

[§ 72 bis 31.12.2023:]

§ 72 Festsetzung und Zahlung des Kindergeldes an Angehörige des öffentlichen Dienstes

(1) ¹ Steht Personen, die

1. in einem öffentlich-rechtlichen Dienst-, Amts- oder Ausbildungsverhältnis stehen, mit Ausnahme der Ehrenbeamten,
2. Versorgungsbezüge nach beamten- oder soldatenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen erhalten oder
3. Arbeitnehmer einer Körperschaft, einer Anstalt oder einer Stiftung des öffentlichen Rechts sind, einschließlich der zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten,

Kindergeld nach Maßgabe dieses Gesetzes zu, wird es von den Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts als Familienkassen festgesetzt und ausgezahlt. ² Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt den Familienkassen ein Merkmal zu ihrer Identifizierung (Familienkassenschlüssel). ³ Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern auf ihre Zuständigkeit zur Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes schriftlich oder elektronisch verzichtet haben und dieser Verzicht vom Bundeszentralamt für Steuern schriftlich oder elektronisch bestätigt worden ist. ⁴ Die Bestätigung des Bundeszentralamts für Steuern darf erst erfolgen, wenn die haushalterischen Voraussetzungen für die Übernahme der Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes durch die Bundesagentur für Arbeit vorliegen. ⁵ Das Bundeszentralamt für Steuern veröffentlicht die Namen und die Anschriften der Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts, die nach Satz 3 auf die Zuständigkeit verzichtet haben, sowie den jeweiligen Zeitpunkt, zu dem der Verzicht wirksam geworden ist, im Bundessteuerblatt. ⁶ Hat eine Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts die Festsetzung des Kindergeldes auf eine [bis 28.2.2023: Bundes- oder Landesfamilienkasse im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 11 [bis 28.2.2023: Satz 6 bis 9][ab 1.3.2023: Satz 6 und 7] des Finanzverwaltungsgesetzes übertragen, kann ein Verzicht nach Satz 3 nur durch die [bis 28.2.2023: Bundes- oder Landesfamilienkasse im Einvernehmen mit der auftraggebenden Körperschaft, Anstalt oder Stiftung wirksam erklärt werden. ⁷ Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts nach dem 31. Dezember 2018 errichtet wurden; das Bundeszentralamt für Steuern kann auf Antrag eine Ausnahme genehmigung erteilen, wenn das Kindergeld durch eine Landesfamilienkasse im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 11 [bis 28.2.2023: Satz 8 bis 10][ab 1.3.2023: Satz 6 bis 8] des Finanzverwaltungsgesetzes festgesetzt und ausgezahlt wird und kein Verzicht nach Satz 3 vorliegt.

(2) (aufgehoben)

(3) Absatz 1 gilt nicht für Personen, die ihre Bezüge oder ihr Arbeitsentgelt

1. von einem Dienstherrn oder Arbeitgeber im Bereich der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts,
2. von einem Spitzenverband der Freien Wohlfahrtspflege, einem diesem unmittelbar oder mittelbar angeschlossenen Mitgliedsverband oder einer einem solchen Verband angeschlossenen Einrichtung oder Anstalt oder
3. [Nr. 3 bis 28.2.2023:]
von einem Dienstherrn oder Arbeitgeber im Bereich des Bundes mit Ausnahme der Nachrichtendienste des Bundes, des Bundesverwaltungsamtes sowie derjenigen Behörden, Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, die die Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes auf das Bundesverwaltungsamt übertragen haben,
3. [Nr. 3 ab 1.3.2023:]
von einem Dienstherrn oder Arbeitgeber im Bereich des Bundes mit Ausnahme des Bundesnachrichtendienstes

erhalten.

(4) Absatz 1 gilt nicht für Personen, die voraussichtlich nicht länger als sechs Monate in den Kreis der in Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 Bezeichneten eintreten.

(5) Obliegt mehreren Rechtsträgern die Zahlung von Bezügen oder Arbeitsentgelt (Absatz 1 Satz 1) gegenüber einem Berechtigten, so ist für die Durchführung dieses Gesetzes zuständig:

1. bei Zusammentreffen von Versorgungsbezügen mit anderen Bezügen oder Arbeitsentgelt der Rechtsträger, dem die Zahlung der anderen Bezüge oder des Arbeitsentgelts obliegt;
2. bei Zusammentreffen mehrerer Versorgungsbezüge der Rechtsträger, dem die Zahlung der neuen Versorgungsbezüge im Sinne der beamtenrechtlichen Ruhensvorschriften obliegt;
3. bei Zusammentreffen von Arbeitsentgelt (Absatz 1 Satz 1 Nummer 3) mit Bezügen aus einem der in Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bezeichneten Rechtsverhältnisse der Rechtsträger, dem die Zahlung dieser Bezüge obliegt;
4. bei Zusammentreffen mehrerer Arbeitsentgelte (Absatz 1 Satz 1 Nummer 3) der Rechtsträger, dem die Zahlung des höheren Arbeitsentgelts obliegt oder – falls die Arbeitsentgelte gleich hoch sind – der Rechtsträger, zu dem das zuerst begründete Arbeitsverhältnis besteht.

(6) ¹Scheidet ein Berechtigter im Laufe eines Monats aus dem Kreis der in Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 Bezeichneten aus oder tritt er im Laufe eines Monats in diesen Kreis ein, so wird das Kindergeld für diesen Monat von der Stelle gezahlt, die bis zum Ausscheiden oder Eintritt des Berechtigten zuständig war. ²Dies gilt nicht, soweit die Zahlung von Kindergeld für ein Kind in Betracht kommt, das erst nach dem Ausscheiden oder Eintritt bei dem Berechtigten nach § 63 zu berücksichtigen ist. ³Ist in einem Fall des Satzes 1 das Kindergeld bereits für einen folgenden Monat gezahlt worden, so muss der für diesen Monat Berechtigte die Zahlung gegen sich gelten lassen.

(7) ¹In den Abrechnungen der Bezüge und des Arbeitsentgelts ist das Kindergeld gesondert auszuweisen, wenn es zusammen mit den Bezügen oder dem Arbeitsentgelt ausgezahlt wird. ²Der Rechtsträger hat die Summe des von ihm für alle Berechtigten ausgezahlten Kindergeldes dem Betrag, den er insgesamt an Lohnsteuer einzubehalten hat, zu entnehmen und unter Angabe des in Absatz 1 genannten Familienkassenschlüssels bei der nächsten Lohnsteuer-Anmeldung gesondert abzusetzen. ³Übersteigt das insgesamt ausgezahlte Kindergeld den Betrag, der insgesamt an Lohnsteuer abzuführen ist, so wird der übersteigende Betrag dem Rechtsträger auf Antrag von dem Finanzamt, an das die Lohnsteuer abzuführen ist, aus den Einnahmen der Lohnsteuer ersetzt.

(8) ¹Abweichend von Absatz 1 Satz 1 werden Kindergeldansprüche auf Grund über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften durch die Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit festgesetzt und ausgezahlt. ²Dies gilt auch für Fälle, in denen Kindergeldansprüche sowohl nach Maßgabe dieses Gesetzes als auch auf Grund über- oder zwischenstaatlicher Rechtsvorschriften bestehen. [Satz 3 bis 28.2.2023:] ³Die Sätze 1 und 2 sind auf Kindergeldansprüche von Angehörigen der Nachrichtendienste des Bundes nicht anzuwenden. [Satz 3 ab 1.3.2023:] ³Die Sätze 1 und 2 sind auf Kindergeldansprüche von Angehörigen des Bundesnachrichtendienstes nicht anzuwenden.

