Anders sind hingegen Trainees während des Studiums zu beurteilen. Hochschulen bieten in Kooperation mit Unternehmen studienbegleitende Traineeprogramme an. Diese Trainees befinden sich noch in Berufsausbildung im Sinne des § 32 Abs.4 Satz 1 Nr.2 Buchst. a EStG.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes kann nicht grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass bei jeder als "Trainee" bezeichneten Maßnahme außerhalb bzw. nach Abschluss eines Hochschulstudiums der Ausbildungscharakter in den Hintergrund tritt und nur ein gering bezahltes Arbeitsverhältnis vorliegt.<sup>447</sup>

Bei der vorzunehmenden Gesamtwürdigung aller, das Arbeits- oder Ausbildungsverhältnis bestimmender Umstände sprechen danach für das Vorliegen eines (inhaltlich) *vom Ausbildungscharakter geprägten Vertragsverhältnisses* u.a. das Durchlaufen aller, den angestrebten Beruf berührender Sachbereiche, (theoretische und praktische) Unterweisungen und Korrekturen durch fachkundiges Personal bei der Mitarbeit an (noch) nicht selbständig verantworteten Projekten und das Erbringen qualifizierter Tätigkeiten, die auf dem bisherigen Ausbildungsstand aufbauen bzw. diesen ausnutzen. Weiter spricht für das Vorliegen von Ausbildung, wenn eine im Verhältnis zur bisherigen Dauer der Ausbildung stehende *Befristung* vereinbart wird und wenn die erworbenen und vervollkommenen Kenntnisse und Fähigkeiten *unternehmensübergreifend* als berufsqualifizierend anerkannt werden, dem Kind also unabhängig von der Anerkennung im auszubildenden Unternehmen -ein Einstieg in den angestrebten Beruf mit einem, eine gesicherte Lebensstellung ermöglichenden Gehalt eröffnet wird, während das Gehalt in der Traineezeit der Höhe nach eher einer Ausbildungsvergütung entspricht. Nicht (allein) entscheidend ist dagegen die (förmliche) Bezeichnung der Maßnahme als Praktikum, Volontariat, Trainee oder des zugrunde liegenden Vertragsverhältnisses als Arbeits- oder Ausbildungsvertrag. Auch das -wie im Streitfall -eher durch die Größe des ausbildenden Unternehmens bedingte Fehlen gesonderter theoretischer Schulungen, Prüfungen etc. und das Fehlen eines detaillierten Ausbildungsplans, eines im Detail geregelten Ablaufs der Ausbildung sowie die anschließende Anstellung in dem ausbildenden Unternehmen stehen der Annahme, dass der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht, nicht a priori entgegen. Vielmehr kann die Ausbildung auch dadurch zu einer qualifizierten werden, dass nach dem Prinzip des learning by doing die Auszubildende zu laufenden Projekten hinzugezogen wird und

<sup>446</sup> Vgl. Newsletter Familienleistungsausgleich Juli 2008, unter [http://www.bzst.de/DE/Steuern\\_National/Kindergeld\\_Fachaufsicht/Familienkassen/Newsletter/Archiv/2008\\_07\\_Newsletter.html?nn=36244](http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Kindergeld_Fachaufsicht/Familienkassen/Newsletter/Archiv/2008_07_Newsletter.html?nn=36244)

<sup>447</sup> BFH(NV) vom 26.08.2010 – III R 88/08, BFH/NV 2011 S.26

dabei Schritt für Schritt mit den einzelnen Tätigkeitsfeldern und den Arbeitsabläufen vertraut gemacht wird.<sup>448</sup>

*Ob es sich bei einer Tätigkeit als Volontärin, als Trainee oder als bezahlte Praktikantin um eine Berufsausbildung i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG oder um ein Arbeitsverhältnis **handelt**, hängt nicht von der Bezeichnung der Maßnahme ab. Entscheidend ist vielmehr, ob die Erlangung beruflicher Qualifikationen oder die Erbringung von Arbeitsleistungen im Vordergrund steht.*<sup>449</sup> An eine Berücksichtigung im Kindergeld wegen Berufsausbildung sind also die gleichen Anforderungen wie an ein Praktikum (s.o.) gestellt.

Maßgeblich sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht die von den Vertragsbeteiligten gewählten Bezeichnungen oder Formulierungen. Im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung sprechen die Umstände nicht gegen die Wertung der Maßnahme als Berufsausbildung, wenn aufgrund der Umstände des Einzelfalles wie z.B. eine Bindungsklausel, einer Verlängerungsoption des Vertragsverhältnisses bis zur Wiederholungsprüfung, der Befristung des Vertragsverhältnisses zumindest bis zur bestandenen Abschlussprüfung der Ausbildungscharakter der Maßnahme anders als bei typischen "Trainee-Programmen" im Vordergrund steht.<sup>450</sup>

Auch eine praktische Tätigkeit, die ausbildungswillige Kinder vor Annahme einer vollbezahlten Beschäftigung absolvieren, ist kann als Berufsausbildung anzuerkennen sein. Dabei spielt es keine Rolle, ob für das Praktikum eine Vergütung gezahlt wird oder nicht. Aus der gesetzlichen Formulierung „für einen Beruf ausgebildet“ ist allerdings zu folgern, dass die Tätigkeit der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation dienen und somit der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen muss. Es darf sich nicht lediglich um ein gering bezahltes Arbeitsverhältnis handeln.<sup>451</sup>

### **3.2.2.13 Beginn und Ende der Ausbildung**

Tab. 9: Übersicht über Beginn und Ende der Berufsausbildung

Beginn	Ende
<b>Schulbildung</b> mit Eintritt in die Schule, Unterricht	31.07. jedes Jahres; Beachte: vorzeitiges Abitur in Berlin und Rheinland-Pfalz möglich! (ggf. weitere Bundesländer)
<b>Berufsausbildung</b> laut Ausbildungsvertrag	regelm. mit Ablauf der vereinbarten Ausbildungszeit <u>oder</u> vorzeitiges Ablegen der Prüfung. Ende dann mit Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses.
<b>Hochschulausbildung</b> mit Immatrikulation, Semesterbeginn laut Studienbescheinigung	Mit Ablegen des Examen (Bekanntgabe Prüfungsergebnis) od. Exmatrikulation bei Abbruch. Bei <b>ÄRZTEN</b> mit Erteilung der Approbation.
<b>Praktikum, Volontariat</b> mit vertraglichem Beginn	Mit dem vertraglichen Ende
<b>Promotion</b> Mit Beginn der Vorbereitung (erfragen!)	Mit Abgabe der Doktorarbeit → nur die Vorbereitung ist Ausbildung

Vorstehende Tabelle 9 gibt einen grundsätzlichen Überblick über den Beginn und das Ende einer Ausbildung. Die Ausbildung endet, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der es zur Berufsausübung nach dem angestrebten Berufsziel befähigt.<sup>452</sup> Die Berufsausbildung endet ausnahmsweise vor Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses oder vor Erbringung

<sup>448</sup> FG Münster vom 31.10.2008, 4 K 4113/07 Kg, EFG 2009 S.357

<sup>449</sup> BFH(NV) vom 26.08.2010 – III R 88/08, BFH/NV 2011 S.26

<sup>450</sup> FG Thüringen vom 05.09.2007 – III 610/06, EFG 2008 S.631

<sup>451</sup> FG Köln vom 03.03.2010 – 10 K 3312/08, EFG 2010 S. 1231

<sup>452</sup> DAFamEStG 63.3.2.6 Abs. 3

der letzten Prüfungsleistung (Ablegen der Prüfung) wenn das Kind bereits vorher eine Vollzeiterwerbstätigkeit im „ausgebildeten“ Beruf aufgenommen hat<sup>453</sup>.

Die Berufsausbildung beginnt ausnahmsweise bei Kindern in Wehr- und Zivildienst, wenn das Kind von der Ableistung des Dienstes wegen Ausbildung befreit ist; entspr. Einkünfte und Bezüge in der Ausbildungszeit sind zu berücksichtigen!<sup>454</sup>

In jedem Fall sollte geeigneter Nachweis zum Abschluss der Berufsausbildung vorliegen (z.B. Abschlusszeugnis; das Datum des Zeugnisses gilt als Datum der Bekanntgabe soweit der Berechtigte kein anderes Datum geltend macht).

### 3.2.2.14 Unterbrechung der Ausbildung

Wird die Ausbildung wegen *Mutterschutz* unterbrochen, ist dies für die Kindergeldzahlung unschädlich, da das Kind weiterhin als Kind in Berufsausbildung berücksichtigt werden kann.<sup>455</sup> Die Mutterschutzfrist beginnt im Regelfall 6 Wochen vor der Entbindung und endet 8 Wochen nach der Geburt des Kindes. Bei Früh- oder Mehrlingsgeburten endet die Mutterschutzfrist ausnahmsweise 12 Wochen nach der Geburt.<sup>456</sup> Bei vorzeitigen Entbindungen (Frühgeburt) verlängert sich die Schutzfrist um den Teil der Schutzfrist vor der Entbindung, der nicht in Anspruch genommen werden konnte.<sup>457</sup> Der Nachweis ist vor der Geburt durch ein ärztliches Attest über den voraussichtlichen Geburtstermin zu führen, nach der Geburt durch eine Kopie der Geburtsurkunde des Kindes.

**Beispiel:** Die flotte Gabi wird während Ihres Studiums Schwanger. Das ärztliche Attest bescheinigt als voraussichtlichen Geburtstermin den 27.11.2006. Wegen des doch recht wilden Lebens wird das Kind tatsächlich am 12.11.2006 geboren.

Die reguläre Mutterschutzfrist beginnt am 16.10.2006 und endet am 21.01.2007 (nach 8 Wochen). Aufgrund der Frühgeburt verlängert sich die Schutzfrist auf 12 Wochen nach Geburt – also bis zum 04.02.2007 sowie um die Tage, die nicht in Anspruch genommen werden konnten<sup>458</sup> zuzüglich 14 Tage → Ende der Schutzfrist 18.02.2007.

Auch wenn auf den ersten Blick das Abfragen der Daten bezüglich des Mutterschutzes unnötig erscheint, weil eine Berücksichtigung ja ohnehin weiter erfolgt, sollten die Angaben trotzdem erfragt werden, da sie u.a. auf folgende Sachverhalte Auswirkungen haben:

- Ermittlung der Einkünfte und Bezüge (Anrechnung der Unterhaltsbelastung für eigene Kinder),
- Anspruchstatbestände des § 32 Abs. 4 können durch eine eventuell beginnende Elternzeit unterbrochen werden,
- Nachrangige Unterhaltspflicht nach § 1615I BGB.

Die Unterbrechung der Ausbildung wegen einer länger andauernden *Erkrankung* ist unschädlich, wenn das Kind weiterhin im Ausbildungsverhältnis steht, d.h. die rechtliche Bindung (Bescheinigung des Ausbildungsbetriebes, Immatrikulation). Zum Ausbildungsbetrieb besteht fort. Wird das Ausbildungsverhältnis wegen Krankheit gekündigt, fehlt das Tatbestands-

<sup>453</sup> BfF – St I 4 – S 2280 – 94/2000 – vom 22.11.2000, DAFamEStG 2010 Abs. 4 Satz 6 – Ausbildung ist nach objektiven Maßstäben beendet

<sup>454</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.6 Abs. 3

<sup>455</sup> DAFamEStG 63.3.2.7 Abs. 3

<sup>456</sup> § 6 Abs. 1 Mutterschutzgesetz

<sup>457</sup> § 6 Abs. 2 Mutterschutzgesetz

<sup>458</sup> hier ist ausgehend vom Geburtstermin 6 Wochen zurückzurechnen. Die Anzahl der Tage, die vor dem tatsächlich begonnenen Zeitraum aufgrund des voraussichtlichen Geburtstermins liegen, sind als Verlängerung an die 12 Wochen nach Geburt anzuhängen: Beginn der Frist = 2.10.2006, Ende der Frist 12.11.2006 (6Wo) – in Mutterschutz seit 16.10.2006 – die 14 Tage vom 2.10. bis 15.10. führen zur Verlängerung

merkmal Kind in Berufsausbildung, Kindergeld kann nicht mehr nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG gezahlt werde. Siehe nachfolgend Berücksichtigung bei Erkrankung

Zeiten einer *Kindesbetreuung oder Elternzeit* führen zum Wegfall des Kindergeldanspruchs, wenn während dieser Zeit die Ausbildung unterbrochen wird.<sup>459</sup> Nach der Geburt des Kindes ist also anzufagen, ob das Kind (und zwar Kindesmutter und Kindesvater des Kindeskindes!) seine Ausbildung fortsetzt. Wird die Ausbildung fortgesetzt, kann Kindergeld weiterhin für die Dauer der Ausbildung gezahlt werden. Bei Fortsetzung der Ausbildung in Teilzeitform ist die Zeitliche Inanspruchnahme zu beachten!

Bis 2010 konnte die Ausbildung auch wegen Wehr- u. Zivildienst unterbrochen werden. Dabei war zu beachten, dass Der Wehrdienst beginnt immer zum Ersten eines Monats begann, auch wenn der Dienst erst am nächsten Werktag angetreten wurde. Der Zivildienst begann hingegen immer zu dem Tag, der im Einberufungsbescheid ausgewiesen war, also immer zum Dienstantritt.

**Beispiel:**

Beginndatum im Einberufungsbescheid Wehrdienst am 03.07.: kein KiG, da Beginn zum 1.7.; Beginndatum im Einberufungsbescheid Zivildienst am 03.07.: KiG für Juli (Anspruchsvoraussetzungen liegen an mindestens einem Tag vor), da Dienstantritt zählt

### 3.2.3 Übergangszeit

Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die zwischen

- zwei Ausbildungsabschnitten, oder
  - zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b des Zivildienstgesetzes, oder
  - der Ableistung eines freiwilligen Dienstes im Sinne des Buchstaben d,
- liegt.<sup>460</sup> Die Übergangszeit soll gewährleisten, dass Kinder in aufgrund von ihnen nicht zu vermeidenden Zwangspausen [in ihrer Ausbildung] weiterhin beim Kindergeld zu berücksichtigen sind. Für diese Zeiträume besteht keine Wahlmöglichkeit für die Kindergeldberechtigten, sie sind stets Kraft Gesetz von der Familienkasse zu berücksichtigen.<sup>461</sup> Das Gesetz knüpft den Anspruch auf Kindergeld an zwei Tatbestandsvoraussetzungen: Zum einen muss die Übergangszeit zwischen zwei begünstigenden Zeitabschnitten liegen, zum andern darf sie [der Zeitraum] nicht länger als vier Monate sein.

Die *begünstigenden Zeitabschnitte*, zwischen denen die Übergangszeit liegen muss, werden vom Gesetz abschließend aufgezählt. Vor und nach der Übergangszeit muss ein nachstehender Zeitabschnitt liegen:

- ein Ausbildungsabschnitt. Als Ausbildungsabschnitt kommen u.a. Teile einer Ausbildung (z.B. bei einer Stufenausbildung) oder volle, in sich abgeschlossene unterschiedliche Berufsziele (z.B. Erstausbildung zum Maurer, nächste Ausbildung zum Zimmermann) oder Praktikum, das als Ausbildung zu berücksichtigen wäre in Betracht

<sup>459</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.7 Abs. 3 Satz 1, siehe auch BFH vom 15.07.2003 – VIII R 47/02, BStBl II 2003 S. 848

<sup>460</sup> § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG

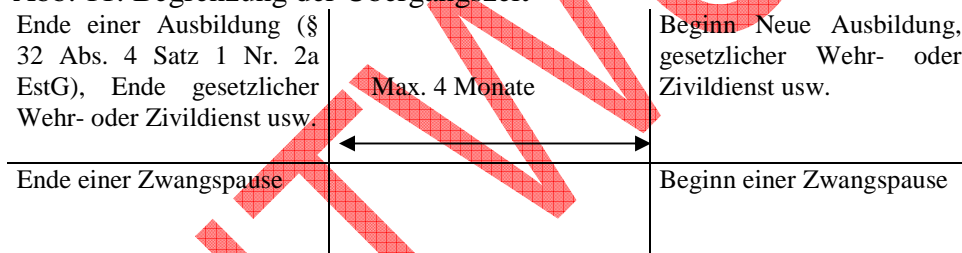
<sup>461</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32,63 Rz 181 u. 188

(für den Ausbildungsabschnitt ist auf den umfassenden Ausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG abzustellen)<sup>462</sup>.

- gesetzlicher Wehr- und Zivildienst. Als gesetzlicher Wehrdienst gilt auch ein freiwilliger Wehrdienst bis zu drei Jahren.<sup>463</sup>
- einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b des Zivildienstgesetzes (siehe hierzu nachfolgend).
- Ableistung eines freiwilligen Dienstes im Sinne des [§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2] Buchstaben d [EStG] (siehe hierzu nachfolgend).

Die Übergangszeit ist auf den Zeitraum von höchstens vier Monaten begrenzt (zur Begrenzung siehe nachfolgende Abb. 11) Der nächste begünstigende Abschnitt muss in dem Monat nach Ablauf des vierten vollen Kalendermonats, in dem das Kind sich nicht in Ausbildung befunden hat, beginnen. Endet z. B. ein Ausbildungsabschnitt im Juli, muss der nächste im Dezember beginnen.<sup>464</sup> Bei der Berechnung der Übergangszeit wird nicht taggenau gerechnet, sondern auf vier volle Kalendermonate abgestellt.<sup>465</sup> Hintergrund ist die Rechtslage, dass bei einem Tag Kindergeldanspruch in einem Kalendermonat ohnehin Anspruch für den vollen Kalendermonat besteht. Das heißt also übertragen auf die begünstigenden Zeitabschnitte dass, wenn aufgrund eines Berücksichtigungstatbestandes der zugleich begünstigend im Sinne der Übergangszeit ist (Ausbildung, § 14b ZivDG, Freiwilligendienst) an einem Tag Kindergeldanspruch besteht, rechnet der Anspruch – und in dem Fall auch der begünstigende Zeitabschnitt – für den ganzen Kalendermonat.

Abb. 11: Begrenzung der Übergangszeit



**Beispiel:** Das Kind beendet am 15. Juli eines Jahres seine Lehre und beginnt am 05. Dezember des Jahres eine weitere Ausbildung. Die Monate August und November dieses Jahres stellen eine Übergangszeit dar, es liegen nicht mehr als vier volle Kalendermonate zwischen den Ausbildungsabschnitten.<sup>466</sup>

Dauert die Unterbrechung der Ausbildung durch die Zwangspause – und damit der Zeitraum der Übergangszeit – länger als vier Monate an, besteht kein Anspruch auf Kindergeld. Das Kind ist dabei auch nicht während der ersten vier Monate zu berücksichtigen.<sup>467</sup> Das gilt auch für den Fall, dass mit einer Überschreitung der Übergangszeit nicht zu rechnen war und unabhängig davon, ob diese Verzögerung vom Kind zu vertreten ist.<sup>468</sup>

<sup>462</sup> DAFamEStG 2010 63.3.3 Abs. 2 Satz 3

<sup>463</sup> DAFamEStG 2010 63.3.3 Abs. 1 Satz 5

<sup>464</sup> DAFamEStG 63.3.3 Abs. 1

<sup>465</sup> BFH vom 15.07.2003 – VIII R 105/01, BStBl II S. 847

<sup>466</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32, 63 Rz 183

<sup>467</sup> BFH (NV) vom 15.07.2003 – VIII R 92/01, BFH/NV 2004 S. 173; BFH (NV) vom 16.03.2004 – VIII R 86/02, BFH/NV 2004 S. 1242; BFH (NV) vom 24.08.2004 – VIII R 101/03, BFH/NV 2005 S. 198

<sup>468</sup> FG Hamburg vom 03.01.2006 III 119/05; BFH (NV) vom 02.04.2004 – VIII B 175/03

**Beispiel:** Das Kind beendete seine Schulausbildung mit dem Abitur im Juli 2003. Im August 2003 wurde es gemustert und für wehrdienstfähig erklärt. Mit Einberufungsbescheid vom 8. September 2003 wurde es aufgefordert, seinen Grundwehrdienst am 5. Januar 2004 anzutreten.<sup>469</sup> Der Zeitraum von August bis Dezember umfasst fünf Monate, weshalb eine Übergangszeit nicht greift, obwohl das Kind hieran kein Verschulden hat.

Mit gesetzlicher Wehr- oder Zivildienst ist der Dienst gemeint, der aufgrund der Wehrpflicht abzuleisten ist, also der Grundwehrdienst oder ihm gleichgestellte Dienste.<sup>470</sup> Hierunter fällt auch der freiwillig verlängerte [Grund]Wehrdienst nach § 6b Wehrpflichtgesetz, da dieser nur im unmittelbaren Anschluss an den Grundwehrdienst geleistet werden kann., auf dessen Beginn – und damit dem Beginn der Zwangspause – das Kind in der Regel keinen Einfluss hat. Mit Aussetzen der Wehrpflicht im Jahr 2011 durch das Wehrrechtsänderungsgesetz 2011<sup>471</sup> dürfte eine Übergangszeit mit diesem begünstigenden Zeitabschnitt nicht mehr relevant sein.

Eine Übergangszeit ist auch zu berücksichtigen, wenn sich das Kind nach Beendigung der Ausbildung auf eine Ausbildung beworben hat, die innerhalb der Übergangszeit beginnt, oder sich das Kind noch auf eine solche bewirbt. Wäre das Kind nach Ablauf der 4 Monatsfrist Übergangszeit als Kind ohne Ausbildungsplatz zu berücksichtigen, weil auf die Bewerbung keine Zusage erfolgt, ist es für die gesamte Zeit als Kind ohne Ausbildung zu berücksichtigen.<sup>472</sup>

Eine Übergangszeit liegt nicht vor, wenn das Kind einen Ausbildungsabschnitt beendet und sich danach wegen Kindesbetreuung nicht um einen Anschluss-Ausbildungsplatz bemüht.<sup>473</sup> Etwas anderes muss hingegen für den Fall des Mutterschutzes gelten, da dieser in der Ausbildung geschützt ist (s.o.). Denkbar wäre eine Zwangspause bei einer studierenden Mutter, die sich zwecks Entbindung vom Studium beurlauben lässt. Eine Übergangszeit von bis zu vier Monaten kommt vor und nach diesem Urlaubssemester in Betracht.<sup>474</sup>

### **3.2.4 Kinder ohne Ausbildungsplatz**

Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann.<sup>475</sup>

Zweck der Vorschrift ist die Gleichstellung von Kindern, die noch erfolglos einen Ausbildungsplatz suchen, mit solchen Kindern, die bereits einen Ausbildungsplatz gefunden haben, weil typisierend davon auszugehen ist, dass in beiden Fällen eine gleiche Unterhaltssituation der Eltern besteht. Diese Gleichstellung ist aber nur dann gerechtfertigt, wenn das einen Ausbildungsplatz suchende Kind diesen im Erfolgsfall auch antreten könnte. Der Unterschied zu dem in Ausbildung befindlichen Kind muss allein in dem Mangel der Verfügbarkeit eines Ausbildungsplatzes liegen. Der Beginn oder die Fortsetzung der Ausbildung dürfen nicht an anderen Umständen als diesen scheitern.<sup>476</sup>

<sup>469</sup> Fall des Beschlusses BFH vom 07.09.2005 – III B 30/05, BFH/NV 2006 S. 50

<sup>470</sup> BTDrucks 14/6160, S. 11

<sup>471</sup> Aktueller Gesetzentwurf in Form BR-Drucksache 859/10 (Gesetz zum Redaktionsschluss noch nicht in Kraft)

<sup>472</sup> DAFamEStG 63.3.3 Abs. 3

<sup>473</sup> DAFamEStG 63.3.3 Abs. 4

<sup>474</sup> Helmke/ Bauer, Familienleistungsausgleich § 32 Rz 76

<sup>475</sup> §32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG

<sup>476</sup> BFH vom 15.07.2003 – VIII R 79/99, BStBl 2003 S. 843



Ausbildungspatzsuchend ist eine Person, die eine Ausbildung sucht. Dies gilt auch, wenn sie bereits eine Beschäftigung oder eine selbständige Tätigkeit ausüben.<sup>477</sup> Der angestrebte Ausbildungsplatz muss als Berufsausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG zu berücksichtigen sein.<sup>478</sup> Kein Mangel eines Ausbildungsplatzes liegt vor, wenn das Kind die objektiven Anforderungen an den angestrebten Ausbildungsplatz nicht erfüllt oder wenn es im Falle des Bereitstehens eines Ausbildungsplatzes aus anderen Gründen am Antritt gehindert wäre, z. B. wenn es im Ausland arbeitsvertraglich gebunden ist.<sup>479</sup>

**Beispiel:** Ein Kind mit Hauptschulabschluss hat als Berufsziel „Arzt“ und bewirbt sich auf einen entsprechenden Studienplatz. Die Bewerbung um den Studienplatz führt nicht zu einer Berücksichtigung als Kind ohne Ausbildungsplatz, da ein Studium nur mit Abitur oder vergleichbarem Abschluss möglich ist – und somit die objektiven Anforderungen an den angestrebten Ausbildungsplatz nicht erfüllt werden. Gleichwohl führen in diesem Fall Bewerbungen, die einen höheren Abschluss zum Ziel haben, zu einer Berücksichtigung.

**Hinweis:** Es treten gelegentlich Fälle auf, in denen sich beispielsweise Kinder ohne Hauptschulabschluss auf Ausbildungsstellen bewerben, für die Realschulabschluss Zugangsvoraussetzung ist oder auch Kinder ohne Abschluss auf Ausbildungsstellen, für die Hauptschulabschluss Zugangsvoraussetzung ist. Hier kann die Familienkasse nicht pauschal entscheiden, dass die objektiven Zugangsvoraussetzungen nicht vorliegen, da es in Einzelfällen durchaus möglich ist, dass diese Bewerbungen zum erfolgreichen Abschluss eines Ausbildungsvertrages führen. Wenn die Familienkasse anhand objektiver Tatsachen daher den Erfolg einer solchen Bewerbung nicht ausschließen kann, muss das Kind als ausbildungspatzsuchend berücksichtigt werden.

Das Gesetz gibt eine Tatbestandsvoraussetzung vor: Es muss an einem Ausbildungsplatz mangeln. Durch die DAFamEStG und die Rechtsprechung wurde der Anspruchstatbestand dahingehend konkretisiert, dass sich das Kind ernsthaft um diesen Ausbildungsplatz bemühen muss, und das zum frühestmöglichen Zeitpunkt. Zu unterscheiden sind hier drei mögliche Fallgestaltungen:

- Das Kind kann seine Ausbildung nicht beginnen
- Das Kind kann seine Ausbildung nicht fortsetzen
- Das Kind wartet auf einen fest zugesagten Ausbildungsplatz.

Der *Ausbildungsplatzmangel* ist eine objektive Tatsache, die sich aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse ergibt, d.h. das Kind hat keinen Ausbildungsplatz erlangt. Der Mangel an Ausbildungsplätzen muss sich durch eine Absage manifestiert haben.

Die Berücksichtigung weiterhin setzt voraus, dass es dem Kind trotz ernsthafter Bemühungen nicht gelungen ist, seine Berufsausbildung zum *frühestmöglichen Zeitpunkt* [nächstmöglichster Beginn] zu beginnen oder fortzusetzen. Eine Ausbildung wird nicht zum nächstmöglichen Zeitpunkt angestrebt, wenn das Kind aus von ihm zu vertretenden Gründen, z. B. wegen einer Erwerbstätigkeit, die Ausbildung erst zu einem späteren Zeitpunkt beginnen möchte.<sup>480</sup> Den Nachweis dafür, dass sich das Kind ernsthaft um einen Ausbildungsplatz bemüht, hat der Antragsteller zu führen. Diese Vorschrift erfordert objektiv, dass das Kind einen Ausbildungs-

---

<sup>477</sup> § 15 Satz 1 und 3 SGB III

<sup>478</sup> DAFamEStG 2010 63.3.4 Abs. 1

<sup>479</sup> DAFamEStG 2010 63.3.4 Abs. 1

<sup>480</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 2 Satz 2

platz nicht erlangt hat. Subjektiv ist jedenfalls erforderlich, dass das Kind eine Berufsausbildung nicht beginnen kann.<sup>481</sup>

Nächstmöglicher Zeitpunkt für die Aufnahme eines Studiums ist grundsätzlich der Beginn des nächsten Semesters, zu dem der Studiengang an der jeweiligen Bildungsstätte angeboten wird.<sup>482</sup> Für die Frage, wann das nächstmögliche Semester beginnt ist darauf abzustellen, wann der vorhergehende Ausbildungsabschnitt beendet wurde [z.B. Abitur], und wann im Anschluss daran die nächste Bewerbung möglich ist.<sup>483</sup>

**Hinweis:** In einigen Bundesländern (Berlin, Rheinland-Pfalz) ist das Ablegen des Abiturs im Monat März möglich. Kinder, die im März ihr Abitur machen, müssen sich daher spätestens für das nachfolgende Wintersemester bei der ZVS oder der jeweiligen Hochschule bewerben. Wird der ausgewählte Studiengang nur im Sommersemester angeboten, ist das nach dem o.a. Wintersemester liegende Sommersemester maßgeblich. Da eine Bewerbung aufgrund der Bewerbungsfristen regelmäßig relativ spät möglich ist, *muss* das Kind *im April* (nach dem Abitur) *erklären*, auf welchen Studienplatz es sich bewerben wird, und die Bewerbung und Absage (bzw. Zusage, Zwischennachricht) nachreichen. (Nimmt das Kind ernsthafte Bemühungen erst nach Ablauf des Folgemonats nach Wegfall eines anderen Berücksichtigungstatbestandes auf, ist es ab dem Monat der ersten Bewerbung oder Registrierung zu berücksichtigen.<sup>484</sup>)

Die innere Tatsache der Ausbildungswilligkeit ist anhand des äußeren Kriteriums des *Bemühens um einen Ausbildungsplatz* zu beurteilen. Die pauschale Angabe, ausbildungsbereit gewesen zu sein und sich um einen Ausbildungsplatz bemüht zu haben ist nicht ausreichend, die Bemühungen sind nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.<sup>485</sup> Ist eine Bewerbung erfolglos geblieben, sind für den anschließenden Zeitraum übliche und zumutbare Bemühungen nachzuweisen.<sup>486</sup> Ein Kind kann demnach nur dann als ausbildungswillig angesehen werden, wenn der Kindergeldberechtigte entsprechende Bemühungen nachweist.<sup>487</sup> Als Nachweis kommen schriftliche Bewerbungen sowie deren Zwischennachricht oder Ablehnung in Betracht, nicht jedoch mündliche Anfragen.<sup>488</sup> Auch eine Bescheinigung über die Registrierung als Bewerber für einen Ausbildungsplatz oder für eine Bildungsmaßnahme bei der Agentur für Arbeit oder bei einem anderen zuständigen Leistungsträger (ARGE, optierende Kommune) kommt in Betracht.<sup>489</sup> Dafür reicht es weder aus, dass das Kind nur Informationsgespräche bei der Berufsberatung noch dass es sich bei der Studienberatung informiert hat, wenn es sich daraufhin nicht konkret um einen Ausbildungs- oder Studienplatz beworben hat.<sup>490</sup> Bei der Meldung als Ausbildungsplatzsuchender ist zu beachten, dass eine Berücksichtigung mit dem Status "Bewerber" und nicht nur "ratsuchend" nachgewiesen werden muss. Die Behörde hat die schriftlichen oder persönlichen Nachfragen zu dokumentieren Die Meldung wirkt je-

<sup>481</sup> FG Köln v. 05.12.2001, 15 K 5616/98

<sup>482</sup> Lange/ Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A.10 S. 86 (Rz 213)

<sup>483</sup> FG Rheinland Pfalz vom 18.12.2006 – 5 K 1714/06

<sup>484</sup> DAFamEStG 63.3.4 Abs. 3 Satz 3

<sup>485</sup> BFH vom 19.06.2008 – III R 66/05, BStBl II 2009S. 1005

<sup>486</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 2 Satz 3

<sup>487</sup> Sächsisches FG v. 09.12.2002, 5 K 190/02

<sup>488</sup> FG München v. 23.07.2003, 9 K 4015/02; zur telefonischen Anfragen hat der BFH mit Urteil III R 66/05 entschieden, dass diese im Einzelfall als Nachweis ausreichen, wenn detailliert und glaubhaft dargelegt wird, mit welchen Firmen, Behörden usw. zu welchen Zeitpunkten (erfolglose) Gespräche geführt worden sind – hierzu reicht m.E. eine pauschale Erklärung des Kindes oder Berechtigten nicht aus, wenn nicht eine inhaltlich übereinstimmende Erklärung der Ausbildungsstelle die Angaben bestätigt.

<sup>489</sup> DAFamEStG 2010 63.3.4 Abs. 2

<sup>490</sup> FG München v. 05.12.2001, 9 K 5403/99

doch nur drei Monate fort. Nach Ablauf dieser Frist muss sich das Kind erneut als Ausbildungsuchender melden, da sonst der Kindergeldanspruch entfällt.<sup>491</sup>

Bei einem Studenten reicht die Erklärung, dass er studieren will und sich so bald wie möglich bewirbt aus, wenn das Vergabeverfahren bei der ZVS noch nicht eröffnet wurde.<sup>492</sup>

Der Kindergeldberechtigte trägt die Feststellungslast für die Bemühungen des Kindes um einen Ausbildungsplatz, da es um eine für ihn günstige Anspruchsvoraussetzung geht.<sup>493</sup>

Grundsätzlich ist jeder Ausbildungswunsch des Kindes anzuerkennen.<sup>494</sup> Der Ausbildungswunsch [des Kindes] wird ausschließlich von den Vorstellungen des Kindes und seiner Eltern bestimmt, das bedeutet auch, dass die Familienkasse nicht zu entscheiden hat, ob der gewählte Ausbildungsgang sinnvoll ist oder später zu einem ausreichenden Lebensunterhalt führt. Zu der Entscheidung über den Ausbildungsgang gehört auch die Auswahl des Ausbildungsortes und der Ausbildungseinrichtung.<sup>495</sup> Die Familienkasse darf deshalb aufgrund der Auswahl des Ausbildungsortes bzw. der Ausbildungseinrichtung keine nachteiligen Schlüsse ziehen. Die objektiven Voraussetzungen liegen deshalb auch dann vor, wenn sich ein Kind mit Abitur um einen zulassungsbeschränkten Studienplatz (z.B. Medizin) bewirbt, für den eine Maximalnote als Zulassungsvoraussetzung vorgegeben ist. Liegt diese Note bei 1,5 und das Kind hat einen Notendurchschnitt von 3,8 erfolgt zwar für diese Bewerbung eine Ablehnung. Bewirbt sich das Kind jedoch erneut auf diesen Studienplatz, rückt es aufgrund von Wartesemestern in der Reihung der Noten nach vorn, so dass bei einer genügend großen Anzahl von Wartesemestern die Zulassungsbeschränkung erfüllt wird. Dies kann im Einzelfall dazu führen, dass ein Kind, das nur eine ganz bestimmte Ausbildung [Studium] absolvieren will, und sich nach Absage regelmäßig wieder bewirbt, bis zum Erreichen der Altersgrenze berücksichtigt werden kann.<sup>496</sup>

Wenn das Kind seine *Berufsausbildung nicht beginnen* kann, hat das Kind noch keine Ausbildung (zum Beispiel einen Schulabschluss) und findet keinen Ausbildungsplatz. In der Regel sind das Kinder ohne Schulabschluss, die einen Schulabschluss erlangen wollen oder Kinder mit Schulabschluss, die eine Ausbildung zu ihrem Berufsziel beginnen möchten. Kennzeichnend ist, dass erstmals nach einer allgemeinbildenden Schule eine berufszielbezogene Ausbildung erfolgen soll.