§ 73 (weggefallen)

§ 74 Zahlung des Kindergeldes in Sonderfällen

(1) ¹Das für ein Kind festgesetzte Kindergeld nach § 66 Absatz 1 kann an das Kind ausgezahlt werden, wenn der Kindergeldberechtigte ihm gegenüber seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht nicht nachkommt. ²Kindergeld kann an Kinder, die bei der Festsetzung des Kindergeldes berücksichtigt werden, bis zur Höhe des Betrags, der sich bei entsprechender Anwendung des § 76 ergibt, ausgezahlt werden. ³Dies gilt auch, wenn der Kindergeldberechtigte mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist oder nur Unterhalt in Höhe eines Betrags zu leisten braucht, der geringer ist als das für die Auszahlung in Betracht kommende Kindergeld. ⁴Die Auszahlung kann auch an die Person oder Stelle erfolgen, die dem Kind Unterhalt gewährt.

(2) Für Erstattungsansprüche der Träger von Sozialleistungen gegen die Familienkasse gelten die §§ 102 bis 109 und 111 bis 113 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch entsprechend.

§ 75 Aufrechnung

(1) Mit Ansprüchen auf Erstattung von Kindergeld kann die Familienkasse gegen Ansprüche auf Kindergeld bis zu deren Hälfte aufrechnen, wenn der Leistungsberechtigte nicht nachweist, dass er dadurch hilfebedürftig im Sinne der Vorschriften des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch über die Hilfe zum Lebensunterhalt oder im Sinne der Vorschriften des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch über die Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts wird.

(2) Absatz 1 gilt für die Aufrechnung eines Anspruchs auf Erstattung von Kindergeld gegen einen späteren Kindergeldanspruch eines mit dem Erstattungspflichtigen in Haushaltsgemeinschaft lebenden Berechtigten entsprechend, soweit es sich um laufendes Kindergeld für ein Kind handelt, das bei beiden berücksichtigt werden kann oder konnte.

§ 76 Pfändung

¹Der Anspruch auf Kindergeld kann nur wegen gesetzlicher Unterhaltsansprüche eines Kindes, das bei der Festsetzung des Kindergeldes berücksichtigt wird, gepfändet werden. ²Für die Höhe des pfändbaren Betrags gilt:

- ¹Gehört das unterhaltsberechtignte Kind zum Kreis der Kinder, für die dem Leistungsberechtigten Kindergeld gezahlt wird, so ist eine Pfändung bis zu dem Betrag möglich, der bei gleichmäßiger Verteilung des Kindergeldes auf jedes dieser Kinder entfällt. ²Ist das Kindergeld durch die Berücksichtigung eines weiteren Kindes erhöht, für das einer dritten Person Kindergeld oder dieser oder dem Leistungsberechtigten eine andere Geldleistung für Kinder zusteht, so bleibt der Erhöhungsbetrag bei der Bestimmung des pfändbaren Betrags des Kindergeldes nach Satz 1 außer Betracht;

2. der Erhöhungsbetrag nach Nummer 1 Satz 2 ist zugunsten jedes bei der Festsetzung des Kindergeldes berücksichtigten unterhaltsberechtigten Kindes zu dem Anteil pfändbar, der sich bei gleichmäßiger Verteilung auf alle Kinder, die bei der Festsetzung des Kindergeldes zugunsten des Leistungsberechtigten berücksichtigt werden, ergibt.

§ 76a (aufgehoben)

§ 77 Erstattung von Kosten im Vorverfahren

(1) ¹Soweit der Einspruch gegen die Kindergeldfestsetzung erfolgreich ist, hat die Familienkasse demjenigen, der den Einspruch erhoben hat, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Aufwendungen zu erstatten. ²Dies gilt auch, wenn der Einspruch nur deshalb keinen Erfolg hat, weil die Verletzung einer Verfahrens- oder Formvorschrift nach § 126 der Abgabenordnung unbeachtlich ist. ³Aufwendungen, die durch das Verschulden eines Erstattungsberechtigten entstanden sind, hat dieser selbst zu tragen; das Verschulden eines Vertreters ist dem Vertretenen zuzurechnen.

(2) Die Gebühren und Auslagen eines Bevollmächtigten oder Beistandes, der nach den Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen beauftragt ist, sind erstattungsfähig, wenn dessen Zuziehung notwendig war.

(3) ¹Die Familienkasse setzt auf Antrag den Betrag der zu erstattenden Aufwendungen fest. ²Die Kostenentscheidung bestimmt auch, ob die Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistandes im Sinne des Absatzes 2 notwendig war.

§ 78 Übergangsregelungen

(1) bis (4) (weggefallen)

(5) ¹Abweichend von § 64 Absatz 2 und 3 steht Berechtigten, die für Dezember 1990 für ihre Kinder Kindergeld in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet bezogen haben, das Kindergeld für diese Kinder auch für die folgende Zeit zu, solange sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Gebiet beibehalten und die Kinder die Voraussetzungen ihrer Berücksichtigung weiterhin erfüllen. ²§ 64 Absatz 2 und 3 ist insoweit erst für die Zeit vom Beginn des Monats an anzuwenden, in dem ein hierauf gerichteter Antrag bei der zuständigen Stelle eingegangen ist; der hiernach Berechtigte muss die nach Satz 1 geleisteten Zahlungen gegen sich gelten lassen.

A. Allgemeines

Mit dem JStG 1996 wurde das kumulativ-duale System einer Familienförderung durch Kindergeldzahlung nach dem BKGG und Gewährung von steuerlichem Kinderfreibetrag nach dem EStG durch ein alternativ-duales System ersetzt, wonach entweder Kindergeld gezahlt oder ein steuerlicher Kinderfreibetrag gewährt wird (Langeheine in MfKöBGB § 1612b Rn. 8).

Das Kindergeldrecht ist in den §§ 31 f., 62–78 und im BKGG geregelt. Das steuerrechtliche Kindergeld in Form eines Kinderfreibetrags (§ 32) oder einer monatlich zu zahlenden Steuervergütung (§§ 62 ff.) haben 2021 etwa 99,6% der Anspruchsberechtigten erhalten. Das sozialrechtliche Kindergeld nach dem BKGG haben ca. 0,4% der Anspruchsberechtigten erhalten (Bestandsstatistik: Jahreszahlen 2021 zum Kindergeld/Kinderzuschlag, Familienkasse der BA, S. 9). Wichtigstes Abgrenzungskriterium für den Erhalt des Kindergeldes nach dem EStG oder dem BKGG ist die Anspruchsberechtigung (→ Rn. 7 ff.). In der Höhe des Kindergeldes unterscheiden sich diese beiden Gesetze nicht; auch ihre sonstigen Vorschriften entsprechen sich weitgehend (Conradis in HK-MuSchG EStG Vorb. Rn. 3).

Das Kindergeldrecht bezweckt die **Förderung der Familie** (BT-Drs. 14/6160, 8) und ist wesentlicher Teil des **Familienleistungsausgleichs** (§§ 6, 25 SGB I, § 31 EStG). Es enthält zwar Elemente des Steuerrechts – namentlich bei den Kinderfreibeträgen und in der administrativen Ausgestaltung –, ist aber insbes. wegen seines Ursprungs als Sozialleistung der **sozialrechtlichen Familienförderung** zuzuordnen. Daneben dient es der Kompensation der durch Kinder geminderten steuerlichen **Leistungsfähigkeit** und verwirklicht dadurch die **horizontale Steuergerechtigkeit**, also das Gebot gleich hoher Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit (BVerfG 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (279); Selder in Brandis/Heuermann § 31 Rn. 21; Seiler in Kirchhof/Seer § 31 Rn. 1). Nach der Rspr. des BVerfG (BVerfG 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216 (246) = BStBl. II 1999, 182) muss der Gesetzgeber dafür das Existenzminimum des Kindes steuerfrei stellen. Zum **Existenzminimum eines Kindes** zählt neben dem durch den Kinderfreibetrag berücksichtigten sächlichen Mindestbedarf der darüber hinausgehende Betreuungs- und Erziehungsbedarf des Kindes (vgl. 13. Existenzminimumbericht, BT-Drs. 18/22800, 2 ff.). Die steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes erfolgt durch die Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 oder das Kindergeld (§ 31 S. 1). Soweit das steuerrechtliche Kindergeld für diese Freistellung nicht erforderlich ist, dient es gem. § 31 S. 2 der Förderung der Familie. Wegen seines Charakters als Sozialleistung wird die Einordnung in das EStG zum Teil für systemwidrig gehalten (Conradis in HK-MuSchG EStG § 62 Rn. 2).

- 4 Den Anspruchsberechtigten, die dem EStG unterfallen, werden entweder das Kindergeld (§§ 62 ff.) oder die Freibeträge (§ 32 Abs. 6, Mindestfreibetrag und Betreuungsfreibetrag) gewährt. Das Kindergeld wird monatlich als vorweggenommene Steuervergünstigung ausgezahlt (§§ 31 S. 3, 62 ff.). Die Voraussetzungen für Kinderfreibetrag und Kindergeld nach dem EStG entsprechen sich im Wesentlichen. Die Aussage, der Gesetzgeber habe sich dabei für ein sog. „**Optionsmodell**“ entschieden, ist deswegen irreführend, weil man daraus auf eine Wahlmöglichkeit schließen könnte, die jedoch nicht besteht. Vielmehr wird jedem Berechtigten zunächst das Kindergeld ausgezahlt; erst bei der Einkommensteuerveranlagung prüft das Finanzamt von Amts wegen (§ 31 S. 4), ob die Freibeträge günstiger sind als das Kindergeld. Ist die durch den Freibetrag bewirkte Steuerentlastung geringer als das gezahlte Kindergeld, wird die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung des Kinderfreibetrags festgesetzt. Das monatliche Kindergeld wird nicht angerechnet. Ist die Steuerentlastung durch den Freibetrag höher als das gezahlte Kindergeld, wird der Freibetrag bei der Festsetzung der Einkommensteuer berücksichtigt. Dann wird allerdings das Kindergeld angerechnet. Sind für die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer Steuerermäßigungen zu berücksichtigen, bildet die Hinzurechnung des Kindergeldes den letzten Schritt und beeinflusst diese somit nicht (BFH 14.4.2021 – III R 34/19, BFHE 273, 33 = BStBl. II 2021, 848). Abzustellen ist allein auf das Bestehen des Kindergeldanspruchs; ob es tatsächlich ausgezahlt wurde, ist daher irrelevant (FG Köln 5.2.2020 – 14 K 1612/19, BeckRS 2020, 20226 Rn. 10 ff.; HessFG 17.9.2019 – 6 K 174/19, BeckRS 2019, 23985 Rn. 10, bestätigt durch BFH 26.5.2021 – III R 50/19, BFHE 273, 462 = BStBl. II 2022, 58, Rn. 23, 25 ff.: Ein durch Anwendung der dem Festsetzungsverfahren zuzuordnenden materiell-rechtlichen Frist des § 66 Abs. 3 aF für die Vergangenheit ausgeschlossener Anspruch ist im Rahmen der Günstigerrechnung und bei der Hinzurechnung nach § 31 S. 4 iHv 0 EUR zu berücksichtigen – dies ergibt sich aus einer verfassungskonformen Auslegung des § 31 S. 4 sowie nunmehr aus § 31 S. 5 (→ Rn. 39)). Damit ist sichergestellt, dass die Steuerentlastung mindestens in Höhe des Kindergeldes dem Steuerpflichtigen bleibt (Langeheine in MüKoBGB § 1612b Rn. 10 f.). Der Kinderfreibetrag, der grds. jedem steuerpflichtigen Elternteil zusteht, kann unter den Voraussetzungen von § 32 Abs. 6 S. 6 ff. auf Antrag auf einen der Steuerpflichtigen übertragen werden, wobei der Betreuungsfreibetrag stets mitübertragen wird.
- 5 Zusätzlich zum Kindergeld kann seit dem 1.1.2005 gem. § 6a BKGG ein Kinderzuschlag beansprucht werden, wenn dadurch Hilfebedürftigkeit nach § 9 SGB II vermieden wird.

B. Anspruchsvoraussetzungen

- 6 Voraussetzung für einen Anspruch auf Kindergeld sowohl nach dem EStG als auch nach dem BKGG ist, dass die **Anspruchsberechtigung** (I.) besteht und die **Kinder berücksichtigungsfähig** (II.) sind. Mit Ausnahme der **Kinder mit Behinderung** (V.) besteht ein Anspruch auf Kindergeld für **volljährige** Kinder nur dann, wenn **bestimmte gesetzlich vorgesehene persönliche Voraussetzungen** (III.) vorliegen. Zum 1.1.2012 sind die bislang in § 32 Abs. 4 S. 2–10 geregelten Einkommensgrenzen weggefallen; es kommt – nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums – nunmehr nur noch auf den (zeitlichen) Umfang der Erwerbstätigkeit an (IV.).

I. Anspruchsberechtigte

- 7 § 62 normiert den Kreis der Anspruchsberechtigten für die monatlich zu zahlende Steuervergütung. Anspruchsberechtigt sind grds. nur die Eltern von Kindern, die nach § 63 zu berücksichtigen sind und nicht die Kinder selbst. Gem. § 74 kann das Kindergeld an das Kind ausbezahlt werden, wenn der Kindergeldberechtigte seiner Unterhaltspflicht nicht nachkommt; jedoch bleiben die Eltern auch in diesem Fall Berechtigte. Eine eigene Anspruchsberechtigung des Kindes sieht allein § 1 Abs. 2 BKGG vor. Auch wenn das Kind idR nicht selbst anspruchsberechtigt ist, wird das Kindergeld unterhaltsrechtlich als Einkommen des Kindes behandelt, § 1612b BGB.
- 8 **Anspruchsberechtigte gem. § 62 Abs. 1 S. 1 Nr. 1** sind Steuerpflichtige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland. Zu den Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 → Kommentierung zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 BEEG. Ein angemietetes Zimmer ist nur dann ein Wohnsitz iSd § 62 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, wenn es sich dabei um eine auf Dauer zum Bewohnen geeignete Räumlichkeit handelt und diese mit einer gewissen Regelmäßigkeit tatsächlich zu Wohnzwecken genutzt wird (BFH 8.5.2014 – III R 21/12, BFHE 246, 389 = BStBl. II 2015, 135). Während einer beruflichen Abordnung ins Ausland bleibt ein inländischer Wohnsitz bestehen, wenn hinsichtlich eines im Inland belegenen Hauses die dauerhafte Nutzungsmöglichkeit besteht (HessFG 11.3.2020 – 3 K 1554/19, BeckRS 2020, 18182). Wer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht im Inland hat, ist anspruchsberechtigt, wenn er nach § 1 Abs. 2 (§ 62 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder nach § 1 Abs. 3 (§ 62 Abs. 1 S. 1 Nr. 2b) als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln ist. Damit wiederholt Abs. 1 die Voraussetzungen des **persönlichen Anwendungsbereichs des EStG** gem. § 1 Abs. 1–3. Diese Voraussetzungen gelten auch für die Kinderfreibeträge gem. § 32. § 1 Abs. 2 erweitert für einen beschränkten Personenkreis die unbeschränkte Steuerpflicht kraft Fiktion (Gosch in Kirchhof/Seer § 1 Rn. 9). Dieser Personenkreis umfasst natürliche 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 (zB deutsche Diplomaten im Auslandsdienst, Auslandslehrer). Nach § 1 Abs. 3 können Personen auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, sofern sie inländische Einkünfte nach § 49 erzielen. Für diese beschränkt Steuerpflichtigen ist der Anknüpfungspunkt der Besteuerung die Quelle, aus der die Einkünfte stammen. Dies gilt gem. § 1 Abs. 3 S. 2 nur, wenn die Einkünfte im Kalenderjahr zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 (Veranlagungszeitraum (VZ) 2023: 10.908 EUR; VZ 2024: 11.604 EUR) nicht übersteigen (Gosch in Kirchhof/Seer § 1 Rn. 18 ff., 22). Voraussetzung für die Gewährung von Kindergeld ist, dass das Finanzamt dem Antrag nach § 1 Abs. 3 im maßgeblichen Steuerbescheid entsprochen hat (BFH 24.5.2012 – III R 14/10, BFHE 237, 239 = BStBl. II 2012, 897). Zudem ist eine