**Beispiel:** Kind Patrick verlässt die 9. Klasse ohne Abschluss (in einigen Bundesländern möglich) im Februar 2005. Nach einiger Zeit Pause bewirbt er sich im Mai 2005 auf eine von der Bundesagentur für Arbeit geförderte Maßnahme, mit welcher er ab September seinen Hauptschulabschluss nachholen kann. Eine Berücksichtigung ist wie folgt möglich:

- |                 |   |
|-----------------|---|
| 01/2005-02/2005 | Kind in Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG)   |
| 03/2005-04/2005 | Keine Berücksichtigung möglich (Insbesondere keine Übergangszeit, da die begünstigenden Zeitabschnitte länger als 4 Monate auseinanderliegen) |
| 05/2005-08/2005 | Kind ohne Ausbildungsplatz (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG)   |
| 09/2005-12/2005 | Kind in Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG)   |

<sup>491</sup> BFH vom 19.06.2008 – III R 66/05, BStBl II 2009S. 1005

<sup>492</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 1 Satz 10

<sup>493</sup> FG Köln v. 11.11.2004, 10 K 5425/03

<sup>494</sup> DAFamEStG 63.3.4 Abs. 1 Satz 8

<sup>495</sup> Hess/ Ebling, Die DAFamEStG 2009 S. 97

<sup>496</sup> Hess/ Ebeling, Die DAFamEStG 2009 S. 129

**Beispiel:** Kind Petra beendet im Juli 2007 ihre Schulausbildung (Realschule). Sie bewirbt sich auf verschiedene Ausbildungsstellen, von denen sie jeweils eine Absage erhält. (Nimmt das Kind ernsthafte Bemühungen erst nach Ablauf des Folgemonats nach Wegfall eines anderen Berücksichtigungstatbestandes auf, ist es ab dem Monat der ersten Bewerbung oder Registrierung zu berücksichtigen)

Bewerbung	Absage	Firma	Das Kind kann bis Juli wegen Ausbildung berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung als Kind ohne Ausbildungsplatz ist möglich von Juli bis August. Im September hat das Kind keine offenen Bewerbungen mehr. Da es sich erst im Oktober erneut bewirbt, ist eine Berücksichtigung im September nicht möglich, von Oktober bis Dezember erfolgt eine Berücksichtigung.
15.06.2007	12.08.2007	A	
03.07.2007	23.08.2007	B	
14.08.2007	30.08.2007	C	
02.10.2007	30.10.2007	D	
15.10.2007	12.11.2007	E	
18.10.2007	02.12.2007	F	

**Beispiel:** Kind Monika beendet im Juli 2007 ihre Schulausbildung (Realschule). Sie meldet sich am 20. Juli bei der Bundesagentur für Arbeit ausbildungsplatzsuchend. Am 20. November erneuert sie ihre Meldung bei der Bundesagentur für Arbeit. Das Kind kann bis Juli wegen Ausbildung berücksichtigt werden. Für den Rest des Jahres kann das Kind berücksichtigt werden, da es ohne Unterbrechung (jeweils drei Monate) in allen Kalendermonaten des Jahres bei der Bundesagentur für Arbeit gemeldet war.

**Hinweis:** In der Praxis sind ausbildungswillige Kinder bei der Bundesagentur für Arbeit regelmäßig gemeldet, und bewerben sich auch selbst nebenbei, so dass es in der Regel kaum zu Unterbrechungen kommt, weil entweder gerade eine Bewerbung läuft oder das Kind gemeldet ist. Es empfiehlt sich aber trotzdem, bei der erstmaligen Berücksichtigung als ausbildungsplatzsuchendes Kind auf die verschiedenen Nachweismöglichkeiten hinzuweisen, damit der Berechtigte sich um Absagen kümmern kann und auch sonst keine Unterbrechung eintritt.

**Beispiel:** Kind Jürgen beendet im Juli 2007 ihre Schulausbildung (Realschule). Er bewirbt sich bei einem Sattler im Nachbarort, um das Handwerk zu erlernen. Da der Sattler ein sehr kleiner Handwerksbetrieb ist, und nur einen Gesellen ausbilden kann, teilt er dem Kind mit, dass er Jürgen erst im Jahr 2009 – wenn der alte Geselle seine Lehre beendet hat – ausbilden kann. Jürgen ist damit einverstanden. In diesem Fall kommt eine feste Zusage für 2009 zustande, so dass Jürgen bis zum Ausbildungsbeginn in Wartezeit ist, und sich nicht erneut bewerben bzw. bei der Bundesagentur melden muss.

Das Kind kann seine *Ausbildung* nicht *fortsetzen*, wenn es einen weiteren Ausbildungsabschnitt mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen kann. Typisch sind hier Stufenausbildungen wie zum Beispiel zum Berufsziel Richter (Stufen: Abitur – Studium – erstes Staatsexamen – zweites Staatsexamen) oder Ausbildungen, die in verschiedenen Ausbildungsabschnitten abgeleistet werden (zum Beispiel Rettungssanitäter, die Lehrgänge mit mehreren Teilabschnitten erfolgreich durchführen müssen)

Das Kind befindet sich in einer *Wartezeit*, wenn es einen fest zugesagten Ausbildungsplatz hat, und auf den Beginn der Ausbildung wartet. Dies kann sowohl bei einer erstmaligen Ausbildung als auch beim Beginn des nächsten Ausbildungsabschnittes der Fall sein. Ist die Wartezeit kleiner als vier Monate, kann das Kind auch wegen Übergangszeit berücksichtigt werden. Die Wartezeit beginnt beispielsweise mit der Beendigung der Schulausbildung, einer (ersten) Ausbildung oder eines Ausbildungsabschnitts. Nimmt das Kind ernsthafte Bemühungen erst nach Ablauf des Folgemonats nach Wegfall eines anderen Berücksichtigungstatbe-

standes i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG auf, ist es ab dem Monat der ersten Bewerbung oder Registrierung zu berücksichtigen; die Bewerbung muss für den nächstmöglichen Ausbildungsbeginn erfolgen.<sup>497</sup>

**Beispiel 1:** Kind Brigitte, 22 Jahre, beendet ihre Berufsausbildung am 15.07.2002. Bereits am 20.03.2002 hat sie sich um eine weitere Ausbildung beworben, die sie aufgrund ihrer Zusage jedoch frühestens zum 01.04.2003 beginnen kann. Die Wartezeit beginnt am 16.07.2002 und endet am 31.03.2003. Für diesen Zeitraum ist das Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG zu berücksichtigen.

**Beispiel 2:** Kind Brigitte, 22 Jahre, ist ab 15.07.2002 beim Arbeitsamt nicht mehr als Ausbildungssuchend gemeldet (Ablauf der Dreimonatsfrist ohne erneute Meldung). Am 10.12.2002 bewirbt sie sich auf einen Ausbildungsplatz, der ihr für den 01.04.2003 zugesagt wird. Die Wartezeit beginnt 10.12.2002, da die Bewerbung nicht vor Ablauf eines Kalendermonats nach Wegfall des letzten Anspruchstatbestandes erfolgte. Für Dezember 2002 bis März 2003 ist das Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG zu berücksichtigen.

Bewirbt sich das Kind aus einem freiwilligen Wehrdienst heraus (z.B. freiwilliger Grundwehrdienst, Wehrübung, Soldat auf Zeit usw.) kann das Kind nach dieser Vorschrift ggf. berücksichtigt werden, es ist wie ein Kind in Erwerbstätigkeit zu behandeln – Einkünfte und Bezüge sind zu berücksichtigen!<sup>498</sup> (siehe auch nachfolgend Berücksichtigung während eines Wehrdienstes)

### **3.2.5 Freiwilliges Jahr oder Freiwilligendienst**

Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und ein freiwilliges soziales Jahr oder ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne des Jugendfreiwilligendienstegesetzes oder einen Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1719/2006/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. November 2006 zur Einführung des Programms „Jugend in Aktion“ (ABl. EU Nr. L 327 S. 30) oder einen anderen Dienst im Ausland im Sinne von § 14b des Zivildienstgesetzes oder einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „weltwärts“ im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 1. August 2007 (BAnz. 2008 S. 1297) oder einen Freiwilligendienst aller Generationen im Sinne von § 2 Absatz 1a des Siebten Buches Sozialgesetzbuch leistet.<sup>499</sup> Kinder, die einen Freiwilligendienst leisten, werden steuerrechtlich nur berücksichtigt, wenn der Dienst die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG in Verbindung mit der jeweiligen Verweisungsnorm erfüllt. Die Vorschrift ist nicht analog auf andere freiwillige soziale Dienste anwendbar. Aus Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Zweck der Vorschrift ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Kindergeldberechtigung bei Freiwilligendiensten eines volljährigen Kindes auf die konkret umschriebenen Dienste beschränken wollte.<sup>500</sup>

#### **3.2.5.1 Freiwilliges soziales Jahr und freiwilliges ökologisches Jahr**

Das „Gesetz zur Förderung eines Freiwilligen Sozialen Jahres (SozDiG) und das Gesetz zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJFG) wurden zum 1.6.2008 durch das

<sup>497</sup> DAFamEStG 2010 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 9

<sup>498</sup> BfF vom 06.08.99 – St I 4 – S 2471 – 146/99

<sup>499</sup> § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d EStG

<sup>500</sup> BFH vom 18.03.2009 – III R 33/07, BStBl II 2009 S. 1010

Gesetz zur Förderung von Jugendfreiwilligendiensten (JFDG)<sup>501</sup> abgelöst. Dienste, die vor dem 1.6.2008 vereinbart oder begonnen wurden und über den 31.5.2008 hinausgehen und für die die Beteiligten nicht die Anwendung der Vorschriften des JFDG vereinbart haben, sind nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG in der bis zum 31.12.2007 anzuwendenden Fassung zu berücksichtigen (vgl. Übergangsregelung in § 52 Abs. 40 Satz 5 EStG).<sup>502</sup>

Das *Freiwillige Soziale Jahr* (FSJ) ist ein sozialer Freiwilligendienst in Deutschland für Jugendliche und junge Erwachsene, die die Vollzeitschulpflicht erfüllt und noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet haben. Im Bereich der Evangelischen Kirche wird es auch als Diakonisches Jahr bezeichnet. Für das Freiwillige Soziale Jahr gibt es viele, meist überregionale Träger. Diese arbeiten mit vielfältigen Einsatzstellen zusammen. Die Einsatzstelle ist die konkrete Stelle, bei der der FSJ-Teilnehmer („FSJler“) dann seinen Freiwilligendienst ableistet. Unter dem Dach des Trägers werden viele Einsatzstellen koordiniert und er ist neben der Einsatzstelle auch in pädagogischer, organisatorischer und insbesondere rechtlicher Hinsicht eingebunden. Die Arbeitszeit während des Dienstes richtet sich nach den Gegebenheiten der Einsatzstelle, ist allerdings durch die in öffentlichen Tarifen vereinbarten Wochenstundenregelungen begrenzt. In der Regel sind es etwa 39 Wochenstunden.

Die finanzielle Vergütung („Taschengeld“, Verpflegung, Unterkunft, Fahrtkostenersatzung) variiert stark von Träger zu Träger und selten auch zwischen den Einsatzstellen beim selben Träger. Unterkunft und Verpflegung werden, wenn nicht gestellt, dann finanziell vergütet (Einsatzstellen wie Kindergärten müssen keine Unterkunft oder Ersatzleistung bieten). Das Gesetz sieht eine pädagogische Begleitung der FSJler vor, welche durch den Träger geleistet wird. Neben der individuellen Betreuung der Teilnehmer gehört hierzu insbesondere die Seminararbeit. Es werden ein Einführungs-, ein Zwischen- und ein Abschlussseminar durchgeführt, deren Mindestdauer je fünf Tage beträgt. Die Gesamtdauer der Seminare beträgt bezogen auf ein zwölfmonatiges FSJ mindestens 25 Tage. Die Seminarzeit gilt als Dienstzeit und die Teilnahme an den Seminaren ist Pflicht. Die FSJler wirken an der inhaltlichen Gestaltung und der Durchführung der Seminare mit.

Je nach Einsatzgebiet und Träger erhält man eine gegebenenfalls notwendige Ausbildung oder Fortbildung. Im Sportbereich ist dies üblicherweise eine volle Übungsleiterausbildung und für einen Einsatz im Rettungsdienst die Ausbildung zum Rettungshelfer oder Rettungssanitäter. Diese Ausbildungen werden, je nach Träger, Einsatzstelle und Länge des FSJes anteilig oder meist voll bezahlt.<sup>503</sup>

Das *Freiwillige Ökologische Jahr* (FÖJ) ist ein Bildungs- und Orientierungsjahr für Jugendliche im Alter von 16 bis 27 Jahren. Das Freiwillige Ökologische Jahr dauert in der Regel zwölf Monate, um es erfolgreich abzuschließen jedoch mindestens sechs. Es beginnt in der Regel am 1. September und endet am 31. August des Folgejahres. Das Freiwillige Ökologische Jahr kann bei der Stiftung für Hochschulzulassung, ehemals ZVS als Wartesemester angerechnet werden, einzelne Stellen können anerkannte Kriegsdienstverweigerer als Ersatz für den Zivildienst geltend machen. Es wird von den Ländern und einzelnen Trägern finanziell unterstützt und durchgeführt. Die Teilnehmer organisieren sich darüber hinaus auch selbstständig in Landes- und Bundesgremien. Das Freiwillige Ökologische Jahr kann auch im Ausland abgeleistet werden, was allerdings selten vorkommt, da es nur wenige Stellen gibt. Listen der Einsatzstellen (EST) gibt es bei den Trägern im jeweiligen Bundesland. Als EST kommen gemeinnützige Einrichtungen in Frage, die in ihrer Arbeit ökologische Aspekte beachten und ihre vielseitigen Arbeitsbereiche und Tätigkeiten in Bereichen vom praktischen Naturschutz über Umweltbildung bis hin zur Umweltforschung haben. Jede Einsatzstelle wird von einem

<sup>501</sup> BGBl I 2008 S. 842

<sup>502</sup> DAFamEStG 2010 63.3.5.2 Abs. 1

<sup>503</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Freiwilliges\\_Soziales\\_Jahr](http://de.wikipedia.org/wiki/Freiwilliges_Soziales_Jahr)

Träger betreut, bei dem auch der FÖJ-Teilnehmer seine Seminare besucht. Die Träger der einzelnen Einsatzstellen organisieren insgesamt 25 Seminartage, aufgeteilt in 5 Wochen. In den einzelnen Wochen werden von den FÖJ-Teilnehmern oder den Trägern festgesetzte Themen wie Ökosysteme, Nachhaltigkeit oder Globalisierung behandelt. Die Ausgestaltung dieser Tage erfolgt meist durch Referenten oder Selbstorganisation. Auch können die Teilnehmer bei einigen Trägern zusätzliche Qualifizierungsbausteine wie beispielsweise die Bausteine Pädagogik oder Grüne Berufe erwerben. Das „Gehalt“ von Teilnehmern des Freiwilligen Ökologischen Jahres ist vom jeweiligen Bundesland abhängig, wobei es gravierende Unterschiede innerhalb Deutschlands gibt. Die Kosten für FÖJ-Teilnehmer übernehmen zum Teil die Einsatzstellen, zum anderen die Bundesländer, eventuell hilft der Träger. FÖJ-Teilnehmer erhalten im Prinzip ein monatliches Taschengeld, Verpflegung sowie Unterkunft gestellt. In der Regel werden oft Unterkunft und/oder Verpflegung ganz oder zu einem Teil ausbezahlt. Das Taschengeld beläuft sich auf ca. 184€ bis 370€.<sup>504</sup>

Das freiwillige soziale Jahr und das freiwillige ökologische Jahr werden aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung des bzw. der Freiwilligen mit einem anerkannten Träger bis zur Dauer von i. d. R. zwölf zusammenhängenden Monaten geleistet. Bei einem Dienst im Inland besteht die Möglichkeit der Verlängerung um bis zu sechs Monate. Es kommt auch die Ableistung im (nicht notwendig europäischen) Ausland in Betracht; zum Dienst gehört in diesen Fällen auch die Zeit, in welcher der Träger die Freiwilligen auf ihre Tätigkeit vorbereitet (Vorbereitungsdienst).<sup>505</sup>

Als Träger des freiwilligen sozialen Jahres und des freiwilligen ökologischen Jahres im Inland sind gesetzlich zugelassen:

- die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege zusammengeschlossenen Verbände und ihre Untergliederungen,
- Religionsgemeinschaften mit dem Status einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft,
- die Gebietskörperschaften sowie nach näherer Bestimmung der Länder sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Die zuständigen Landesbehörden erteilen die Zulassung als Träger des freiwilligen sozialen Jahres im Inland außerhalb der Fälle gesetzlicher Zulassung, des freiwilligen ökologischen Jahres im Inland, und des freiwilligen sozialen und ökologischen Jahres im Ausland (wobei die entsprechende juristische Person ihren Sitz im Inland haben muss).<sup>506</sup>

Als Nachweise sind die mit dem gesetzlich zugelassenen oder anerkannten Träger vor Beginn des Freiwilligendienstes geschlossenen Vereinbarung<sup>507</sup> vorzulegen. Der Maßnahmeträger stellt dem Teilnehmenden zum Abschluss der Maßnahme eine Bescheinigung folgenden Inhalts aus, die ebenfalls vorzulegen ist.<sup>508</sup>

1. Vor-, Zuname des Kindes, Anschrift, Geburtsdatum,
2. Angabe des Zeitraumes der Verpflichtung,
3. Erklärung, daß die Bestimmungen des JFDG eingehalten werden,
4. Bezeichnung des Trägers,
5. beim ökolog. Jahr und freiw. soz. Jahr nach Bezeichnung der Zulassungsbehörde und des Zulassungsbescheides.

**Hinweis:** In der Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) sind die sechs „Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege“ in Deutschland zusammenge-

<sup>504</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Freiwilliges\\_ökologisches\\_Jahr](http://de.wikipedia.org/wiki/Freiwilliges_ökologisches_Jahr)

<sup>505</sup> DAFamEStG 2010 63.3.5.2 Abs. 2

<sup>506</sup> DAFamEStG 2010 63.3.5.2 Abs. 3

<sup>507</sup> § 6 Abs. 1 SozDiG bzw. FÖJFG; § 11 Abs. 1 JFDG

<sup>508</sup> § 6 Abs. 2 SozDiG bzw. FÖJFG; § 11 Abs. 3 JFDG

geschlossen. Sie haben jeweils eine Vielzahl von Mitgliedsverbänden bzw. –organisationen. Diese Spitzenverbände sind:<sup>509</sup>

- die Arbeiterwohlfahrt (AWO) mit Sitz in Berlin,
- der Deutscher Caritasverband (DCV) mit Sitz in Freiburg im Breisgau – für die katholische Wohlfahrtspflege,
- der Paritätische Gesamtverband (Der PARITÄTISCHE) mit Sitz in Berlin (Deutsche Paritätische Wohlfahrtsverband),
- das Deutsches Rotes Kreuz (DRK) mit Sitz in Berlin,
- das Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland (DW der EKD) mit Sitz in Stuttgart – für die evangelische Wohlfahrtspflege,
- die Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland (ZWST) mit Sitz in Frankfurt am Main – für die jüdische Wohlfahrtspflege.

Soweit ein solcher „geborener“ Träger die Bescheinigung ausstellt, ist die Bezugnahme auf die Zulassung des Landes nicht erforderlich.

**Hinweis:** Die Mitglieder im Paritätischen Gesamtverband (identisch mit dem Deutschen Paritätische Wohlfahrtsverband) sind sowohl überregional tätige Organisationen als auch Landesverbände. Auf der Internetseite [www.der-paritaetische.de](http://www.der-paritaetische.de) können die Mitglieder des Gesamtverbandes und der Landesverbände eingesehen werden. Für Träger, die Mitglied im Gesamtverband bzw. in einem Landesverband sind, ist die Bezugnahme auf die Zulassung des Landes nicht erforderlich.

Das FSJ/FÖJ kann seit dem 01.08.2002 im Inland zwischen sechs und achtzehn Monaten dauern (davor längstens 12 Monate), im Ausland zwölf Monate. Eine mehrfache Ableistung wird nicht gefördert. Eine mehrfache Ableistung liegt vor, wenn nach Beendigung einer Maßnahme eine weitere Maßnahme begonnen wird, und es sich nicht um eine Verlängerung der ursprünglichen Maßnahme handelt. Bei Verlängerung der ursprünglichen Maßnahme gelten die o.a. zeitlichen Grenzen; die ursprüngliche Maßnahme und die Verlängerung werden als ein Zeitraum betrachtet. Eine Verlängerung liegt nur vor, wenn diese sich unmittelbar an die ursprüngliche Maßnahme anschließt. Mehrere Verlängerungen sind bis zur Höchstdauer möglich. Die mehrmalige Ableistung eines freiwilligen sozialen oder freiwilligen ökologischen Jahres – sowohl als auch – ist nicht zulässig.<sup>510</sup> Gegebenenfalls erhält das Kind während der Maßnahme Taschengeld, welches den Bezügen des Kindes hinzuzurechnen ist (ggf. sind Sachbezugswerte für Unterkunft und Verpflegung anzusetzen).

### 3.2.5.2 Europäischer Freiwilligendienst

Mit Beschluss des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.11.2006 wurde die Einführung des Programms „Jugend in Aktion“ im Zeitraum 2007-2013 beschlossen.<sup>511</sup> Dieses löst das gemeinschaftliche Aktionsprogramm „Jugend“ gem. dem Beschluss des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.4.2000 ab.<sup>512</sup> Bestandteil des Programms „Jugend in Aktion“ ist u. a. der „Europäische Freiwilligendienst“. Freiwilligendienste nach dem Programms „Jugend in Aktion“, die ab dem 1.1.2007 begonnen wurden, sind ab dem Kalenderjahr 2007 zu berücksichtigen.<sup>513</sup>

Der Europäische Freiwilligendienst wird auf der Grundlage eines privatrechtlichen Fördervertrags abgeleistet, der zwischen dem Freiwilligen, der (meist inländischen) Entsendeorganisa-

<sup>509</sup> <http://www.bagfw.de/wir-ueber-uns/mitgliedsverbaende/>

<sup>510</sup> DAFamEStG 63.3.5.2 Absatz 2 Satz 4, BfF vom 05.12.2002 – St I 4 – S 2471 – 216/2002

<sup>511</sup> Nr. 1719/2006/EG, ABl. EU Nr. L 327 S. 30

<sup>512</sup> Nr. 1031/2000/EG, ABl. EG Nr. L 117 S. 1

<sup>513</sup> § 52 Abs. 40 Satz 4 EStG



tion, der (meist im EU- bzw. EWR-Gebiet ihren Sitz habenden) Aufnahmeorganisation und der die Förderung bewilligenden Stelle geschlossen wird. Die die Förderung bewilligende Stelle ist für in Deutschland ansässige Freiwillige i. d. R. die deutsche Nationalagentur „Jugend für Europa“ (Godesberger Allee 142 - 148, 53175 Bonn), in Ausnahmefällen unmittelbar die Europäische Kommission in Brüssel. Der Vertrag kommt erst mit abschließender Unterzeichnung durch die bewilligende Stelle zustande; er ist zwingende Voraussetzung für die Berücksichtigung. Der Tätigkeitsort liegt regelmäßig, aber nicht notwendig, im EU-/EWR-Gebiet. Die Dauer ist auf maximal zwölf Monate beschränkt; bis zu der Höchstdauer können auch mehrere Dienste bzw. die Arbeit in verschiedenen Projekten berücksichtigt werden.<sup>514</sup>

Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung, die die deutsche Nationalagentur oder die Entsendeorganisation unter Bezugnahme auf das Aktionsprogramm und Angabe der Beteiligten (des Freiwilligen, der Entsendeorganisation und der Aufnahmeorganisation), der Dauer sowie der Projektnummer vor Beginn oder nach Abschluss der Tätigkeit dem Freiwilligen ausstellt, sowie durch das Zertifikat über die Ableistung des Dienstes, das die Europäische Kommission nach Abschluss der Tätigkeit dem Freiwilligen ausstellt zu erbringen. Spätestens im Rahmen der abschließenden Prüfung ist ein Nachweis über die Ableistung und die Dauer des Dienstes zu erbringen. Bei Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung bzw. des Zertifikats ist von einem rechtswirksamen Fördervertrag auszugehen.<sup>515</sup>

### **3.2.5.3 Freiwilliger Dienst im Ausland nach § 14b Zivildienstgesetz**

Berücksichtigt werden kann ab 01.01.2001 auch ein Dienst im Ausland nach § 14b Zivildienstgesetz (ZDG). Dienste i.S. des § 14b ZDG sind Dienste im Ausland, die das friedliche Zusammenleben der Völker fördern, von einem nach § 14b Abs. 3 ZDG anerkannten Träger durchgeführt werden und von einem anerkannten Kriegsdienstverweigerer unentgeltlich anstelle des Zivildienstes geleistet werden.<sup>516</sup> Auf Grund der Aussetzung der Wehrpflicht durch das Wehrrechtsänderungsgesetz 2011 entfällt dieser Dienst, der auch in der Vergangenheit kaum praxisrelevant war, wohl bis auf weiteres.

Dieser Dienst befreite anerkannte Kriegsdienstverweigerer vom Zivildienst, wenn sie sich gegenüber einem vom Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend im Einvernehmen mit dem Auswärtigen Amt anerkannten Träger zur Leistung des Dienstes verpflichten (z.B. durch Vertrag). Eine Anerkennung konnte nur erfolgen, wenn der Dienst über einen solchen Träger absolviert wird. Der Dienst dauerte (von vorneherein) 2 Monate länger als der Zivildienst, aktuell zwölf Monate.

**Hinweis:** Ist der Dienst auf weniger als 12 Monate begrenzt, und wird z.B. später verlängert, ist das ein Indiz, dass es sich ggf. nicht um einen Dienst i.S. § 14b ZDG handelt. Es traten gelegentlich Verwechslungen auf, da der Dienst von der Ableistung des Zivildienstes befreite.<sup>517</sup> Dies galt auch für ähnliche Dienste wie Entwicklungsdienst<sup>518</sup>, Freiwilliges Jahr<sup>519</sup>. Während eine Berücksichtigung beim Kindergeldanspruch für das freiwillige Jahr möglich war, war dies für den Entwicklungsdienst nicht der Fall.

**Hinweis:** Anerkannte Träger weisen i.d.R. in den ausgestellten Bescheinigungen darauf hin, dass sie von den zuständigen Ministerien anerkannt sind.

<sup>514</sup> DAFamEStG 63.3.5.3 Abs. 2

<sup>515</sup> DAFamEStG 63.3.5.3 Abs. 3

<sup>516</sup> DAFamEStG 63.3.5.4 Abs. 1, BFH vom 18.03.2009 – III R 33/07, BStBl II 2009 S. 1010

<sup>517</sup> § 14b ZDG

<sup>518</sup> § 14a ZDG

<sup>519</sup> § 14c ZDG

Als Nachweis war die Anerkennung als Kriegsdienstverweigerer, Nachweis über die Verpflichtung (z.B. Vertrag) sowie ein Nachweis das der Träger des Dienstes für diesen Dienst anerkannt ist anzufordern. Soweit ein Nachweis des Bundesamtes für Zivildienst über die Befreiung vom Zivildienst aufgrund des Dienstes nach § 14b ZDG vorlag, war davon auszugehen, dass es sich um einen anerkannten Dienst und anerkannten Träger handelt. Die Ableistung des Dienstes führte ab 01.01.2001 nicht zu einem Verlängerungstatbestand i.S. des § 32 Abs. 5 EStG (bis 31.12.2000 führte die Ableistung eines solchen Dienstes zu einem Verlängerungstatbestand).<sup>520</sup>

**Wegen der Aussetzung der allgemeinen Wehrpflicht und der Verpflichtung zur Ableistung des Zivildienstes ab dem 1.7.2011 kann ein anderer Dienst im Ausland nach § 14b ZDG längstens bis zum 31.12.2011 berücksichtigt werden. Voraussetzung ist, dass die schriftliche Vereinbarung nach § 14b Abs. 1 ZDG bereits vor dem 1.7.2011 geschlossen wurde.**<sup>521</sup>

#### **3.2.5.4 Freiwilligendienst „Weltwärts“**

Mit dem Gesetz zur Förderung von Jugendfreiwilligendiensten wurde auch § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d EStG dahingehend ergänzt, dass nun auch der Freiwilligendienst „Weltwärts“ zu einer Berücksichtigung führt.

*Weltwärts* ist der entwicklungspolitische Freiwilligendienst des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Umsetzung des entwicklungspolitischen Freiwilligendienstes „weltwärts“ vom 1.8.2007.<sup>522</sup> Dieser Freiwilligendienst wird auf der Grundlage einer Vereinbarung abgeleistet, die zwischen dem bzw. der Freiwilligen und mindestens der Entsendeorganisation geschlossen wird. Die Einsatzdauer kann flexibel von grundsätzlich 6 bis zu 24 zusammenhängenden Monaten gestaltet werden.<sup>523</sup>

„weltwärts“ ist ein Lerndienst, der sich an junge Menschen von 18-28 Jahren richtet. Im Unterschied zu einem Fachdienst setzt er kein Fachwissen in den Einsatzbereichen voraus. Während des Projektaufenthaltes stehen das gemeinsame Arbeiten, das alltägliche Voneinanderlernen und der kulturelle Austausch im Mittelpunkt. Das Programm richtet sich an alle 18- bis 28-Jährigen mit Haupt- oder Realschulabschluss und abgeschlossener Berufsausbildung (oder vergleichbarer Eignung), Fachhochschulreife oder Abitur. Interesse an entwicklungspolitischen Themengebieten sowie anderen Kulturen und den Lebensverhältnissen in den Entwicklungsländern wird erwartet, dagegen wird bei weltwärts im Unterschied zu einem Fachdienst kein Fachwissen in den Einsatzbereichen voraus gesetzt. Die Teilnahme an weltwärts-Projekten ist kostenfrei. Jeder Teilnehmer wird mit bis zu 580€ pro Monat, jedoch max. bis zu 75% der Gesamtkosten durch das BMZ gefördert. Ein Teil der restlichen Kosten kann durch einen Förderkreis von den Teilnehmern getragen werden, maximal jedoch 150€ pro Auslandsmonat. Eventuelle Restkosten müssen durch die Entsendeorganisation aufgebracht werden.

Alle anfallenden Kosten wie Anreise, Betreuung, Versicherungsschutz, Verpflegung und ein Taschengeld in Höhe von mindestens 100€ werden finanziert. Für eine den örtlichen Gegebenheiten angemessene und kostenfreie Unterbringung sorgt die Entsendeorganisation oder

<sup>520</sup> DAFamEStG 63.5 Abs. 3 Satz 1

<sup>521</sup> DAFamEStG 2011 63.3.5.4 Abs. 3

<sup>522</sup> BAnz. 2008 S. 1297

<sup>523</sup> DAFamEStG 63.3.5.5 Abs. 1

die aufnehmende Organisation vor Ort. Ebenso werden die Seminare vor, während und nach dem Aufenthalt durch den Förderungsbetrag gedeckt.

Anerkannte Wehrdienstverweigerer können nach § 14b ZDG (Zivildienstgesetz) über weltwärts einen Freiwilligendienst leisten, der unter drei Voraussetzungen als Ersatz für den Zivildienst anerkannt wird:

1. Der Freiwilligendienst über weltwärts dauert mindestens zwei Monate länger als der übliche Zivildienst von derzeit neun Monaten. Die meisten Stellen bei weltwärts werden über zwölf oder mehr Monate angeboten.
2. Der Freiwilligendienst über weltwärts muss vor Vollendung des 23. Lebensjahres angetreten und vor Vollendung des 24. Lebensjahres beendet sein.
3. Der Freiwilligendienst über weltwärts erfolgt bei einer Entsendeorganisation, die vom Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend (BMFSFJ) als Träger bzw. Projektstelle des "Anderen Dienstes im Ausland" (ADiA) anerkannt ist. Diese Organisationen sind in der Stellendatenbank entsprechend gekennzeichnet<sup>524</sup>.