tatsächliche einkommensteuerrechtliche Behandlung des Antragstellers als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 erforderlich, ohne dass ausschlaggebend ist, ob der Steuerbescheid materiell-rechtlich zu beanstanden ist (BFH 23.3.2021 – III R 11/20, BFHE 272, 451 = BStBl. II 2021, 682, Rn. 14, m. Anm. Selder jurisPR-SteuerR 40/2021 Anm. 4). Wegen der **das Kindergeldrecht prägenden monatsbezogenen Betrachtungsweise** (vgl. § 66 Abs. 2) besteht für Monate eines Kalenderjahres, in denen keine inländischen Einkünfte nach § 49 erzielt werden, kein Anspruch auf Kindergeld (BFH 24.10.2012 – V R 43/11, BFHE 239, 327 = BStBl. II 2013, 491). Um zu ermitteln, in welchen Monaten ein nach § 1 Abs. 3 EStG veranlagter Kindergeldberechtigter im Falle der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit nach § 15 inländische Einkünfte erzielt hat, ist nicht auf den Zufluss abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt der tatbestandlichen Verwirklichung des Besteuerungssachverhalts (BFH 14.3.2018 – III R 5/17, BFHE 261, 117 = BStBl. II 2018, 482). Die den Besteuerungssachverhalt verwirklichende Tätigkeit liegt im Falle der grenzüberschreitenden Verpachtung eines Hotelbetriebs in der Gebrauchsüberlassung (vgl. § 581 BGB), unabhängig davon, ob damit gewerbliche Einkünfte (Betriebsverpachtung, § 15) oder nicht gewerbliche (Überschuss-)Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung (§ 21) erzielt werden. „Inländisch“ iSv § 49 werden die Einkünfte dabei im Falle einer Betriebsverpachtung bereits durch die inländische Belegenheit des überlassenen Vermögens (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 f iVm § 15); sie berechtigen zum Kindergeldbezug in allen Monaten, in denen das Miet- oder Pachtverhältnis besteht und eine Behandlung nach § 1 Abs. 3 erfolgt. (BFH 23.3.2021 – III R 11/20, BFHE 272, 451 = BStBl. II 2021, 682, Rn. 16 ff.).

Durch das Gesetz zur Änderung des Freizügigkeitsgesetzes/EU und weiterer Vorschriften v. 2.12.2014 (BGBl. I 1922) neu eingefügt wurde die weitere Voraussetzung für die Anspruchsberechtigung nach § 62 Abs. 1, dass der Berechtigte seit dem 1.1.2016 durch die an ihn vergebene Identifikationsnummer nach § 139b der Abgabenordnung identifiziert werden muss (§ 62 Abs. 1 S. 2 iVm § 52 Abs. 49a). Indem sowohl die Identifizierung des Antragstellers (§ 62 Abs. 1 S. 2) als auch des Kindes (§ 63 Abs. 1 S. 3) anhand der jeweiligen steuerlichen Identifikationsnummer zur materiellen Tatbestandsvoraussetzung gemacht wird, soll eine eindeutige Zuordnung eines Kindes zu jeder Kindergeldzahlung erreicht und dadurch ungerechtfertigte Doppelzahlungen vermieden werden (BT-Drs. 18/2581, 20). Zudem soll zur Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens beigetragen werden, indem nun weitere Nachweise (zB Geburtsbescheinigungen für Kindergeldzwecke, Geburtsurkunden) grds. entbehrlich werden (BT-Drs. 18/2581, 20). Die nachträgliche Vergabe der Identifikationsnummer wirkt nach § 62 Abs. 1 S. 3 auf Monate zurück, in denen die in § 62 Abs. 1 S. 1 verlangten Voraussetzungen vorlagen. Erfährt die Bundeszentrale für Steuern, dass ein Kind, für das Kindergeld gezahlt wird, ins Ausland verzogen ist oder von Amts wegen von der Meldebehörde abgemeldet wurde, hat es der zuständigen Familienkasse unverzüglich die erforderlichen Daten zu übermitteln, § 69. Die Regelung ist gem. § 52 Abs. 49a S. 12 seit dem 1.11.2019 anzuwenden. Für Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten der EU gilt zudem seit dem 18.7.2019 eine Einschränkung des Kindergeldanspruchs in zeitlicher Hinsicht. § 62 Abs. 1a, der durch Art. 9 des Gesetzes gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmisbrauch (BGBl. I 1075) eingefügt wurde, normiert einen grundsätzlichen Ausschluss des Anspruchs auf Kindergeld während der ersten drei Monate nach Begründung eines inländischen Wohnsitzes. Dadurch soll nach dem Willen des Gesetzgebers eine unangemessene Inanspruchnahme der Sozialleistungssysteme verhindert werden (BT-Drs. 19/8691, 64). Diesem Zweck entsprechend bezieht sich der Ausschluss nach Abs. 1 S. 2 nicht auf wirtschaftlich aktive Unionsbürger. Die Sperrfrist greift zudem dann nicht ein, wenn bereits vor der Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland unionsrechtlich ein Anspruch auf (deutsches) Kindergeld vermittelt wurde (FG Münster 10.12.2020 – 8 K 2975/20 Kg, BeckRS 2020, 36730 Rn. 13 ff.). Der EuGH (1.8.2022 – C-411/20, NJW 2022, 2823 – Familienkasse Niedersachsen-Bremen) hält Abs. 1a für unvereinbar mit der VO (EG) Nr. 883/2004, da die Norm zu einer unmittelbaren, nicht gerechtfertigten Diskriminierung eines Unionsbürgers führt, der, ohne deutscher Staatsangehöriger zu sein, einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet und nicht wirtschaftlich aktiv ist. Im Gegensatz zu einem deutschen Staatsangehörigen, der nach einem Aufenthalt im Ausland nach Deutschland zurückkehrt und ebenfalls nicht wirtschaftlich aktiv ist, wird der Unionsbürger während der ersten drei Monate seines Aufenthalts vom Kindergeldbezug ausgeschlossen.