Als Nachweis ist die nach Abschnitt 6 der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit mit dem anerkannten Träger vor Beginn des Freiwilligendienstes geschlossenen Vereinbarung und die nach Abschluss des Dienstes erteilten Bescheinigung des Trägers vorzulegen. Der Nachweis ist spätestens mit der abschließenden Prüfung zu erbringen.<sup>525</sup>

Für Zwecke der Kindergeldfestsetzung können nur Freiwilligendienste berücksichtigt werden, die mit einer anerkannten Entsendeorganisation vereinbart wurden. Auf der Internetseite des im Auftrag des BMZ handelnden weltwärts-sekretariats sind die zugelassenen Entsendeorganisationen aufgelistet (<http://www.weltwaerts.de/weltwaertsGehen/organisationen/eolist.aspx>).<sup>526</sup>

### **3.2.5.5 Freiwilligendienst aller Generationen**

Die Tatbestandsmerkmale, ob ein Freiwilligendienst vorliegt, ergeben sich nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d aus § 2 Abs. 1a SGB VII.<sup>527</sup> Ein Freiwilligendienst liegt demnach vor, wenn eine Person nach Erfüllung der Schulpflicht auf der Grundlage einer schriftlichen Vereinbarung im Dienst eines geeigneten Trägers im Umfang von durchschnittlich mindestens acht Wochenstunden und für die Dauer von mindestens sechs Monaten als Freiwillige einen Freiwilligendienst aller Generationen unentgeltlich leisten.<sup>528</sup>

Die Schulpflicht endet in Deutschland mit Abschluss des 9. Schuljahres, in einigen Bundesländern mit Abschluss des 10. Schuljahres. Da diese Zeiträume regelmäßig vor Vollendung des 18. Lebensjahres liegen, dürfte diesem Tatbestandsmerkmal kaum Bedeutung zukommen. In Einzelfällen ist aber durchaus denkbar, dass für ein Kind noch Schulpflicht besteht, und somit ein Freiwilligendienst ausgeschlossen ist. In begründeten Zweifelsfällen sollte daher der Schulabschluss geprüft werden.

Wie bei allen anderen Freiwilligendiensten ist als Nachweis eine schriftliche Vereinbarung in Kopie vorzulegen.<sup>529</sup>

<sup>524</sup> <http://de.wikipedia.org/wiki/Weltwärts>

<sup>525</sup> DAFamEStG 2010 63.3.5.5 Abs. 2

<sup>526</sup> Hess/Ebeling, Die DAFamEStG 2009 S. 146

<sup>527</sup> DAFamEStG 2010 63.3.5.6 Abs. 1

<sup>528</sup> § 2 Abs. 1a Satz 1 SGB VII

<sup>529</sup> DAFamEStG 2010 63.3.5.6 Abs. 3

Der Freiwilligendienst muss an mindestens durchschnittlich acht Wochenstunden abgeleistet werden (Inanspruchnahme). Es müssen also wöchentlich acht Stunden abgeleistet werden, wobei es unschädlich ist, wenn in einer Woche weniger als acht Stunden geleistet werden, wenn als Ausgleich hierzu in einer anderen Woche mehr als acht Stunden geleistet werden. Soweit in einer Woche kein Dienst geleistet wird, führt das nicht zwangsläufig zum Wegfall des Anspruchsmonats, da an nur einem Tag Anspruch bestehen muss. Ein Anspruchsmonat liegt jedenfalls nicht mehr vor, wenn an keinem Tag des Monats Dienst geleistet wird, wird nur in Teilen des Monats Dienst geleistet, ist das unschädlich, wenn durchschnittlich acht Wochenstunden erreicht werden.

Der Dienst muss für die Dauer von mindestens 6 Monaten geleistet werden, der Zeitraum ergibt sich aus der Vereinbarung. Eine Abschnittsweise Ableistung des Freiwilligendienstes ist nicht ausdrücklich ausgeschlossen, kann aber nur zur Berücksichtigung führen, wenn dies von vorneherein so vereinbart wurde. Eine Begrenzung des Freiwilligendienstes ist ebenso gesetzlich nicht vorgesehen, so dass derzeit eine unbegrenzte Verlängerung möglich erscheint.

Als Träger des Freiwilligendienstes aller Generationen geeignet sind<sup>530</sup>

- inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts (Bund, Land, Gemeinde oder Gemeindeverband),
- Einrichtungen zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke die unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftssteuergesetzes fallen.

#### § 5 Befreiungen

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit...

9. <sup>1</sup>Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). <sup>2</sup>Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe

Gemeinnützige Zwecke:

Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigen oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern<sup>531</sup>. Einzelheiten sind in AEAO zu § 52 erläutert.

Mildtätige Zwecke:

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, selbstlos Personen eines abgegrenzten Personenkreises zu unterstützen.<sup>532</sup> Einzelheiten sind in AEAO zu § 53 erläutert.

Kirchliche Zwecke:

Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.<sup>533</sup>

Ob die Voraussetzungen im Einzelnen bei Einrichtungen zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke vorliegen, muss im Einzelfall nicht weiter geprüft werden, da diese Einrichtungen vom Finanzamt steuerbefreit sind. Soweit Zweifel bestehen, ob die Einrichtung als Träger geeignet ist, genügt die Vorlage einer Kopie des entsprechenden Befreiungsbescheides des Finanzamtes. Bei Körperschaften des öffentlichen Rechtes dürften hinsichtlich der Eignung als Träger keine Probleme bestehen.

Die Träger müssen zusätzlich die Haftpflichtversicherung und eine kontinuierliche Begleitung der Freiwilligen und deren Fort- u. Weiterbildung von mindestens durchschnittlich 60 Wo-

<sup>530</sup> § 2 Abs. 1a Satz 2 1.HS SGB VII

<sup>531</sup> § 52 Abs. 1 Satz 1 AO

<sup>532</sup> § 53 AO

<sup>533</sup> § 54 AO

chenstunden je Jahr sicherstellen<sup>534</sup>. Wie dieses Tatbestandsmerkmal durch die Familienkasse zu prüfen ist, ist derzeit unklar. Soweit die Familienkasse aber zu dem Ergebnis kommt, dass der Träger ein geeigneter Träger im Sinne des Gesetzes ist, sollte bis zu einer Klärung durch das BZSt unterstellt werden, dass dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt ist.

Der Freiwilligendienst soll unentgeltlich sein. Damit ist eine Erwerbstätigkeit ausgeschlossen, insbesondere die Erzielung von Einkünften i.S. des § 19 EStG (nichtselbständige Arbeit). Ein Steuerpflichtiger ist erwerbstätig, wenn er einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Beschäftigung nachgeht.<sup>535</sup>

Das Tatbestandsmerkmal „unentgeltlich“ ist also auch dann erfüllt, wenn dem Freiwilligen zur Deckung seiner Aufwendungen Aufwendersersatz z.B. in Form einer Aufwandspauschale gezahlt wird. Aufwendersersatz ist – wie auch ein zusätzlich gezahltes Taschengeld – den Bezügen des Kindes hinzuzurechnen.

Das Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend fördert deutschlandweit ausgewählte so genannte Leuchtturmprojekte ([www.freiwilligendienste-allergenerationen.de](http://www.freiwilligendienste-allergenerationen.de)). Die Einsatzstellen der geförderten Leuchtturmprojekte sind als Träger der Freiwilligendienste aller Generationen anzuerkennen. Darüber hinaus sind alle Träger anzuerkennen, welche die o.a. Voraussetzungen erfüllen.<sup>536</sup>

### **3.2.5.6 Jugendfreiwilligendienst**

Die seit dem 01.01.2011 mögliche Ableistung eines internationalen Jugendfreiwilligendienstes nach der Richtlinie zur Umsetzung des „Internationalen Jugendfreiwilligendienstes“ führt mit Inkrafttreten des Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften<sup>537</sup> zur Berücksichtigung beim Kindergeld. Diese Internationalen Freiwilligendienste sind Auslandsaufenthalte meist mittlerer Dauer (zwischen drei und achtzehn Monaten), die sich durch ein hohes ehrenamtliches Engagement der Teilnehmer im Ausland auszeichnen. Darüber hinaus werden internationale Freiwilligendienste über eine in Deutschland beheimatete Entsendeorganisation organisiert und erhalten je nach Rechtsform eine unterschiedlich hohe staatliche Bezuschussung. Ähnlich dem Freiwilligen Sozialen Jahr oder Freiwilligen Ökologischen Jahr in Deutschland arbeiten Freiwillige in bestehenden Projekten in den verschiedensten Ländern mit und helfen dort, lokale Strukturen zu verbessern. Diese Projekte können etwa Sozialarbeit in Waisenhäusern und Kinderheimen sein, sowie Tätigkeiten in Krankenhäusern oder Mitarbeit bei Umweltprojekten.<sup>538</sup>

Der zugelassene Träger des Internationalen Jugendfreiwilligendienstes und der Freiwillige schließen vor Beginn des Jugendfreiwilligendienstes eine schriftliche Vereinbarung ab. Sie muss enthalten:<sup>539</sup>

- a) Vor- und Familienname, Geburtsdatum und Anschrift der oder des Freiwilligen,
- b) die Bezeichnung des Trägers und der Einsatzstelle,
- c) die Angabe des Zeitraumes, für den die oder der Freiwillige sich zum Dienst verpflichtet hat, sowie Regelungen für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Dienstes,

<sup>534</sup> § 2 Abs. 1a Satz 2 2.HS SGB VII

<sup>535</sup> BFH VI R 143/73 vom 16.05.1975 – BStBl II 1975 S. 537

<sup>536</sup> DAFamEStG 2010 63.3.5.6 Abs. 2

<sup>537</sup> BGBl I 2011 S. 2592

<sup>538</sup> [http://de.wikipedia.org/wiki/Internationaler\\_Freiwilligendienst](http://de.wikipedia.org/wiki/Internationaler_Freiwilligendienst)

<sup>539</sup> Ziff. 4 RL JugendfrwD – GMBL 2010 S.1778

- d) die Erklärung, dass die Richtlinie des Internationalen Jugendfreiwilligendienstes während der Durchführung des Dienstes einzuhalten ist,
- e) die Angabe des Zulassungsbescheides des Trägers,
- f) Angaben zur Art und Höhe der Geld- und Sachleistungen für Unterkunft, Verpflegung, Reisekosten, Arbeitskleidung und Taschengeld,
- g) die Angabe der Anzahl der dienstfreien Tage,
- h) die Ziele des Dienstes und die wesentlichen der Zielerreichung dienenden Maßnahmen, und
- i) Informationen über die versicherungsrechtliche Absicherung.

Der Träger stellt der Freiwilligen oder dem Freiwilligen nach Abschluss des Dienstes eine Bescheinigung aus. Die Bescheinigung muss die Angabe des Zulassungsbescheides des Trägers und den Zeitraum des Dienstes enthalten.

Als Nachweis für den Kindergeldanspruch sind der Familienkasse eine Kopie der Vereinbarung – bzw. nach Ablauf des Dienstes die Bescheinigung zum Abschluss des Dienstes. Eine Berücksichtigung ist rückwirkend frühestens zum 01. Januar 2011 möglich (da das Gesetz rückwirkend in Kraft tritt).

### **3.2.5.7 Bundesfreiwilligendienst**

Freiwillige Personen i.S. des Bundesfreiwilligendienstgesetzes (BFDG) sind Personen, die Ihre Vollzeitschulpflicht erfüllt haben, und einen freiwilligen Dienst i.S. des BFDG leisten. Dieser Dienst wird aufgrund einer Vereinbarung geleistet. Für den Dienst darf der Freiwillige nur unentgeltliche Unterkunft, Verpflegung und Arbeitskleidung (Sachbezüge) sowie ein angemessenes Taschengeld erhalten. Anstelle der Sachbezüge dürfen auch entsprechende Geldersatzleistungen stehen.<sup>540</sup>

Der Begriff des Freiwilligen entspricht nahezu vollständig dem Begriff des Freiwilligen nach § 2 des Jugendfreiwilligendienstgesetzes.<sup>541</sup> Ob die Tatbestandsvoraussetzungen nach dem BFDG vorliegen, ist von der Familienkasse im Einzelnen nicht zu prüfen, der Nachweis über die Ableistung des Dienstes (siehe nachfolgend) reicht für die Berücksichtigung aus.

Grundlage des Bundesfreiwilligendienstes ist eine Vereinbarung zwischen Bund und Freiwilligem.<sup>542</sup> Dadurch wird ein öffentlicher Dienst des Bundes eigener Art begründet. Die Vereinbarung wird auf gemeinsamen Vorschlag der oder des Freiwilligen und der Einsatzstelle geschlossen. Durch die Regelung, dass Voraussetzung eines Einsatzes im Bundesfreiwilligendienst immer ein gemeinsamer Vorschlag von Freiwilliger oder Freiwilligem und Einsatzstelle sein muss, wird sichergestellt, dass weder eine Freiwillige oder ein Freiwilliger ohne ihren oder seinen Willen einer Einsatzstelle zugewiesen werden kann noch eine Einsatzstelle eine Freiwillige oder einen Freiwilligen ohne ihr Einverständnis zugewiesen erhalten kann und die Einsatzstelle den Vereinbarungsinhalt vollumfänglich annimmt.<sup>543</sup>

Nach Abschluss des Dienstes stellt die Einsatzstelle dem Freiwilligen eine Bescheinigung über den geleisteten Dienst aus.<sup>544</sup> Darüber hinaus erhält der Freiwillige von der Einsatzstelle ein schriftliches Zeugnis über die Art und Dauer des freiwilligen Dienstes, in welches auch berufsqualifizierende Merkmale aufzunehmen sind.<sup>545</sup> Damit wird der Wert des geleisteten

---

<sup>540</sup> § 2 BFDG

<sup>541</sup> BT-Drs. 17/4803 S. 14

<sup>542</sup> § 8 BFDG

<sup>543</sup> BT-Drs. 17/4803 S. 17

<sup>544</sup> § 11 Abs. 1 BFDG

<sup>545</sup> § 11 Abs. 2 BFDG

Bundesfreiwilligendienstes für das Berufsleben im Zeugnis dokumentiert. § 11 ist stark an § 11 Absatz 3 und 4 JFDG angelehnt.<sup>546</sup>

Als Nachweis für die Ableistung des Bundesfreiwilligendienstes dient die entsprechende Vereinbarung mit dem Bund, sowie nach Ableistung des Dienstes die Bescheinigung über den geleisteten Dienst (analog der Wehrdienstzeitbescheinigung bei der Ableistung des Grundwehrdienstes). Das Zeugnis ist in diesem Zusammenhang nicht zwingend erforderlich, kann aber ggf. an Stelle der Bescheinigung über den geleisteten Dienst als Nachweis dienen, wenn die erforderlichen Angaben enthalten sind. Darüber hinaus kann das Zeugnis beim Anspruchstatbestand der Ausbildung als Indiz zur Herausbildung des Berufszieles des Kindes dienen.

Der Bundesfreiwilligendienst wird in der Regel für eine Dauer von zwölf zusammenhängenden Monaten geleistet. Der Dienst dauert mindestens zwölf Monate und höchstens achtzehn Monate. Er kann ausnahmsweise bis zu einer Dauer von 24 Monaten verlängert werden, wenn dies im Rahmen eines besonderen pädagogischen Konzeptes begründet ist.<sup>547</sup> Eine Berücksichtigung ist rückwirkend frühestens zum 01. Januar 2011 möglich (da das Gesetz rückwirkend in Kraft tritt).

### **3.3 Ausschluss von der Berücksichtigung wegen Erwerbstätigkeit**

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011<sup>548</sup> wurde der § 32 Abs. 4 Satz 2 dahingehend verändert, als nunmehr kein Grenzbetrag an Einkünften und Bezügen mehr beachtet werden muss, und damit voraussichtlich erstmals für das Jahr 2011 keine Prüfung der Einkünfte und Bezüge mehr erforderlich ist.

**Hinweis:** Nachfolgend die Rechtslage ab 01.01.2012. Bis 31.12.2011 sind an dieser Stelle für den Kindergeldanspruch nach bisheriger Rechtslage die Einkünfte und Bezüge des Kindes zu prüfen (zur bisherigen Rechtslage siehe Unterrichtsblätter 7/2011 S. 257 der Umfang der dortigen Abhandlung mag Beleg dafür sein, dass es sich hier um eine „echte“ Steuervereinfachung handelt).

Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nur berücksichtigt, wenn es *keiner* Erwerbstätigkeit nachgeht.

Damit gilt zunächst, dass eine Erwerbstätigkeit bis zum Abschluss der erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums außer Betracht bleibt, unabhängig davon, aufgrund welchen Anspruchstatbestandes der Nr. 2 das Kind zu berücksichtigen ist.

Weiterhin gilt die Regelung nicht für Kinder bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres, die bei einer Agentur für Arbeit arbeitssuchend gemeldet sind (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG), sowie für behinderte Kinder (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG).<sup>549</sup>

**Erst nach dem die erstmalige Berufsausbildung beendet ist**, führt eine Erwerbstätigkeit bei den Anspruchstatbeständen

- Kinder in Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG),
- Kinder in einer Übergangszeit (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG),

<sup>546</sup> BT-Drs 17/4803 S. 17

<sup>547</sup> § 3 Abs. 2 BFDG

<sup>548</sup> BT-Drucksache 54/11

<sup>549</sup> BMF vom 07.11.2011 – IV C 4 – S 2282/07/0001-01 DOK 2011/0989333

- Kinder, die eine Ausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen können (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG),
- Kinder in einem Freiwilligendienst (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d EStG),

zu einem Wegfall des Kindergeldanspruchs, wenn es sich nicht um eine *unschädliche* Erwerbstätigkeit handelt. Eine Erwerbstätigkeit von bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i.S. §§ 8, 8a SGB IV sind unschädlich.<sup>550</sup>

Eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Studium findet im Rahmen eines *Ausbildungsdienstverhältnisses* statt, wenn die Ausbildungsmaßnahme Gegenstand des Dienstverhältnisses ist<sup>551</sup> Zu den Ausbildungsdienstverhältnissen zählen z. B. die Berufsausbildungsverhältnisse gemäß § 1 Absatz 3, §§ 4 bis 52 BBiG. Dementsprechend liegt kein Ausbildungsdienstverhältnis vor, wenn die Berufsausbildung oder das Studium nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, auch wenn die Berufsbildungsmaßnahme oder das Studium seitens des Arbeitgebers durch Hingabe von Mitteln, z. B. eines Stipendiums, gefördert wird.

Ein Ausbildungsdienstverhältnis liegt vor, wenn die Berufsausbildung in der Weise Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, dass die vom Arbeitnehmer geschuldete Leistung, für die der Arbeitgeber ihn bezahlt, in der Teilnahme an den Berufsausbildungsmaßnahmen besteht<sup>552</sup>

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 1 Abs. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) vor, wenn der Angestellte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Ausbildungs-Dienstverhältnis ist von der Rechtsprechung bspw. bei Finanzanwärtern, Rechtsreferendaren, Lehramtskandidaten und Zeitsoldaten bejaht worden.<sup>553</sup>

### 3.3.1 Ausbildungsbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG<sup>554</sup>

Der in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verwendete Begriff der Berufsausbildung ist enger gefasst als der Begriff der Berufsausbildung in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG und soll sicherstellen, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme wie beispielsweise ein Computerkurs zum Verbrauch der Erstausbildung führt. Er *orientiert* sich am Ausbildungsbegriff des § 12 Nr. 5 EStG.<sup>555</sup> Diese Regelung wurde mit Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21. Juli 2004<sup>556</sup> rückwirkend zum 01.01.2004 eingeführt, um die einkommenssteuerliche Behandlung von Berufsausbildungskosten neu zu regeln. Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt<sup>557</sup>.

**Hinweis:** Derzeit sind einige Verfahren beim BFH anhängig, in denen es um die enge Auslegung des Begriffes Berufsausbildung geht. Nachfolgend dargestellt wird die derzeitige Verwaltungsauffassung.

<sup>550</sup> § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011

<sup>551</sup> vgl. R 9.2 LStR 2008 und H 9.2 „Ausbildungsdienstverhältnis“ LStH 2010 sowie die dort angeführte Rechtsprechung des BF)

<sup>552</sup> BFH (NV) vom 15.04.1996 – VI R 99/95, BFH/NV 1996 S. 804

<sup>553</sup> FG Düsseldorf vom 03.12.2008 – 2 K 3575/07 F, EFG 2009 S. 1201

<sup>554</sup> soweit nicht anders belegt: BMF vom 22.09.2010 – VI C 4 – S 2227/07/10002:002, BStBl I 2010 S. 721

<sup>555</sup> BT-Drucksache 54/11 S. 56

<sup>556</sup> BGBl I 2004 S. 1753, BStBl I 2005 S. 343

<sup>557</sup> BFH vom 15.03.2007 – VI R 14/04, BStBl II 2007 S. 814).



Der Begriff der Berufsausbildung wird vom Einkommensteuergesetz weder in § 12 Nr. 5 EStG noch an anderer Stelle in § 10 Abs. 1 Nr. 7, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG definiert. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, ist unter Berufsausbildung im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich nach der zu § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG und § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ergangenen Rechtsprechung, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet; der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, auch wenn sie nicht in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben sind.

Die Auslegung des Begriffs der Berufsausbildung erfolgt durch die Rechtsprechung des BFH jedoch nicht einheitlich, sondern orientiert sich an der unterschiedlichen Zwecksetzung der einzelnen Vorschriften. So wird beispielsweise die Promotion zwar nicht als Berufsausbildung im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG angesehen, wohl aber im Sinne des § 32 Abs. 4 EStG. Denn der Begriff der Ausbildung für einen Beruf im Sinne von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG soll weiter als der Begriff der Berufsausbildung im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG sein.<sup>558</sup>

**Hinweis:** Bei nachfolgende Darstellung der Erstmaligen Berufsausbildung i.S. § 12 Abs. 5 EStG bzw. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist zu berücksichtigen, dass die Vorschrift den Abzug von Aufwendungen als Sonderausgaben (oder Werbungskosten) regelt. Die analoge Anwendung auf den Kindergeldanspruch erfolgt also dergestalt, dass Ausbildungsmaßnahmen, für welche Aufwendungen abzugsfähig sind, auch zu einer „erstmaligen Berufsausbildung“ i.S. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG führen.

### **3.3.1.1 Erstmalige Berufsausbildung**

Unter dem Begriff „Berufsausbildung“ ist eine berufliche Ausbildung unter Ausschluss eines Studiums zu verstehen. Eine Berufsausbildung i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen. Voraussetzung ist, dass der Beruf durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erlernt wird<sup>559</sup> und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird. **Die Auslegung des Begriffs „Berufsausbildung“ im Rahmen des § 32 Absatz 4 EStG Satz 1 ist für § 32 Absatz 4 Satz 2 EStG nicht maßgeblich.** Allerdings gilt aufgrund der engeren Auslegung des Ausbildungsbegriffes des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, dass eine Berufsausbildung, die nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG anzuerkennen wäre, auch immer zu einem Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a führt.

Zur Berufsausbildung zählen:

- Berufsausbildungsverhältnisse gemäß § 1 Absatz 3, §§ 4 bis 52 Berufsbildungsgesetz (BBiG)<sup>560</sup>, sowie anerkannte Lehr- und Anlernberufe oder vergleichbar geregelte Ausbildungsberufe aus der Zeit vor dem In-Kraft-Treten des BBiG, § 104 BBiG. Der erforderliche Abschluss besteht hierbei in der erfolgreich abgelegten Abschlussprüfung i. S. d. § 37 BBiG. Gleiches gilt, wenn die Abschlussprüfung nach § 43 Absatz 2

<sup>558</sup> FG Münster vom 06.05.2010 – 3 K 3347/07 F, EFG 2010 S. 1496

<sup>559</sup> BFH vom 06.03.1992 – VI R 163/88, BStBl II 1992 S. 661

<sup>560</sup> Artikel 1 des Gesetzes zur Reform der beruflichen Bildung [Berufsbildungsreformgesetz - BerBiRefG] vom 23. März 2005, BGBl. I S. 931 zuletzt geändert durch Gesetz vom 5. Februar 2009, BGBl. I S. 160, im Folgenden BBiG)

BBiG ohne ein Ausbildungsverhältnis auf Grund einer entsprechenden schulischen Ausbildung abgelegt wird, die gemäß den Voraussetzungen des § 43 Absatz 2 BBiG als im Einzelnen gleichwertig anerkannt ist;

- mit Berufsausbildungsverhältnissen vergleichbare betriebliche Ausbildungsgänge außerhalb des Geltungsbereichs des BBiG (zurzeit nach der Schiffsmechaniker-Ausbildungsverordnung vom 12. April 1994<sup>561</sup> in der jeweils geltenden Fassung);
- die Ausbildung auf Grund der bundes- oder landesrechtlichen Ausbildungsregelungen für Berufe im Gesundheits- und Sozialwesen;
- landesrechtlich geregelte Berufsabschlüsse an Berufsfachschulen;
- die Berufsausbildung behinderter Menschen in anerkannten Berufsausbildungsberufen oder auf Grund von Regelungen der zuständigen Stellen in besonderen „Behinderten-Ausbildungsberufen“ und
- die Berufsausbildung in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis sowie die Berufsausbildung auf Kauffahrtschiffen, die nach dem Flaggenrechtsgesetz vom 8. Februar 1951<sup>562</sup> die Bundesflagge führen, soweit es sich nicht um Schiffe der kleinen Hochseefischerei und der Küstenfischerei handelt.

Andere Bildungsmaßnahmen werden einer Berufsausbildung i. S. d. § 12 Nummer 5 EStG gleichgestellt, wenn sie dem Nachweis einer Sachkunde dienen, die Voraussetzung zur Aufnahme einer fest umrissenen beruflichen Betätigung ist. Die Ausbildung muss im Rahmen eines geordneten Ausbildungsgangs erfolgen und durch eine staatliche oder staatlich anerkannte Prüfung abgeschlossen werden. Der erfolgreiche Abschluss der Prüfung muss Voraussetzung für die Aufnahme der beruflichen Betätigung sein. Die Ausbildung und der Abschluss müssen vom Umfang und Qualität der Ausbildungsmaßnahmen und Prüfungen her grundsätzlich mit den Anforderungen, die im Rahmen von o.a. Berufsausbildungsmaßnahmen gestellt werden, vergleichbar sein. Dazu gehört z. B. die Ausbildung zu Berufspiloten auf Grund der JAR-FCL 1 deutsch vom 15. April 2003<sup>563</sup>.

Im Bereich des Rettungsdienstwesens findet sich die Ausbildung zum *Rettungsassistenten*<sup>564</sup>. Die Ausbildung zur Rettungsassistentin bzw. Rettungsassistent genügt den Anforderungen an einen Ausbildungsberuf nicht. Beispielsweise nach der Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für Rettungsassistentinnen und Rettungsassistenten vom 25.01.2000 in Nordrhein-Westfalen<sup>565</sup> umfasst [die Ausbildung] lediglich einen Kursus von 520 Ausbildungsstunden sowie einen Abschlusslehrgang von 40 Ausbildungsstunden (vgl. § 1 Abs. 1 Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für Rettungsassistentinnen und Rettungsassistenten). Die Ausbildung zum Rettungsassistent stellt somit lediglich eine Qualifizierungsmaßnahme unterhalb einer Berufsausbildung im Sinne des § 12 Nr. 5 EStG dar.<sup>566</sup>

Aufwendungen für den Besuch allgemein bildender Schulen sind Kosten der privaten Lebensführung i. S. d. § 12 Nummer 1 EStG und dürfen daher nicht bei den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden [mit der Folge, dass es sich nicht um eine *erste* Berufsausbildung i.S. § 12 Nr. 5 EStG handelt]. Der Besuch eines Berufskollegs zum Erwerb der Fachhochschulreife gilt als Besuch einer allgemein bildenden Schule [und damit nicht als erste Berufsausbildung].

---

<sup>561</sup> BGBl. I 1994 S. 797

<sup>562</sup> BGBl. I 1951 S. 79

<sup>563</sup> Bundesanzeiger 2003 Nummer 80a.

<sup>564</sup> vgl. Gesetz über den Beruf der Rettungsassistentin und des Rettungsassistenten, Rettungsassistentengesetz, vom 10.07.1989, BGBl. I 1989, 1383 und Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für Rettungsassistentinnen und Rettungsassistenten vom 07.11.1989, BGBl. I 1989, 1966

<sup>565</sup> GV NRW 2000 S. 74

<sup>566</sup> FG Münster vom 06.05.2010 – 3 K 3347/07 F, EFG 2010 S. 1496

Dies gilt auch, wenn ein solcher Abschluss, z. B. das Abitur, nach Abschluss einer Berufsausbildung nachgeholt wird<sup>567</sup>. [Diese Aufwendungen können aber als Sonderausgaben geltend gemacht werden]

Die Berufsausbildung ist als erstmalige Berufsausbildung anzusehen, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung beziehungsweise kein abgeschlossenes berufsqualifizierendes Hochschulstudium vorausgegangen ist. Wird ein Steuerpflichtiger ohne entsprechende Berufsausbildung in einem Beruf tätig und führt er die zugehörige Berufsausbildung nachfolgend durch (nachgeholte Berufsausbildung), handelt es sich dabei um eine erstmalige Berufsausbildung<sup>568</sup>. Diese Grundsätze gelten auch für Anerkennungsjahre und praktische Ausbildungsabschnitte als Bestandteil einer Berufsausbildung. Soweit keine vorherige abgeschlossene Berufsausbildung vorangegangen ist, stellen sie Teil einer ersten Berufsausbildung dar und unterliegen § 12 Nummer 5 EStG. *Nach* einer vorherigen abgeschlossenen Berufsausbildung oder einem berufsqualifizierenden Studium können Anerkennungsjahre und Praktika einen Bestandteil einer weiteren Berufsausbildung darstellen oder bei einem entsprechenden Veranlassungszusammenhang als Fort- oder Weiterbildung anzusehen sein [weshalb es sich dann nicht mehr um eine erstmalige Berufsausbildung handelt].

Inländischen Abschlüssen gleichgestellt sind Berufsausbildungsabschlüsse von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (EU) oder eines Vertragsstaats des europäischen Wirtschaftsraums (EWR) oder der Schweiz, die in einem dieser Länder erlangt werden, sofern der Abschluss in mindestens einem dieser Länder unmittelbar den Zugang zu dem entsprechenden Beruf eröffnet. Ferner muss die Tätigkeit, zu denen die erlangte Qualifikation in mindestens einem dieser Länder befähigt, der Tätigkeit, zu der ein entsprechender inländischer Abschluss befähigt, gleichartig sein. Zur Vereinfachung kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass eine Gleichartigkeit vorliegt.

Bei einem Wechsel und einer Unterbrechung der erstmaligen Berufsausbildung sind die nachfolgenden Grundsätze zum Wechsel des Studiums entsprechend anzuwenden.

### **3.3.1.2 Erststudium**

Die Bestimmung des § 12 Nr. 5 EStG, die nach ihrem Wortlaut unterschiedslos alle Aufwendungen für ein *Erststudium* vom Abzug ausschließt, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige zuvor bereits eine nichtakademische Berufsausbildung durchlaufen hat oder nicht, ist nach Auffassung des BFH verfassungskonform dahingehend einzuschränken, dass nur die Fälle des Erststudiums erfasst werden, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Anderenfalls würden Steuerpflichtige, die nach abgeschlossener Berufsausbildung erstmalig ein Studium aufnehmen, gegenüber anderen, die ein Zweitstudium, eine zweite nichtakademische Ausbildung oder ein Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses aufnehmen, in gleichheitswidriger Weise benachteiligt.<sup>569</sup>

Ein Studium i. S. d. § 32 Abs. 4 Satz 2 liegt dann vor, wenn es sich um ein Studium an einer Hochschule i. S. d. § 1 Hochschulrahmengesetz (HRG) handelt<sup>570</sup>. Nach dieser Vorschrift sind Hochschulen die *Universitäten*, die *Pädagogischen Hochschulen*, die *Kunsthochschulen*, die *Fachhochschulen* und die sonstigen Einrichtungen des Bildungswesens, die nach Landesrecht staatliche Hochschulen sind. Gleichgestellt sind private und kirchliche Bildungseinrichtungen sowie die Hochschulen des Bundes, die nach Landesrecht als Hochschule anerkannt

<sup>567</sup> BFH vom 22.06.2006 – VI R 5/04, BStBl II 2006 S. 717

<sup>568</sup> BFH vom 06.03.1992 – VI R 163/88, BStBl II 1992 S. 661

<sup>569</sup> FG Hamburg 13.04.2010 vom 3 K 230/09

<sup>570</sup> Gesetz vom 26. Januar 1976, BGBl. I S. 185 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Januar 1999, BGBl. I S. 18 zuletzt geändert durch Gesetz vom 12. April 2007, BGBl. I S. 506

werden<sup>571</sup>. Studien können auch als Fernstudien durchgeführt werden<sup>572</sup>. Auf die Frage, welche schulischen Abschlüsse oder sonstigen Leistungen den Zugang zum Studium eröffnet haben, kommt es *nicht* an.

Ein Studium stellt dann ein erstmaliges Studium i. S. d. § 12 Nummer 5 EStG dar, wenn es sich um eine Erstausbildung handelt. Es darf ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium oder keine andere abgeschlossene nichtakademische Berufsausbildung (s.o.) vorangegangen sein<sup>573</sup>. Dies gilt auch in den Fällen, in denen während eines Studiums eine Berufsausbildung erst abgeschlossen wird, unabhängig davon, ob die beiden Ausbildungen sich inhaltlich ergänzen. Davon ausgenommen ist ein Studium, das im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

Ein Studium wird auf Grund der entsprechenden Prüfungsordnung einer inländischen Hochschule durch eine Hochschulprüfung oder eine staatliche oder kirchliche Prüfung abgeschlossen<sup>574</sup>. Auf Grund einer berufsqualifizierenden Hochschulprüfung kann ein Hochschulgrad verliehen werden. Hochschulgrade sind der Diplom- und der Magistergrad i. S. d. § 18 HRG. Das Landesrecht kann weitere Grade vorsehen. Ferner können die Hochschulen Studiengänge einrichten, die auf Grund entsprechender berufsqualifizierender Prüfungen zu einem Bachelor- oder Bakkalaureusgrad und einem Master- oder Magistergrad führen<sup>575</sup>. Der Magistergrad i. S. d. § 18 HRG setzt anders als der Master- oder Magistergrad i. S. d. des § 19 HRG keinen vorherigen anderen Hochschulabschluss voraus. Zwischenprüfungen stellen keinen Abschluss eines Studiums i. S. d. § 12 Nummer 5 EStG dar.

Die von den Hochschulen angebotenen Studiengänge führen in der Regel zu einem berufsqualifizierenden Abschluss<sup>576</sup>. Im Zweifel ist davon auszugehen, dass die entsprechenden Prüfungen berufsqualifizierend sind. Die Ausführungen Anerkennungsjahre und Praktika gelten wie bei der erstmaligen Ausbildung entsprechend.

Studien- und Prüfungsleistungen an ausländischen Hochschulen, die zur Führung eines ausländischen akademischen Grades berechtigen, der nach § 20 HRG in Verbindung mit dem Recht des Landes, in dem der Gradinhaber seinen inländischen Wohnsitz oder inländischen gewöhnlichen Aufenthalt hat, anerkannt wird, sowie Studien- und Prüfungsleistungen, die von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats der EU oder von Vertragsstaaten des EWR oder der Schweiz an Hochschulen dieser Staaten erbracht werden, sind nach diesen Grundsätzen inländischen Studien- und Prüfungsleistungen gleichzustellen. Der Kindergeldberechtigte hat die Berechtigung zur Führung des Grades nachzuweisen. Für die Gleichstellung von Studien- und Prüfungsleistungen werden die in der Datenbank „anabin“ ([www.anabin.de](http://www.anabin.de)) der Zentralstelle für ausländisches Bildungswesen beim Sekretariat der Kultusministerkonferenz aufgeführten Bewertungsvorschläge zugrunde gelegt.

Die erstmalige Aufnahme eines Studiums *nach* dem berufsqualifizierenden Abschluss einer *Fachschule* stellt auch dann ein Erststudium dar, wenn die von der Fachschule vermittelte Bildung und das Studium sich auf ein ähnliches Wissensgebiet beziehen.

Der Besuch einer *Fachoberschule* fällt unter den Ausbildungsbegriff des § 12 Nr. 5 EStG. Diese Voraussetzungen für den berufsbezogenen Werbungskostenabzug sind beim Besuch allgemeinbildender Schulen, zu denen auch Fachoberschulen zählen, typischerweise nicht gegeben. Es fehlt hier regelmäßig an der erforderlichen Berufsbezogenheit. Es ist nicht von

---

<sup>571</sup> § 70 HRG

<sup>572</sup> § 13 HRG

<sup>573</sup> BFH vom 18.06.2009 – VI R 14/07, BStBl II 2010 S. 816

<sup>574</sup> §§ 15, 16 HRG

<sup>575</sup> § 19 HRG

<sup>576</sup> § 10 Absatz 1 Satz 1 HRG

ausschlaggebender Bedeutung, dass das Abitur [welches an der Fachoberschule erlangt werden kann] die Voraussetzung für die Aufnahme eines Hochschulstudiums ist.<sup>577</sup>

Bei einem *Wechsel des Studiums* ohne Abschluss des zunächst betriebenen Studiengangs, z.B. von Rechtswissenschaften zu Medizin, stellt das zunächst aufgenommene Jurastudium kein abgeschlossenes Erststudium dar. Bei einer Unterbrechung eines Studiengangs ohne einen berufsqualifizierenden Abschluss und seiner späteren Weiterführung stellt der der Unterbrechung nachfolgende Studienteil kein weiteres Studium dar.

**Beispiel:** An einer Universität wird der Studiengang des Maschinenbaustudiums aufgenommen, anschließend unterbrochen und nunmehr eine Ausbildung als Kfz-Mechaniker begonnen, aber ebenfalls nicht abgeschlossen. Danach wird der Studiengang des Maschinenbaustudiums weitergeführt und abgeschlossen. § 12 Nummer 5 EStG ist auf beide Teile des Maschinenbaustudiums anzuwenden. Das gilt unabhängig davon, ob das Maschinenbaustudium an derselben Hochschule fortgeführt oder an einer anderen Hochschule bzw. Fachhochschule aufgenommen und abgeschlossen wird.

**Abwandlung:** Wird das begonnene Studium statt dessen, nachdem die Ausbildung zum Kfz-Mechaniker erfolgreich abgeschlossen wurde, weitergeführt und abgeschlossen, ist § 12 Nummer 5 EStG nur auf den ersten Teil des Studiums anzuwenden, da der Fortsetzung des Studiums eine abgeschlossene nichtakademische Berufsausbildung vorausgeht.

Werden *zwei* (oder ggf. mehrere) *Studiengänge parallel* studiert, die zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlossen werden, stellt der nach dem berufsqualifizierenden Abschluss eines der Studiengänge weiter fortgesetzte andere Studiengang vom Zeitpunkt des Abschlusses an ein weiteres Studium dar. Bei *aufeinander folgende Abschlüsse unterschiedlicher Hochschultypen* stellt ein Studium an einer dieser Bildungseinrichtungen nach einem abgeschlossen Studium an einer anderen dieser Bildungseinrichtungen ein weiteres Studium dar, da die Universitäten, Pädagogischen Hochschulen, Kunsthochschulen, Fachhochschulen sowie weitere entsprechende landesrechtliche Bildungseinrichtungen gleichermaßen Hochschulen i. S. d. § 1 HRG darstellen. So handelt es sich bei einem Universitätsstudium nach einem abgeschlossenem Fachhochschulstudium um ein weiteres Studium. Postgraduale Zusatz-, *Ergänzungs- und Aufbaustudien* i. S. d. § 12 HRG setzen den Abschluss eines ersten Studiums voraus und stellen daher ein weiteres Studium dar.

Als berufsqualifizierender Studienabschluss gilt auch der Abschluss eines Studiengangs, durch den die fachliche Eignung für einen beruflichen *Vorbereitungsdienst* oder eine berufliche Einführung vermittelt wird<sup>578</sup>. Dazu zählt beispielhaft der jur. Vorbereitungsdienst (Referendariat). Das erste juristische Staatsexamen stellt daher einen berufsqualifizierenden Abschluss dar.

Nach § 19 Absatz 2 HRG stellt der Bachelor- oder Bakkalaureusgrad einer inländischen Hochschule einen berufsqualifizierenden Abschluss dar. Daraus folgt, dass der Abschluss eines *Bachelorstudiengangs* den Abschluss eines Erststudiums darstellt und ein nachfolgender Studiengang als weiteres Studium anzusehen ist.

Nach § 19 Absatz 3 HRG kann die Hochschule auf Grund von Prüfungen, mit denen ein weiterer berufsqualifizierender Abschluss erworben wird, einen Master- oder Magistergrad verleihen. Die Hochschule kann einen Studiengang ausschließlich mit dem Abschluss Bachelor anbieten (grundständig). Sie kann einen Studiengang mit dem Abschluss als Bachelor und

<sup>577</sup> BFH vom 22.06.2006 – VI R 5/04, BStBl II 2006 S. 717

<sup>578</sup> § 10 Absatz 1 Satz 2 HRG

einem inhaltlich darauf aufbauenden *Masterstudiengang* vorsehen (konsekutives Masterstudium). Sie kann aber auch ein Masterstudium anbieten, ohne selbst einen entsprechenden Bachelorstudiengang anzubieten (postgraduales Masterstudium).

Ein Masterstudium i. S. d. § 19 HRG kann nicht ohne ein abgeschlossenes Bachelor- oder anderes Studium aufgenommen werden. Es stellt daher ein weiteres Studium dar. Dies gilt auch für den Master of Business Administration (MBA). Er ermöglicht Studenten verschiedener Fachrichtungen ein anwendungsbezogenes Postgraduiertenstudium in den Wirtschaftswissenschaften.

Nach Landesrecht kann vorgesehen werden, dass bestimmte an Berufsakademien oder anderen Ausbildungseinrichtungen erfolgreich absolvierte Ausbildungsgänge einem abgeschlossenen Studium an einer Fachhochschule gleichwertig sind und die gleichen Berechtigungen verleihen, auch wenn es sich bei diesen Ausbildungseinrichtungen nicht um Hochschulen i. S. d. § 1 HRG handelt. Soweit dies der Fall ist, stellt ein entsprechend abgeschlossenes Studium unter der Voraussetzung, dass ihm kein anderes abgeschlossenes Studium oder keine andere abgeschlossene Berufsausbildung vorangegangen ist, ein Erststudium i. S. d. § 12 Nummer 5 EStG dar.

Es ist regelmäßig davon auszugehen, dass dem *Promotionsstudium* und der Promotion durch die Hochschule selber der Abschluss eines Studiums vorangeht. Dies gilt auch, wenn das Promotionsstudium bzw. die Promotion im Einzelfall ohne vorhergehenden berufsqualifizierenden Studienabschluss durchgeführt wird.

### **3.3.2 Unschädliche Erwerbstätigkeit**

Nach Definition der Internationalen Arbeitsorganisation (ILO) zählen zu den Erwerbstätigen alle Personen im Alter von 15 und mehr Jahren, die in einem Arbeitsverhältnis stehen (Arbeitnehmer) oder selbstständig ein Gewerbe, einen freien Beruf oder eine Landwirtschaft betreiben (Selbstständige, Unternehmer) oder als mithelfende Familienangehörige im Betrieb eines Verwandten mitarbeiten. Personen, die lediglich eine geringfügige Tätigkeit (Mini-Job) ausüben oder als Aushilfe nur vorübergehend beschäftigt sind, zählen ebenso als Erwerbstätige wie auch Personen, die einem Ein-Euro-Job nachgehen.<sup>579</sup>

Im steuerrechtlichen Sinn ist eine Erwerbstätigkeit eine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit anzusehen.<sup>580</sup> Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige eine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Beschäftigung nachgeht, die den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft des Steuerpflichtigen erfordert. Studium, Vermögensverwaltung oder Liebhaberei<sup>581</sup> sind keine Erwerbstätigkeit; ein Minijob oder eine mindestens zehn Stunden umfassende sozialversicherungspflichtige Tätigkeit sind Erwerbstätigkeit.

Häufigster Anwendungsfall dürfte eine Erwerbstätigkeit im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sein, aber in Einzelfällen sind auch Erwerbstätigkeiten aufgrund selbständiger Tätigkeit, aufgrund Gewerbe oder Land- u. Forstwirtschaft denkbar.

**Beispiel:**<sup>582</sup> Ein Kind schließt nach dem Abitur eine Lehre ab und studiert ab Oktober 2011. Gemäß vertraglicher Vereinbarung ist das Kind ab dem 1. April 2012 mit einer wö-

<sup>579</sup> <http://de.wikipedia.org/wiki/Erwerbstätigkeit>

<sup>580</sup> BFH vom 16.05.1975 – VI R 143/73, BStBl II 1975 S. 537

<sup>581</sup> Als Liebhaberei ist die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen zu verstehen, die ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird.

<sup>582</sup> BMF vom 07.11.2011 – IV C 4 – S 2282/07/0001-01 DOK 2011/0989333

chentlichen Arbeitszeit von 20 Stunden als Bürokraft beschäftigt. In den Semesterferien arbeitet das Kind - auf Grund einer zusätzlichen vertraglichen Vereinbarung - vom 1. August bis zur Kündigung am 30. September 2012 in Vollzeit mit 40 Stunden wöchentlich. Ab dem 1. November 2012 ist das Kind gemäß vertraglicher Vereinbarung mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 15 Stunden als Verkaufsaushilfe tätig. Somit ergeben sich folgende Arbeitszeiten pro voller Woche:

- vom 1. April bis 31. Juli 2012 (17 Wochen): 20 Stunden pro Woche,
- vom 1. August bis 30. September 2012 (8 Wochen): 40 Stunden pro Woche (= Ausweitung der Beschäftigung),
- vom 1. November bis 31. Dezember 2012 (8 Wochen): 15 Stunden pro Woche.

Die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit beträgt 15 Stunden; Berechnung:

(17 Wochen x 20 Std.) + (8 Wochen x 40 Std.) + (8 Wochen x 15 Std.)	=	15 Std.
52 Wochen		

Das Kind ist aufgrund des Studiums das gesamte Jahr 2012 nach § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG zu berücksichtigen. Das Studium wird jedoch nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung durchgeführt, so dass das Kind nach § 32 Absatz 4 Satz 2 und 3 EStG nur berücksichtigt werden kann, wenn die ausgeübte Erwerbstätigkeit unschädlich ist. Da die Ausweitung der Beschäftigung des Kindes lediglich vorübergehend ist und gleichzeitig während des Vorliegens des Grundtatbestandes nach § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit 20 Stunden nicht übersteigt, ist die Erwerbstätigkeit unschädlich. Das Kind ist während des gesamten Kalenderjahres zu berücksichtigen.

**Variante:** Würde das Kind während der Semesterferien dagegen vom 1. Juli bis 30. September 2012 (= mehr als zwei Monate) vollzeiterwerbstätig sein, wäre die Ausweitung der Erwerbstätigkeit nicht nur vorübergehend und damit diese Erwerbstätigkeit als schädlich einzustufen. Dies gilt unabhängig davon, dass auch hier die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit 20 Stunden nicht überschritten würde. Das Kind könnte demnach für die Monate Juli, August und September 2012 nicht berücksichtigt werden

Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums besteht die widerlegbare Vermutung, dass das Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten, und damit nicht mehr zu berücksichtigen ist. Dies hat zur Folge, dass das Kind, wenn es nicht als arbeitssuchend gemeldet ist (bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres) oder behindert ist, nicht mehr zu berücksichtigen ist.

Die Vermutung gilt durch den Nachweis als widerlegt, dass das Kind

- sich in einer weiteren Berufsausbildung i.S. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG befindet, **oder**
- sich das Kind in einer Übergangszeit befindet, **oder**
- das Kind eine Ausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen kann, **oder**
- das Kind einen berücksichtigungsfähigen Freiwilligendienst ableistet.

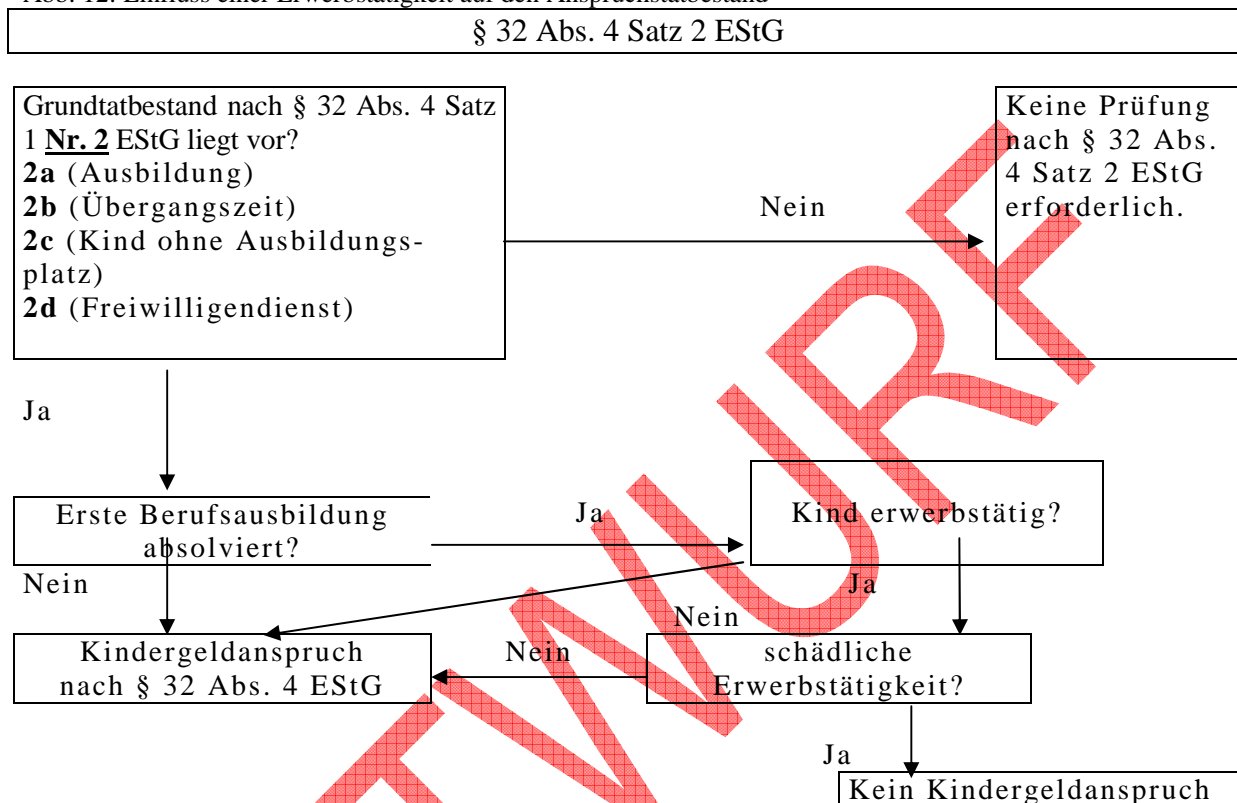
**und tatsächlich** keiner (schädlichen) Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt.<sup>583</sup>

Der Umfang der schädlichen Tätigkeit wird –ausgehend von einer wöchentlichen Regelarbeitszeit von 40 Stunden – im Wege der Typisierung aus Gründen der Rechtsklarheit gesetz-

<sup>583</sup> BMF vom 07.11.2011 – IV C 4 – S 2282/07/0001-01 DOK 2011/0989333

lich festgelegt. Danach ist eine Erwerbstätigkeit unschädlich, wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt. Ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind ebenfalls unschädlich.<sup>584</sup> Zum Thema Ausbildungsdienstverhältnis und geringfügige Beschäftigung siehe vorstehend. Nachstehende Abb. 12 gibt einen Überblick, ob eine Erwerbstätigkeit für den Anspruchstatbestand schädlich ist und deshalb zum Wegfall des Kindergeldanspruchs führt.

Abb. 12: Einfluss einer Erwerbstätigkeit auf den Anspruchstatbestand



**Beispiel:** Kind Bianca, seit März 2010 18 Jahre alt, beendet am 31.07.2010 Ihre Schulausbildung. Vom 01.09.2010 befindet sie sich in Berufsausbildung zur Fachverkäuferin. Diese Ausbildung bricht sie am 28.02.2011 ab. Vom 01.03.2011 bis 28.02.2012 legt sie auf dem Abendgymnasium ihr Abitur ab (wöchentliche Unterrichtszeit 20 Stunden). In dieser Zeit ist sie als Aushilfsverkäuferin mit 30 Stunden (Teilzeitbeschäftigung) erwerbstätig. Ab 01.04.2012 studiert das Kind an einer Fachhochschule, die Erwerbstätigkeit wird mit Vorlesungsbeginn am 15.05.2012 beendet.

Bis 31.03.2010	Berücksichtigung nach § 32 Abs. 3 EStG
01.04.2010-31.07.2010	Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung nicht beendet
01.08.2010-31.08.2010	Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung nicht beendet
01.09.2010-28.02.2011	Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung nicht beendet (Kind ist in „erster“ Berufsausbildung)
01.03.2011-28.02.2012	Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung

<sup>584</sup> BT-Drucksache 54/11 Seite 56



01.03.2012-31.03.2012 nicht beendet  
Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG  
Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung nicht beendet

Ab 01.04.2012 Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG  
Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung nicht beendet

**Variante:** Kind Bianca, seit März 2009 18 Jahre alt, beendet am 31.07.2009 Ihre Schul-  
ausbildung. Vom 01.09.2009 befindet sie sich in Berufsausbildung zur Fachverkäuferin.  
Diese Ausbildung beendet sie am 15.07.2011. Vom 01.08.2011 bis 31.07.2012 legt sie  
auf dem Abendgymnasium ihr Abitur ab (wöchentliche Unterrichtszeit 20 Stunden). In  
dieser Zeit ist sie als Aushilfsverkäuferin mit 30 Stunden (Teilzeitbeschäftigung) er-  
werbstätig. Ab 01.09.2012 studiert das Kind an einer Fachhochschule, die Erwerbstätig-  
keit wird mit Vorlesungsbeginn am 15.10.2012 beendet.

Bis 31.03.2009 Berücksichtigung nach § 32 Abs. 3 EStG

01.04.2009-31.07.2009 Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG  
Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung nicht beendet

01.08.2009-31.08.2009 Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG  
Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung nicht beendet

01.09.2009-31.07.2011 Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG  
Erwerbstätigkeit ist nicht zu prüfen, da erste Berufsausbildung nicht beendet

01.08.2011-31.07.2012 Keine Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG, da erste Berufsausbildung beendet und schädliche Erwerbstätigkeit ausgeübt wird

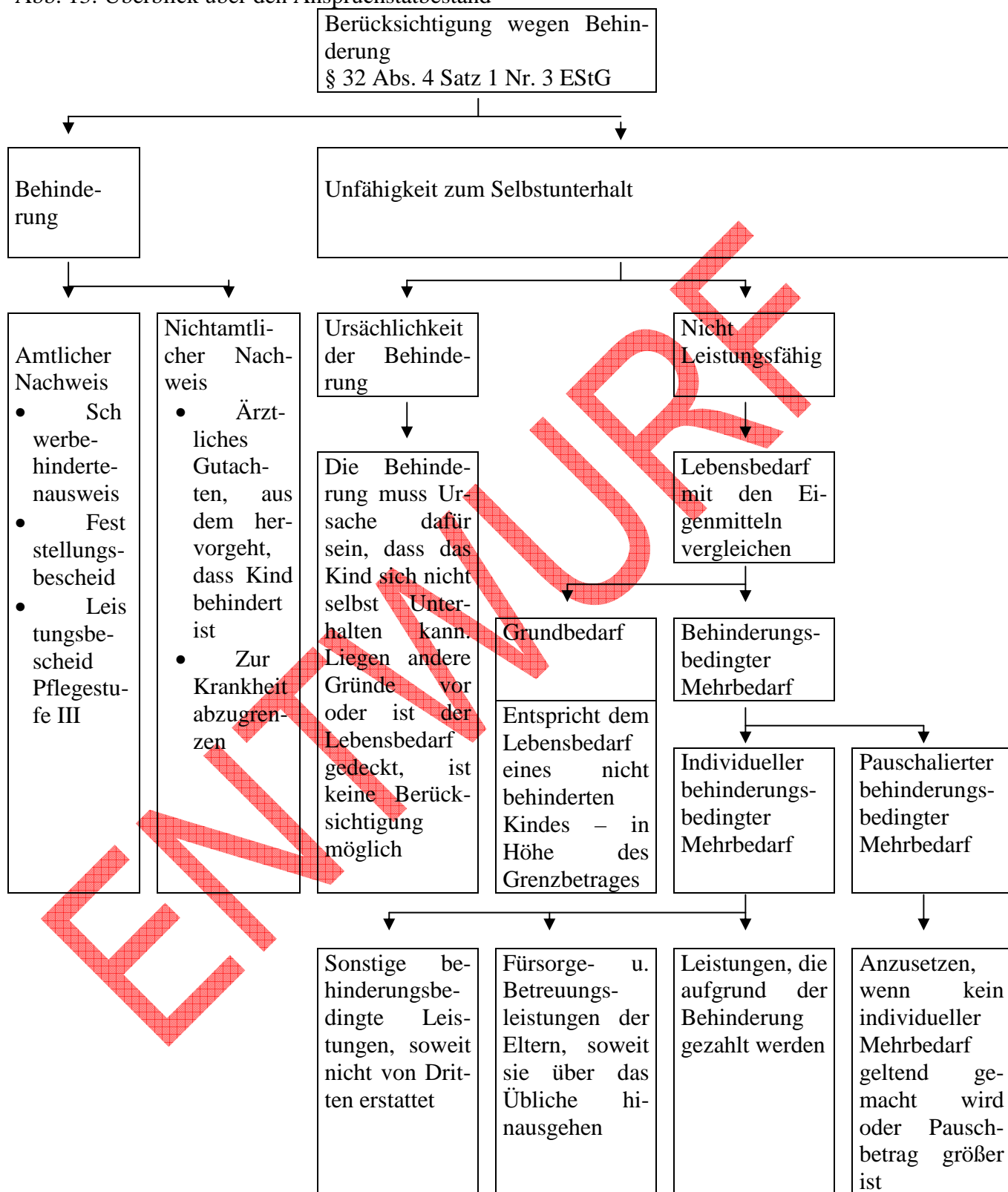
01.08.2012-31.08.2012 Keine Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG, da erste Berufsausbildung beendet und schädliche Erwerbstätigkeit ausgeübt wird

01.09.2012-30.09.2012 Keine Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG, da erste Berufsausbildung beendet und schädliche Erwerbstätigkeit ausgeübt wird

Ab 01.10.2012 Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG, da erste Berufsausbildung beendet und keine schädliche Erwerbstätigkeit ausgeübt wird

### 3.4 Behinderte Kinder

Abb. 13: Überblick über den Anspruchstatbestand



Vorstehende Abb. 13 gibt einen Überblick über den komplexen Anspruchstatbestand des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG, der nachstehend näher erläutert wird.

Ein Kind, welches das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten;

Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.<sup>585</sup>

**Es handelt sich hierbei um einen eigenständigen Kindergeldtatbestand, für den die Regelung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG (Entfallen des Kindergeldanspruchs, wenn Einkünfte des Kindes den Jahresgrenzbetrag übersteigen) nicht gilt.**<sup>586</sup>

§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 stellt nicht allein darauf ab, dass ein Kind behindert ist; vielmehr muss es wegen seiner Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. Ist folglich das Kind trotz seiner Behinderung in der Lage, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen, z.B. aufgrund seiner Einkünfte und Bezüge, kommt der Behinderung keine Bedeutung zu.<sup>587</sup>

Das Kind ist imstande, für seinen Unterhalt selbst zu sorgen, wenn seine Einkünfte und Bezüge höher sind als der allgemeine Lebensbedarf (Grundbedarf) und der individuelle behinderungsbedingte Mehrbedarf.<sup>588</sup>

**Hinweis:** Eine Prüfung in der Reihenfolge, ob der Grundtatbestand – und wenn ja, der Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten wird, wie bei den Anspruchstatbeständen der Nr. 1 und 2 in § 32 Abs. 1 Satz 1 EStG erfolgt nicht bei diesem Anspruchstatbestand.

Liegt trotz Behinderung ein anderer Anspruchstatbestand vor, ist das Kind vorrangig nach dem anderen Anspruchstatbestand zu berücksichtigen<sup>589</sup>, mit der Folge, dass wieder Einkünfte und Bezüge nach der o.a. Reihenfolge geprüft werden. Ergibt diese Einkünfte- u. Bezügeprüfung, dass der Grenzbetrag überschritten ist, ist insoweit eine Berücksichtigung nach einem anderen Tatbestand nicht möglich, so dass eine Berücksichtigung wegen Behinderung zusätzlich zu prüfen ist.

### **3.4.1 Voraussetzungen für die Berücksichtigung**

#### **3.4.1.1 Tatbestand der Behinderung**

Behinderungen sind von der Norm abweichende körperliche, geistige oder seelische Zustände, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken und deren Ende nicht abzusehen ist. Zu den Behinderungen können auch Suchtkrankheiten (Drogenabhängigkeit, Alkoholismus) gehören.<sup>590</sup>

Eine Behinderung liegt vor, wenn eine Abweichung vom medizinischen Regelzustand zu einer nicht nur vorübergehenden und nicht nur geringfügigen Beeinträchtigung der Fähigkeit führt, am Leben der Gemeinschaft, insbesondere am Arbeitsleben teilzunehmen. Keine Behinderung liegt vor, wenn allein aufgrund sozialer Schwierigkeiten die Teilnahme am Leben in der Gemeinschaft unmöglich ist.<sup>591</sup>

Nicht zu den Behinderungen zählen Krankheiten, deren Verlauf sich auf eine im Voraus abschätzbare Dauer beschränkt, insbesondere akute Erkrankungen.<sup>592</sup>

Nicht jede, wenn auch langandauernde Erkrankung erfüllt den Begriff der Behinderung; doch kann es gleichwohl Krankheiten geben, die sich als Behinderung darstellen, und zwar dann, wenn mit Ihrer Heilung in absehbarer Zeit nicht zu rechnen ist, wobei es nicht darauf ankommt, ob sie für unheilbar gehalten werden.<sup>593</sup> Eine Behinderung könnte beispielsweise vor-

<sup>585</sup> § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG

<sup>586</sup> BFH vom 15.02.2007 – III B 145/06, BFH vom 24.08.2004 – VIII R 83/02 – BStBl II S. 248

<sup>587</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl 2000 II S. 75

<sup>588</sup> BFH vom 15.02.2007 – III B 145/06

<sup>589</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.1 Abs. 3

<sup>590</sup> BFH vom 16.04.2002 – BStBl II S. 738

<sup>591</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht Kommentar, EStG § 63 Rz 296

<sup>592</sup> DAFamEStG 63.3.6.1 Abs. 1 Satz 3

<sup>593</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht Kommentar, EStG § 63 Rz 296

liegen, wenn das Kind deutlich länger als 6 Monate erkrankt ist, und die Erkrankung ursächlich dafür ist, dass das Kind seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann.<sup>594</sup>

Im Umkehrschluss kann davon ausgegangen werden, dass Erkrankungen bis zu 6 Monaten nicht zu einer Berücksichtigung wegen Behinderung führen.

Suchterkrankungen (Drogenabhängig, Alkoholabhängig) führen nur dann zu einer Berücksichtigung, wenn ein Krankheitsstadium erreicht ist, dass zu einer dauerhaften Erwerbsunfähigkeit führt.<sup>595</sup> Allein der Umstand, dass sich ein Kind wegen Drogenabhängigkeit in Behandlung befindet, lässt nicht den Schluss zu, dass das Kind behindert war.<sup>596</sup>

Seelische Behinderungen sind Gesundheitsschäden im seelisch-psychischen Bereich, die durch Willensentschlüsse des Betroffenen nicht behoben werden können, z.B. Psychosen, Neurosen, Schizophrenie. Nicht darunter fallen Intelligenzmängel, diese können aber eine Schwächung der geistigen Kräfte sein.<sup>597</sup>

Schwerbehindert sind Menschen, wenn bei ihnen ein Grad der Behinderung von wenigstens 50 vorliegt,<sup>598</sup> wobei es nicht darauf ankommt, ob der Grad der Behinderung durch das Versorgungsamt festgestellt wurde (s. nachfolgend Nachweis der Behinderung).

**Hinweis:** Zur Berücksichtigung von behinderten Pflegekindern bei Ihren Geschwistern siehe auch Pflegekinder! Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass eine nicht behinderte volljährige Person keiner Aufsicht, Betreuung und Erziehung mehr bedarf, wie der Pflegekindbegriff dies voraussetzt. Deshalb können in der Regel auch nur Kinder als Pflegekinder berücksichtigt werden, die noch nicht die Volljährigkeit erreicht haben. Ausnahme: Volljährige behinderte Kinder. Familienangehörigkeit ist kein Merkmal des in § 32 Abs.1 Nr. 2 EStG definierten Pflegekindbegriffs. Aus dem gebotenen Umkehrschluss des § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG („im 1.Grad mit dem steuerpflichtigen verwandte Kinder“) folgt vielmehr, dass als Pflegeeltern alle Personen in Betracht kommen, die nicht leiblicher Elternteil oder Adoptiveltern sind. Zwischen dem Kindergeldberechtigten und dem Kind müssen dementsprechend Beziehungen tatsächlicher Art bestehen. Davon kann ausgegangen werden, wenn der Berechtigte das Kind wie ein eigenes Kind betreut, sämtliche Entscheidungen für das Kind trifft, und so für das Kind zum maßgeblichen Ansprechpartner und damit zum Ersatzelternteil geworden ist.<sup>599</sup>

#### **3.4.1.1.1 Eintritt der Behinderung**

Voraussetzung für die Berücksichtigung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Der Gesetzgeber geht typisierend davon aus, dass bis zu diesem Zeitpunkt die meisten Kinder ihre Berufsausbildung abgeschlossen haben, so dass ihre Eltern nicht mehr mit Unterhalt belastet sind.<sup>600</sup>

Durch diese Regelung soll ausgeschlossen werden, dass Kinder für die kein Anspruch auf Kindergeld mehr bestand (z.B. wegen Abschluss der Ausbildung oder wegen Überschreitens der Altersgrenze), durch eine später eingetretene Behinderung wieder als Kinder zu berücksichtigen sind. Die Altersgrenze, innerhalb derer die Behinderung eingetreten sein muss, ist

<sup>594</sup> Sächsisches Finanzgericht vom 19.08.2005 – 5 V 1797/04 (Kg)

<sup>595</sup> BFH (NV) vom 30.11.2005 – III B 117/05, BFH/NV 2006 S. 540

<sup>596</sup> BFH vom 16.04.2002, VIII R 62/99, BStBl II S. 738

<sup>597</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht Kommentar, EStG § 63 Rz 298

<sup>598</sup> § 2 Abs. 2 SGB IX

<sup>599</sup> Niedersächsisches Finanzgericht vom 24.10.2001, 4 K 139/97 Ki

<sup>600</sup> Lange/Novak, Kindergeld im öffentlichen Dienst - §§ 32,63 III A.10 S.99

nicht aufgrund entsprechender Anwendung des § 32 Abs. 5 Satz 1 EStG um den Zeitraum des vom Kind geleisteten Grundwehrdienstes zu verlängern.<sup>601</sup>

**Hinweis:** Bis zum 31.12.2006 galt als Altersgrenze die Vollendung des 27. Lebensjahres. Diese wurde durch das Jahressteuergesetz 2007 auf das 25. Lebensjahr abgesenkt.<sup>602</sup> Mit dem Jahressteuergesetz 2007 wurde eine Übergangsregelung in das EStG aufgenommen<sup>603</sup>:

Übergangsregelung:

- Wer im Veranlagungszeitraum 2006 erstmals nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt wird, fällt unter die Altersgrenze 27. Lebensjahr (Geburtsjahr 1981 und älter),
- Wer im Veranlagungszeitraum 2007 erstmals nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt wird, fällt unter die Altersgrenze 25. Lebensjahr

Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr.

Die Behinderung des Kindes muss vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten sein, nicht jedoch die Fähigkeit, sich selbst zu unterhalten.<sup>604</sup>

**Beispiel:** Ein behindertes Kind (GdB 100, Merkmal H) ist seit dem 24. Lebensjahr behindert. Aufgrund einer Erwerbsunfähigkeitsrente und hoher Einkünfte aus Kapitalvermögen kann es seinen Lebensunterhalt selbst bestreiten. In dem Jahr, in dem es sein 30. Lebensjahr vollendet, reichen die Einkünfte und Bezüge nicht mehr für den eigenen Selbstunterhalt aus. Das Kind kann nun berücksichtigt werden.