Demgegenüber findet das **BKGG** auf Personen mit einem sog. Auslandsbezug Anwendung. Gem. § 1 Abs. 1 BKGG wird das sozialrechtliche Kindergeld demjenigen gewährt, der nicht gem. § 1 Abs. 1, 2 unbeschränkt steuerpflichtig ist, nicht gem. § 1 Abs. 3 so behandelt wird und zusätzlich eine der Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1–4 BKGG erfüllt. Darunter fallen Personen, die in einem Versicherungsverhältnis zur Bundesagentur für Arbeit nach dem SGB III stehen oder gem. § 28 Abs. 1 Nr. 1 SGB III versicherungsfrei sind (Nr. 1), Personen, die als Entwicklungshelfer Unterhaltsleistungen iSd § 4 Abs. 1 Nr. 1 EhfG erhalten oder als Missionar bei einem der in § 1 Abs. 1 Nr. 2 BKGG genannten Missionswerke tätig ist (Nr. 2), Personen, die eine außerhalb Deutschlands zugewiesene Tätigkeit nach § 123a BRRG, § 29 BBG oder § 20 BeamStG ausüben (Nr. 3) oder Personen, die als Ehegatte oder Lebenspartner eines Mitglieds der Truppe oder des zivilen Gefolges eines NATO-Mitgliedstaates die Staatsangehörigkeit eines EU/EWR-Mitgliedstaates besitzen und in Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben (Nr. 4).

Auch **Saisonarbeiter und nur vorübergehend nach Deutschland entsandte Arbeitnehmer** erfüllen grds. die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1, wenn sie Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR bzw. der Schweiz sind und einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben oder auf Antrag nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Fraglich ist der Anspruch auf deutsches Kindergeld dann, wenn der Betroffene gleichzeitig im System der sozialen Sicherheit seines Heimatlandes verbleibt und dort eine dem deutschen Kindergeld vergleichbare Leistung für seine im Wohnmitgliedstaat verbliebenen Kinder erhält. Ob der Anspruch auf deutsches Kindergeld ausgeschlossen ist, richtet sich nach den unionsrechtlichen Kollisionsvorschriften, insbes. der VO (EG) Nr. 883/2004. Nach Art. 11 ff. der VO (EG) Nr. 883/2004 (bzw. Art. 13 ff. der Vorgänger-VO (EWG) Nr. 1408/71) unterliegen die Betroffenen grds. dem System der sozialen Sicherheit nur eines Mitgliedstaates, gem. Art. 11 Abs. 3 lit. a der VO (EG) Nr. 883/2004 (bzw. Art. 13 Abs. 2 lit. a der VO (EWG))

Nr. 1408/71) demjenigen des Beschäftigungsstaates. Entsandte Arbeitnehmer unterliegen grds. den Rechtsvorschriften des Mitgliedsstaates, aus dem sie entsandt werden (Art. 12 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 883/2004 bzw. Art. 14 Abs. 1 lit. der VO (EWG) Nr. 1408/71). Allerdings ist die VO (EG) Nr. 883/2004 im Lichte des Art. 45 ff. AEUV dahingehend auszulegen, dass den Arbeitnehmern die Freizügigkeit erleichtert werden soll und dadurch insbes. auch die Verbesserung des Lebensstandards und der Arbeitsbedingungen von Wanderarbeitnehmern gefördert werden soll. Deswegen schließt Art. 14 Abs. 1 lit. a der VO (EWG) Nr. 1408/71 (bzw. Art. 12 Abs. 1 der VO (EG) Nr. 883/2004) nach Ansicht des EuGH nicht aus, dass auch Deutschland als danach nicht zuständiger Mitgliedstaat Kindergeld gewähren kann (EuGH 12.6.2012 – C-611/10, C-612/10, ZESAR 2012, 475 – Hudzinski und Wawrzyniak; dazu Bokeloh ZESAR 2016, 358; Vießmann NZS 2015, 687; Vorlagebeschluss hierzu BFH 21.10.2010 – III R 5/09, BFHE 231, 183). Erfüllt der Wanderarbeitnehmer die Voraussetzungen der §§ 62 ff., hat er einen Kindergeldanspruch (so nun auch ua BFH 16.5.2013 – III R 8/11 = BStBl. II 2013, 1040; 14.11.2013 – III R 12/11, BFH/NV 2014, 506 = BeckRS 2014, 94273; 13.11.2014 – III R 18/14, BFH/NV 2015, 331 = BeckRS 2015, 94011). Dem steht auch nicht § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 entgegen, da dieser im Lichte des Unionsrechts dahingehend auszulegen ist, dass der Anspruch auf Kindergeld nicht vollständig ausgeschlossen werden darf, sondern nur um den Betrag der in dem anderen Staat gewährten vergleichbaren Leistung gekürzt werden darf (EuGH 12.6.2012 – C-611/10, C-612/10, ZESAR 2012, 475 – Hudzinski und Wawrzyniak; BFH 4.2.2016 – III R 16/14, BFH/NV 2016, 911 = BeckRS 2016, 94526; s. zu der Problematik von Wanderarbeitnehmern Wendt DStR 2012, 1894). Dieser Anspruch auf Differenzkindergeld besteht nur, wenn der Anwendungsbereich der VO (EWG) Nr. 1408/71 bzw. der VO (EG) Nr. 883/2004 eröffnet ist (BFH 13.11.2014 – III R 1/13, BFHE 248, 20 = BStBl. II 2018, 394; auch zur Rechtslage, wenn Deutschland der nach Art. 13 ff. VO (EWG) Nr. 1408/71 zuständige Mitgliedstaat ist: BFH 16.7.2015 – III R 39/13, BFHE 251, 154 = BStBl. II 2018, 396). Ist Deutschland als Beschäftigungsmitgliedstaat zuständig, kann über § 65 der Anspruch auch ruhen, wenn im Wohnmitgliedstaat kein Antrag auf Gewährung von Familienleistungen gestellt worden ist (BFH 5.2.2015 – III R 40/09, BFHE 249, 138 = BStBl. II 2017, 118; EuGH 6.11.2014 – C-4/13, FamRZ 2015, 111 – Fassbender-Firman). Eine Kürzung erfolgt auch unter Geltung der VO (EG) Nr. 883/2004 (BFH 11.7.2013 – VI R 68/11, BFHE 242, 206 = BStBl. II 2016, 945), wobei die Anspruchskonkurrenz vorrangig zu § 65 in Art. 68 der VO (EG) Nr. 883/2004 geregelt ist. Die dort vorgesehene Kürzung eines nachrangigen deutschen Anspruchs erfolgt kindbezogen, eine Verrechnung eines übersteigenden Betrages bei anderen Kindern ist ausgeschlossen (BFH 4.2.2016 – III R 9/15, BFHE 253, 139 = BStBl. II 2017, 121; 13.4.2016 – III R 34/15, BFH/NV 2016, 1465 = BeckRS 2016, 95240 jeweils mwN zur Rechtslage in der VO (EG) Nr. 1408/71; Siegers HFT 2016, 727). Soweit die Auslegung von Unionsrecht nicht betroffen ist, ist die Entscheidung der zuständigen ausländischen Behörde über den Kindergeldanspruch nach nationalem Recht für die Familienkassen bindend (BFH 26.7.2017 – III R 18/16, BFHE 259, 98 = BStBl. II 2017, 1237).

- 11 Nicht freizügigkeitsberechtigte Ausländer erhalten Kindergeld nur unter den Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 (vgl. für das BKGG: § 1 Abs. 3).** Dieser wurde durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl. I 2451) vom 12.12.2019 maßgeblich geändert. Dadurch sollte eine Anpassung an Änderungen des AufenthG erreicht werden. Die Neufassung trat, mit Ausnahme von Abs. 2 Nr. 4 (mittlerweile Nr. 5, bereits zum 1.1.2020 in Kraft getreten) zum 1.3.2020 in Kraft. Die Anpassung erfolgte mit der primären Zielsetzung Familien zu fördern, die sich voraussichtlich langfristig in Deutschland aufhalten (BT-Drs. 19/13436, 132). Daneben soll auch die Fachkräftegewinnung gefördert und ein Anreiz zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit gesetzt werden. Diesen Zielen folgend berechtigt nunmehr nicht mehr nur eine Niederlassungserlaubnis, sondern auch eine Erlaubnis zum Daueraufenthalt-EU nach Nr. 1 zum Empfang von Kindergeld, da beide eine Erwerbstätigkeit ermöglichen. Auch der Besitz einer Blauen Karte EU, einer ICT-Karte, einer Mobiler-ICT-Karte oder einer Aufenthaltserlaubnis (Nr. 2) vermögen einen Anspruch zu begründen, wenn diese für mindestens sechs Monate zur Erwerbstätigkeit berechtigen und keine der in a) bis c) genannten Ausnahmen einschlägig ist. Die in a) und b) genannten Ausnahmen tragen der Zielsetzung Rechnung, Familien nur im Falle eines dauerhaften Aufenthalts fördern zu wollen. Die gewünschte Anreizwirkung hinsichtlich des Ergreifens einer Erwerbstätigkeit spiegelt sich wiederum in der Rückausnahme innerhalb der Nr. 2b), sowie in den Nrn. 3 und 4. Die nunmehr in Nr. 5 geregelte Beschäftigungsduldung soll der Fachkräftegewinnung dienen, da sie perspektivisch zu einer Aufenthaltserlaubnis nach § 19d oder § 25b des Aufenthaltsgesetzes führt (BT-Drs. 19/13436, 125). Die rückwirkende Erteilung einer Aufenthaltserlaubnis entfaltet kindergeldrechtlich keine Rückwirkung (BFH 5.2.2015 – III R 19/14, BFHE 249, 441 = BStBl. II 2015, 840). Hinsichtlich des zuvor geltenden § 62 Abs. 2 aF stellte das BVerfG mit Beschluss vom 28.6.2022 (2 BvL 9/14, 2 BvL 10/14, 2 BvL 13/14, 2 BvL 14/14, BeckRS 2022, 18929) die materielle Verfassungswidrigkeit der Norm fest, da die Anknüpfung des Kindergeldes an die Erwerbstätigkeit bei aus humanitären Gründen Schutzberechtigten gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt. Bereits zuvor hatte das BVerfG mit Beschluss vom 10.7.2012 (1 BvL 2/10, 1 BvL 3/10, 1 BvL 4/10, 1 BvL 3/11, BVerfGE 132, 72) die mit § 62 Abs. 2 Nr. 3b aF wortgleiche Vorschrift des § 1 Abs. 7 Nr. 3b aF BEEG wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 3 S. 1 GG für nichtig erklärt (→ BEEG § 1 Rn. 31). Freizügigkeitsberechtigte Ausländer, die ihren zum Bezug von Kindergeld berechtigenden Aufenthaltstitel verlieren, da sich ihr Aufenthaltsstatus künftig nach dem NATO-Truppenstatut richtet, sind dennoch gem. § 62 Abs. 2 analog anspruchsberechtigt (BFH 8.8.2013 – III R 22/12, BFHE 242, 344 = BStBl. II 2014, 838; zur Bewertung des Aufenthaltsstatus nach dem NATO-Truppenstatut im Rahmen des BEEG → BEEG § 1 Rn. 33). Voraussetzung einer analogen Anwendung ist jedoch, dass Ausländer ohne Aufenthaltstitel hinsichtlich der Sozialversicherungs- und der Einkommensteuerpflicht als ständig ansässig behandelt wurden (BFH 25.7.2007 – III R 55/02, BFHE 218, 356 = BStBl. II 2008, 758). Einem nicht freizügigkeitsberechtigten Ausländer, dessen Aufenthaltsrecht allein durch das NATO-Truppenstatut vermittelt wird, steht mangels Innehabens eines Aufenthaltstitels iSv § 62 Abs. 2 kein Anspruch auf Kindergeld zu (FG Nürnberg 24.3.2022 – 7 K 1005/21, BeckRS 2022, 7833).

II. Berücksichtigungsfähige Kinder

§ 63 (vgl. für das BKGG: § 2) definiert die bei der Kindergeldgewährung berücksichtigungsfähigen Kinder. Dabei nimmt § 63 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 auf § 32 Abs. 1 Bezug, erweitert in seinen Nr. 2 und 3 allerdings den Kreis der nach § 32 Abs. 1 berücksichtigungsfähigen Kinder um die zum Haushalt des Berechtigten gehörenden Stief- und Enkelkinder.