Das Erfordernis der bei Vollendung des 25. Lebensjahres bereits vorliegenden Behinderung bedeutet nicht, dass Kindergeld schon zu diesem Zeitpunkt beantragt worden sein muss. Auch ist nicht Voraussetzung, dass das behinderte Kind bereits vor Vollendung des 27. Lebensjahres in einem Kindschaftsverhältnis zum jetzigen Antragsteller/ Berechtigten stand.<sup>605</sup>

Wird die Behinderung rückwirkend festgestellt, führt dies auch zu einer rückwirkenden Berücksichtigung als behindertes Kind<sup>606</sup>, wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen. Soweit in der Vergangenheit Kindergeld bereits abgelehnt wurde, erstreckt sich die Bindungswirkung auf die Zeit bis zum Ende des Monats der Bekanntgabe, unter den Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt aber auch eine nachträgliche Bewilligung für davor liegende Zeiten in Betracht.<sup>607</sup>

### 3.4.1.1.2 Nachweis der Behinderung

Bei einer Behinderung, deren Grad auf mindestens 50 festgestellt ist, kann die Behinderung durch einen Schwerbehindertenausweis nach SGB IX oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde geführt werden (*Amtlicher Nachweis*).<sup>608</sup> Letztgenannter Bescheid ist der Feststellungsbescheid, in dem die Behinderung festgestellt wird, zuständige Behörde ist das zuständige Versorgungsamt.

<sup>601</sup> BFH vom 02.06.2005 – III R 86/03, BStBl II S. 756

<sup>602</sup> BGBl I 2006 S. 1652, BStBl I S. 432 – Verfassungsbeschwerde anhängig (zu § 9 EStG)

<sup>603</sup> § 52 Abs. 40 EStG

<sup>604</sup> DAFamEStG 63.3.6.1 Abs. 2 Satz 2

<sup>605</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht Kommentar, EStG § 63 Rz 295

<sup>606</sup> Lange/Novak, Kindergeld im öffentlichen Dienst - §§ 32,63 III A.10 S.101 Erl. C VII 5

<sup>607</sup> Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich Kommentar, Fach A I § 32 Rz 114

<sup>608</sup> DAFamEStG 63.3.6.2 Abs. 1 Nr. 1

### § 69 SGB IX Feststellung der Behinderung, Ausweise

(1) Auf Antrag des behinderten Menschen stellen die für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden das Vorliegen einer Behinderung und den Grad der Behinderung fest. Beantragt eine erwerbstätige Person die Feststellung der Eigenschaft als schwerbehinderter Mensch (§ 2 Abs. 2), gelten die in § 14 Abs. 2 Satz 2 und 4 sowie Abs. 5 Satz 2 und 5 genannten Fristen sowie § 60 Abs. 1 des Ersten Buches entsprechend. Das Gesetz über das Verwaltungsverfahren der Kriegsopferversorgung ist entsprechend anzuwenden, soweit nicht das Zehnte Buch Anwendung findet. Die Auswirkungen auf die Teilhabe am Leben in der Gesellschaft werden als Grad der Behinderung nach Zehnergraden abgestuft festgestellt. Die im Rahmen des § 30 Abs. 1 des Bundesversorgungsgesetzes festgelegten Maßstäbe gelten entsprechend. Eine Feststellung ist nur zu treffen, wenn ein Grad der Behinderung von wenigstens 20 vorliegt. Durch Landesrecht kann die Zuständigkeit abweichend von Satz 1 geregelt werden.

(2) Feststellungen nach Absatz 1 sind nicht zu treffen, wenn eine Feststellung über das Vorliegen einer Behinderung und den Grad einer auf ihr beruhenden Erwerbsminderung schon in einem Rentenbescheid, einer entsprechenden Verwaltungs- oder Gerichtsentscheidung oder einer vorläufigen Bescheinigung der für diese Entscheidungen zuständigen Dienststellen getroffen worden ist, es sei denn, dass der behinderte Mensch ein Interesse an anderweitiger Feststellung nach Absatz 1 glaubhaft macht. Eine Feststellung nach Satz 1 gilt zugleich als Feststellung des Grades der Behinderung.

(3) Liegen mehrere Beeinträchtigungen der Teilhabe am Leben in der Gesellschaft vor, so wird der Grad der Behinderung nach den Auswirkungen der Beeinträchtigungen in ihrer Gesamtheit unter Berücksichtigung ihrer wechselseitigen Beziehungen festgestellt. Für diese Entscheidung gilt Absatz 1, es sei denn, dass in einer Entscheidung nach Absatz 2 eine Gesamtbeurteilung bereits getroffen worden ist.

(4) Sind neben dem Vorliegen der Behinderung weitere gesundheitliche Merkmale Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Nachteilsausgleichen, so treffen die zuständigen Behörden die erforderlichen Feststellungen im Verfahren nach Absatz 1.

(5) Auf Antrag des behinderten Menschen stellen die zuständigen Behörden auf Grund einer Feststellung der Behinderung einen Ausweis über die Eigenschaft als schwerbehinderter Mensch, den Grad der Behinderung sowie im Falle des Absatzes 4 über weitere gesundheitliche Merkmale aus. Der Ausweis dient dem Nachweis für die Inanspruchnahme von Leistungen und sonstigen Hilfen, die schwerbehinderten Menschen nach Teil 2 oder nach anderen Vorschriften zustehen. Die Gültigkeitsdauer des Ausweises soll befristet werden. Er wird eingezogen, sobald der gesetzliche Schutz schwerbehinderter Menschen erloschen ist. Der Ausweis wird berichtigt, sobald eine Neufeststellung unanfechtbar geworden ist.

Bei einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50 aber mindestens 25 festgestellt ist, wird kein Schwerbehindertenausweis ausgestellt. Als Nachweis kommt in Betracht<sup>609</sup>:

- Der Feststellungsbescheid des Versorgungsamtes mit dem der Grad der Behinderung festgestellt wird,
- Bescheinigung des Versorgungsamtes aufgrund § 69 Abs. 1 des SGB IX; das Versorgungsamt bescheinigt den Grad der Behinderung der in einem Feststellungsbescheid festgestellt wurde,
- Rentenbescheid, wenn dem Kind wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten zustehen; infrage kommen z.B. Unfallrenten und Erwerbsunfähigkeitsrenten,
- Wenn dem Kind wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften laufende Bezüge zustehen, z.B. Eingliederungshilfen, Leistungen zum Lebensunterhalt (z.B. Kostenübernahme des Sozialleistungsträgers bei vollstationärer Unterbringung).

Erfahrungsgemäß liegt bei solchen Leistungen auch meist ein Schwerbehindertenausweis vor. Bei Einstufung als schwerstpflegebedürftige Person in Pflege Stufe 3 kann die Behinderung durch den Einstufungs- bzw. Leistungsbescheid erbracht werden.

Der Nachweis der Behinderung kann auch in Form einer Bescheinigung bzw. eines Zeugnisses des behandelnden Arztes erfolgen (*Nichtamtlicher Nachweis*).<sup>610</sup> Die ärztliche Bescheinigung sollte explizit die Formulierung enthalten, dass das Kind *behindert* ist, und dass das

<sup>609</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.2 Abs. 1 Nr. 2

<sup>610</sup> BFH vom 16.04.2002 – VIII R 62/99, BStBl II S.738

Kind deswegen außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Soweit es darauf ankommt, muss auch nachgewiesen werden, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.<sup>611</sup> Diese Form des Nachweises kommt in der Regel nur dann in Betracht, wenn das Kind wegen einer Behinderung länger stationär untergebracht ist oder bei seelischen Erkrankungen und Suchterkrankungen.

Für ein Kind, das wegen seiner Behinderung bereits länger als ein Jahr in einer Kranken- oder Pflegeanstalt untergebracht ist (*Stationäre Unterbringung*), genügt eine Bestätigung des für die Anstalt zuständigen Arztes hierüber<sup>612</sup>; auch hier muss die ärztliche Bescheinigung explizit eine Aussage über die Behinderung enthalten. Die Unterbringung in einer Anstalt nach § 126 Strafprozessordnung oder die Sicherungsverwahrung fallen nicht hierunter (siehe nachfolgend Unfähigkeit zum Selbstunterhalt). Denkbar sind hier auch Koma-Patienten.

Bei einer *seelischen Behinderung* (psychische Erkrankung) kann die Behinderung durch einen nichtamtlichen Nachweis erfolgen, wenn zu befürchten ist, dass sich das Verfahren zum Erlangen eines amtlichen Nachweises nachteilig auf den Gesundheitszustand und die weitere ärztliche Behandlung des Kindes auswirkt.<sup>613</sup> In diesen Fällen muss das – neben der Feststellung der Behinderung – auch konkret so in der ärztlichen Bescheinigung aufgeführt werden.

*Suchterkrankungen* (Drogen- oder Alkoholabhängigkeit) führen nicht zwangsläufig zu Behinderungen, weshalb ein Nachweis, dass ein Kind wegen einer solchen in Behandlung befindet, keinesfalls als Nachweis ausreichend ist. Auch Suchtabhängige, deren Abhängigkeit ein bestimmtes Maß noch nicht überschritten hat, besitzen durchaus die Fähigkeit, ihre Angelegenheiten noch so zu regeln, dass von einer Behinderung im Sinne des Gesetzes nicht gesprochen werden kann.<sup>614</sup>

Eine Behinderung infolge einer Suchterkrankung ist erst zu bejahen, wenn ein Krankheitsstadium erreicht ist, das zu einer dauerhaften Erwerbsunfähigkeit führt. Eine vorübergehende Behandlung wegen einer Suchtkrankheit mit der zeitweise damit verbundenen Nichterwerbstätigkeit fällt nicht unter den Begriff der Behinderung.<sup>615</sup> In diesen Fällen muss die dauerhafte Erwerbsunfähigkeit – neben der Feststellung der Behinderung – auch konkret so in der ärztlichen Bescheinigung aufgeführt werden.

In der Praxis treten die Fälle, in denen der nichtamtliche Nachweis geführt wird, häufig überlappend auf, so sind z.B. psychisch Kranke Kinder häufig auch stationär untergebracht. Der Nachweis der Behinderung eines Kindes ohne inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im EU/EWR-Raum ist durch Bescheinigung des zuständigen Auslandsversorgungsamtes zu erbringen<sup>616</sup>. Für jedes Land gibt es ein zuständiges Auslandsversorgungsamt. Die Zuständigkeit ergibt sich aus der Auslandszuständigkeitsverordnung.<sup>617</sup>

<sup>611</sup> Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich Kommentar, Fach A I § 32 Rz 114

<sup>612</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.2 Abs. 1 Satz 4

<sup>613</sup> Lange/Novak, Kindergeld im öffentlichen Dienst - §§ 32,63 III A.10 S.109 Erl. C VII 5

<sup>614</sup> BFH vom 16.04.2002 – VIII R 62/99, BStBl II S. 738, BFH (NV) vom 30.11.2005 – III B 117/05, BFH/NV 2006 S. 540

<sup>615</sup> BFH (NV) vom 30.11.2005 – III B 117/05, BFH/NV 2006 S. 540

<sup>616</sup> BMF vom 08.08.1997 – BStBl I S. 1016

<sup>617</sup> BGBI 1991 Teil 1 S. 1204

### 3.4.1.2 Unfähigkeit zum Selbstunterhalt

#### 3.4.1.2.1 Unfähigkeit zum Selbstunterhalt wegen Behinderung (Ursächlichkeit)

Soweit eine berücksichtigungsfähige Behinderung festgestellt wurde, ist zu prüfen, ob das Kind in der Lage ist, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen.

§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG stellt nicht allein darauf ab, dass ein Kind behindert ist. Diese Behinderung muss zur Folge haben, dass das Kind aus diesem Grunde (Gesetzestext: „wegen“) tatsächlich außerstande ist, sich selbst zu unterhalten<sup>618</sup>. In der Literatur wird das auch als „**Ursächlichkeit**“ bezeichnet, d.h. die Behinderung ist Ursache dafür, dass das Kind nicht selbst für seinen Lebensunterhalt sorgen kann. Ist folglich das Kind trotz seiner Behinderung in der Lage, selbst für seinen Lebensunterhalt zu sorgen (z.B. aufgrund hoher Einkünfte und Bezüge), kommt der Behinderung keine Bedeutung zu.<sup>619</sup>

In der Regel kann allgemein davon ausgegangen werden, dass ein Kind, welches wegen Behinderung keiner Erwerbstätigkeit nachgehen kann, und auch über keine anderen Einkünfte und Bezüge verfügt, wegen Behinderung zu berücksichtigen ist.<sup>620</sup>

Liegen ausschließlich andere Gründe vor, nach denen das Kind nicht imstande ist, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten, ist die Ursächlichkeit der Behinderung zu verneinen. Bei Menschen in Haft ist die Haft Ursache dafür, dass das Kind nicht für seinen Lebensunterhalt aufkommen kann, so dass § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nicht einschlägig ist.<sup>621</sup> Das ist z.B. u.a. bei Kindern zu beachten, die in einer Anstalt nach § 126 Strafprozessordnung oder in Sicherungsverwahrung untergebracht sind, gilt aber auch für Kinder, die mit festgestellter Behinderung in Haft sind.

Die Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit des Kindes zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit wird grundsätzlich zu verneinen sein, wenn der Grad der Behinderung weniger als 50% beträgt, und besondere Umstände dafür, dass auf den allgemeinen Arbeitsmarkt keine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann, nicht ersichtlich sind. Allein die Feststellung eines hohen Grades der Behinderung rechtfertigen die Annahme der Ursächlichkeit nicht.<sup>622</sup>

Die Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit des Kindes zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit *kann* grundsätzlich angenommen werden<sup>623</sup>

- Wenn im Ausweis über die Eigenschaft als Schwerbehinderter Mensch oder im Feststellungsbescheid das Merkmal „H“ eingetragen ist; dem Merkzeichen „H“ steht die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach SGB XI gleich (Erläuterung der Merkzeichen in nachstehender Tab. 10),
- Wenn der Grad der Behinderung 50% oder mehr beträgt, und besondere Umstände hinzutreten, aufgrund derer eine Erwerbstätigkeit unter den üblichen Bedingungen des Arbeitsmarktes ausgeschlossen erscheint.

Ein volljähriges behindertes Kind ist regelmäßig auch dann im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es im Rahmen der Eingliederungs-

<sup>618</sup> Seewald/Felix, Kindergeldrecht Kommentar, EStG § 63 Rz 302

<sup>619</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl II 2000 S. 75

<sup>620</sup> Feix, Kindergeldrecht Kommentar, § 63 Rz 153

<sup>621</sup> FG Rheinland-Pfalz vom 24.03.2003 - 5 K 1017/01

<sup>622</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.3. Abs. 1

<sup>623</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.3. Abs. 2



hilfe vollstationär untergebracht ist.<sup>624</sup> (Zu Besonderheiten bei stationärer Unterbringung siehe nachfolgend) Wird für ein Kind in anderer Form Eingliederungshilfe geleistet, z.B. durch die Betreuung in einer Werkstatt für behinderte Menschen bei täglicher Rückkehr in den elterlichen Haushalt, und hat das Kind außer Taschengeld und Arbeitsentgelt [betragsmäßig unter dem Grenzbetrag liegend] kein weiteres verfügbares Einkommen, so kann davon ausgegangen werden, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.<sup>625</sup>

Die Formulierung „*kann*“ zeigt, dass es durchaus Ausnahmen gibt, weshalb regelmäßig die Einkünfte und Bezüge festzustellen sind, und der Lebensbedarf den eigenen Mitteln (auch als verfügbares Einkommen bezeichnet) gegenüberzustellen ist (s. nachfolgend Prüfung des Selbstunterhaltes).

Tab. 10: Merkzeichen für Behinderte im Schwerbehindertenausweis

B	Ständige Begleitung des Menschen mit Behinderung bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist notwendig
Bl	Der Mensch mit Behinderung ist Blind
G	Der Mensch mit Behinderung ist in seiner Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt bzw. erheblich gehbehindert
aG	Der Mensch mit Behinderung ist außergewöhnlich gehbehindert
H	Der Mensch mit Behinderung ist hilflos
RF	Der Mensch mit Behinderung erfüllt die gesundheitlichen Voraussetzungen für die Befreiung von der Rundfunkgebührenpflicht und Nachteilsausgleichen bei den Telefongebühren

**Hinweis:** (Sonderfall) Ein über 25 Jahre (bis 31.12.2006: 27 Jahre) altes Kind, das wegen seiner Behinderung noch in Schul- oder Berufsausbildung steht, ist in jedem Fall als unfähig zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit anzusehen. Es kann unterstellt werden, dass die Behinderung Grund für die Verlängerung ist, wenn der Grad der Behinderung 50 oder mehr beträgt.<sup>626</sup> In diesem Fall wird das Kind bis zur Altersgrenze wegen Berufsausbildung (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a) berücksichtigt – ggf. unter Berücksichtigung eines Verlängerungstatbestandes. Nach Erreichen der Altersgrenze kann das Kind dann bis zum Ende der Ausbildung berücksichtigt werden. Ist die Ausbildung beendet, ist die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt erneut zu prüfen.

#### **3.4.1.2.1.1 Keine Ursächlichkeit**

In Fällen von weniger schweren Behinderungen sind auch andere Gründe denkbar, weshalb die Behinderung nicht Ursache für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt ist.

Ein behindertes Kind kann sowohl wegen der Behinderung als auch wegen anderer Umstände (allgemeine ungünstige Situation auf dem Arbeits- und Lehrstellenmarkt, mangelnde Mitwirkung bei der Ausbildungsplatz- und Arbeitsvermittlung) außerstande sein, sich selbst zu unterhalten.

Eine Berücksichtigung wegen Behinderung wäre nur möglich, wenn andere Umstände die Behinderung als Ursache dafür überlagern würden, dass die Einkünfte und Bezüge nicht zur Bestreitung des erforderlichen Lebensbedarfes ausreichen. Dies wäre zum Beispiel der Fall, wenn einem behinderten Kind eine offene Stelle in einem Beruf angeboten wird, den es mit seiner Behinderung ausüben kann, und die Stelle geeignet ist, die Bestreitung des Lebensbe-

<sup>624</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl 2000 II S. 75

<sup>625</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.4 Abs. 5

<sup>626</sup> DAFamEStG 63.3.6.3. Abs. 2

darfs des Kindes zu sichern. Tritt das Kind eine solche Stelle ohne triftige Gründe nicht an, wird seine mangelnde Mitwirkung bei der Arbeitsvermittlung und nicht mehr die Behinderung Ursache für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt sein. Nicht überlagert wird eine Behinderung hingegen - unabhängig von ihrer Schwere - allein durch die allgemein ungünstige Arbeitsmarktsituation. Vielmehr kann gerade die Behinderung ursächlich dafür sein, dass ein behindertes Kind auf einem ungünstigen Arbeitsmarkt seinen Unterhalt nicht selbst verdienen kann.<sup>627</sup>

Auch ein volljähriges behindertes Kind, das zwar behindert, geistig aber voll leistungsfähig ist, ist nicht wegen seiner Behinderung außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es u.a. in der Lage war, eine Ausbildung erfolgreich abzuschließen und in verschiedenen Bereichen wissenschaftlich zu arbeiten, wenn seine geringen Einkünfte nach Abschluss der Ausbildung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht auf die Behinderung, sondern vielmehr auf die Ausbildung in allgemein sowie auf die allgemein schwierige Wirtschafts- und Arbeitsmarktsituation zurückzuführen ist.<sup>628</sup> Hingegen kann Kindergeld nicht mit der Begründung versagt werden, dass die Behinderung einer normalen Berufsausbildung nicht im Wege steht.<sup>629</sup>

#### **3.4.1.2.1.2 Grenzfälle der Ursächlichkeit**

Die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt kann angenommen werden, wenn der Grad der Behinderung 50% oder mehr beträgt, und besondere Umstände hinzutreten, aufgrund derer eine Erwerbstätigkeit unter den üblichen Bedingungen des Arbeitsmarktes ausgeschlossen erscheint. Als besondere Umstände kommen in Betracht:

- Unterbringung des Kindes in einer Werkstatt für behinderte Menschen<sup>630</sup>,
- Vorliegen der Voraussetzungen für eine Mehrfachanrechnung nach § 76 Abs. 1 SGB IX, von der Rehabilitanden- bzw. Schwerbehindertenstelle (Reha-/SB-Stelle) der Bundesagentur für Arbeit zu erfragen<sup>631</sup>,
- Wenn das Kind nicht in der Lage ist, nach Art und Umfang der Behinderung eine arbeitslosenversicherungspflichtige, mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung unter den üblichen Bedingungen des für ihn in Betracht kommenden Arbeitsmarktes auszuüben, von der Reha-/SB-Stelle der Bundesagentur für Arbeit zu erfragen<sup>632</sup>.

Ist die Reha-/SB-Stelle aufgrund der vorhandenen Unterlagen nicht in der Lage, eine Stellungnahme abzugeben, ist auch eine Begutachtung beim ärztlichen/ psychologischen Dienst der Bundesagentur für Arbeit möglich.<sup>633</sup> „ 3.

Bestehen Zweifel an der Ursächlichkeit der Behinderung, ist eine Stellungnahme der Reha-/SB-Stelle darüber einzuholen, ob die Voraussetzungen für eine Mehrfachanrechnung nach § 76 Abs. 1 des SGB IX erfüllt sind.<sup>634</sup> Davon sollte insbesondere dann Gebrauch gemacht werden, wenn die Behinderung aufgrund eines ärztlichen Attestes vorliegt. Soweit das ärztli-

<sup>627</sup> Sächsisches FG vom 19.08.2005 – 5 V 1797/04 (Kg)

<sup>628</sup> FG Baden-Württemberg vom 14.10.2004, 3 K 87/00

<sup>629</sup> BFH vom 14.12.2001 – VI B 178/01

<sup>630</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.3 Abs. 1

<sup>631</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.3. Abs. 3

<sup>632</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.3 Abs. 3

<sup>633</sup> zum Verfahren siehe DAFamEStG 2010 63.3.6.3. Abs. 3

<sup>634</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.3 Abs. 3

che Attest nicht aussagekräftig ist, ist auch die Möglichkeit der Begutachtung beim ärztlichen/psychologischen Dienst der Bundesagentur für Arbeit möglich.

**Mehrfachanrechnung:** Nach § 71ff. SGB IX sind private und öffentliche Arbeitgeber mit jahresdurchschnittlich mindestens 20 Beschäftigten verpflichtet, auf 5% der Arbeitsplätze schwerbehinderte Menschen zu Beschäftigen. (bis 39 Arbeitsplätze 1 Schwerbehinderter, 40-59 Arbeitsplätze 2 Schwerbehinderte, usw.). Die Bundesagentur für Arbeit kann, wenn bei einem Schwerbehinderten Menschen die Teilhabe am Arbeitsleben auf besondere Schwierigkeiten stößt, bis zu 3 Pflichtarbeitsplätze auf diesen Menschen anrechnen,<sup>635</sup> d.h., dass bei einer Beschäftigtenzahl von 65 Arbeitnehmern mit einem Schwerbehinderten mit Mehrfachanrechnung anstelle 2 Schwerbehinderter nur 1 Schwerbehinderter einzustellen ist.

Liegen die Voraussetzungen für eine Mehrfachanrechnung vor, ist das Kind zu berücksichtigen, auch wenn es eine Erwerbstätigkeit von mehr als 15 Stunden wöchentlich ausüben konnte.

**Hinweis:** Über eine Reha-/SB-Stelle bzw. einem ärztlichen/psychologischen Dienst verfügt in der Regel nur die Hauptstelle der jeweiligen Bundesagentur für Arbeit, nicht deren Zweigstellen.

#### **3.4.1.2.2 Prüfung des Selbstunterhalts durch Ermittlung des Lebensbedarfs des Kindes**

Ein behindertes Kind ist erst dann imstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es über eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügt, die zur Bestreitung seines gesamten notwendigen Lebensbedarfs ausreicht. Die Fähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt ist folglich anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen zu prüfen, nämlich des gesamten Lebensbedarfs (auch teilweise als Unterhaltsbedarf bezeichnet) des Kindes einerseits sowie der finanziellen Mittel des Kindes andererseits. Erst wenn sich daraus eine ausreichende Leistungsfähigkeit des Kindes ergibt, kann davon ausgegangen werden, dass den Eltern kein zusätzlicher Aufwand erwächst, der ihre steuerliche Leistungsfähigkeit mindert.

Der gesamte existentielle Lebensbedarf des behinderten Kindes setzt sich typischer Weise aus dem allgemeinen Lebensbedarf des Kindes (Grundbedarf) und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen.<sup>636</sup> Die in diesem Zusammenhang anzustellende Berechnung hat nach dem Monatsprinzip zu erfolgen.<sup>637</sup>

Abweichend von anderen Tatbeständen (z.B. arbeitssuchendes u. beschäftigungsloses Kind i.S. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG oder Kind im Freiwilligendienst nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d EStG) wird hier nicht zunächst der Grundtatbestand festgestellt, und in einem weiteren Schritt die Prüfung der Einkünfte und Bezüge vorgenommen. Beim Anspruchstatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG ist die Prüfung des Selbstunterhaltes – und hierbei handelt es sich um nichts anderes als eine Prüfung der Einkünfte und Bezüge mit einigen sonst nicht üblichen Besonderheiten – Teil der Prüfung, ob der Grundtatbestand vorliegt, so dass bei vorliegendem Grundtatbestand eine nochmalige Prüfung der Einkünfte und Bezüge nicht erforderlich ist.

---

<sup>635</sup> § 76 Abs. 1 SGB IX

<sup>636</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl II 2000 S. 75

<sup>637</sup> BFH vom 04.11.2003 – VIII R 43/02

### 3.4.1.2.2.1 Grundbedarf

Der Grundbedarf kann mit dem Existenzminimums eines Alleinstehenden beziffert werden, der sich am Betrag des Existenzminimums eines alleinstehenden Volljährigen nach dem im Sozialhilferecht jeweils anerkannten Mindestbedarf orientiert; er entspricht somit dem jährlich geltenden Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG (Übersicht siehe Tab.11). Da es gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG darauf ankommt, ob sich ein behindertes Kind selbst unterhalten kann, muss auch bei ihm zunächst ein am Existenzminimum orientierter Betrag als allgemeiner Unterhaltsbedarf anerkannt werden.<sup>638</sup> Bei vollstationär untergebrachten Kindern, denen Eingliederungshilfe gewährt wird, sind aber die Kosten der Verpflegung abzuziehen, da diese bereits im Grundbedarf enthalten sind. Diese Verpflegungskosten können mangels anderer Anhaltspunkte und aus Gründen der Vereinfachung anhand der Sozialversicherungsentgeltverordnung (bis 31.12.2006: Sachbezugsverordnung) mit dem Monatsbeträgen bewertet werden.<sup>639</sup>

Tab. 11 Überblick über den Grundbedarf i.H. des Grenzbetrages:

Jahr	DM	€
1996	12.000 DM	
1997	12.000 DM	
1998	12.360 DM	
1999	13.020 DM	
2000	13.500 DM	
2001	14.040 DM	
2002		7.188 €
2003		7.188 €
2004		7.680 €
2005		7.680 €
2006		7.680 €
2007		7.680 €
2008		7.680 €
2009		7680 €
2010		8004 €
2011		8004 €
2012	Grundfreibetrag § 32a	8004 €

Seit dem Jahr 2002 ist in EUR zu rechnen, soweit ältere Jahre zu betrachten sind, sind DM-Beträge entsprechend umzurechnen. Dies dürfte aufgrund der Festsetzungsverjährung nicht mehr vorkommen.

Seit dem 01.01.2012 bemisst sich der Grundbedarf am Grundfreibetrag, da der Grenzbetrag weggefallen ist.<sup>640</sup>

### 3.4.1.2.2.2 Behinderungsbedingter Mehrbedarf

Die Fähigkeit eines behinderten Kindes zum Selbstunterhalt setzt voraus, dass ein behinderungsbedingter Mehrbedarf anerkannt wird, den gesunde Kinder nicht haben. [Der behinderungsbedingte Mehrbedarf ist demzufolge ein zusätzlicher Unterhaltsbedarf zum Grundbedarf, die ein Kind aufgrund einer Behinderung hat. Im Kindergeldrecht gibt es einen zusätzlichen Unterhaltsbedarf auch

- als ausbildungsbedingten Sonderbedarf, der zum Abzug von besonderen Ausbildungskosten führt,
- als Unterhaltsbedarf für eigene Kinder, der zum Abzug einer Unterhaltsbelastung für eigene Kinder führt].

<sup>638</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl II 2000 S. 75, BFH vom 04.11.2003 – VIII R 43/02

<sup>639</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl II 2000 S. 75

<sup>640</sup> Siehe hierzu zum Unterhaltsbedarf UBBWV Heft

Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören alle mit einer Behinderung typisch zusammenhängenden Belastungen.<sup>641</sup> Als Mehrbedarf kommen insbesondere solche Aufwendungen in Betracht, die als außergewöhnliche Belastung im Sinne von § 33 EStG [bei den Eltern] anzuerkennen sind. Aufwendungen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn Sie zwangsläufig durch die Behinderung entstehen.<sup>642</sup>

Erbringt der Kindergeldberechtigte keinen Einzelnachweis, kann der maßgebliche Behinderten-Pauschbetrag des § 33b EStG als Anhalt für den betreffenden Mehrbedarf dienen.<sup>643</sup>

Nicht zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören Hilfeleistungen [Geldleistungen] der Eltern, sie bleiben außer Betracht und sind weder mittelerhöhend noch bedarfsmindernd zu berücksichtigen.<sup>644</sup> Das ist Sachgerecht, da Unterhaltsleistungen der Eltern auch bei nichtbehinderten Kindern nicht anzusetzen sind<sup>645</sup>; es ist kein Grund erkennbar, warum bei behinderten Kindern anders verfahren werden sollte.

#### **3.4.1.2.2.1 Pauschalierter Behinderungsbedingter Mehrbedarf**

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist als behinderungsbedingter Mehrbedarf eines Kindes ein Betrag in Höhe des maßgeblichen Behindertenpauschbetrages nach § 33b EStG anzusetzen, wenn der Kindergeldberechtigte keinen individuellen Mehrbedarf gegen Einzelnachweis geltend macht.<sup>646</sup>

Eine Berücksichtigung des Behinderten Pauschbetrages neben einem individuellen Mehrbedarf gegen Einzelnachweis ist grundsätzlich nicht zulässig (Ausnahmen bei stationär untergebrachten Kindern – siehe 3.8.2), denn der Pauschbetrag dient dazu, aus Gründen der Vereinfachung sämtliche laufende Aufwendungen, die typischerweise mit der Behinderung zusammenhängen, abzugelten.<sup>647</sup> Ebenso ist ein Ansatz des Behinderten-Pauschbetrages nicht zulässig, wenn das Kind vollstationär untergebracht ist.<sup>648</sup> Soweit kein Grad der Behinderung festgestellt ist (das ist insbesondere bei Kindern der Fall, deren Behinderung aufgrund eines ärztlichen Attestes anerkannt ist) besteht für den Ansatz des Behinderten-Pauschbetrages kein Raum, da der Pauschbetrag des § 33b EStG an einen festgestellten Grad der Behinderung geknüpft ist.

Ist das volljährige behinderte Kind nicht stationär untergebracht, sondern in den Haushalt der Eltern eingegliedert, kann ein gezahltes Pflegegeld neben dem Behinderten-Pauschbetrag als behinderungsbedingter Mehrbedarf angesetzt werden (siehe nachfolgenden Hinweis).<sup>649</sup> Neben dem Behinderten-Pauschbetrag darf zusätzlich als behinderungsbedingter Mehrbedarf auch angesetzt werden:<sup>650</sup>

- Kosten einer Begleitperson anlässlich einer Urlaubsreise (siehe hierzu Ausführungen unter 3.8.1.3.3),
- Fahrtkosten bei geh- und stehbehinderten Menschen (Grad der Behinderung 80 v.H. oder 70 v.H. und Merkzeichen „G“) bis zu 3000 km oder bei Merkzeichen „aG“, „Bl“, „H“ bis zu 15000 km im Jahr.

<sup>641</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl II 2000 S. 75

<sup>642</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III/A.10 S.119

<sup>643</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl II 2000 S. 75, BFH vom 19.08.2002 – VIII R 17/02, BStBl II S.88

<sup>644</sup> FG Rheinland-Pfalz vom 21.06.2005 – 2 K 2665/03, auch BFH (NV) vom 24.08.2004 – VIII R 59/01 und BFH (NV) vom 24.08.2004 – VIII R 50/03

<sup>645</sup> DAFamEStG 2010 63.4.2.3 Abs. 3 Nr. 3

<sup>646</sup> BFH vom 15.02.2007 – III B 145/06

<sup>647</sup> BFH vom 24.08.2004 – VIII R 50/03,

<sup>648</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.4 Abs. 2

<sup>649</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl II 2000 S.72

<sup>650</sup> EStH 2006 H 33.1-33.4

**Hinweis:** Bei der Ermittlung des notwendigen behinderungsbedingten Mehrbedarfs im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG ist der Pauschbetrag des § 33b Abs. 3 EStG nicht zusätzlich zu den Leistungen der Eingliederungshilfe und dem Pflegegeld zu berücksichtigen (Änderung der Rechtsprechung).<sup>651</sup> Das bedeutet, dass neben dem Pauschbetrag nur noch Fahrtkosten in Abzug gebracht werden dürfen. Da die entsprechenden Urteile bisher nicht im BStBl II veröffentlicht wurden, sind sie nicht anzuwenden, deshalb ist wie oben beschrieben zu verfahren.

**Hinweis:** Sofern ein behindertes Kind wegen eines anderen Anspruchstatbestandes berücksichtigt wird als nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG (also Nr. 1 und 2), ist bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG der Behinderten-Pauschbetrag nicht anzusetzen, da er im Rahmen dieser Einkünfteermittlung zu den nicht berücksichtigungsfähigen Sonderausgaben gehört. Bei behinderten Kindern erfolgt keine Einkünfteermittlung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, sondern eine Ermittlung der verfügbaren Mittel (s.o. einleitend unter 3.8).

Führt die Berechnung dazu, dass der Grenzbetrag überschritten ist, ist zu prüfen, ob ein Kindergeldanspruch nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG besteht, da Nr. 3 ein selbständiger Anspruchstatbestand ist (für den § 32 Abs. 4 Satz 2 nicht gilt)<sup>652</sup>; im Schwerpunkt dürfte hier die Ursächlichkeit zu prüfen sein.