Berücksichtigungsfähige Kinder gem. § 63 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 sind solche iSd § 32 Abs. 1. Dies sind im ersten Grad mit dem Kindergeldberechtigten verwandte Kinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 1) und Pflegekinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 2, vgl. für das BKGG: § 2 Abs. 1 Nr. 2; Avvento in Kirchhof/Seer § 63 Rn. 2 ff.; Seiler in Kirchhof/Seer § 32 Rn. 2 ff.). Die Vorschrift des § 32 Abs. 1 Nr. 1 knüpft bei der Bestimmung des Kinderbegriffs an die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften an. „**Verwandte Kinder**“ sind demnach **leibliche Kinder** (§§ 1589, 1591, 1592 BGB), soweit das Verwandtschaftsverhältnis nicht durch Adoption erloschen ist, und **Adoptivkinder** (§§ 1754, 1755 BGB) (Seiler in Kirchhof/Seer § 32 Rn. 2). § 32 Abs. 1 Nr. 2 enthält einen eigenständigen einkommensteuerrechtlichen Begriff des **Pflegekindes** (Selder in Brandis/Heuermann § 32 Rn. 15; Seiler in Kirchhof/Seer § 32 Rn. 3). Für das Pflegekindschaftsverhältnis ist entscheidend, dass die Pflegeeltern sich **tatsächlich** wie Eltern um das Kind **kümmern**, eine rechtliche Absicherung ist nicht bedeutsam (BFH 7.9.1995 – III R. 95/93, BFHE 179, 54 = BStBl. II 1996, 63). Zwischen den Pflegeeltern bzw. dem Pflegeelternanteil und dem Kind muss ein „familienähnliches Band“ (BFH 17.3.2020 – III R. 9/19, BFH/NV 2021, 4 = BeckRS 2020, 30079 Rn. 11), d. h. ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis bestehen, das sich durch eine **familienähnliche, ideelle und auf längere Dauer angelegte Bindung** auszeichnet. Dazu muss das Kind aus dem natürlichen und rechtlichen **Obhuts- und Betreuungsverhältnis zu den leiblichen Eltern** oder Adoptiveltern **ausgeschieden** sein und stattdessen tatsächliche und kontinuierliche Personensorge durch die Pflegeeltern erfahren. Das Kind muss in den Haushalt der Pflegeeltern aufgenommen sein; eine Berücksichtigung scheidet aus, wenn es einen eigenen Haushalt führt (BFH 12.10.2016 – XI R. 1/16, BFH/NV 2017, 298 = BeckRS 2017, 94034). Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann auch zwischen Geschwistern bestehen (NdsFG 28.9.2016 – 3 K 142/16, BeckRS 2016, 95688; FG Saar 25.2.2021 – 2 K 1395/20, BeckRS 2021, 15155 Rn. 17: Auch in diesen Fällen ist trotz der familiären Verbindung ein „familienähnliches Band“ iSd Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnisses erforderlich). Ist das Kind zu **Erwerbszwecken** in den Haushalt aufgenommen worden, ist eine Berücksichtigung als Pflegekind nicht möglich, so etwa bei den sog. **Kostkindern** (vgl. BT-Drs. 15/1945, 9). Allerdings wird erst bei einer Aufnahme von mehr als sechs Kindern in einen Haushalt vermutet, dass es sich um Kostkinder handelt (Seiler in Kirchhof/Seer § 32 Rn. 5). Erwerbszwecke iSv § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG liegen im Rahmen der Vollzeitpflege (§ 33 SGB VIII) nur vor, wenn ein erheblich über den Pflegesätzen liegendes Pflegegeld gezahlt wird (BFH 19.10.2017 – III R. 25/15, BFH/NV 2018, 546 = BeckRS 2017, 143482). Ausnahmsweise kann auch zu volljährigen Kindern ein Pflegekindschaftsverhältnis bestehen (Conradis in HK-MuSchG EStG § 63 Rn. 8). Dafür müssen allerdings enge Voraussetzungen erfüllt sein, die im Wege einer Einzelfallbetrachtung zu untersuchen sind. Kommt eine Behinderung hinzu, so muss diese von solcher Schwere sein, dass der geistige Zustand dem typischen Entwicklungsstand eines Minderjährigen entspricht (BFH 17.3.2020 – III R. 9/19, BFH/NV 2021, 4 = BeckRS 2020, 30079, Rn. 14). Das Merkmal der **Haushaltsaufnahme** deckt sich regelmäßig mit der Voraussetzung des familienähnlichen Bandes. Für eine Haushaltsaufnahme muss das Kind in die Familiengemeinschaft mit einem dort begründeten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis aufgenommen worden sein; neben dem örtlich gebundenen Zusammenleben müssen Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein (BFH 20.6.2001 – VI R. 224/98, BFHE 195, 564 = BStBl. II 2001, 713; Selder in Brandis/Heuermann § 64 Rn. 18 f.). Der Haushalt des Steuerpflichtigen muss Lebensmittelpunkt des Kindes sein (BFH 5.8.1977 – VI R. 187/74, BFHE 123, 380 (384) = BStBl. II 1977, 832 (834)). Daran fehlt es bei einer auf Dauer angelegten räumlichen Trennung (zB Heimunterbringung, BFH 14.11.2001 – X R. 24/99, BFHE 197, 296 = BStBl. II 2002, 244; nicht aber zB Internatsbesuch, FG München 20.3.2002 – 9 K 2904/01, BeckRS 2002, 21012078). Diesem Begriff der Haushaltsaufnahme entspricht derjenige in § 63 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Nr. 3 und § 64 Abs. 2 S. 1, Abs. 3 S. 1.

Des Weiteren kommen für die Gewährung von Kindergeld gem. **§ 63 Abs. 1 S. 1 Nr. 2** die in den Haushalt aufgenommenen Kinder des Ehegatten in Betracht (sog. Stiefkinder; **vgl. für das BKGG: § 2 Abs. 1 Nr. 1**). Dies gilt gem. § 2 Abs. 8 auch für die in den Haushalt aufgenommenen Kinder des eingetragenen Lebenspartners, § 2 Abs. 8 wurde 2013 zur Umsetzung des Urteils des BVerfG (7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377), welches die Ungleichbehandlung von Verheirateten und Lebenspartnern im Rahmen des EStG thematisierte, eingefügt und bewirkt eine vollständige Gleichstellung von Ehegatten und Lebenspartnern im Rahmen des EStG. Gem. **§ 63 Abs. 1 S. 1 Nr. 3** sind berücksichtigungsfähige Kinder auch die in den Haushalt aufgenommenen Enkelkinder (**vgl. für das BKGG: § 2 Abs. 1 Nr. 3**). Unter **Stiefkindern** sind die Kinder des anderen Ehegatten bzw. des anderen eingetragenen Lebenspartners iSd §§ 1589, 1591, 1592 f., 1754 Abs. 2 BGB, die nicht gleichzeitig Kinder des Berechtigten sind, zu verstehen. **Enkelkinder** sind die im zweiten Grad mit dem Kindergeldberechtigten verwandten Kinder, mithin eheliche, nichteheliche und für ehelich erklärte Kinder der Abkömmlinge des Kindergeldberechtigten. Die Berücksichtigung von Stief- und Enkelkindern setzt die Aufnahme des Kindes in den Haushalt des Kindergeldberechtigten voraus (→ Rn. 13).

§ 63 Abs. 1 S. 2 erklärt § 32 Abs. 3–5 (**vgl. für das BKGG: § 2 Abs. 2, 3**) für entsprechend anwendbar. Sowohl beim Kindergeld als auch beim Kinderfreibetrag sind bestimmte **Altersgrenzen** zu beachten. Wie der Kinderfreibetrag kann das Kindergeld grds. **bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres** gewährt werden. Ältere Kinder können nur unter den zusätzlichen Voraussetzungen des § 32 Abs. 4, 5 berücksichtigt werden (→ Rn. 18 ff.).

Gem. § 63 Abs. 1 S. 3 muss seit 2016 die genaue Zuordnung des Kindes anhand der steuerlichen Identifikationsnummer erfolgen (→ Rn. 9). Auch hier wirkt die nachträgliche Vergabe der Identifikationsnummer zurück, § 63 Abs. 1 S. 5. Hat das Kind keine Identifikationsnummer, zB weil es dauerhaft

außerhalb Deutschlands wohnt und keiner inländischen Steuerpflicht unterliegt, hat die Identifizierung durch andere geeignete Nachweise zu erfolgen, § 63 Abs. 1 S. 4. Dies können bspw. Ausweisdokumente, ausländische Urkunden oder ein ausländisches Personenkennzeichen sein (BT-Drs. 18/2581, 20).

16a Nicht berücksichtigt werden Kinder nach § 63 Abs. 1 S. 6, wenn sie weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat haben, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Dies gilt nicht, wenn sie im Haushalt eines Berechtigten iSv § 62 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a leben. Hierbei handelt es sich um Eltern, die nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, zB Diplomaten. Die Frage des **Wohnsitzes** richtet sich nach § 8 AO, der wörtlich mit der Legaldefinition des § 30 Abs. 3 S. 1 SGB I übereinstimmt. Danach ist entscheidend, ob das Kind eine Wohnung uU innehat, die darauf schließen lassen, dass es die Wohnung beibehalten oder benutzen wird. Seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** hat das Kind dort, wo es sich uU aufhält, die erkennen lassen, dass es an dem entsprechenden Ort nicht nur vorübergehend verweilt (Legaldefinition in § 9 S. 1 AO, § 30 Abs. 3 S. 2 SGB I). Das Wesen eines Wohnsitzes im steuerrechtlichen Sinne besteht darin, dass die Wohnung ihrem Inhaber objektiv jederzeit als Bleibe zur Verfügung steht und subjektiv auch zur entsprechenden Nutzung bestimmt ist. In dieser zur objektiven Nutzung hinzutretenden subjektiven Bestimmung liegt der Unterschied zwischen dem bloßen Aufenthaltnehmen in einer Wohnung und dem Wohnsitz (BFH 23.11.2000 – VI R 165/99, BFHE 193, 569 = BStBl. II 2001, 279; 25.9.2014 – III R 10/14, BFHE 247, 239 = BStBl. II 2015, 655; hingegen ausschließlich auf objektive Merkmale abstellend: HessFG 13.12.2010 – 3 K 1060/09, DStRE 2012, 137). Für die Feststellung, ob der Wohnsitz im Inland auch bei einem Studium bzw. einer Berufsausbildung im Ausland aufrecht erhalten wird, ist neben der voraussichtlichen Dauer der auswärtigen Unterbringung, der Art der Unterbringung am Ausbildungsort auf der einen und im Elternhaus auf der anderen Seite, dem Zweck des Auslandsaufenthalts, den persönlichen Beziehungen des Kindes am Wohnort der Eltern einerseits und am Ausbildungsort andererseits die Dauer und Häufigkeit der Inlandsaufenthalte von Bedeutung. Bei einem auf mehr als ein Jahr angelegten Auslandsaufenthalt reichen kurzfristige Inlandsaufenthalte zu Urlaubs-, Besuchs- oder familiären Zwecken nicht aus. Ob ein Krankenhausaufenthalt im Inland den Inlandsbesuchen zuzurechnen ist, hat der BFH im Rahmen einer Revision zu klären (anhängig unter III R 11/21). Fehlende finanzielle Mittel für Heimreisen des Kindes können fehlende wesentliche Inlandsaufenthalte in den ausbildungsfreien Zeiten nicht kompensieren (BFH 17.5.2017 – III B 92/16, BFH/NV 2017, 1179 = BeckRS 2017, 118175; 23.6.2015 – III R 38/14, BFHE 250, 381 = BStBl. II 2016, 102; 25.9.2014 – III R 10/14, BFHE 247, 239 = BStBl. II 2015, 655 mwN). Die zu volljährigen studierenden Kindern ergangene Rechtsprechung ist jedenfalls dann auch auf minderjährige Kinder übertragbar, wenn diese sich mit einem Elternteil zum Zwecke des Schulbesuchs im Ausland aufhalten (BFH 25.7.2019 – III R 46/18, BFH/NV 2020, 208 = BeckRS 2019, 34239 Rn. 21; FG Münster 27.4.2020 – 8 K 7/20 Kg, BeckRS 2020, 8886 Rn. 41; das FG Bln-Bbg hält die BFH-Entscheidung jedoch für einen Ausnahmefall (17.6.2020 – 7 K 7013/18, BeckRS 2020, 18153 Rn. 42)). Die Frage, ob eine Übertragung der Grundsätze auf minderjährige Kinder, die sich zum Zwecke des Schulbesuchs bei Verwandten im Ausland aufhalten, generell möglich ist, hat der BFH bisher nicht geklärt (BFH 12.11.2020 – III R 6/20 hat diese Frage offengelassen, da es bereits hinsichtlich der vorrangig festzustellenden Kindergeldberechtigung des Klägers an Sachverhaltsaufklärung durch das FG fehlte; eine generelle Übertragbarkeit jedoch ablehnend FG Hmb 14.7.2021 – 6 K 146/20, BeckRS 2021, 25624).

17 Nach § 63 Abs. 1 S. 7 sind Kinder iSd § 2 Abs. 4 S. 2 BKGG nicht zu berücksichtigen. Gem. § 2 Abs. 4 S. 1 BKGG werden Kinder, für die einer anderen Person nach dem EStG Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag zusteht, nicht nach dem BKGG berücksichtigt. § 2 Abs. 4 S. 1 BKGG regelt den Vorrang des steuerlichen Kindergeldes nach dem EStG im Verhältnis zum sozialrechtlichen Kindergeld nach dem BKGG. Dieser Vorrang wird allerdings durch § 2 Abs. 4 S. 2 BKGG aufgehoben. Danach sind Kinder nach dem BKGG zu berücksichtigen, die in den Haushalt des Anspruchsberechtigten nach § 1 BKGG aufgenommen sind oder für die dieser die höhere Unterhaltsrente zahlt, wenn sie weder in seinen Haushalt noch in den Haushalt eines nach § 62 Anspruchsberechtigten aufgenommen sind. Durch die Regelungen des § 63 Abs. 1 S. 7 wird sichergestellt, dass für das nach dem BKGG zu berücksichtigende Kind nicht gleichzeitig steuerrechtliches Kindergeld gezahlt wird (Avvento in Kirchhof/Seer § 63 Rn. 7).

III. Volljährige Kinder

18 Durch das Steueränderungsgesetz 2007 v. 19.7.2006 wurde das Höchstalter für einen Anspruch auf Kindergeld von 27 Jahre auf 25 Jahre herabgesetzt. Bei **volljährigen** Kindern wird unterschieden zwischen der Vervollendung des 21. und 25. Lebensjahres. Die Regelungen hierzu ergeben sich gem. § 63 Abs. 1 S. 2 aus der entsprechenden Anwendung von § 32 Abs. 4, 5 (vgl. für das BKGG: § 2 Abs. 2, 3).

19 Gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 (vgl. für das BKGG: § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, Abs. 2, 3) werden Kinder **bis zur Vervollendung des 21. Lebensjahres** berücksichtigt, wenn sie in keinem Beschäftigungsverhältnis stehen (vgl. § 138 Abs. 1 Nr. 1 SGB III) und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als arbeitssuchend gemeldet sind. Zur Erfüllung des letztgenannten Tatbestandsmerkmals genügt die Meldung als Arbeitssuchender; die sonstigen Merkmale der Arbeitslosigkeit iSd § 138 SGB III brauchen nicht nachgewiesen werden, weil das Gesetz deren Vorliegen typisierend unterstellt (BFH 18.6.2015 – VI R 10/14, BFHE 250, 145 = BStBl. II 2015, 940 Rn. 18). Entscheidend ist die nach Maßgabe des § 38 SGB III – diese Vorschrift ist mangels eigener steuerlicher Regelungen im Kindergeldrecht heranzuziehen – **tatsächlich zu beurteilende Melde-situation**. Dafür muss gegenüber der Agentur für Arbeit persönlich die Tatsache einer künftigen oder gegenwärtigen Arbeitslosigkeit angezeigt werden (BFH 18.6.2015 – VI R 10/14, BFHE 250, 145 = BStBl. II 2015, 940 Rn. 19 ff.); die bloße Registrierung des Kindes bei der Agentur für Arbeit als Realakt und eine etwaige, daran anknüpfende Bescheinigung hat hingegen keine echte Tatbestandswirkung für den Kindergeldanspruch (BFH 18.6.2015 – VI R 10/14, BFHE 250, 145 = BStBl. II 2015, 940, Rn. 20; 22.9.2022 – III R 37/21, Rn. 13, 19). Eigene Bemühungen, einen Arbeitsplatz zu finden, sind nach dem Gesetzeswortlaut nicht ausreichend. Leistungen wie Alg oder Alg II nach dem SGB II müssen nicht bezogen werden, allerdings gilt der Nachweis der Arbeitslosigkeit oder des Bezugs von Alg als