Ist der Behinderten-Pauschbetrag höher als der individuelle Behinderungsbedingte Mehrbedarf, ist der Behinderten-Pauschbetrag (siehe Tab. 12) anzusetzen.<sup>653</sup>

Tab. 12: Übersicht Pauschbetrag nach § 33b EStG

GdB	Pauschbetrag	GdB	Pauschbetrag
25% und 30%	310 €	65% und 70%	890 €
35% und 40 %	430 €	75% und 80%	1060 €
45% und 50%	570 €	85% und 90%	1230 €
55% und 60%	720 €	95% und 100%	1420 €
Zusätzlich bei Merkmal „Bl“ und „H“			3700 €

#### **3.4.1.2.2.2 Behinderungsbedingter Mehrbedarf gegen Einzelnachweis**

Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören alle mit einer Behinderung typisch zusammenhängenden Belastungen.<sup>654</sup> Soweit Leistungen (i.d.R. Sozialleistungen) aufgrund der Behinderung, d.h. wegen eines behinderungsbedingten Sonderbedarf des Kindes gezahlt werden, stellen Sie insoweit einen behinderungsbedingten Mehrbedarf dar. (Ausnahmen bei vollstationärer Unterbringung – siehe 3.8.2) Als solche Leistungen kommen zum Beispiel in Betracht:

- Eingliederungshilfe für Behinderte (siehe nachfolgend 3.8.4),
- Blindengeld nach landesrechtlichen Vorschriften,
- Pflegegeld nach § 37 SGB XI (Pflegebedarf in Höhe des Pflegegeldes nach SGB XI [Leistung der Pflegeversicherung]) sowie ein Betreuungsbedarf nach § 45b SGB XI.

<sup>651</sup> BFH (NV) vom 24.08.2004 – VIII R 50/03 oder BFH (NV) vom 17.11.2004 – VIII R 18/02

<sup>652</sup> BFH vom 24.08.2004 – VIII R 83/02, BStBl II 2007 S. 248; s.a. BFH (NV) vom 15.02.2007 – III B 145/06, BFH/NV 2007 S. 1112-1113

<sup>653</sup> BFH vom 31.08.2006 – III R 71/05, DAFamEStG 63.3.6.3.2 Abs. 2

<sup>654</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl II 2000 S. 75

Individueller behinderungsbedingter Mehrbedarf können auch Fürsorge- u. Betreuungsleistungen der Eltern sein. Hierunter fallen u.a.:

- Persönliche Betreuungsleistungen der Eltern, soweit sie über die durch das Pflegegeld abgedeckte Grundpflege und hauswirtschaftliche Verrichtung hinausgehen und nach amtsärztlicher Bescheinigung unbedingt erforderlich sind<sup>655</sup>; anzusetzen ist ein Stundensatz von 8 € [also ein Mehrbedarf der über das gezahlte Pflegegeld hinaus geht],
- Fahrtkosten der Eltern für: Besuchsfahrten zu einem vollstationär untergebrachten Kind, Bring- u. Abholfahrten bei einem teilstationär untergebrachten Kind,
- Kosten für eine Urlaubsbegleitung<sup>656</sup>, soweit behinderungsbedingt erforderlich (weil z.B. ständig fremde Hilfe benötigt wird), nicht jedoch wenn nur die Eltern das Kind begleiten, und es sich um einen üblichen Familienurlaub handelt<sup>657</sup>, anderer Bedarf bleibt unberührt; die Notwendigkeit muss sich aus einem amtsärztlichen Attest oder einem Vermerk im Schwerbehindertenausweis ergeben.<sup>658</sup>,
- Fahrtkosten bei geh- und stehbehinderten Menschen (Grad der Behinderung 80 v.H. oder 70 v.H. und Merkzeichen „G“) bis zu 3000 km oder bei Merkzeichen „aG“, „Bl“, „H“ bis zu 15000 km im Jahr<sup>659</sup>.

Darüber hinaus sind alle mit der Behinderung unmittelbar und typisch zusammenhängenden Belastungen wie z.B. zusätzliche Kleidungs- u. Wäschekosten, Ausgaben für Hilfeleistungen, behinderungsbedingte Kosten für Erholungsaufwand, Kosten für technische, orthopädische und andere Hilfsmittel und typische Erschwernisaufwendungen als behinderungsbedingter Mehraufwand zu berücksichtigen. Insbesondere Aufwendungen, die nach § 33 EStG [bei den Eltern] zu berücksichtigen sind, können hier berücksichtigt werden.<sup>660</sup> Die Aufwendungen können in voller Höhe angesetzt werden, sind jedoch um die Erstattung von Dritter Seite zu kürzen (z.B. Erstattung von einer Krankenkasse oder dem Sozialhilfeträger).

Ein etwaiger Wohnwert [Sachbezug Unterkunft] einer Heimunterbringung gehört grundsätzlich zum behinderungsbedingten Mehrbedarf eines Kindes.<sup>661</sup>

### **3.4.1.2.2.3 Gegenüberstellung des Lebensbedarfs und der eigenen Mittel**

Bei behinderten Kindern ist grundsätzlich der behinderungsbedingte Mehrbedarf zu ermitteln, und zusammen mit dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundbedarf) den eigenen Mitteln des Kindes (siehe Abb. 14) gegenüberzustellen.<sup>662</sup>

Die kindeseigenen Mittel setzen sich aus dem verfügbaren Einkommen und den Leistungen Dritter zusammen. Leistungen Dritter sind in diesem Zusammenhang aller Leistungen soweit Sie nicht als Einkünfte und Bezüge zu berücksichtigen sind. Das verfügbare Einkommen (Summe der Einkünfte und Bezüge) ist analog dem verfügbaren Einkommen des Ehegatten bei einem verheirateten Kind zu ermitteln.<sup>663</sup> Soweit das Kind nichtanrechenbare Bezüge erhält, ist zu prüfen, ob diese als Leistung Dritter zu berücksichtigen sind, insbesondere Bezüge nach DAFamEStG 63.4.2.3 Abs. 3 Nr. 6-8<sup>664</sup>:

<sup>655</sup> DAFamEStG 63.3.6.4 Abs. 3

<sup>656</sup> BFH vom 04.07.2002 – III R 58/98, BStBl II S. 765

<sup>657</sup> BFH (NV) vom 26.01.2006 – III R 22/04

<sup>658</sup> EStH 2010 H 33.1-33.4

<sup>659</sup> EStH 2010 H 33.1-33.4

<sup>660</sup> vgl. EStH 201033.1-33.4

<sup>661</sup> BFH vom 24.05.2000 – VI R 89/99 – BStBl. II 2000 S. 580

<sup>662</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.4 Abs. 1 Satz 1 u. 2

<sup>663</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.4 Abs. 1 Satz 7 i.V.m. DAFamEStG 63.4.2.5 Abs. 3 Sätze 4 ff.

<sup>664</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.4 Abs. 1 Satz 7

- Leistungen der Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1a EStG),
- Leistungen, die nach bundes- oder landesgesetzlichen Vorschriften gewährt werden, um einen Mehrbedarf zu decken, der durch einen Körperschaden verursacht ist,
- Grundrente und Schwerstbeschädigtenrente nach dem Bundesversorgungsgesetz.

Soweit das Kind Sozialhilfeleistungen erhalten hat, die nicht als Bezug zu berücksichtigen waren<sup>665</sup>, weil der Sozialleistungsträger

- das Kindergeld an sich abgezweigt hat (§ 74 Abs. 1 Satz 4 EStG = laufende Abzweigung), **oder**
- einen Erstattungsanspruch geltend macht (Abzweigung nach § 74 Abs. 2 – rückwirkende Erstattung für noch nicht erfüllte Ansprüche), **oder**
- das Kindergeld bei seiner Leistung voll oder anrechnet (Bescheid über Gewährung der Sozialleistung ist vorzulegen!),

sind diese Leistungen grundsätzlich Leistungen Dritter. Diese Leistungen sind um den abgezweigten Betrag zu mindern oder um einen von den Eltern erhobenen Kostenbeitrag<sup>666</sup> (ein angerechneter Betrag führt bereits zu einer verminderten Sozialleistung weshalb hier kein Abzug vorzunehmen ist).

Soweit Unterhaltsleistungen Dritter gezahlt werden, sind diese als Bezüge des Kindes voll anzusetzen, wenn der Dritte (i.d.R. der Sozialleistungsträger) keinen Unterhaltsbeitrag von den Eltern fordert bzw. diese in Regress nimmt.<sup>667</sup> Werden die Eltern in Anspruch genommen, ist der Bezug um den entsprechenden Betrag (z.B. Unterhaltsbeitrag) zu kürzen.

**Hinweis:** Bei Gewährung von Unterhaltsleistungen durch den Sozialträger ist in jedem Fall der Bewilligungsbescheid als Nachweis erforderlich! Ob Unterhaltsleistungen behinderungsbedingter Mehrbedarf oder Grundbedarf sind (siehe nachfolgend) ist im Einzelfall zu prüfen, i.d.R. handelt es sich überwiegend um Grundbedarf

**Hinweis** (Sonderfall): Erhält das volljährige behinderte Kind Arbeitslohn von einer Kapitalgesellschaft, bei der eine nahestehende Person (z.B. der Vater) als Gesellschafter tätig ist, so kann der Teil des Arbeitslohnes, den ein fremder Dritter in der Situation des Kindes bei entsprechender Anstellung bei der Kapitalgesellschaft erhält, eine verdeckte Gewinnausschüttung sein, die insofern eine unentgeltliche Zuwendung darstellt, um welche die zur Verfügung stehenden Mittel zu kürzen sind.<sup>668</sup> → wohl eher selten!

<sup>665</sup> DAFamEStG 2010 63.4.2.3 Abs. 2 Nr. 8

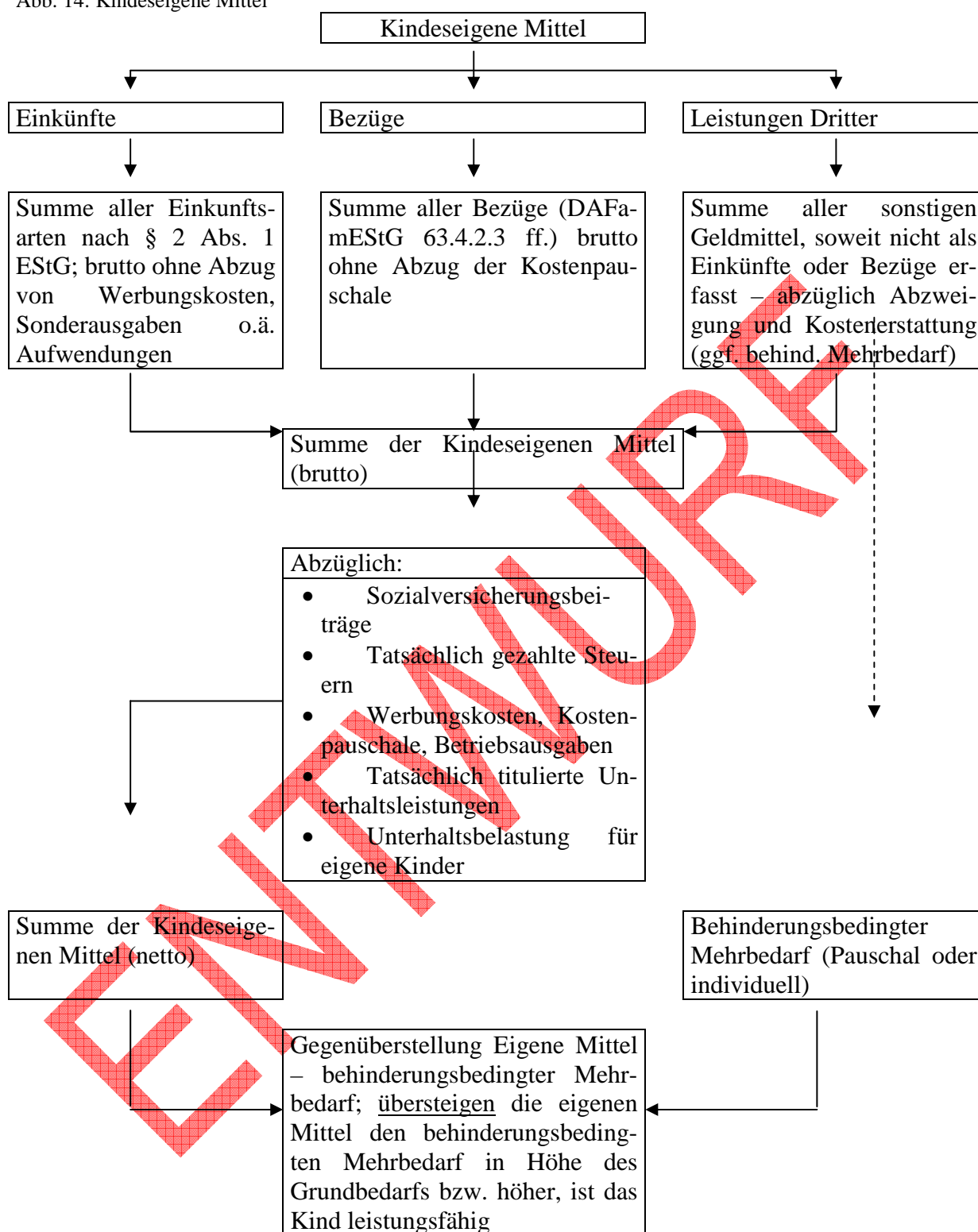
<sup>666</sup> DAFamEStG 63.3.6.4 Abs. 1 Satz 5 ff.

<sup>667</sup> vgl. BFH vom 14.06.1996 – III R 13/94 – BStBl II 1997 S. 173

<sup>668</sup> BFH (NV) vom 14.12.2004 – VIII R 59/02



Abb. 14: Kindeseigene Mittel



Übersteigen die Kindeseigenen Mittel den behinderungsbedingten Mehrbedarf in Höhe des Grundbedarfes oder höher, ist das behinderte Kind leistungsfähig und damit fähig zum Selbsterhalt; eine Berücksichtigung ist nicht möglich.

Im Ausnahmefall kann auch aus Gründen der Vereinfachung eine Berechnung wie bei nicht-behinderten Kindern erfolgen, in dem die Summe der anrechenbaren Einkünfte und Bezüge mit dem jeweiligen Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG verglichen wird – ist der Grenz-

betrag unterschritten, liegt keine Leistungsfähigkeit vor. Da nur solche Bezüge zu berücksichtigen sind, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, bleiben Bezüge, die dem Kind wegen eines nach Art und Höhe über das übliche hinausgehenden besonderen und außergewöhnlichen Bedarfs zufließen, außer Betracht.<sup>669</sup> Entsprechendes gilt für Einkünfte.<sup>670</sup> Dem entsprechend sind behinderungsbedingte Bezüge in der Berechnung nicht zu berücksichtigen – ein über diese Bezüge hinausgehender behinderungsbedingter Mehrbedarf ist anzurechnen.<sup>671</sup> Diese Berechnung sollte auch nur im Ausnahmefall, und zwar dann, wenn das Kind nur über sehr geringe unproblematische Einkünfte verfügt (z.B. Taschengeld oder Arbeitsentgelt einer Behindertenwerkstatt), angewandt werden. Sobald Leistungen Dritter gezahlt werden, die über den behinderungsbedingten Mehrbedarf hinausgehen, wird das Kind bei dieser Berechnung u.U. schlechter gestellt.

Bei der Prüfung, ob das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten [d.h. bei der Ermittlung der kindeseigenen Mittel] ist dessen Vermögen nicht zu berücksichtigen.<sup>672</sup>

Bei der Prüfung, ob ein volljähriges behindertes Kind, welches das 25. Lebensjahr (Alt: 27. Lebensjahr) vollendet hat, außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist auf den Kalendermonat abzustellen.<sup>673</sup> Abweichend vom Monatsprinzip kann eine Jahresberechnung bei gleichbleibenden monatlichen Einnahmen und einem gleichbleibenden monatlichen behinderungsbedingten Mehraufwand während des gesamten Kalenderjahres erfolgen.<sup>674</sup>

**Hinweis:** Sofern eine Geldleistung Dritter, welche auch als behinderungsbedingter Mehrbedarf zu berücksichtigen ist, nicht in monatlich gleichbleibenden Beträgen ausbezahlt wird, ist zu prüfen, ob die Geldleistung einmalig ist (z.B. eine einmalige Nachzahlung oder Erstattung) oder einen laufenden Bedarf abdeckt. Soweit ein laufender Bedarf gedeckt wird, ist von einem gleichbleibenden monatlichen behinderungsbedingten Mehraufwand auszugehen, so dass nach der Vereinfachungsregel eine Jahresberechnung erfolgen kann. Ein nicht monatlich anfallender notwendiger behinderungsbedingter Mehrbedarf, der bei vorausschauender Bedarfsplanung vorhersehbar ist, ist auf einen angemessenen Zeitraum zu verteilen, und mit einer monatlichen Durchschnittsbelastung anzusetzen.<sup>675</sup>

Eine monatliche Gegenüberstellung ist demnach zwingend erforderlich, wenn das volljährige behinderte Kind Sonderzahlungen erhält, die nicht jeden Monat, sondern einmalig oder unregelmäßig erfolgen (z.B. Weihnachts- oder Urlaubsgeld).

Soweit einmalige Zahlungen oder Nachzahlungen gewährt werden, ist deren Behandlung derzeit noch nicht klar geregelt. Die DAFamEStG sagt bei der Ermittlung des verfügbaren Einkommens nichts aus; allenfalls für Sonderzuwendungen (Weihnachts- u. Urlaubsgeld) im Rahmen der zeitanteiligen Berücksichtigung der Einkünfte und Bezüge, die den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG (der hier allerdings nicht gilt – s.o.) nicht überschreiten dürfen, trifft die DAFamEStG eine Aussage: Fließt eine Sonderzahlung während der Berufsausbildung zu, entfällt Sie aufgrund wirtschaftlicher Zurechnung gleichmäßig auf alle Ausbildungsmonate im betreffenden Kalenderjahr.<sup>676</sup>

<sup>669</sup> DAFamEStG 2010 63.4.2.3.1 Abs. 1

<sup>670</sup> § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG

<sup>671</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 40/98 – BStBl II 2000 S. 75

<sup>672</sup> BFH vom 19.08.2002 – VIII R 51/01 – BStBl II 2003 S. 91

<sup>673</sup> BFH vom 24.08.2004 – VIII R 83/02 – BStBl II S. 248, BFH (NV) vom 04.11.2003 – VIII R 43/02

<sup>674</sup> BFH vom 24.08.2004 – VIII R 83/02 – BStBl II S. 248

<sup>675</sup> BFH (NV) vom 24.08.2004 – VIII R 59/01

<sup>676</sup> DAFamEStG 2010 63.4.1.2 Abs. 3

Es spricht nichts dagegen, diesen Grundsatz auch dahingehend auf die Ermittlung des verfügbaren Einkommens eines behinderten Kindes anzuwenden, als dass die einmalige Zahlung auf die Anspruchsmonate im betreffenden Kalenderjahr verteilt wird. Da aber eine monatliche Betrachtung vorzunehmen ist, kann die Nachzahlung nur vom Zuflussmonat bis zum Ablauf des betreffenden Kalenderjahres verteilt werden, denn nur in diesem Zeitraum stand sie tatsächlich zur Verfügung. Von Beginn des betreffenden Kalenderjahres bis zum Monat vor Zufluss der einmaligen Zahlung stand diese wirtschaftlich nicht zur Verfügung, so dass in diesen Monaten u.U. der Lebensbedarf des Kindes nicht gedeckt ist. Führt die einmalige Zahlung dazu, dass – bei monatlicher Betrachtung des verbleibenden Kalenderjahres – der Lebensbedarf des Kindes gedeckt ist, wäre für diesen Zeitraum die Kindergeldfestsetzung aufzuheben. In diesem Sinne hat der BFH in seinem Urteil vom 04.11.2003 entschieden.<sup>677</sup> Da dieses Urteil im BStBl II nicht veröffentlicht wurde, ist eine allgemeine Anwendung nicht möglich.

Mit Urteil vom 24.08.2004<sup>678</sup> hat der BFH seine Meinung dahingehend modifiziert, dass eine einmalige Zahlung auf den Zuflussmonat und die nachfolgenden elf Monate aufzuteilen ist, mit der Folge, dass für diesen Zeitraum die Kindergeldfestsetzung aufzuheben ist, wenn der Lebensbedarf des Kindes bei monatlicher Betrachtung gedeckt ist. Dieses Urteil ist aufgrund seiner Veröffentlichung im BStBl II für die Familienkasse bindend.

**Hinweis:** Bis zur Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 24.08.2004 war es gängige Verwaltungspraxis, die einmalige Zahlung nur im Zuflussmonat zu berücksichtigen, und für die darauffolgenden Monate als Vermögen zu behandeln, welches nicht zu berücksichtigen ist. Daraus ergab sich, dass bei Nachzahlungen nur der Zuflussmonat dazu führen konnte, dass unter Anrechnung der Nachzahlung der Lebensbedarf des behinderten Kindes gedeckt war.<sup>679</sup> Aufgrund der monatlichen Betrachtungsweise wäre dies eine sachgerechte Betrachtung, die aber nun leider überholt ist.

**Hinweis:** (Sonderfall) Niederländische Leistungen nach dem TOG 2000 stellen besondere behinderungsbedingte Mehraufwendungen dar (und führen nicht zur Anwendung des § 65 EStG).<sup>680</sup>

### **3.4.2 Besonderheiten bei stationärer Unterbringung**

Vorstehende Ausführungen betreffen allgemein volljährige behinderte Kinder, die nicht stationär untergebracht sind. Bei Kindern, welche stationär untergebracht sind, ergeben sich einige Besonderheiten oder Vereinfachungsregelungen.

Eine *teilstationäre Unterbringung* des volljährigen behinderten Kindes liegt vor, wenn das Kind in einer Einrichtung untergebracht ist, aus der es täglich in den elterlichen Haushalt zurückkehrt. In der Praxis ist die Unterbringung in einer Behindertenwerkstatt der häufigste Anwendungsfall.

Bei einer teilstationären Unterbringung eines behinderten Kindes, deren Kosten im Rahmen der Eingliederungshilfe vom zuständigen Träger übernommen werden, kann bei einem behinderten Kind mit dem Merkmal „H“ angenommen werden, dass ein teilstationär untergebrachtes Kind einen behinderungsbedingten Mehrbedarf haben kann, der über die Kosten für die

<sup>677</sup> BFH (NV) vom 04.11.2003 – VIII R 43/02, so auch Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich Kommentar, Fach A I § 32 Rz 116

<sup>678</sup> BFH vom 24.08.2004 – VIII R 83/02 – BStBl II S. 248

<sup>679</sup> So auch BFH (NV) vom 17.02.2004 – VIII R 34/03

<sup>680</sup> FG Köln vom 13.04.2005 – 4 K 3997/04; Revision unter III R 36/05 anhängig

teilstationäre Unterbringung und die damit zusammenhängenden Fahrtkosten hinausgeht. Bei der Ermittlung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs, der bei einer teilstationären Unterbringung während der Zeit der häuslichen Pflege anfällt, ist von einer tatsächlichen Vermutung des Inhalts auszugehen, dass für die häusliche Pflege mindestens ein Mehrbedarf in Höhe des gezahlten Pflegegeldes entsteht.<sup>681</sup>

Ein Kind ist *vollstationär* oder in vergleichbarer Weise untergebracht, wenn es nicht im Haushalt der Eltern lebt, sondern anderweitig auf Kosten eines Dritten untergebracht ist. Dabei ist es unerheblich, ob es vollstationär versorgt wird, in einer eigenen Wohnung lebt oder in sonstigen Wohneinrichtungen lebt. (Das kann neben einer Behindertenwerkstatt auch eine andere Einrichtung der Vollzeitpflege oder auch betreutes Wohnen sein). Die vollstationäre Unterbringung wird nicht durch Wochenendbesuche des Kindes bei den Eltern oder gemeinsame Urlaubsreisen mit den Eltern unterbrochen, wenn der Platz im Heim oder der Einrichtung oder i.R. des betreuten Wohnens durchgehend auch während dieser Zeit zur Verfügung steht.<sup>682</sup>

Bei einem volljährigen behinderten Kind wird regelmäßig unterstellt, dass es außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, wenn es im Rahmen der Eingliederungshilfe vollstationär untergebracht ist. Hat das Kind außer Eingliederungshilfe einschließlich Taschengeld kein weiteres verfügbares Einkommen, kann aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass die eigenen Mittel des Kindes nicht ausreichen, sich selbst zu unterhalten.<sup>683</sup> In diesem Fall ist also eine Gegenüberstellung der eigenen Mittel gegenüber dem Lebensbedarf entbehrlich.

Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören die Kosten der vollstationären Unterbringung [die u.a. in Form von Eingliederungshilfe vom Sozialleistungsträger getragen werden] mit Ausnahme des nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (bis 2006: Sachbezugsverordnung) ermittelten Wertes der Verpflegung. Beim Ansatz der verfügbaren Mittel des Kindes ist die gewährte Eingliederungshilfe deshalb um den Wert der Verpflegung zu kürzen. Ein etwaiger Wohnwert [Sachbezug Unterkunft] einer Heimunterbringung gehört grundsätzlich zum behinderungsbedingten Mehrbedarf eines Kindes.<sup>684</sup>

Daneben kann ein behinderungsbedingter Mehrbedarf in Höhe der Behinderten-Pauschbeträge nach § 33b Abs. 3 EStG nicht zusätzlich angesetzt werden, denn in den Heimkosten sind verschiedene Bestandteile enthalten, die vom Pauschbetrag des § 33b Abs. 3 Satz 3 typisierend mit erfasst werden.<sup>685</sup>

Jedoch sind persönliche Betreuungsleistungen der Eltern zu berücksichtigen.

Soweit bei vollstationär untergebrachten Kindern keine Einzelaufwendungen geltend gemacht werden, kann ein von den Eltern gewährter Betreuungsunterhalt ohne detaillierte Bewertung der Unterhaltsaufwendungen pauschal mit 77 € (der Hälfte des gezahlten Kindergeldes) angesetzt werden.<sup>686</sup>

### **3.4.3 Dauer der Berücksichtigung**

Für Kinder bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres spielt es keine Rolle, ob diese behindert sind, da sie nach § 32 Abs. 3 EStG ohne weitere Voraussetzungen berücksichtigt werden. Das volljährige behinderte Kind kann wegen Behinderung ohne Begrenzung berücksichtigt wer-

<sup>681</sup> BFH (NV) vom 24.08.2004 – VIII R 50/03

<sup>682</sup> DAFamEStG 63.3.6.4 Abs. 4

<sup>683</sup> DAFamEStG 2010 63.3.6.4 Abs. 5

<sup>684</sup> BFH vom 24.05.2000 – VI R 89/99 – BStBl. II 2000 S. 580

<sup>685</sup> BFH vom 15.10.1999 – VI R 182/98, BStBl II 2000 S. 79, BFH (NV) vom 19.05.2004 – VIII B 245/03

<sup>686</sup> BFH (NV) vom 23.02.2006 – III R 65/04

den, so lange die Voraussetzungen Behinderung und Unfähigkeit zum Selbstunterhalt vorliegen, also ggf. bis zum Tode. Denkbar sind Fallgestaltungen, bei denen die Behinderung nach einigen Jahren wegfällt (z.B. bei Genesung in Fällen von langjährigen Erkrankungen wegen Krebs oder psychischer Art) oder in denen der Selbstunterhalt zunächst vorliegt, und später wegfällt bzw. wieder auflebt. Soweit für die Kindergeldzahlung nach dem EStG kein Berechtigter mehr zur Verfügung steht (Elternteil oder Pflegeelternteil) muss das behinderte Kind für sich selbst nach dem Bundeskindergeldgesetz als Vollwaise berücksichtigt werden.

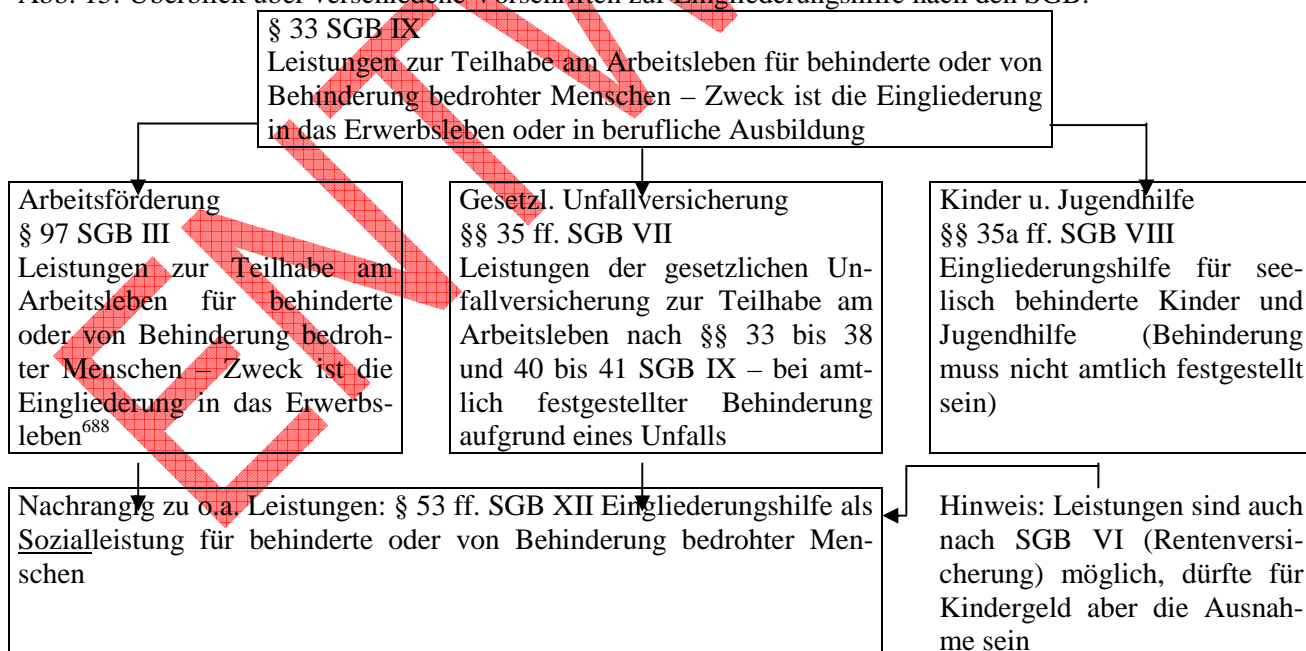
### 3.4.4 Eingliederungshilfe für behinderte Menschen

Eingliederungshilfe wird gezahlt, um eine vorhandene Behinderung zu mildern oder deren Folgen zu beseitigen, oder um eine drohende Behinderung zu verhindern.<sup>687</sup> Es handelt sich um Leistungen, mit der behinderte oder von Behinderung bedrohte Menschen an der Gesellschaft teilhaben können, weshalb solche Leistungen auch als Leistungen zur Teilhabe gewährt werden. Ein Überblick gibt Abb. 15.

Kindergeldrechtlich gehört die Eingliederungshilfe immer zu den eigenen Mittel (Bezüge) des Kindes. Ob die gewährten Leistungen auch als behinderungsbedingter Mehrbedarf zu berücksichtigen sind, hängt davon ab, ob sie wegen eines solchen Bedarfs gezahlt wird. Es ist deshalb immer erforderlich, bei der Zahlung von Eingliederungshilfe den entsprechenden Bewilligungsbescheid zu prüfen.

**Hinweis:** Die Zahlung von Eingliederungshilfe oder Leistungen zur Teilhabe lässt nicht automatisch den Schluss zu, dass der Leistungsempfänger behindert ist, da einige der gesetzlich normierten Eingliederungshilfen auch für Personen gezahlt werden, die von Behinderung bedroht sind; letztgenannte sind kindergeldrechtlich nicht als behindert zu berücksichtigen!

Abb. 15: Überblick über verschiedene Vorschriften zur Eingliederungshilfe nach den SGB:



Die Eingliederungshilfe wird je nach Träger nach § 33 SGB IX als allgemeine Vorschrift immer in Verbindung mit dem jeweiligen Spezialgesetz gezahlt. Leistungen nach SGB VI (Rentenversicherung) dürften im Kindergeld die Ausnahme sein.

<sup>687</sup> vgl. § 53 SGB XII

<sup>688</sup> Niesel, SGB III Sozialgesetzbuch Arbeitsförderung – Kommentar, § 97 Rz 23

Nicht jede Eingliederungshilfe führt zur Berücksichtigung als behinderungsbedingter Mehrbedarf. Eingliederungshilfen nach § 16 SGB II zur Eingliederung in das Erwerbsleben können auch nicht behinderte Menschen erhalten, weshalb es hier bereits ein „behinderungsbedingter“ Sonderbedarf“ nicht gegeben ist.

Auch eine Hilfe zur Erziehung nach § 27 ff. SGB VIII (auch bei Heimunterbringung) wird nicht automatisch als „behinderungsbedingter“ Sonderbedarf“ gezahlt.

Soweit die Behinderung nachgewiesen ist, sind die Kosten für eine voll- oder teilstationäre Unterbringung behinderter Kinder (z.B. vollstationäre Unterbringung in einer Pflegeeinrichtung oder Teilstationäre Unterbringung in einer Behindertenwerkstatt) regelmäßig behinderungsbedingter Mehrbedarf, jedoch darf aus der Übernahme von Unterhaltskosten nicht automatisch geschlossen werden, dass ein Kind behindert ist.

### **3.5 Sonderfälle**

#### **3.5.1 Berücksichtigung während eines Wehrdienstes**

Wehrdienst ist kein Anspruchstatbestand. Eine Berücksichtigung bei Wehrdienst kommt deshalb nur in Betracht, wenn neben dem Wehrdienst ein Anspruchstatbestand vorliegt.

Als gesetzlicher Wehrdienst im Sinne des § 32 EStG kommt der sich aus der Wehrpflicht ergebende Dienst in Betracht, zu diesem Dienst gehört neben dem Grundwehrdienst auch die Wehrübung nach § 6 Wehrpflichtgesetz. Daneben ist ein freiwilliger Wehrdienst in anderen Wehrdienstverhältnissen bis zu 3 Jahren als gesetzlicher Wehrdienst anzusehen (i.d.R. Soldaten auf Zeit). Für Zivildienstleistende gilt grundsätzlich das zu Soldaten im Grundwehrdienst gesagte. Sollte eine Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 wegen Ausbildung erfolgen, kann um diese Monate nicht nach § 32 Abs. 5 hinausgeschoben werden.<sup>689</sup>

Dies ergibt sich u.a. auch dadurch, dass der eine Ausbildung unterbrechende Grundwehrdienst mit der Einführung des Familienleistungsausgleiches durch das Jahressteuergesetz 1996 nicht mehr zu den Anspruchstatbeständen des § 32 EStG gehört. Stattdessen ist der Verlängerungstatbestand des § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG eingefügt worden,<sup>690</sup> in den o.a. Wehrdienstverhältnissen ist ein Hinausschieben über verschiedene Altersgrenzen hinaus möglich. Der Gesetzgeber hat unabhängig von der tatsächlichen Dauer des Wehrdienstes den Zeitraum der Höhe nach begrenzt.

Der Status Soldat auf Zeit und Berufssoldat unterscheidet sich nur hinsichtlich der Dienstzeit. Während beim Soldaten auf Zeit eine begrenzte Verpflichtungszeit (in der Regel 4-12 Jahre) maßgeblich für die Dienstzeit ist, endet die Dienstzeit des Berufssoldaten mit Erreichen der Altersgrenze (i.d.R. 55. Lebensjahr). Die Berufssoldaten der Laufbahngruppe der Unteroffiziere werden i.d.R. aus dem Soldatenverhältnis auf Zeit (Feldwebellaufbahn) übernommen. Deshalb dürfte eine Ausbildung von Berufssoldaten im Soldatenstatus vor der Altersgrenze des 27. Lebensjahres eher unwahrscheinlich sein, aber z.B. im Rahmen des Aufstiegs (§§ 15 Soldatenlaufbahnverordnung [SLV]) durchaus denkbar. Offiziersanwärter werden bei Übernahme nach Abschluss ihrer Ausbildung Berufssoldaten, und sind während Ihrer Ausbildung Offiziere auf Zeit.

**Hinweis:** Eine Ernennung zum Berufssoldaten bei Unteroffizieren ist erst mit Vollendung des 25. Lebensjahres möglich<sup>691</sup>

<sup>689</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.6 Abs. 3 Satz 6, DA 63.5 Abs. 3

<sup>690</sup> BFH vom 04.07.2001 – VI B 176/00 – BStBl 2001 II S. 675

<sup>691</sup> § 16 Soldatenlaufbahnverordnung

**Hinweis:** Nach Ablauf Ihrer Dienstzeit erhalten Soldaten auf Zeit ggf. Übergangsgelöhne, und können während des Bezugszeitraumes Anspruch auf Kindergeld auslösen – aufgrund der Altersgrenze aber eher ausgeschlossen.

Kinder, die den gesetzlichen Grundwehrdienst leisten, sind beim Kindergeldanspruch nicht zu berücksichtigen, wenn Sie nicht nebenher einer Berufsausbildung nachgehen. Die Neuregelung des Familienleistungsausgleiches im Jahressteuergesetz 1996 dient der Umsetzung der vom Bundesverfassungsgericht geforderten Grundsätze, eine aufgrund von Unterhaltspflichten gegenüber einem Kinde verminderte Leistungsfähigkeit der Eltern sachgerecht zu berücksichtigen. Ist eine wegen Unterhaltspflichten verminderte Leistungsfähigkeit sachgerecht zu berücksichtigen, kann bei Fehlen von Unterhaltspflichten eine Berücksichtigung unterbleiben. Ist Grund für die Gewährung von Kindergeld und Kinderfreibeträgen für über 18 Jahre alte Kinder das Bestehen von Unterhaltspflichten, so durfte der Gesetzgeber ohne Verfassungsverstoß typisierend davon ausgehen, dass Eltern von Kindern, die den gesetzlichen Grundwehrdienst ableisten, wirtschaftlich nicht belastet sind, und deshalb keinen Anspruch auf Kindergeld und Kinderfreibetrag haben.<sup>692</sup> Eine Unterhaltspflicht besteht nach BGB nur für den Anspruchatbestand Ausbildung, weshalb dieser Tatbestand aus der typisierenden Betrachtung fällt.

Wird während des Wehrdienstes Kindergeld gezahlt, sind auch die Einkünfte und Bezüge aus dem Wehrdienst (Sachbezüge nicht vergessen!) zu berücksichtigen. Nach Feststellung des Grundtatbestandes (siehe nachfolgend) sind auch immer die Einkünfte und Bezüge aus dem Wehrdienstverhältnis zu ermitteln. Während bei Wehrdiensten nach dem Wehrpflichtgesetz aufgrund der Höhe des Wehrsoldes unter Berücksichtigung besonderer Ausbildungskosten eine Berücksichtigung wahrscheinlich ist, dürfte bei einem Soldatenverhältnis als Soldat auf Zeit eine Berücksichtigung wegen der Höhe der Einkünfte und Bezüge ausgeschlossen sein.

**Hinweis:** Erfahrungsgemäß ist bei einem Soldat auf Zeit nur dann eine Berücksichtigung möglich, wenn die Einstellung zum Jahresende erfolgte (III.Quartal), und vorher bei bestehendem Anspruch so gut wie keine Einkünfte und Bezüge erzielt wurden.

Der Soldat im *Grundwehrdienst* oder in *Wehrübung* erhält Wehrsold nach dem Wehrsoldgesetz, der steuerfrei ist und deshalb zu den Bezügen zählt. Da diese Soldaten, die aufgrund der Wehrpflicht Wehrdienst leisten, grundsätzlich zum Wohnen in Gemeinschaftsunterkunft verpflichtet sind (mit der Folge, dass eine Verpflichtung zur Teilnahme an der Gemeinschaftsverpflegung besteht), ist den Bezügen zusätzlich der volle Sachbezugswert für Unterkunft und Verpflegung zuzurechnen. Eine Minderung dieser Sachbezüge ist möglich

- beim Sachbezugswert Unterkunft aufgrund Gemeinschaftsunterkunft und abhängig von der Belegungszahl,
- Beim Sachbezugswert Verpflegung um die Tage bzw. Teilmahlzeiten, an denen der Soldat nicht an der Verpflegung teilgenommen hat – jedoch ist das hierfür ausgezahlte Verpflegungsgeld den steuerfreien Geldbezügen zuzurechnen.

Der *Soldat auf Zeit* erhält Besoldung, welche zum Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit zu rechnen ist. Der Sachbezugswert für Unterkunft ist als geldwerter Vorteil bereits im Jahresbrutto der Steuerbescheinigung berücksichtigt, und muß nicht noch einmal ermittelt werden. Der Sachbezugswert für Verpflegung bezieht sich nur auf Bereitstellung von verbilligtem Essen, da Soldaten, welche Besoldungsempfänger sind, ihr Essen bezahlen müssen. Dem

---

<sup>692</sup> BFH vom 04.07.2001, VI B 176/00, BStBl II S. 675

Sachbezugswert für Verpflegung ist also das gezahlte Entgelt entgegenzustellen, die Differenz ist als Sachbezug anzusetzen. Diese Ermittlung wird aufgrund der gängigen Praxis der Einnahme von Teilmahlzeiten sehr aufwendig werden. Eine Berücksichtigung dürfte – wie bei Vollzeitwerbstätigkeit – allerdings wegen der Höhe der Einkünfte und Bezüge ausgeschlossen sein.

### **3.5.1.1 Wehrdienst und Arbeitslosigkeit**<sup>693</sup>

Eine Berücksichtigung wegen Arbeitslosigkeit ist möglich, wenn das Kind beschäftigungslos ist, und arbeitssuchend gemeldet ist.<sup>694</sup> Das Merkmal beschäftigungslos ist beim Wehrdienst nach dem Wehrpflichtgesetz (Grundwehrdienst, Wehrübung) erfüllt, da das Merkmal Beschäftigungsverhältnis i.S. § 7 SGB IV nicht gegeben ist. Die übrigen Wehrdienstverhältnisse (Soldat auf Zeit, Berufssoldat) erfüllen das Merkmal des Beschäftigungsverhältnisses, so dass es bereits am Tatbestandsmerkmal beschäftigungslos mangelt.

Als arbeitssuchend im Sinne des Kindergeldrechts kann jedoch nur ein Kind angesehen werden, dass überhaupt arbeitsbereit und arbeitsfähig ist.<sup>695</sup> Dies ist nicht der Fall bei Kindern, die durch die Einberufung zum Grundwehrdienst gehindert sind, einen Beruf aufzunehmen.<sup>696</sup>

Zusammenfassend bleibt festzustellen, dass während eines Wehrdienstverhältnisses kein Anspruch auf Kindergeld nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG besteht.

Bei Wehrübungen gibt es als Besonderheit, dass diese auch tageweise durchgeführt werden kann, so dass ein Kindergeldanspruch nur für volle Kalendermonate einer Wehrübung verneint werden kann.

### **3.5.1.2 Wehrdienst und Berufsausbildung**<sup>697</sup>

Eine Berücksichtigung bei der Zahlung von Kindergeld ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn ein Kind seinen gesetzlichen Grundwehrdienst ableistet, und deswegen kein Anspruchstatbestand nach § 32 Abs. 4 EStG vorliegt.<sup>698, 699</sup>

Im Ausnahmefall ist eine Berücksichtigung möglich, wenn der Grundwehrdienst neben dem Vorliegen eines Anspruchstatbestandes abgeleistet wird. Allerdings dürfte der Fall, dass ein Kind neben seinem Grundwehrdienst außerhalb der Bundeswehr einer Berufsausbildung nachgeht, nur sehr selten vorkommen, da es in der Regel an der zeitlichen Inanspruchnahme<sup>700</sup> mangelt. Als Fälle kommen nur Inanspruchnahmen von Resturlaub oder Befreiung vom militärischen Dienst (z.B. am Ende der Wehrdienstzeit) in Betracht, wenn während dieser Zeit die Ausbildung bereits begonnen wurde, oder ggf. ein Fernstudium. Strittig ist m.E. ein Studium an der Fernuniversität in Hagen für die Dauer des Grundwehrdienstes. Hier kollidiert das Erfordernis der überwiegenden Inanspruchnahme<sup>701</sup> mit der Kernaussage, dass alles, was der Vorbereitung auf das Berufsziel dient, Ausbildung sei<sup>702</sup>. Der Dienstplan eines Grundwehrdienstleistenden lässt üblicherweise kaum Raum für ein Fernstudium. Hier dürfte jedoch im Einzelfall zu entscheiden sein.

---

<sup>693</sup> § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG

<sup>694</sup> siehe hierzu Leitfaden

<sup>695</sup> Feix, Kindergeldrecht, Verlag C.H.Beck 2005, § 63 Rz 49

<sup>696</sup> FG Baden-Württemberg vom 10.08.2000 – 4 K 35/99, nachfolgend BFH (NV) vom 15.07.2003 – VIII R 56/00

<sup>697</sup> § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG

<sup>698</sup> DAFamEStG 63.3.2.6 Absatz 3

<sup>699</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 S. 68 ff.

<sup>700</sup> DAFamEStG 63.3.2 Abs. 5

<sup>701</sup> DAFamEStG 63.3.2 Abs. 5

<sup>702</sup> DAFamEStG 63.3.2. Abs.1 Satz 3



Wehrdienst als **Berufssoldat** erscheint mangels Anspruchstatbestand und Altersgrenze ausgeschlossen. Hierbei handelt es sich vergleichbar um eine Vollzeitberufstätigkeit. Ein Wehrdienst im Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit kann jedoch dann zur Berücksichtigung führen, wenn Soldaten im **Soldatenverhältnis auf Zeit**<sup>703</sup> z.B. als Offiziersanwärter<sup>704</sup> (auch Sanitätsoffiziersanwärter) oder Unteroffiziersanwärter<sup>705</sup> ausgebildet werden.

Die Ausbildung zum Unteroffiziersanwärter wird in der Regel mit einem Mannschaftsdienstgrad durchgeführt, und endet mit der Ernennung zum Unteroffizier. Während der Ausbildung trägt der Anwärter die Dienstgradbezeichnung mit dem Zusatz „Unteroffiziersanwärter (UA)“<sup>706</sup> z.B. „Hauptgefreiter UA“.

Die Beförderung zum Unteroffizier setzt eine Dienstzeit von 1 Jahr, davon 9 Monate in einem Gefreitedienstgrad voraus, und bedarf einer erfolgreichen Unteroffiziersprüfung.<sup>707</sup>

Die Ausbildung ist grundsätzlich auch als Reserve-Unteroffiziersanwärter möglich (dann im Rahmen von Wehrübungen).

Als Anwärter für die Laufbahn der Unteroffiziere kann eingestellt werden, wer<sup>708</sup>

- Das 17. Lebensjahr vollendet, und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat,
- Realschulabschluss (ggf. gleichwertiger Abschluss) **hat o d e r**
- Hauptschulabschluss (ggf. gleichwertiger Abschluss) und einen staatlich anerkannten Berufsabschluss hat.

Als Nachweis für die Ausbildung sind die Einstellungsverfügung und das Zeugnis über die erfolgreich bestandene Unteroffiziersprüfung sowie die Ernennungsurkunde zum Unteroffizier zu verlangen. Ein Ausbildungsplan über die verschiedenen Ausbildungsstationen sollte verlangt werden.

Die Dauer der Ausbildung ist i.d.R. auf 1 Jahr nach Einstellung zum Unteroffiziersanwärter beschränkt, jedoch sind Verlängerungen möglich. Ausbildungszeit ist deshalb der Zeitraum vom Beginn der Ausbildung, wie er in der Einstellungsverfügung genannt wird – bis zur Ernennung zum Unteroffizier.

Ebenso ist eine Berufsausbildung im Rahmen einer ZAW-Maßnahme (Zivilberufliche Aus- u. Weiterbildung) möglich. In diesen Fällen absolvieren die Soldaten ein ganz normales Ausbildungsverhältnis (Lehre oder Studium) im Soldatenstatus. ZAW ist in die Ausbildung zum Soldat einzuordnen (Einbindung in die militärfachliche Ausbildung), und wird auf folgenden Ebenen durchgeführt<sup>709</sup>:

- Abschluss in einem Ausbildungsberuf (Geselle, Facharbeiter),
- Fortbildungsabschluss (Meisterprüfung),
- Fachschulabschluss (z.B. staatlich geprüfter Techniker).

Auch Wehrübungen unterbrechen den Tatbestand der Berufsausbildung, da während des Wehrdienstes das Arbeitsverhältnis ruht.<sup>710</sup> Bei Wehrübungen gibt es als Besonderheit, das

<sup>703</sup> Als Nachweis sollte neben der Einstellungsverfügung auch ein Ausbildungsplan abgefordert werden.

<sup>704</sup> BFH vom 16.04.2002 – VIII R 58/02

<sup>705</sup> BFH vom 15.07.2003 – VIII R 19/02

<sup>706</sup> § 11 Abs. 3 SLV

<sup>707</sup> § 12 SLV

<sup>708</sup> § 11 Abs. 1 und 2 SLV

<sup>709</sup> VMBI 2006 S. 49

<sup>710</sup> § 1 Abs. 1 Arbeitsplatzschutzgesetz

diese auch tageweise durchgeführt werden kann, so dass ein Kindergeldanspruch nur für volle Kalendermonate einer Wehrübung verneint werden kann.

### 3.5.1.3 Wehrdienst und Übergangszeit<sup>711</sup>

Eine Berücksichtigung wegen Übergangszeit während eines gesetzlichen Wehrdienstes ist ausgeschlossen. Dies ergibt sich daraus, dass der Wehrdienst in den Tatbestandsmerkmalen zur Übergangszeit als ein Zeitraum aufgenommen ist, der die Übergangszeit als solche begrenzt. Eine Übergangszeit ist deshalb immer nur vor oder nach einem Wehrdienst möglich, wenn die übrigen Voraussetzungen gegeben sind.

**Hinweis:** Denkbar wäre eine Übergangszeit eines Soldaten auf Zeit nach Ende einer ZAW-Maßnahme, wenn innerhalb von 4 Monaten beispielsweise noch eine Meisterprüfung beginnen würde. In diesen Fällen ist trotzdem wie oben beschrieben zu verfahren.

Bei Wehrübungen gibt es als Besonderheit, dass diese auch tageweise durchgeführt werden kann, so dass ein Kindergeldanspruch nur für volle Kalendermonate einer Wehrübung verneint werden kann.

Bei einer Wehrübung von weniger als einem Kalendermonat ist zu beachten, dass eine Übergangszeit **vor** einer Wehrübung nur vorliegt, wenn innerhalb der 4-Monatsfrist vor der Wehrübung die Ausbildung beendet wurde bzw. **nach** einer Wehrübung, wenn innerhalb der 4 Monatsfrist nach der Wehrübung die Ausbildung begonnen wird.

Eine tageweise Wehrübung zwischen zwei Ausbildungsabschnitten führt zu zwei Übergangszeiten, die jeweils für sich den zeitlichen Rahmen der 4-Monatsfrist in Anspruch nehmen können.

### 3.5.1.4 Wehrdienst und Kind ohne Ausbildungsplatz<sup>712</sup>

Die Rechtsprechung geht bei diesem Anspruchstatbestand von dem (ungeschriebenen) subjektiven Tatbestandsmerkmal der Ausbildungswilligkeit aus. Ausbildungswillig sind Kinder, die für den frühestmöglichen Zeitpunkt eine Berufsausbildung anstreben.<sup>713</sup> Die angestrebte Ausbildung muss aufgrund der Voraussetzungen in der Person des Kindes objektiv möglich sein.<sup>714</sup>

Während eines Wehrdienstes ist es dem Kind regelmäßig nicht möglich, eine Ausbildung aufzunehmen, dies ist erst nach Ende des Wehrdienstes möglich. Da die Aufnahme der Ausbildung objektiv erst nach dem Wehrdienst möglich ist, ist auch eine Berücksichtigung als ausbildungswilliges Kind ohne Ausbildungsplatz erst nach dem Wehrdienst möglich. Dies gilt jedenfalls für den Grundwehrdienst. Bewirbt sich das Kind aus einem *freiwilligen* Wehrdienst heraus (z.B. freiwilliger Grundwehrdienst, Wehrübung, Soldat auf Zeit usw.) kann das Kind nach dieser Vorschrift ggf. berücksichtigt werden, es ist wie ein Kind in Erwerbstätigkeit zu behandeln – Einkünfte und Bezüge sind zu berücksichtigen, dies ist z.B. der Fall, wenn dem Kind die Ausbildung vor der Verpflichtung bzw. freiwilligen Verlängerung des Grundwehrdienstes zugesagt war,<sup>715</sup> oder das Kind sich in einer sechsmonatigen Probezeit befindet bzw. eine widerrufliche Verpflichtungserklärung abgegeben hat, was eine jederzeitige sofortige Beendigung des Wehrdienstes und damit den Beginn der Ausbildung ermöglicht. Darüber

<sup>711</sup> § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG

<sup>712</sup> § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2c EStG

<sup>713</sup> Feix, Kindergeldrecht, Verlag C.H.Beck 2005, § 63 Rz 86

<sup>714</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst Stand 10/2006, III A 10 S. 87

<sup>715</sup> BfF vom 06.08.99 – St I 4 – S 2471 – 146/99

hinaus steht die Verpflichtung zum freiwilligen zusätzlichen Wehrdienst der Möglichkeit der Aufnahme einer Ausbildung für die Dauer des Dienstes grundsätzlich entgegen.<sup>716</sup>

**Hinweis:** Ausbildung im Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit [z.B. Offiziers-, Sanitätsoffiziers- oder Unteroffiziersanwärter] oder Ausbildung während des Grundwehrdienstes können Ausnahmsweise wegen Wartezeit zu einer Berücksichtigung nach Nr. 2c führen, wenn das Kind den Nachweis der Bewerbung auf eine entsprechende Ausbildung führt (z.B. wenn sich das Kind während des Grundwehrdienstes zum SaZ mit ZAW-Maßnahme verpflichtet). Für Ausbildungen außerhalb des Soldatenstaus gilt dies aus den oben genannten Gründen nicht.

Eine Bewerbung für den freiwilligen Dienst in der Bundeswehr ist kein Bemühen um einen Ausbildungsplatz<sup>717</sup>. Dies ist zum Beispiel bei Einstellung zum Soldaten auf Zeit im Mannschaftsdienstgrad der Fall. Eine Ausnahme ist möglich wenn es sich bei diesem Dienst nicht selbst um Ausbildung handelt (z.B. Offiziers-, Sanitätsoffiziers- oder Unteroffiziersanwärter).

Kinder, die auf den Beginn des Wehrdienstes (der keine Ausbildung ist) warten, sind nicht als Kinder ohne Ausbildungsplatz zu berücksichtigen.<sup>718</sup> Diese Kinder können allenfalls wegen Übergangszeit berücksichtigt werden, wenn die Voraussetzungen hierfür vorliegen.

Bei Wehrübungen gibt es als Besonderheit, dass diese auch tageweise durchgeführt werden kann, so dass ein Kindergeldanspruch nur für volle Kalendermonate einer Wehrübung verneint werden kann.

**Hinweis:** Nach dem Wehrrechtsänderungsgesetz 2010 wurde der Wehrdienst auf sechs Monate verkürzt. Wehrpflichtige, die am 31. Dezember 2010 sechs Monate oder länger Grundwehrdienst geleistet haben, sind mit Ablauf dieses Tages zu entlassen. Sie können auf Antrag Grundwehrdienst mit der bis zum 30. November 2010 vorgeschriebenen Dauer [von neun Monate] ableisten, wenn sie dies vor ihrer Entlassung beantragen.<sup>719</sup> Der aufgrund Ausübung dieser Verlängerungsoption geleistete Dienst stellt ebenfalls einen Verlängerungstatbestand dar.<sup>720</sup> Dies gilt analog für den Zivildienst. Für die Dauer dieses Wehrdienstes ist keine *Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG* möglich, da dem tatsächliche Gründe (die Dienstverpflichtung) entgegensteht. Abweichend davon kann ein Zivildienstleistender, der diese Regelung in Anspruch nimmt, berücksichtigt werden, da er anders als der Wehrdienstleistende jederzeit seine Entlassung verlangen kann (§ 43 Abs. 3 Nr. 2 ZDG).<sup>721</sup>

### **3.5.1.6 Wehrdienst und übrige Anspruchstatbestände**

Die Anspruchstatbestände nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 d und Nr.3 (Freiwilliges Jahr, Behinderte Kinder) schließen sich gegenseitig aus, sie können (außer ggf. in „geteilten Monaten“) nebeneinander nicht vorliegen. Deshalb sind Ausführungen hierzu nicht erforderlich. Kindergeldanspruch besteht, wenn ein Anspruchsmonat vorliegt – dies ist der Fall, wenn an mindestens einem Tag Anspruch auf Kindergeld besteht.

<sup>716</sup> S.a. Interne Verwaltungsansicht (IBF 8/2011)

<sup>717</sup> Feix, Kindergeldrecht, Verlag C.H.Beck 2005, § 63 Rz 86

<sup>718</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst Stand 10/2006, III A 10 S. 87

<sup>719</sup> § 53 Abs. 1 Wehrpflichtgesetz

<sup>720</sup> Interne Verwaltungsansicht (IBF 4/2011)

<sup>721</sup> Interne Verwaltungsansicht (IBF 8/2011)

### 3.5.1.7 Besonderheit bei Wehrübungen

Bei tageweise abgeleisteten Wehrübungen besteht grundsätzlich ein Kindergeldanspruch, wenn ein Anspruchstatbestand vorliegt, der durch die Wehrübung unterbrochen wird. Bei längeren Wehrübungen entfällt der Kindergeldanspruch wegen Unterbrechung des Anspruchstatbestandes jedoch, wenn die Wehrübung (also die Unterbrechung) länger als ein Kalendermonat besteht.

Gelegentlich werden Wehrübungen kurz aufeinander abgeleistet. Bei einer Wehrübung beginnt der Wehrdienst abweichend vom Grundwehrdienst mit dem Tag der Einberufung und endet mit dem tatsächlichen Entlassungstag.

Liegt zwischen zwei Wehrübungen lediglich ein Wochenende (Ende der alten Wehrübung am Freitag, Beginn der Wehrübung am Montag), sind die abgeleisteten Wehrdienstzeiten kindergeldrechtlich wie ein Zeitraum zu betrachten; dies gilt auch, wenn sich die Wehrübung an einen anderen Wehrdienst anschließt, und nur ein Wochenende dazwischen liegt.

Eine verminderte Leistungsfähigkeit der Eltern – wie für den Kindergeldanspruch gefordert – dürfte in aller Regel nicht entstehen, wenn das Kind für zwei Tage nicht in einem ihm den Unterhalt sichernden Wehrdienstverhältnis steht, für alle anderen Kalendertage im Kalendermonat jedoch ein Wehrdienstverhältnis vorliegt.

Dem entsprechend ist auch zu verfahren, unmittelbar an den Wehrdienst kein Anspruchstatbestand anschließt.

**Beispiel:** Das Kind beendet gemäß Wehrdienstzeitbescheinigung seinen Grundwehrdienst am 30.09.2006. Der Familienkasse liegen Einberufungsbescheide für zwei Wehrübungen für den Zeitraum 02.10.2006 bis 29.10.2006 und 02.01.2007 bis 30.03.2007 vor.

Es liegen 3 Wehrdienstzeiträume vor, die lediglich durch ein Wochenende unterbrochen sind. Es besteht in jedem Fall bis einschließlich Februar 2007 kein Anspruch auf Kindergeld. Für März kann Kindergeld nur gewährt werden, wenn sich unmittelbar im Anschluss (am 31.03.2007) ein Anspruchstatbestand ergibt (z.B. Übergangszeit, Ausbildung usw.)

**Beispiel:** Das Kind wird zu einer Wehrübung vom 23.04.2007 bis 04.05.2007 einberufen, und nochmals vom 07.05.2007 bis 11.05.2007.

Es liegen zwei Wehrdienstzeiträume vor, die lediglich durch ein Wochenende unterbrochen sind. Die Zeiträume werden wie ein Zeitraum betrachtet. Da der Wehrdienst jedoch keinen vollen Kalendermonat andauert, ist bei Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen Kindergeldanspruch gegeben.

**Variante:** Das Kind wird zu einer Wehrübung vom 23.04.2007 bis 04.05.2007 einberufen, und nochmals vom 07.05.2007 bis 11.06.2007.

Es liegen zwei Wehrdienstzeiträume vor, die lediglich durch ein Wochenende unterbrochen sind. Die Zeiträume werden wie ein Zeitraum betrachtet. Da der Wehrdienst im Monat Mai einen vollen Kalendermonat andauert, ist für Mai Kindergeldanspruch nicht gegeben.

### 3.5.1.8 Berücksichtigung eines Reserveoffiziersanwärters wegen Ausbildung

Die Ausbildung zum Reserveoffizier (im Rahmen einer Verpflichtung zum Soldaten auf Zeit – Reserveoffizieranwärter [ROA]) ist keine Ausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG, da hier nur Bildungsmaßnahmen anerkannt werden, die als Grundlage zur Ausübung

des angestrebten Berufes geeignet sind.<sup>722</sup> Der Reserveoffizier ist im Sinne der DA kein Beruf, da er nicht als Erwerbsgrundlage gegen Entgelt ausgeübt werden kann<sup>723</sup>, wie das zum Beispiel bei einem Offizier der Fall ist. Im Gegensatz zum Offizier mit Bezügen nach dem Bundesbesoldungsgesetz wird ein Reserveoffizier mit Bezügen nach dem Wehrsoldgesetz nach Abschluss der Ausbildung lediglich zu Wehrübungen herangezogen, während ein Offizier seine verpflichtete Dienstzeit ableistet oder später ggf. zum Berufssoldaten ernannt wird.

Nach der Soldatenlaufbahnverordnung (SLV) können Reserveoffizieranwärter (also SaZ in Ausbildung zum ROA) als Offizieranwärter (OA) übernommen werden<sup>724</sup>, wenn die Voraussetzungen für die Ausbildung zum Offizier vorliegen<sup>725</sup>:

- Vollendung des 17. Lebensjahres und 25. Lebensjahr noch nicht vollendet,
- Zeugnis der allg. Hochschulreife, fachgebundenen Hochschulreife, Fachhochschulreife,
- Im Ausnahmefall: erfolgreicher Realschulabschluss.

**Hinweis:** Zulassungsvoraussetzung für den ROA ist ein erfolgreicher Realschulabschluss

Eine kindergeldrechtliche Berücksichtigung ist deshalb bei einem ROA denkbar ab dem Zeitpunkt, ab dem er einen Antrag auf Übernahme zum OA stellt (und zwar als Ausbildungsplatzsuchend); ab Übernahme zum OA ist dann für die Dauer der Ausbildung ein Kindergeldanspruch wegen Ausbildung gegeben.

**Hinweis:** In Einzelfällen macht der Kindergeldberechtigte geltend, dass das Kind eigentlich OA werden wollte, aber mangels freier Stellen eine Ausbildung zum ROA beginnt – da diese Zeit auf die Ausbildung zum OA angerechnet wird. Da eine Übernahme zum OA nicht garantiert werden kann, und Reserveoffizier kein eigener Beruf ist, bleibt es bei einer Nichtberücksichtigung. Bei einer späteren Übernahme zum OA kann Kindergeld jedoch rückwirkend ab Beginn der Ausbildungszeit zum ROA gezahlt werden, da diese Ausbildungszeit angerechnet wird.

Auch wenn man im Einzelfall zu dem Ergebnis kommt, dass der Grundtatbestand der Ausbildung erfüllt ist, dürfte eine Berücksichtigung in der Regel wegen der Höhe der Einkünfte und Bezüge ausgeschlossen sein.

### **3.5.2 Berücksichtigung des Kindes bei Krankheit**

Krankheit stellt grundsätzlich keinen Anspruchstatbestand im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG dar. Das bedeutet, dass eine Berücksichtigung *wegen* Krankheit ausgeschlossen ist. Der Begriff Krankheit erschließt sich abgeleitet aus dem Begriff der Behinderung. Behinderungen sind von der Norm abweichende körperliche, geistige oder seelische Zustände, die sich Erfahrungsgemäß über einen längeren Zeitraum erstrecken, und deren Ende nicht absehbar ist.<sup>726</sup> Krankheiten sind demgegenüber auf eine im Voraus abschätzbare Dauer beschränkt – insbesondere die akuten Erkrankungen. Ein Kind kann bei Krankheit also nur dann berücksichtigt werden, wenn es *neben* dem vorliegenden Anspruchstatbestand erkrankt ist.

<sup>722</sup> DAFamEStG 63.3.2 Abs. 1 Satz 4

<sup>723</sup> DAFamEStG 63.3.2 Abs. 2 Satz 2

<sup>724</sup> § 43 Abs. 6 SLV

<sup>725</sup> § 23 Abs. 1 und 2 SLV

<sup>726</sup> DAFamEStG 63.3.6.1 Abs. 1

### 3.5.2.1 Krankheit und Arbeitslosigkeit

Ein noch nicht 21 Jahre altes Kind kann nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt werden, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht, und bei einer inländischen Agentur für Arbeit arbeitssuchend gemeldet ist.<sup>727</sup> Liegt ein Nachweis vor, dass das Kind arbeitssuchend gemeldet ist, ist es für den Zeitraum, in dem das Kind arbeitssuchend gemeldet ist, unerheblich, ob das Kind erkrankt ist oder nicht. Es ist in jedem Fall zu berücksichtigen.

Ist das Kind nicht arbeitssuchend gemeldet, kann eine Berücksichtigung für die Dauer der Erkrankung erfolgen, wenn es sich *wegen* der Erkrankung noch nicht arbeitslos gemeldet hat<sup>728</sup>. Die DAFamEStG ist dahingehend zu verstehen, dass eine Krankheit nur dann anspruchsbegründend sein soll, wenn bei deren Nichteintritt der Anspruchstatbestand vorläge,<sup>729</sup> d.h. dass ein Kind ohne Erkrankung in der Lage war, sich arbeitssuchend zu melden.

Als Nachweis muss das Kind glaubhaft erklären, dass es sich unmittelbar nach Wegfall der Hinderungsgründe (=Erkrankung) bei der BAfA arbeitssuchend meldet. Geschieht dies nicht, ist die Festsetzung ab dem Monat, der dem Monat folgt, in dem die Hinderungsgründe wegfallen, nach § 70 Abs. 2 EStG aufzuheben.<sup>730</sup> Eine Berücksichtigung ist dann ab dem Zeitpunkt der Erklärung des Willens des Kindes, sich nach Wegfall des Hinderungsgrundes melden zu wollen, möglich.<sup>731</sup>

**Hinweis:** Der Fall bereitet in der Praxis dann Probleme, wenn es der Kindergeldberechtigte versäumt, die Änderungen der anspruchserheblichen Tatsachen mitzuteilen, und die Tatsachen beispielsweise erst mit der abschließenden Prüfung der Einkünfte und Bezüge nach Ablauf des Kalenderjahres mitgeteilt werden. Soweit sich das Kind nach der Erkrankung auch unmittelbar arbeitssuchend gemeldet hat, kommt dem Indizwirkung zu, so dass eine Berücksichtigung möglich erscheint. Hat sich das Kind hingegen nicht unmittelbar arbeitssuchend gemeldet, kann eine Berücksichtigung unter Berücksichtigung der Gesamtumstände nur im Ausnahmefall erfolgen, wenn der Berechtigte in anderer Weise glaubhaft machen kann, warum das Kind daran gehindert war, sich arbeitssuchend zu melden. Diese Grundsätze gelten übrigens auch für den Fall der Registrierung als ausbildungsplatzsuchend beim Tatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG.

Weiterhin muss die Erkrankung durch ein ärztliches Attest nachgewiesen werden, in dem vom Arzt festzustellen ist, ob und wann die Hinderungsgründe voraussichtlich wegfallen. Bei einer Erkrankung von mehr als sechs Monaten muss das ärztliche Attest vom zuständigen Amtsarzt ausgestellt werden. Nach Vorlage des amtsärztlichen Attestes hat die Familienkasse zu entscheiden, ob das Kind noch berücksichtigt werden kann. Zu Art und Schwere der Erkrankung sind seitens der Familienkasse keine Ermittlungen anzustellen.<sup>732</sup> Für die Berücksichtigung von Krankheitszeiten reicht ein ärztliches Attest, dass das Kind „arbeitsunfähig erkrankt“ ist, aus [„gelber Krankenschein“], da hier die erforderlichen Angaben enthalten sind, soweit nicht andere Umstände dagegen sprechen (z.B. Erwerbstätigkeit während einer geltend gemachten Erkrankung).<sup>733</sup>

<sup>727</sup> DAFamEStG 63.3.1 Abs. 1 Satz 1

<sup>728</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2 Abs. 4 Satz 1

<sup>729</sup> FG Mecklenburg-Vorpommern vom 27.02.2002 – 1 K 304/01

<sup>730</sup> DAFamEStG 2010 63.3.1 Abs. 4 Satz 5

<sup>731</sup> Lange/Novak Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst – III A 10 §§ 32, 63 Rz 86

<sup>732</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2 Abs. 4 Satz 3 und 4; zum Inhalt des ärztlichen Attestes wird auf DAFamEStG 63.3.2.7. Abs. 1 Satz 4 verwiesen.

<sup>733</sup> FG Düsseldorf vom 11.08.2006 – 18 K 5042/05 Kg, EFG 2006 S. 1764, s.a. Einzelfallentscheidung BZSt vom 25.08.2008 – St II 2 – S 2280 – 183/2008

### 3.5.2.2 Krankheit und Ausbildung, Übergangszeit

Eine Unterbrechung durch Krankheit des Kindes liegt nicht vor, wenn und solange die rechtliche Bindung zur Ausbildungsstätte bzw. zum Ausbilder während der Erkrankung fortbesteht. Eine Berücksichtigung während einer Erkrankung setzt voraus, dass die Erkrankung durch eine ärztliche Bescheinigung nachgewiesen wird. Bei einer Erkrankung von mehr als sechs Monaten hat die Familienkasse nach Vorlage eines amtsärztlichen Attestes zu entscheiden, ob das Kind noch berücksichtigt werden kann. Neben der Feststellung, ob und wann die Ausbildung voraussichtlich fortgesetzt werden kann, sind Angaben zu Art und Schwere der Erkrankung nicht zu verlangen. Kann nach den Feststellungen des Attestes die Ausbildung nicht in absehbarer Zeit fortgesetzt werden, ist zu prüfen, ob das Kind wegen einer Behinderung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden kann.<sup>734</sup>

**Hinweis:** Als „absehbar“ sollte in analoger Anwendung von DAFamEStG 63.3.6.1 Abs. 1 Satz 1 ein Zeitraum von 6 Monaten gelten.

Eine Berücksichtigung während einer Erkrankung ist bei Ausbildung in Abhängigkeit von der jeweiligen Ausbildungsform zu betrachten. Bei *Ausbildung im Rahmen* von gegenseitigen *Verträgen* (übliche Lehre, Praktikum oder Volontariat, *Ausbildungsvertrag* mit sonstigen Einrichtungen) ist eine Berücksichtigung während einer Erkrankung möglich, so lange die rechtliche Bindung zur Ausbildungsstätte oder zum Ausbilder besteht – also solange der *Ausbildungsvertrag* fortbesteht<sup>735</sup>. Das Fortbestehen des *Ausbildungsvertrages* ist durch eine Bestätigung der Ausbildungsstätte bzw. des Ausbildungsbetriebes nachzuweisen. Besteht der *Ausbildungsvertrag* nicht fort, handelt es sich um eine Unterbrechung der Ausbildung wegen Krankheit. Für volle Kalendermonate einer Unterbrechung steht kein Kindergeld zu.<sup>736</sup> *Ausbildung im Rahmen eines Studiums* oder einer Schulausbildung ist dementsprechend solange gegeben, wie das Kind immatrikuliert ist bzw. an der Schule eingeschrieben bzw. gemeldet. Für diese Zeit ist es unerheblich, ob das Kind erkrankt ist. Ist das Kind nicht mehr immatrikuliert oder gemeldet – wegen Krankheit – führt das dazu, dass der Anspruch wegfällt. Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung der Schule oder Hochschule zu führen. Ist das Kind immatrikuliert, aber wegen Erkrankung beurlaubt, besteht die rechtliche Bindung fort (s.o.), so das eine Berücksichtigung möglich ist.<sup>737</sup>

Eine Besonderheit ist zu beachten, wenn es sich um eine sogenannte „Stufenausbildung“ handelt. Eine *Stufenausbildung*<sup>738</sup> liegt vor, wenn die entsprechende Ausbildungsordnung sachlich und zeitlich besondere geordnete, aufeinanderfolgende Stufen der Berufsausbildung festlegt. Nach den einzelnen Stufen soll sowohl ein Ausbildungsabschnitt, der zu einer Berufstätigkeit befähigt - die dem erreichten Ausbildungsstand entspricht, als auch die Fortsetzung in weiteren Stufen möglich sein. Bei einer *Stufenausbildung* wird das Berufsziel erst nach verschiedenen, in sich geschlossenen Teilabschnitten erreicht. Das Berufsziel ist erreicht, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der es zur Berufsausübung in *dem angestrebten Berufsziel* befähigt.<sup>739</sup> Das Berufsziel ist die Tätigkeit in einem künftigen Beruf (die Ausbildung demzufolge die Vorbereitung auf einen künftigen Beruf). Beispiele für eine *Stufenausbildung* ist beispielsweise die Ausbildung zum Erzieher, zum Rettungsassistent oder Jurist im öffentlichen Dienst.

<sup>734</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.7 Abs. 1

<sup>735</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.7 Abs. 1 Satz 1

<sup>736</sup> ergibt sich aus DAFamEStG 66.2 Abs.1

<sup>737</sup> DAFamEStG 2010 63.3.2.7 Abs. 2 Satz 1

<sup>738</sup> § 26 BBiG

<sup>739</sup> DAFamEStG 2010 63.3.4 Abs. 4 Satz 2 bis 4

Bei einer Stufenausbildung wird das Kind für die Dauer der Ausbildung berücksichtigt, sie endet deshalb mit dem Ausbildungsabschnitt, nach dessen Ablegen das Kind zur Berufsausübung befähigt ist. Erkrankt das Kind während eines Teilabschnittes, ist eine Berücksichtigung bei Krankheit möglich, solange das Ausbildungsverhältnis (des Teilabschnittes) weiter besteht – s.o. Ausbildung im Rahmen von Verträgen.

Erkrankt das Kind zwischen den Teilabschnitten, gibt es verschiedene Möglichkeiten der Berücksichtigung (s. nachfolgend Übergangszeit, Kind ohne Ausbildungsplatz).

Liegt die *Erkrankung während einer Übergangszeit* zwischen zwei Ausbildungsabschnitten vor, ist eine Berücksichtigung bei Erkrankung möglich, da an eine Übergangszeit keine weiteren Anforderungen geknüpft sind, als das Vorliegen zweier Ausbildungsabschnitte (bzw. Beginn/Ende eines Zwangsdienstes) zum Beginn und zum Ende der Übergangszeit. Wird der feststehende Ausbildungsabschnitt/ die Zwangspause am Ende der Übergangszeit *wegen* Erkrankung nicht angetreten, ist das Kind bis zum feststehenden Ende der Übergangszeit zu berücksichtigen. Danach liegt dann ggf. eine Unterbrechung der Ausbildung vor (s.o.).

### **3.5.2.3 Krankheit und Kinder ohne Ausbildungsplatz**

Eine Berücksichtigung ist möglich, wenn das Kind *infolge* Krankheit daran gehindert ist, seine Berufsausbildung zu beginnen oder fortzusetzen, die Ausführungen zum Kind, welches arbeitsplatzsuchend ist, gelten entsprechend.<sup>740</sup>

Die Formulierung in der DAFamEStG ist missverständlich, denn gleichwohl sind die an den Anspruchstatbestand geknüpften Voraussetzungen zu erfüllen. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG muss das Kind „mangels Ausbildungsplatz“ daran gehindert sein, seine Ausbildung zu beginnen oder fortzusetzen. Demnach muss das Kind einen Ausbildungsplatz suchen, die Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt anstreben, und sich ernsthaft um einen Ausbildungsplatz bemühen (Erwerbstätigkeit beachten).

Das Tatbestandsmerkmal „sich ernsthaft um einen Ausbildungsplatz bemühen“ ist nicht zu fordern, wenn das Kind aus Krankheitsgründen die Ausbildung nicht begonnen hätte, oder unmittelbar nach Beginn die Ausbildung für mehrere Monate unterbrechen müsste.<sup>741</sup> Das heißt, eine Berücksichtigung wegen Krankheit ist möglich, wenn das Kind einen Ausbildungsplatz sucht und zum nächstmöglichen Zeitpunkt – hier nach der Krankheit – antreten will.

Anders als bei Kindern, die arbeitssuchend sind, kann der Nachweis der Ausbildungsplatzsuche sowohl durch die Registrierung bei der Bundesagentur für Arbeit als Ausbildungsplatzsuchender als auch aufgrund eigener Bemühungen (Bewerbungen, Absagen usw.) erfolgen.

Auf die Regelungen der Berücksichtigung infolge Erkrankung bei Arbeitslosigkeit wird ausdrücklich hingewiesen. Das bedeutet zunächst bei Kinder, die sich bei der Bundesagentur für Arbeit infolge Erkrankung noch nicht als Bewerber um einen Ausbildungsplatz gemeldet haben, dass das Kind glaubhaft erklären muss, dass es nach Wegfall der Hinderungsgründe (=Erkrankung) sich unverzüglich ausbildungsplatzsuchend meldet. Kinder, die sich wegen Ihrer Erkrankung noch nicht bewerben konnten, müssen demnach glaubhaft erklären, dass sie sich nach Wegfall der Hinderungsgründe (=Erkrankung) unverzüglich bewerben. Wie auch bei arbeitssuchenden Kindern kommt der nach der Erkrankung erfolgenden Meldung bei der Bundesagentur für Arbeit bzw. Bewerbung Indizwirkung zu.

Weiterhin muss die Erkrankung durch ein ärztliches Attest nachgewiesen werden. Zu den Anforderungen an das ärztliche Attest wird auf den o.a. Ausführungen bei arbeitssuchenden Kindern verwiesen.

---

<sup>740</sup> DAFamEStG 63.3.4 Abs.4

<sup>741</sup> FG Düsseldorf v. 20.08.1997, 10 K 1177/97 Kg



### 3.5.3 Kindergeld und Haftstrafe

Eine Differenzierung der Haftstrafe in Untersuchungshaft (vor Verurteilung) und Strafhaft (nach Verurteilung) ist nicht vorzunehmen, weil hierfür keine hinreichenden Gründe erkennbar sind. Im wesentlichen sind die Fälle, in denen Kinder sich in Haft befinden, analog den Fällen von Kindern und Krankheit bzw. Wehrdienst zu lösen,<sup>742</sup> d.h. es gilt auch hier der Grundsatz: Haft ist kein Anspruchstatbestand. Eine Berücksichtigung ist aber möglich, wenn das Kind neben der Haft einen Anspruchstatbestand erfüllt.

Ein Ausschluss der Berücksichtigung, weil dem Kindergeldberechtigten keine Unterhaltsaufwendungen entstehen, und es somit der Freistellung des steuerlichen Existenzminimums nicht bedarf – wie z.B. bei Wehrdienst – kann pauschalierend nicht angenommen werden, da davon auszugehen ist, dass dem Kindergeldberechtigten zumindest Betreuungsaufwendungen in Form von Besuchen oder Geschenken (z.B. Schulbücher bei Ausbildung) entstehen (wie z.B. bei vollstationär untergebrachten behinderten Kindern, bei denen die Unterhaltsaufwendungen vom Sozialamt getragen werden).

Ein Kind, das aus der Haft heraus arbeitssuchend gemeldet ist, ist für die Dauer der Haft nicht zu berücksichtigen. Zwar muss das Kind seit dem zweiten Familienförderungsgesetz nicht mehr dem Arbeitsmarkt zur Verfügung stehen, es reicht das Merkmal beschäftigungslos und arbeitssuchend gemeldet. Als arbeitssuchend im Sinne des Kindergeldrechts kann jedoch nur ein Kind angesehen werden, das überhaupt arbeitsbereit und arbeitsfähig<sup>743</sup> ist, d.h. dass der Arbeitssuchende nicht an der Aufnahme und Ausübung der Beschäftigung gehindert ist.<sup>744</sup> Diese Voraussetzung ist im Fall der Inhaftierung nicht gegeben.

Wird ein Kind in Ausbildung in Untersuchungshaft oder Strafhaft genommen, tritt eine Unterbrechung der Ausbildung ein, es sei denn, die Ausbildung wird während der Haftstrafe fortgesetzt.<sup>745</sup> Wie bei Krankheit führt die Haftstrafe nicht zu einer Unterbrechung, wenn und solange das Ausbildungsverhältnis rechtlich fortbestanden hat.<sup>746</sup>

Die Unterbrechung der Ausbildung setzt voraus, dass vor Beginn der Haftstrafe ein Ausbildungsverhältnis i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a bestanden hat. Bei Ausbildung im Rahmen von gegenseitigen Verträgen (übliche Lehre, Praktikum oder Volontariat, Ausbildungsvertrag mit sonstigen Einrichtungen) ist eine Berücksichtigung während einer Haftstrafe möglich, so lange die rechtliche Bindung zur Ausbildungsstätte oder zum Ausbilder besteht – also solange der Ausbildungsvertrag fortbesteht. Das Fortbestehen des Ausbildungsvertrages ist durch eine Bestätigung der Ausbildungsstätte bzw. des Ausbildungsbetriebes nachzuweisen. Ein Studium oder eine Schulausbildung ist dagegen unterbrochen. Ob diese Unterbrechung schädlich für den Kindergeldanspruch ist, muss im Zusammenhang mit der Übergangszeit zu betrachtet werden.

In Fällen, in denen (insbesondere bei Jugendlichen) während der Haftstrafe eine Ausbildung durchgeführt wird, ist eine Berücksichtigung dem Grunde nach möglich. Dabei kann es sich um eine Fortsetzung der vor der Haft begonnenen Ausbildung als auch um eine völlig neue Ausbildung (z.B. Nachholen eines Schulabschlusses, Fernstudium) handeln, soweit sie den Kriterien der Berufsausbildung entsprechen. Liegt die Haftstrafe während einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten, ist eine Berücksichtigung möglich, da an eine Übergangszeit keine weiteren Anforderungen geknüpft sind, als das Vorliegen zweier Ausbil-

<sup>742</sup> So u.a. in FG Münster vom 14.10.2004 – 3 K 6350/03 Kg

<sup>743</sup> vgl. Feix, Kindergeldrecht, § 63 Rz 49 bzgl. Wehrdienst

<sup>744</sup> BFH (NV) vom 20.12.2001 – VI B 123/99

<sup>745</sup> DAFamEStG 2004 63.3.2.6. Abs. 10

<sup>746</sup> FG Münster vom 14.10.2004 – 3 K 6350/03 Kg

dungsabschnitte (bzw. Beginn/Ende eines Zwangsdienstes) zum Beginn und zum Ende der Übergangszeit.

Eine Berücksichtigung als Kind ohne Ausbildungsplatz ist während einer Haftstrafe in der Regel nicht möglich, wenn das Kind auf Grund der Haftstrafe an der Aufnahme der Ausbildung gehindert ist.<sup>747</sup> Das ist in der Regel bei der Registrierung bei der Bundesagentur für Arbeit als ausbildungsplatzsuchendes Kind bzw. bei einer angestrebten Ausbildung außerhalb der Haftanstalt der Fall.

Ein Kind ist nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG berücksichtigungsfähig, wenn es eine Ausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen kann. Die Rechtsprechung geht bei diesem Anspruchstatbestand von dem (ungeschriebenen) subjektiven Tatbestandsmerkmal der Ausbildungswilligkeit aus. Ausbildungswillig sind Kinder, die für den frühestmöglichen Zeitpunkt eine Berufsausbildung anstreben.<sup>748</sup> Die angestrebte Ausbildung muss aufgrund der Voraussetzungen in der Person des Kindes objektiv möglich sein.<sup>749</sup>

Zweck der Vorschrift ist die Gleichstellung von Kindern, die noch erfolglos einen Ausbildungsplatz suchen mit Kindern, die bereits einen Ausbildungsplatz gefunden haben; denn es ist typisierend davon auszugehen, dass in beiden Fällen die gleiche Unterhaltssituation besteht. Diese Gleichstellung ist aber nur gerechtfertigt, wenn das ausbildungswillige Kind den Ausbildungsplatz auch einnehmen könnte. Der Unterschied zum in Ausbildung befindlichen Kind muss allein in der Verfügbarkeit eines Ausbildungsplatzes liegen. Dass eine Ausbildung während einer Inhaftierung nicht aufgenommen werden kann, liegt nicht nur an einem Mangel eines Ausbildungsplatzes, sondern in erster Linie an der abzuleistenden Haftstrafe.<sup>750</sup>

Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen ist nur möglich, wenn das Kind sich auf eine Ausbildung in bzw. während der Haft beworben hat. Das setzt allerdings voraus, dass die Ausbildung während der Haft überhaupt möglich ist. Neben den üblichen Nachweisen (Bewerbung und Absage) ist deshalb zusätzlich von der Haftanstalt eine entsprechende Bescheinigung zu fordern.

Befindet sich ein behindertes Kind in einer Haftstrafe, steht nicht seine Behinderung – sondern das verbüßen der Haftstrafe seiner Erwerbstätigkeit entgegen.<sup>751</sup> Dies ist bei der Prüfung, ob das Kind in der Lage ist, für seinen Unterhalt selbst aufzukommen, zu berücksichtigen. Der Fall dürfte praktisch nur in den Fällen eine Rolle spielen, in denen das Kind aufgrund seiner Behinderung nicht „Hilflos“ ist.

---

<sup>747</sup> FG Nürnberg vom 20.01.2006 – V 114/2005

<sup>748</sup> Feix, Kindergeldrecht Verlag C. H. Beck 2005, § 63 Rz 86

<sup>749</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 S. 68 ff.

<sup>750</sup> FG Nürnberg vom 20.01.2006 – V 114/2005

<sup>751</sup> FG Rheinland-Pfalz vom 24.03.2003, 5 K 1017/01

### 3.6 Verlängerungstatbestände §32 Abs.5 EStG

In den Fällen des [§ 32] Absatzes 4 Satz 1 Nummer 1 oder Nummer 2 Buchstabe a und b [EStG] wird ein Kind, das die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 5 EStG erfüllt, über die bei den jeweiligen Grundtatbeständen des § 32 Abs. 4 EStG genannten Altersgrenzen hinaus berücksichtigt.<sup>752</sup> Die Aufzählung der Grundtatbestände, bei denen eine Verlängerung über die Altersgrenze hinaus möglich ist, ist abschließend. Einen Überblick gibt Abb. 16.

Grundtatbestände - Verlängerung über die Altersgrenze möglich -		
§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG	§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG	§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG
Kinder, die nicht in einem Beschäftigungsverhältnis stehen und als Arbeitssuchender gemeldet sind	Kinder die für einen Beruf ausgebildet werden	Kinder die sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befinden
Bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres	Bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres	

Abb. 16: Verlängerungstatbestände

Dementsprechend ist eine Berücksichtigung in den Grundtatbeständen, die nicht genannt sind, nur bis zum Erreichen der Altersgrenze möglich. Dies sind die Grundtatbestände der Kinder, die eine Ausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen können (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG) oder einen Freiwilligendienst ableisten (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2d EStG). Behinderte Kinder (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG) werden nach dieser Vorschrift ebenso nicht berücksichtigt. Soweit dieser Grundtatbestand erfüllt ist, gilt ohnehin eine Berücksichtigung ohne Altersbeschränkung.

Die Vorschrift ermöglicht die Berücksichtigung von Kindern, die den gesetzlichen Grundwehrdienst oder einen Ersatzdienst geleistet haben über die Altersgrenze hinaus, weil für die Dauer dieser Dienste kein Kindergeldanspruch besteht.<sup>753</sup> Die Regelung beruht auf dem Gedanken, dass sich die Ausbildung des Kindes aus den im Gesetz genannten Gründen [gemeint sind die abgeleiteten Dienste – siehe nachfolgend] verzögert hat.<sup>754</sup>

Die Verlängerungstatbestände werden zukünftig stark an Bedeutung verlieren. Mit dem Wehrrechtsänderungsgesetz 2011<sup>755</sup> wurde die Wehrpflicht zum 01. Juli 2011 ausgesetzt. Damit dürfte der Hauptanwendungsfall, die Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes ab 2011 zunehmend verschwinden.

**Hinweis:** Nach dem Wehrrechtsänderungsgesetz 2010 wurde der Wehrdienst auf sechs Monate verkürzt. Wehrpflichtige, die am 31. Dezember 2010 sechs Monate oder länger Grundwehrdienst geleistet haben, sind mit Ablauf dieses Tages zu entlassen. Sie können auf Antrag Grundwehrdienst mit der bis zum 30. November 2010 vorgeschriebenen Dauer [von neun Monate] ableisten, wenn sie dies vor ihrer Entlassung beantragen.<sup>756</sup> Der aufgrund Ausübung dieser Verlängerungsoption geleistete Dienst stellt ebenfalls einen Verlängerungstatbestand dar.<sup>757</sup> Dies gilt analog für den Zivildienst. Für die Dauer

<sup>752</sup> § 32 Abs. 5 Satz 1 EStG

<sup>753</sup> BT-Drucksache 13/1558

<sup>754</sup> Feix, Kindergeldrecht § 63 Rz 131, s.a. DAFamEStG 2010 63.5 Abs. 3 Satz 1

<sup>755</sup> BT-Drucksache 17/4821; das Gesetz befindet sich noch im Gesetzgebungsverfahren

<sup>756</sup> § 53 Abs. 1 Wehrpflichtgesetz

<sup>757</sup> Interne Verwaltungsansicht (IBF 4/2011)

dieses Wehrdienstes ist keine *Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2c EStG* möglich, da dem tatsächliche Gründe (die Dienstverpflichtung) entgegensteht. Abweichend davon kann ein Zivildienstleistender, der diese Regelung in Anspruch nimmt, berücksichtigt werden, da er anders als der Wehrdienstleistende jederzeit seine Entlassung verlangen kann (§ 43 Abs. 3 Nr. 2 ZDG).<sup>758</sup>

Erste Tatbestandsvoraussetzung ist zunächst das Vorliegen eines begünstigten Grundtatbestandes. Hierzu wird auf die bisherigen Ausführungen verwiesen. Der begünstigte Grundtatbestand muss darüber hinaus über der gesetzlichen Altersgrenze vorliegen. Neben dem Grundtatbestand muss das Kind weiterhin den gesetzlichen Grundwehrdienst oder einem ihn gleichgestellten Dienst abgeleistet haben; auch die Dienste, die berücksichtigt werden, sind im § 32 Abs. 5 EStG abschließend aufgezählt. Hierzu zählen:

- der gesetzlichen Grundwehrdienst,
- der Zivildienst ,
- der anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren geleistete Dienst als Soldat auf Zeit,
- eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer im Sinne des § 1 Absatz 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes.

**Hinweis:** Wehrdienst und Zivildienst können auch durch andere Dienste ersetzt werden, diese übrigen Dienste werden zum Teil explizit im Gesetz genannt. Dienste die nicht genannt sind, führen nicht zu einer Verlängerung der Berücksichtigung.<sup>759</sup>

Die Verlängerung über die gesetzliche Altersgrenze (über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus) erfolgt für einen der Dauer dieser Dienste oder der Tätigkeit entsprechenden Zeitraum. Der Zeitraum ist auf die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes (oder bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern auf die Dauer des inländischen gesetzlichen Zivildienstes) begrenzt. Die Dauer des jeweiligen Dienstes ist in Tabelle 13 dargestellt. Als Nachweis kommt ausschließlich die am Ende des Dienstes ausgestellte Dienstzeitbescheinigung in Betracht, na nur diese die tatsächlich geleisteten Zeiträume wiedergibt (dem Einberufungsbescheid fehlt das tatsächliche Dienstzeitende).

Tab.13: Wehrdienstzeiten

Wehrdienstzeiten / Zivildienstzeiten				
Wehrdienst West		Wehrdienst Ost		Zivildienst*
Ab 01.04.1961	18 Monate			12 Monate
Ab 01.04.1962	18 Monate			15 Monate
Ab 01.07.1962	18 Monate			18 Monate
Bis 31.12.1972	18 Monate	Bis 30.09.1990	18 Monate	18 Monate
1.1.73-31.12.1983	15 Monate	1.10.-2.10.90	12 Monate	16 Monate
1.1.1984-30.9.90	15 Monate			20 Monate
1.10.90-28.2.95	12 Monate			15 Monate
1.3.95-31.12.95	10 Monate			15 Monate
1.1.96-31.12.01	10 Monate			13 Monate
01.07.00-31.12.01	10 Monate			11 Monate
1.1.02 – 30.9.04	9 Monate			10 Monate
1.10.04-31.12.10	9 Monate			9 Monate
01.01.11	6 Monate			6 Monate
(*Zivildienst nur West)				

<sup>758</sup> Interne Verwaltungsansicht (IBF 8/2011)

<sup>759</sup> Feix, Kindergeldrecht § 63 Rz 134

Dem gesetzlichen Grundwehrdienst steht gemäß § 32 Abs. 5 Satz 4 EStG der entsprechende Dienst, der in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet (Beitrittsgebiet) geleistet worden ist, gleich.<sup>760</sup>

Wird der gesetzliche Grundwehrdienst oder Zivildienst in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, geleistet, so ist die Dauer dieses Dienstes maßgebend.<sup>761</sup> Dies gilt auch, wenn dieser Dienst länger als der entsprechende deutsche Dienst ist.<sup>762</sup>

**Hinweis:** Derzeit besteht eine gesetzliche Wehrpflicht noch in folgenden EU/EWR-Staaten: Dänemark, Estland, Finnland, Griechenland, Norwegen, Österreich und Schweiz.<sup>763</sup>

Im übrigen Ausland nach ausländischen Rechtsvorschriften abgeleistete Dienste können bis zur Dauer des deutschen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes berücksichtigt werden (für die Dauer des deutschen Grundwehrdienstes ist der Beginn des ausländischen Wehrdienstes maßgeblich).<sup>764</sup>

Eine *Tätigkeit als Entwicklungshelfer* ist die Tätigkeit in Entwicklungsländern ohne Erwerbsabsicht, die nach Vollendung des 18. Lebensjahres und aufgrund einer Verpflichtung für 2 ½ Jahre gegenüber einem anerkannten Träger des Entwicklungsdienstes von einem Deutschen ausgeübt wird; der Vorbereitungsdienst gehört nicht dazu.<sup>765</sup> Als Träger des Entwicklungsdienstes sind anerkannt:

1. Deutscher Entwicklungsdienst, Gemeinnützige Gesellschaft mbH (DED), Bonn – Bad Godesberg
2. Arbeitsgemeinschaft für Entwicklungshilfe e.V. (AEGH), Köln
3. Dienste in Übersee e.V. (DÜ), Stuttgart
4. Eirene, Internationaler Christlicher Friedensdienst e.V., Königswinter
5. Weltfriedensdienst e.V., Berlin

Durch den Verlängerungstatbestand soll nur die Ausbildungsverzögerung, die nach dem 18. Lebensjahr entsteht, ausgeglichen werden, denn bis zum 18. Lebensjahr wird Kindergeld nach § 32 Abs. 3 EStG gezahlt. Daraus folgt, dass nur die Monate des Grundwehrdienstes oder eines Ersatzdienstes als Verlängerungstatbestand berücksichtigt werden können, die nach Vollendung des 18. Lebensjahres abgeleistet wurden und nicht wegen Vorliegens eines Tatbestandes nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG bereits zu einem Kindergeldanspruch geführt haben.<sup>766</sup>

Wurde für o.a. Zeiten eines Wehr- oder Zivildienstes Kindergeld gezahlt, ist für diesen der Verlängerungszeitraum verbraucht.<sup>767</sup> Dies geht aus vorstehender Formulierung „Daraus folgt, dass nur die Monate des Grundwehrdienstes oder eines Ersatzdienstes als Verlängerungstatbestand berücksichtigt werden können, die ... nicht wegen Vorliegens eines Tatbestandes nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG bereits zu einem Kindergeldanspruch geführt haben“ hervor. Es entspricht auch der Zweckbestimmung der Verlängerungstatbestände.

Zwischenzeitlich hat der BFH jedoch entschieden, dass der Verlängerungszeitraum auch dann der Dienstzeit entspricht (im Streitfall 10 Monate), wenn im ersten Monat des Dienstes noch

<sup>760</sup> Finanzgericht des Landes Brandenburg vom 12.02.1998 – 5 K 279/97 Kg; die hier zitierte Vorschrift des § 32 Abs. 5 Satz 4 EStG ist seit 2008 aus redaktionellen Gründen weggefallen.

<sup>761</sup> § 32 Abs. 5 Satz 2 EStG

<sup>762</sup> DAFamEStG 63.5 Abs. 5 Satz 4

<sup>763</sup> Lange/Novak, Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst, III A 10 §§ 32, 63 Rz 837

<sup>764</sup> DAFamEStG 2010 63.5 Abs. 5 Satz 2

<sup>765</sup> EStH 2010 32.11 i.v.m. EStH 2010 H 32.6

<sup>766</sup> DAFamEStG 2010 63.5 Abs. 3

<sup>767</sup> Hess/Ebeling, Die DAFamEstG 2009 S. 229, EStR 2010 32.11

Kindergeld bezogen wurde, weil der Dienst nicht am Monatsersten begann. Eine Beschränkung dieser Verlängerung auf Dienstmonate, in denen kein Kindergeld gewährt wurde, ist dem Gesetzeswortlaut ebenso wenig zu entnehmen wie eine der "Doppelberücksichtigung" von Dienstmonaten entgegenstehende, in Monaten bemessene, maximale Bezugsdauer. Kinder, die ihren Dienst nicht am Monatsersten angetreten haben und im ersten Dienstmonat noch gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b oder Buchst. c EStG berücksichtigt wurden, werden demnach zwar insgesamt einen Monat mehr gefördert. Dies ist indessen eine Folge des grob typisierenden Monatsprinzips, das eine Kürzung nur dann erlaubt, wenn die Anspruchsvoraussetzungen an keinem Tag des Monats vorliegen.<sup>768</sup>

**Hinweis:** Die DAFamEStG 2010 ist diesbezüglich noch nicht geändert, ebenso die Einkommenssteuerrichtlinie 2010. Da aber im BStBl II veröffentlichte Urteile anzuwenden sind, ist die DAFamEStG insofern überholt. Es ist offen, ob der Gesetzgeber nochmals eine gesetzliche Klarstellung vornimmt. Das Urteil ist aber anzuwenden.<sup>769</sup> Dargestellt wird deshalb nachstehend die bisherige Rechtslage und die Rechtslage aufgrund der BFH-Rechtssprechung.

**Beispiel:** Kind Thomas vollendet das 18. Lebensjahr am 16. August 2003. Seinen Zivildienst leistet er vom 1. Juli 2003 bis 30. April 2004 (insgesamt 10 Monate). Von April 2004 März 2008 studiert er Rechtswissenschaften (unter Inanspruchnahme von Urlaub beginnt das Studium bereits während des Zivildienstes). Von September 2008 bis August 2010 befindet er sich in einem Referendariat. Von Oktober 2010 bis September 2012 befindet er sich in einem Promotionsstudium (Einkünfte und Bezüge sind für den gesamten Zeitraum unschädlich). Als Verlängerungszeitraum stehen 10 Monate zur Verfügung. Lösung 1 stellt die bisherige Verwaltungsauffassung dar, Lösung 2 berücksichtigt zusätzlich die BFH-Rechtssprechung.

**Lösung 1:** Der Verlängerungszeitraum ist zu kürzen um Zeiten vor Vollendung des 18. Lebensjahres – hier 2 volle Kalendermonate (Juli und August 2003, da bis August Anspruch nach § 32 Abs. 3 EStG besteht). Es verbleiben 8 Monate. Diese sind zu kürzen um Zeiten, in denen Anspruch auf Kindergeld bestand – hier 1 Kalendermonat (April 2004 wegen Ausbildung). Es verbleiben 7 Monate. Thomas erreicht im August 2010 die Altersgrenze, er kann zusätzlich von September 2010 bis März 2011 (7 Monate) berücksichtigt werden.

**Lösung 2:** Der Verlängerungszeitraum ist zu kürzen um Zeiten vor Vollendung des 18. Lebensjahres – hier 2 volle Kalendermonate (Juli und August 2003, da bis August Anspruch nach § 32 Abs. 3 EStG besteht). Es verbleiben 8 Monate. Thomas erreicht im August 2010 die Altersgrenze, er kann zusätzlich von September 2010 bis April 2011 (8 Monate) berücksichtigt werden.

Die Vorschrift des § 32 Abs. 5 EStG verweist in Satz 3 darauf, dass [§ 32] Absatz 4 Satz 2 bis 10 [EStG] entsprechend gilt. Dies bedeutet, dass Einkünfte und Bezüge (bis 31.12.2011) im Verlängerungszeitraum zu berücksichtigen sind, und u.U. zum Wegfall des Kindergeldanspruchs führen.

Gemäß § 41a Zivildienstgesetz können Zivildienstleistende über die Dauer des gesetzlichen Zivildienstes hinaus einen freiwilligen zusätzlichen Zivildienst von mindestens drei bis höchstens sechs Monate leisten. Dieser freiwillig zusätzliche Dienst ist durch § 41a Abs. 4 Zivil-

<sup>768</sup> BFH vom 20.05.2010 – III R 4/10, BStBl II 2010 S. 827

<sup>769</sup> S.a. Interne Verwaltungsansicht (IBF 17/2010)

dienstgesetz dem gesetzlichen Zivildienst gleichgestellt (Rechtsstellung eines anerkannten Kriegsdienstverweigerers), in der Konsequenz stellt der freiwillige zusätzliche Dienst ebenfalls einen Verlängerungstatbestand dar.

Freiwilliger zusätzlicher Wehrdienst ist kein Verlängerungstatbestand des § 32 Abs. 5 EStG, da Kinder während dieses Dienstes den Grundwehrdienstleistenden nicht gleichgestellt sind.<sup>770</sup>

ENTWURF

---

<sup>770</sup> Interne Verwaltungsansicht (IBF 4/2011)